

IONES Y ENSAYOS

DOSSIER DE DERECHO TRIBUTARIO

- TACCHI, CARLOS MIGUEL: *Por qué los impositores deben ser siempre pagados.*
- CORRI, HORACIO GUILLERMO: *La constitucionalización del gasto público.*
- DÍAZ ORTIZ, JOSÉ A.: *El Estado de Derecho y las potestades tributarias.*
- SPISO, RODOLFO R.: *Algunas consideraciones sobre la materia tributaria en la reforma constitucional.*
- TESÓN, MIGUEL A. M.: *La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis técnico.*
- GUTMAN, RAÚL - BATISTA, MAXIMILIANO A.: *Apuntes sobre el régimen legal de impuestos internos.*
- STEPANENKO, SERGIO IVÁN: *Las sentencias en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación.*
- CASAS, JOSÉ O.: *Reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.*
- SANDLER, RAÚL HECTOR: *La cuestión de los recursos del Estado.*
- RESOLUCIONES DE LAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.

LECCIONES

- ESPÓSITO, CARLOS: *El género de los incidentes.*
- ROJAS, MARIO EDGARDO: *El continentalismo sudamericano.*

ENSAYOS

- ESPÓSITO, MAXIMILIANO: *La preta ante la Corte Suprema ¿libertad o poder?*
- WIND, ESQUIEL: *Los inconvenientes de un sistema que procura perseguir todos los delitos con la misma intensidad.*
- OTRAS SECCIONES: *Universitarias - Miscelánea.*





LECCIONES Y ENSAYOS

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

Decano

Prof. Andrés A. J. D'Alessio

Vicedecano

Prof. Guillermo E. Moncayo

DEPARTAMENTO DE PUBLICACIONES

Director

Prof. Héctor Raúl Sandler

Subdirector

Mary Ana Beloff

Secretario

Carlos Parise

Consejo asesor

Prof. Héctor Alegria

Prof. Julio C. Cueto Rúa

Prof. Marcelo U. Salerno

Prof. Marcelo A. Sancinetti

Prof. Horacio Sanguinetti

REVISTA LECCIONES Y ENSAYOS

Director: Maximiliano A. Batista

Subdirector: Leandro Martín Passarella

Secretario de Redacción: Silvia G. Foratalli

Redactoras: Laura E. Lado

Julietta Rossi

Mariángela Sabella

Colaboradoras: Denise Bloch

María Cristal

Leonardo Filippini

Agustín Fish

Gonzalo Fratini

Juan Francisco Freire Aurich

Rodrigo P. Freire Méndez

Graciela Ledesma

Ezequiel Nino

Elisna Santanastagia

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
DEPARTAMENTO DE PUBLICACIONES
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES



LECCIONES Y ENSAYOS

1995/96 - 64/65



ABELEDOPERROT
BUENOS AIRES

Esta publicación se tribuna libre de expresión de las ideas
y opiniones de juristas y estudiantes. El Consejo Directivo
no se solidariza con las expresiones vertidas por los autores
en los artículos.

Correspondencia: Diríjase a
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
Departamento de Publicaciones

Figueroa Alcorta 2263
1425 - Buenos Aires - Argentina

Todos los derechos reservados
© by ABELEDO-FERROT S.A.E. e I.
Lavalle 1280 - 1048 - Buenos Aires - Argentina

I.S.S.N.: 0024-0079

Queda hecho el depósito que marca la ley 11.723

Se terminó de imprimir el día 3 de abril de 1996,
en ARTES GRÁFICAS CANDEL S.R.L.,
site en la calle Nicaragua 4462, Buenos Aires, República Argentina.

ÍNDICE

DOSSIER DE DERECHO TRIBUTARIO

Introducción, por Leandro Martín Passarella	13
Primera Parte	
Tacchi, Carlos Miguel, Por qué los impuestos deben ser siempre pagados	21 ✓
Corti, Horacio Guillermo, La constitucionalización del gasto público	33 ✓
Díaz Ortiz, José A., El Estado de Derecho y las potestades tributarias	93
Spisso, Rodolfo R., Algunas consideraciones sobre la materia tributaria en la reforma constitucional	105
Tesón, Miguel A.M., La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis técnico	125 ✓
Gutman, Raúl y Batista, Maximiliano A., Apuntes sobre el régimen legal de impuestos internos	145 ✓
Stepanenko, Sergio Iván, Las sentencias en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación	169 ✓
Casás, José Orvaldo, Reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes	197 ✓
Sandler, Héctor Raúl, La cuestión de los recursos del Estado	253 ✓

Segunda Parte

Las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, por José Osvaldo Casás	271 ✓
Resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas de De- recho Tributario	273
I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Montevideo, 1956	273
II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. México - 1958	275
III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. San Pablo - 1962	277
IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires - 1964	281
V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Santiago de Chile - 1967	290
VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Punta del Este - 1970	296
VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. Caracas - Setiembre 1975	301
VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. Lima - Octubre 1977	308
IX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Asunción - Agosto 1979	317
X Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Quito - Octubre 1981	321
XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Río de Janeiro - 1983	329
XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. Bogotá - 1985	333
XIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. Palma de Mallorca - España - 1987	342
XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. Buenos Aires - Argentina - 1989	345
XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. Caracas - Venezuela - 1991	356
XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. Lima - 1993	367
XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributa- rio. Cartagena - Colombia - Octubre 1995	375

LECCIONES

Esposito, Carlos, El género de los incidentes	389
Rojas, Mario Edgardo, El continentalismo sudamericano	395

ENSAYOS

Batista, Maximiliano A., La prensa ante la Corte Suprema ¿libertad o poder?	429
Nino, Ezequiel, La inconveniencia de un sistema que procura perseguir todos los delitos con la misma intensidad .	445

UNIVERSITARIAS

Miguens, José Enrique, Un Aristóteles democrático	463
Rodríguez Rossi, Víctor E., El nacimiento del seguro en el Río de la Plata, ¿Belgrano o Rivadavia?	475

MISCELÁNEAS

El lienzo (<i>The Chronicles of Clovis</i> , 1911)	481
---	-----

**DOSSIER
DE DERECHO TRIBUTARIO**

INTRODUCCIÓN

I. La Revista *Lecciones y Ensayos* se enorgullece en presentar a los lectores este *Dossier de Derecho Tributario*. El propósito de este dossier es el de poner al alcance del estudiante de grado y de posgrado una serie de artículos de doctrina que le sirvan de instrumento para el estudio y el análisis del fenómeno tributario. En sus páginas, los autores despliegan conceptos y opiniones que transmiten cada vez que se ponen al frente de un aula, desempeñando su tarea docente.

Aunque meramente la idea original era la de compilar un conjunto de trabajos sobre el tema —de acuerdo al orden alfabético de los autores, tal la costumbre de los números anteriores—, su lectura posterior hizo que se pensara en encontrar una metodología para su exposición. Tal metodología está dada por el grado de aproximación y especialidad que cada trabajo tiene, yendo de menor a mayor en esta graduación. Es esta idea de *globalidad* la que inspira el título del presente trabajo. Cada uno de sus artículos analiza un tema del Derecho Tributario. De más está decir que este número no agota todos los temas de esta rama del Derecho, lo que motiva su continuación en algún momento.

El abanico de materias que se ofrece tiene una característica: no es —ni busca ser— un dossier de actualidad, en el sentido de análisis de problemas puntuales y concretos que recién están despuntando. Intenta, en cambio, brindar al lector interesado en esta rama del Derecho la posibilidad de encontrar algo novedoso, algo necesario, y algo que reúna ambas características. Porque la falta de sistematización en el análisis de algunos tributos ha llevado a que el estudio del

alumno de grado no llegue a ser completo, pues no tiene el acceso a la doctrina específica, y de tenerlo, puede llegar a resultarle árido, complejo y, sobre todo, desalentador. Por ello, este *dossier* es útil para aquel que se inicia, como fuente para el estudio, y para aquel que ya ha transitado por este camino, como medio para hallar nuevas perspectivas. Busca un fin ambicioso: ocupar un lugar en la biblioteca de consulta.

II. Cuando se menciona que este *dossier* contiene artículos que son novedosos y necesarios, se debe a este motivo: en la actualidad, muchas modificaciones de la legislación tributaria, tanto de fondo como procesal, no han sido comentadas en forma sistematizada como material de estudio de fácil acceso. En consecuencia, la doctrina se transmite generalmente a través de las clases, congresos y conferencias, pero se hace difícil ampliar el estudio de algunos temas fuera de estos ámbitos, ya que falta su cristalización en el papel.

Un caso ejemplificativo es el de la reforma a la ley 11.683 en lo referido al procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, que ha sufrido variaciones, las que se enseñaban sin tener otro sustento doctrinario que el que otorga la misma ley. Otro es el de la implementación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la provincia de Buenos Aires. Pero dejamos para más adelante la introducción a cada artículo.

III. No todos los puntos fueron tratados en este *dossier*. La deuda está referida especialmente a los impuestos directos nacionales y a los derechos aduaneros. Respecto de los últimos, se debe destacar la reforma —tácita, por cierto— al Código Aduanero en lo que respecta a la valoración de mercaderías, incorporando el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT por medio de la ley 23.311 (B.O. del 15-VII-1986), y que resulta imprescindible para llegar a la base imponible de estos derechos. Esta ley se encuentra parcialmente modificada por la ley 24.425 (B.O., 5-I-1995) que incorpora al sistema normativo argentino los Acuerdos arribados en la Ronda Uruguay del GATT. También se menciona el dictado del Código Aduanero del MERCOSUR, que —en lo que hace a tributos aduaneros— innova completamente el régimen vigente en nuestra legislación nacional.

Esta innovación está dada por el cambio de teoría en lo que respecta al nacimiento del hecho gravado por los dere-

chos de importación y exportación en el territorio aduanero del MERCOSUR. La postura adoptada por nuestro Código es la de la importación para consumo (o exportación para consumo); esto es, cada vez que una mercadería ingresa al territorio aduanero con ánimo de permanecer en él por tiempo indeterminado, o egresa con el objetivo de salir de su circuito económico de modo permanente, ella es objeto de los derechos de importación o de exportación, según corresponda. De este modo, las destinaciones suspensivas que regula la legislación argentina no están alcanzadas por el hecho gravado. En cambio, el Código Aduanero del MERCOSUR incorpora la teoría del cruce, en tanto toda importación o exportación, sea definitiva o temporaria, se encuentra alcanzada por el arancel de la unión aduanera. Para el caso de que la mercadería fuere importada o exportada bajo un régimen de destino temporario, procede la exención.

Este tema puede ser profundizado en el comentario al artículo 256 que Enrique C. Barreira realiza en su obra *Código Aduanero (Comentario a los arts. 250 a 409)*, Tomo II-B, página 64, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1986, en especial en la nota 8, en donde cita doctrina que analiza este punto. Allí hace referencia específica al artículo que publicara Juan J. A. Sortheix en la revista *Derecho Aduanero (Contabilidad Moderna)*, t. V-A, Buenos Aires, 1972, p. 385) titulado "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación".

Con referencia a los impuestos directos nacionales, se recomienda la lectura del trabajo de Enrique J. Reig, "El MERCOSUR. Armonización en general y en particular en la imposición directa. Aspectos institucionales de implementación necesaria", publicado en la *Revista del Colegio de Abogados de Buenos Aires*, tomo 55, n° 2, La Ley, Buenos Aires, 1985, páginas 45 y siguientes. En él, el autor realiza un análisis comparativo entre las regulaciones y tendencias de la Unión Europea y el MERCOSUR, en lo que hace a los impuestos directos de cada uno de los Estados parte, y al modo de compatibilizar las asimetrías que contienen sus impuestos a las ganancias para evitar las distorsiones que producen o producirán en las relaciones económicas entre ellos y que pueden incidir negativamente en el desarrollo de la unión aduanera sudamericana.

Este artículo sirve como una llamada de atención, que debe ser tenida en cuenta. Porque el Tratado de Asunción

búscas una finalidad comercial, y por ende, económica. Y donde hay circulación económica, el poder fiscal de cada Estado encuentra una veta de la que puede nutrirse; pero sus diferentes modos de gravar las distintas manifestaciones de capacidad contributiva pueden llegar a favorecer a un Estado parte, perjudicando a otro.

Es por ello que el proceso de integración económica no sólo debe hacerse hacia afuera, con miras al intercambio comercial con terceros países; también tiene que plantearse en términos de integración desde el punto de vista intrazonal. La armonización tributaria se presenta entonces como una necesidad a largo plazo, para así evitar que las distintas legislaciones impositivas nacionales traben no sólo la circulación económica en la unión aduanera, sino también la radicación de los capitales productivos. De esta forma se podrían solucionar futuros problemas de desequilibrio en lo económico, los cuales conllevan inevitablemente, crisis sociales.

La armonización tributaria, entonces, se plantea como un tema para la agenda del MERCOSUR.

IV. El *dossier* tiene dos partes diferenciadas. La primera está confirmada por los artículos de doctrina, mientras que la segunda contiene las Resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario —diecisiete en total—, desde las primeras realizadas en Montevideo (Uruguay) en 1986, hasta las últimas celebradas en Cartagena de Indias (Colombia) en 1995. Esta segunda parte ha sido prologada por José O. Casás, por lo que me remito a sus palabras.

La metodología de la primera parte está dada —como ya se dijo— por el grado de aproximación y especialidad que cada artículo posee. De este modo, comienza con el trabajo de Carlos M. Tacchi, ex secretario de Ingresos Públicos de la Nación, quien nos da su opinión acerca del problema de la evasión, y las consecuencias que ella implica. Luego, Horacio G. Corti estudia un problema doctrinario del Derecho Financiero: la cuestión acerca de cómo el desarrollo en las ideas respecto de la tributación no se ha visto acompañado por las que analizan el problema del gasto público. A su turno, José A. Díaz Ortiz nos da su visión respecto de la relación entre las potestades tributarias del Estado y las garantías constitucionales de los individuos. El trabajo de Rodolfo R. Spizzo es un análisis de la

reforma constitucional de 1994 en lo que respecta a la materia tributaria, y de las consecuencias que de ella se desprenden desde su entrada en vigencia. Entrando en el análisis de los tributos nacionales, Miguel A. M. Tesón estudia los efectos que produce, en la economía, la imposición indirecta, focalizando luego su análisis en el Impuesto al Valor Agregado. Gutman y Batista se refieren a los primeros impuestos nacionales que rigieron en todo el territorio nacional, los impuestos internos. Respecto del Tribunal Fiscal de la Nación y su procedimiento, Sergio I. Stepanenko analiza el modo en que éste debe dictar sus sentencias, su contenido y los recursos que se pueden interponer contra ellas. Entre los impuestos provinciales, el que grava la transferencia gratuita de bienes —recientemente reimplantado en la provincia de Buenos Aires— es estudiado por José O. Casás, quien encuentra en este gravamen ventajas y peligros en su aplicación y ofrece alternativas para que esta última se lleve a cabo. Finalmente, Héctor R. Sandler analiza el modo en que los Estados contemporáneos consiguen sus recursos y su correlación con los principios jurídicos y políticos que se sostienen desde la Declaración de la Independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa en 1789. La ubicación de este trabajo al finalizar el dossier se debe a que las críticas que el autor plantea pueden llevar al lector a reflexionar desde una óptica distinta.

V. Desde ya, nuestro sincero agradecimiento a los profesores que tan gentilmente se prestaron con sus trabajos para la realización de este dossier, y en especial al profesor José O. Casás, quien brindó los textos de las Resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que conforman la segunda parte.

En lo personal, a este agradecimiento sumo el que le debo a la Revista *Lecciones y Ensayos* y al Departamento de Publicaciones de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, por estos últimos tres años en los que me permitieron contarme entre uno de sus colaboradores.

LEANDRO MARTÍN PASSARELLA

PRIMERA PARTE

POR QUÉ LOS IMPUESTOS DEBEN SER SIEMPRE PAGADOS¹

CARLOS MIGUEL TACCHI²

I. INTRODUCCIÓN

Reiteradamente he sostenido que los impuestos siempre deben ser pagados, más allá del buen uso que el administrador de turno haga de los recursos obtenidos.

Este concepto así expresado suele ocasionar extrañeza y en ciertos casos reacción por parte de algunos ciudadanos o contribuyentes, seguramente con motivo de la falta de correcta información acerca del funcionamiento del fenómeno tributario y, asimismo, como una secuela negativa de una época de desorden fiscal, que se difundió, a su vez, en la sociedad por efecto de la alta inflación que terminó en una disparada hiperinflacionaria que felizmente hoy está controlada, su principal causa: el déficit fiscal y su consecuente emisión monetaria.

Por otra parte, en muchos casos puede existir cierto grado de prevención en cuanto a la idea central de este artículo si no se tiene presente, en todo momento, que la misma está concebida y desarrollada partiendo de la base de que se trata de la aplicación de tributos en una sociedad jurídicamente organizada bajo la forma de un Estado de Derecho en el que rijan los principios republicanos y el sistema democrático de gobierno.

¹ Este trabajo fue elaborado sobre la base del artículo publicado en el diario *La Nación*, Buenos Aires, Argentina, los días 26 y 27 de mayo de 1995, y ya ha sido publicado en el *Boletín de la D.G.F.*, n° 502, Buenos Aires, octubre de 1995.

² Ex secretario de Ingresos Públicos de la Nación.

Tampoco debe dejarse de lado la consideración de la incidencia del Derecho natural respecto de las obligaciones que se impongan a los ciudadanos, aspecto sobre el cual he de referirme más adelante.

Frente a las circunstancias expuestas estimé oportuno elaborar una síntesis de los principales aspectos que configuran mi pensamiento sobre el desenvolvimiento del fenómeno tributario, como parte de la actividad financiera del Estado y del comportamiento social en una Nación jurídicamente organizada.

Para una mejor comprensión de la cuestión y un adecuado enfoque de la misma, me permitiré realizar algunas breves consideraciones preliminares con relación a la forma en que en la realidad operan los diversos tributos, discriminando entre aquellos que presentan el llamado "efecto precio" y los que poseen el llamado "efecto ingreso puro".

Efecto precio

Uno de los gravámenes sobre los cuales insisto con mayor énfasis en mi prédica de ataque a la evasión es el Impuesto al Valor Agregado que presenta como característica la de pertenecer —como representante más típico— al grupo de tributos que presentan el llamado "efecto precio".

Por cierto que hay otros tributos que producen estos efectos (por ejemplo, los internos al consumo y/o sobre los ingresos brutos) y otros que también los producen cuando se trata de sujetos a los que llamamos agentes económicos (las empresas, firmas, prestadores de servicios, etc.) que, por particulares características de su demanda, pueden trasladar los impuestos sobre las ganancias o patrimoniales a los precios.

Este "efecto precio" funciona de la siguiente manera:

- a) La ley fija un tributo que se calcula con una alícuota o porcentaje sobre el precio de venta del producto o servicio que se comercializa en el mercado de bienes y servicios.
- b) Quien, conforme a la ley, debe ingresar el tributo al Fisco, es el vendedor, que es una empresa o agente económico (una firma grande o pequeña) y que carga el impuesto al precio de venta.
- c) Este sujeto que la ley llama "responsable" no es el verdadero contribuyente, porque al cargar el impuesto al precio

se constituye en un "recolector" de porciones de impuestos incorporados a los precios y que en definitiva pagarán los verdaderos contribuyentes, los reales, que son los consumidores finales de tales productos o servicios.

d) Recordemos que "contribuyente" es el que afronta el sacrificio de la imposición, y en este caso es el consumidor quien paga el precio aumentado por la incidencia del gravamen. De ninguna manera lo es el responsable de recolectar tales fondos que le llegan en los precios que recibe por sus ventas de bienes o servicios y que debe depositar en los organismos de recaudación por mandato legal.

e) Por lo tanto, el sistema tributario real debe asegurar que estos impuestos que pagan los contribuyentes-consumidores lleguen al Estado para que él los destine a los fines de bien común que son la justificación de la imposición misma.

Efecto ingreso puro

En los impuestos con "efecto ingreso puro", el ciudadano nominado por la ley como sujeto pasivo reúne a su vez la característica de sujeto incidido e ingresa directamente el tributo a su cargo en el Estado, para que éste lo ponga al servicio de la sociedad.

Típicos representantes de esta categoría de tributos son los impuestos inmobiliarios, alumbrado, barrido y limpieza, automotor, etcétera. Y, cuando no se da el fenómeno de la traslación de los tributos, los impuestos sobre los bienes personales y sobre las ganancias de personas físicas y/o sucesiones indivisas.

En estos casos el contribuyente debe asumir su directa responsabilidad, para con sus vecinos, en particular, y con la sociedad toda, en general, de aportar lo que legalmente le corresponde para cubrir las necesidades públicas (escuelas, hospitales, justicia, seguridad social, entre otras).

El esquema esbozado implica la existencia de lo que he llamado sistema de "doble vía de sentido inverso y tránsito obligatorio en ambas", en el cual el camino de ida está constituido por el aporte que los contribuyentes y/o responsables deben allegar al Estado en la forma antes descripta, y el camino de vuelta está conformado por la satisfacción de las necesidades públicas en virtud de lo cual el Estado, como administrador de los recursos, los reintegra a la sociedad, su

verdadera dueña (en la forma de salud, educación, justicia, asistencia social, seguridad).

En el camino "de ida", ese tránsito puede ser interrumpido por el fenómeno de la evasión tributaria.

En este punto y en el contexto expuesto, debe adelantarse que califico como evasión tributaria a todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación *per se* de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél.

El subsidio per se

La precedente definición alude a un concepto no contemplado en las definiciones tradicionales de la evasión tributaria y que proviene de la observación global del fenómeno: el subsidio *per se*.

Este subsidio es el que el sujeto evasor se autoasigna cuando deja de pagar lo que le corresponde, ejerciendo una actitud anárquica, antisocial y de extremo egoísmo, ya que altera discrecionalmente la razonable asignación del gasto público (camino "de vuelta") en virtud al debido orden de prioridades de las necesidades por cubrir.

Es decir que la evasión no es sólo una conducta anti-jurídica, sino también —y prioritariamente— antisocial, contrariando así el elemental principio de "solidaridad social", plasmado en el pacto fiscal que constituye uno de los elementos fundamentales de la existencia misma de una sociedad organizada en un Estado de Derecho y que están consagrados en la Constitución Nacional.

Para combatir ese comportamiento perverso que es la evasión tributaria resulta necesario, como una cuestión previa, destruir ciertos mitos que tradicionalmente han confundido a la sociedad.

Mitos

Al enfocar la cuestión desde un punto de vista estrictamente formal y parcializado del fenómeno tributario se fue

opacando la transparencia de éste. Se generó así, por un lado el mito de que quien soporta los impuestos es el "agente económico" y/o "sujeto empresa" y, por el otro, que el Estado es el "dueño" de los recursos y no sólo su "administrador".

Estos mitos, a la luz de lo expuesto en párrafos anteriores, deben ser desterrados para poder observar con claridad la razón de ser y el funcionamiento del tributo y, de este modo, calificar como corresponde las conductas de los evasores, de quienes se quedan con lo que no les corresponde; de aquellos que —genéricamente hablando— le roban a la sociedad.

Tales mitos, que por su permanencia obtuvieron un gran arraigo en la población, posibilitaron que la evasión tributaria se transformara en un fenómeno social representado por un comportamiento colectivo carente de reproche, que influía negativamente en la formación de la conducta de las nuevas generaciones.

Ese fenómeno dio lugar a una gran confusión donde las frases: "para qué pagar impuestos si el Estado dilapida" y "para qué pagarlos si el de arriba se los roba", convalidaban el verdadero robo que se producía en contra de la sociedad y en favor del agente económico y del conciudadano que engordaban indebidamente sus bolsillos.

De tal modo, la razón esgrimida para no pagar era una verdadera falacia que buscaba justificar al evasor, porque esos recursos nunca llegaban al Estado para que los "dilapidara" o "los administrara deshonestamente".

Esta situación generaba, a su vez, que el Estado ante la ausencia de recursos genuinos, para atender a aquellas necesidades públicas que conciernen a su razón de ser, procediera a emitir dinero sin respaldo alguno, provocando la aparición del peor y más regresivo de los impuestos, que es el llamado impuesto inflacionario.

Conclusión: la sociedad pagaba dos veces en el caso de los impuestos con "efecto precio": una vez, al no reclamar la factura y otra, a través del impuesto inflacionario; y en los impuestos con efecto ingreso puro tenía que soportar el impuesto inflacionario por la parte no pagada por el evasor. Esto es tal como ocurre en un consorcio de propiedad horizontal, cuando algún copropietario no abona las expensas y las mismas deben ser soportadas por el resto de los copropietarios.

II. NO DEFRAUDARÁS EN VANO

Deben superarse ficciones y eufemismos. El evasor no es un pobre ser, perseguido e indefenso: es, jurídicamente hablando, un delincuente sobre el cual debe caer el peso de la ley y, además, merecedor de condena social por su actitud egoísta y carente de espíritu solidario con aquéllos entre los que convive.

Por tales razones es que se ha llevado a cabo la llamada "culturización tributaria"³, a fin de que la sociedad tomara conciencia de que ella es la verdadera y única dueña de los tributos y, en consecuencia, principal interesada en la lucha contra la evasión, por lo cual su participación activa (p. ej.: exigiendo siempre su factura por prestaciones o adquisiciones) resulta no sólo de gran importancia para lograr el éxito, sino que constituye el ejercicio de la legítima defensa de su interés como destinataria final de los recursos.

Todo lo precedentemente expuesto, aunado a la obligación que la Constitución Nacional y las leyes imponen al Poder Ejecutivo nacional de recaudar las rentas, hacen que el Estado, a través de la respectiva autoridad con competencia en la materia, deba actuar de modo tal que:

- 1) No pueda de ninguna manera permitir que los agentes económicos (empresas, firmas, prestadores de servicios) se queden con los importes que reciben de sus clientes, consumidores finales, que constituyen porciones de impuestos adheridos a los precios.
- 2) Tampoco pueda admitir que los sujetos directamente obligados por la ley al pago de los impuestos a su cargo dejen de hacerlo en una actitud antijurídica y antisocial.
- 3) No pueda, en fin, tolerar que la voluntad de la sociedad, plasmada en la ley tributaria por sus legítimos representantes, sea burlada por unos pocos (evasores) en perjuicio de la mayoría; en especial de aquellos contribuyentes-consumidores que afrontan, sin queja, la carga del tributo en sus consumos.

³ Ver "Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia", *Boletín de la D.G.F.*, n° 483, Buenos Aires, marzo de 1994.

Beneficios fundamentales

En este aspecto podemos observar que la lucha contra la evasión arroja, al menos, los siguientes beneficios fundamentales:

- a) Permite la eliminación del "impuesto inflacionario", que es el más injusto y de mayor regresión.
- b) Posibilita la adaptación del sistema tributario a la estabilidad, eliminando los impuestos distorsivos.
- c) Da base a un federalismo real a través de la adecuada coparticipación de los tributos.
- d) Se protege el núcleo ético de la competencia en las transacciones económicas al eliminar la injusta ventaja relativa que produce el no pago de los tributos conforme a la ley.
- e) Asegura la efectiva vigencia del claro apotegma de que "todos paguen para que cada uno pague menos".

Finalmente, combatir la evasión es una de las formas más directas de erradicar la pobreza mediante el incremento del impacto redistributivo neto de la política fiscal global.

Porque vemos con claridad estas cuestiones de la tributación, es que estamos empeñados en corregir las desviaciones que impiden o alteran la consecución de los fines perseguidos por aquélla.

Uso de los fondos

La cuestión relativa al camino "de vuelta", es decir en lo que hace al uso de los fondos recaudados por parte del Estado —administrador y no dueño—, tiene otras connotaciones y la evaluación de los fines alternativos para tales dineros es de apreciación eminentemente política, dependiendo en definitiva del destino que se asigne en la respectiva Ley de Presupuesto, que es de conocimiento público y cuyo tratamiento se produce con total transparencia por parte del Congreso de la Nación.

A su vez, la ejecución del presupuesto está a cargo del poder administrador, quien obviamente debe llevarla a cabo conforme a la ley por medio de todos sus funcionarios y dependientes, cualquiera que fuere su categoría, sobre la base de una eficiente asignación y honesta administración.

Como corolario de todo lo dicho es que considero lícito independizar estas dos facetas, la de la recaudación y la del

uso de los fondos y, sin abrir juicio sobre la eficacia de la segunda, afirmar que no puede tolerarse que un defraudador tributario se quede con el esfuerzo de sus conciudadanos, en beneficio propio, vulnerando la ley y las más elementales normas de solidaridad para con quienes se convive, so pretexto de una cuestión que debe plantearse en el ámbito adecuado y por los mecanismos que resulten atinentes.

Estoy seguro de que, a poco que se medite sobre estos aspectos que me he permitido aclarar, no sólo se tendrá una cabal idea sobre la extensión o alcance de lo expuesto sino que seguramente se coincidirá en que los esfuerzos que nos demande la lucha contra la evasión tributaria es una empresa dura, pero que vale la pena afrontar a nuestra patria.

Por lo tanto, el criterio que sostengo en la materia —además de representar el debido respeto del orden jurídico establecido— lejos de constituir una concepción descomedida o autoritaria implica el adecuado ejercicio de los deberes y derechos republicanos por parte de los ciudadanos, es decir:

1) El cumplimiento estricto de la ley como corresponde en un Estado de Derecho.

2) Reclamar, peticionar o castigar con el voto cuando se entienda que los gobernantes o representantes no adoptan decisiones que se consideran adecuadas.

3) Accionar ante la justicia cuando se sientan agravados por la incorrecta aplicación de la ley o se vean afectados los derechos amparados por la Constitución Nacional.

Lo contrario, es decir, evadir los tributos con pretendidas justificaciones, significaría la admisión de conductas anárquicas y contrarias a la ley y en el mejor de los casos constituiría el ejercicio de la justicia por mano propia.

Desde ya que entre quienes deben respetar esos derechos y obligaciones están incluidos todos los funcionarios públicos y, aun en mayor medida, los del área de la Secretaría de Hacienda e Ingresos Públicos, puesto que en virtud de sus funciones deben asegurar el cumplimiento de los mandatos legales en el ámbito de su competencia.

III. DERECHO NATURAL

A la idea central de que "los impuestos deben ser siempre pagados, más allá del buen uso que el administrador de turno haga de los recursos obtenidos" podría oponerse como justificación de la conducta evasora de cada sujeto, frente a lo que podría considerarse como una mala administración o destino de los recursos que le son requeridos por la vía de los tributos, la aplicación de preceptos derivados del Derecho natural, que se refieren al conjunto de principios que nacen de situaciones coexistenciales entre los hombres, desde el punto de vista de las relaciones de justicia, evidentes por sí mismos (conf. Santo Tomás).

Esos preceptos, dada la connotación del Derecho natural, serían de una entidad superior al Derecho positivo, es decir, la Constitución Nacional y las leyes dictadas en su consecuencia por el Congreso de la Nación, así como a las normas respectivas de los distintos Estados provinciales y municipios, que constituyen, junto con las disposiciones reglamentarias, el plexo normativo sobre el que descansa el funcionamiento del Estado de Derecho.

Ante tal alternativa, estimo necesario recordar que mi pensamiento tiene siempre presente y en forma expresa a la convivencia y al funcionamiento de las instituciones de un Estado de Derecho en el que rige un régimen republicano de gobierno, consagrados ambos en la Constitución Nacional.

Por lo demás, es también oportuno destacar en este aspecto el caso argentino, en el cual se eliminaron en el orden nacional, veintidós impuestos distorsivos que representaban casi 4 puntos porcentuales del PBI y se centró el aumento de la recaudación en la lucha contra la evasión, considerándola como el "mejor impuesto", ya que recompone las pautas de equidad del sistema, desvirtuadas en los hechos por las conductas evasoras. Permitiendo, a su vez, la eliminación del impuesto inflacionario que, en el año 1969 alcanzó el 14,6 % del PBI y para el período 1980 al 31-III-1991 representó un promedio anual del 5,3 % sobre el PBI⁴.

⁴ Ver "Revolución tributaria en la Argentina", *Boletín de la D.G.I.*, n° 590, Buenos Aires, agosto de 1995.

De ello se deduce, como cuestión preliminar, que de ningún modo puede inferirse de mis opiniones la defensa de una ideología que sostenga que el ejercicio de los poderes del Estado no tenga límites, ya que precisamente el régimen republicano de gobierno asegura, mediante una adecuada división e independencia de poderes, el respeto a los derechos del ciudadano cuando alguno de ellos pretendiera sojuzgarlos.

De este contexto surge claramente que los ciudadanos deben ejercer la defensa de sus derechos, pero siempre por la vía adecuada compatible con las reglas que necesariamente impone la convivencia en un Estado de Derecho.

Por supuesto que no se niega la existencia del Derecho natural, pero la contraposición que pudiera existir entre éste y una norma positiva debe ser en todos los casos dirimida y evaluada por un juez y no por cada persona según su criterio individual, como justificación del incumplimiento liso y llano de la ley en sentido positivo.

Paradójicamente, lo que a veces se sugiere hacer, invocando en forma amplia al Derecho natural, implica la vigencia de un estado de anarquía, en el cual cada uno actuará según el criterio que tenga sobre una situación dada, pero haciéndolo directamente (v.gr., no pagar los tributos porque no le parecen justos).

Lo correcto es accionar políticamente como ciudadano, peticionando mediante sus representantes, expresándose mediante el voto o, en situaciones ya más concretas, mediante la acción ante la justicia reclamando por la inconstitucionalidad de una norma si considera que afecta las garantías constitucionales, a través de acciones de amparo, medidas de no innovar, es decir, los mecanismos previstos en el orden jurídico en defensa de sus derechos.

Lo contrario es negar el orden jurídico y la organización misma del Estado, es decir, volver a la situación caótica anterior al mismo, en el que cada uno actuaba según sus propios intereses y convicciones frente a lo cual, en definitiva, predominaba el más fuerte.

Ocasionalmente se muestran como ejemplos negativos de democracia y Estado de Derecho ciertos regímenes en realidad totalitarios como el generado por el nazismo, cuando precisamente se los debe exhibir como una excepción a ello. De lo contrario se estaría, implícitamente, negando a la democracia y al régimen representativo de gobierno.

Sin dudas se trata de una cuestión muy grave, porque quebrado el principio de la vigencia del Estado de Derecho y del funcionamiento de las instituciones republicanas, todo es posible, porque dependerá del criterio que cada uno, en los hechos, tenga sobre el Derecho natural o el bien moral que lo asiste. Hablar de tal posibilidad resulta hoy un verdadero dislate.

Realmente parece increíble que hoy tengamos que estar rebatiendo argumentos que cuestionan el funcionamiento del régimen democrático y sólo se justifican por un intento grosero de defender lo indefendible.

Hay momentos en la vida de un país en los cuales personas de indudable espíritu democrático, en los hechos, inadverdadamente remiegan de esa valiosa condición buscando justificar actitudes, sin aceptar las reglas que necesariamente impone la convivencia en una sociedad jurídicamente organizada que ha optado por esa forma de gobierno.

FINANZAS (14)

ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (14)



LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO

HORACIO GUILLERMO CORTI

I. EL PROBLEMA DE LA DEFINICIÓN

El objeto del presente trabajo es el de destacar el carácter específicamente jurídico del gasto público. Esto significa que la juridicidad no es una simple perspectiva más que recae sobre un fenómeno definido con independencia de dicha perspectiva. Podría sostenerse (y esto es lo que usualmente se hace) que hay "algo" calificado como gasto público que puede ser sometido a pluralidad de estudios: jurídicos, políticos, económicos, técnicos, etcétera. Nuestra tesis, en cambio, sostiene la incorrección de una postura semejante.

Se dirá que, en el fondo, es una cuestión de definiciones y, siendo éstas convencionales, no hay ninguna que tenga preeminencia sobre las otras. En consecuencia, sólo los intereses pragmáticos, u ocasionales, harían preferible una definición con respecto a otra. Discutir sobre definiciones sería por ende ocioso, fuente de confusiones y, peor aún, pernicioso estímulo a la introducción de figuras misteriosas, tales como la naturaleza o esencia de lo definido, en este caso el gasto público.

En el ámbito de la teoría básica del Derecho, ha sido Nino quien más ha enfatizado el carácter convencional de las definiciones, en contraposición a una visión esencialista de las mismas. Ha señalado "que respecto del Derecho, como sin duda en relación con muchos otros conceptos, lo apropiado sería adoptar una posición convencionalista. Según esta posición, el concepto de Derecho surge de estipulaciones y prácti-

cas que tienen en cuenta las necesidades del discurso en el que ese concepto se emplea. La consecuencia inmediata de esta posición es la admisión de que puede haber una pluralidad de conceptos de Derecho, ya que las necesidades del discurso pueden variar en y con el discurso. La percepción de que hay diversos discursos relacionados con el Derecho, con funciones y puntos de vista muy diferentes, hace pensar que en ellos se emplean nociones de Derecho diferentes, aunque es posible —como luego veremos— que estén relacionadas entre sí¹.

Ante la objeción del párrafo precedente cabe contestar que no se trata aquí de aprehender (sea por algún tipo de intuición o de evidencia) la esencia verdadera de una institución. Nada de eso. Por otra parte, ¿quién se atrevería a decir que ha captado el "en sí" del gasto público? Es indudable que son posibles plurales definiciones. Pero la elección de una definición no es simple cuestión de preferencia o de gusto subjetivo. Tampoco nos son indiferentes las consecuencias que se derivan de una u otra definición. La cuestión, entonces, es la siguiente: ¿hay criterios que permitan distinguir definiciones correctas de otras incorrectas?

El problema así planteado no desaparece sino que se desplaza, pues ¿de dónde surgirían los susodichos criterios de corrección? Para responder a este interrogante hay que hacer un breve rodeo.

En general, no se controvierte que, cualquiera que sea la caracterización de los gastos públicos, éstos tienen un aspecto jurídico. Que sea un aspecto entre otros implica que no tiene preeminencia definitiva alguna, pero también implica (de manera tautológica) que lo jurídico es justamente un aspecto del fenómeno gasto público y que, por ende, sería tachable de reduccionista un análisis que obviara la dimensión jurídica del gasto. Luego, aquel que acepta al menos la existencia de un aspecto jurídico, está compelido a aceptar que este aspecto tiene que estar en concordancia (o en congruencia) con una red extensa de conceptos jurídicos. No creo que dé lugar a discusión el aceptar que los conceptos jurídicos no son susceptibles de entenderse de manera aislada y que, por ello,

¹ Nino, Carlos, *Derecho, Moral y Política. Una Revisión de la Teoría General del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1994, p. 32.

guardan estrechas (y a la vez intrincadas) relaciones entre sí. Todo esto implica que el aspecto jurídico del gasto público tiene que ser de alguna manera compatible con la red conceptual jurídica preexistente. Si tal es el caso, el susodicho contexto impone constricciones a la hora de especificar aquel aspecto jurídico del gasto público. ¿Sería plausible sostener que estas constricciones se propagan al conjunto de rasgos de otro tipo (económicos, sociológicos, etc.) que pudieran caracterizar el gasto público?

La idea aquí propuesta consiste en sostener que tales constricciones son el punto de apoyo de un criterio definicional que es lo suficientemente fuerte como para ser calificado de ineludible. Esto significa que cualquier definición de gasto público tiene que tomar como notas relevantes, previas e ineludibles, ciertos rasgos jurídicos.

Dustro esto con una imagen. Supongamos al término "gasto público" como una locución itinerante, que se desplaza a través de variados contextos conceptuales. Desde nuestra perspectiva, al realizarse ese itinerario traería consecuencias inaceptables el despojar a la locución de ciertos rasgos jurídicos. Tales rasgos serían un ingrediente que no podría obviarse cuando se usa la locución "gasto público" con contextos no específicamente jurídicos, verbigracia económicos.

Tenemos así un triple desplazamiento del problema del gasto público:

- a) de su definición a los criterios para efectuar dicha definición;
- b) de los criterios definicionales al contexto o entramado jurídico-conceptual subyacente; y
- c) del contexto jurídico a la pluralidad de contextos conceptuales de uso.

Hay, en consecuencia, un entrelazamiento de interrogaciones que mutuamente se delimitan: ¿cómo definir al gasto público? ¿A partir de qué criterios se efectúa dicha definición? ¿Cuál es la definición de gasto público que surge del contexto jurídico? ¿En qué se basa la preeminencia del contexto jurídico sobre los restantes contextos y definiciones?

II. EL ENTRAMADO DE CONCEPTOS JURÍDICOS

Es claro que la expresión *conceptos jurídicos* es sumamente ambigua, ya que indica varias posibilidades de determinación. Vale, entonces, partir de distinciones elementales que son básicas en los análisis jurídicos. De lo contrario, no se sabe muy bien de qué se está hablando. Voy a partir de una cuatripartición muy sencilla dentro de lo que laxamente cabe denominar "lo jurídico", a saber:

- a) texto jurídico;
- b) enunciados jurídicos;
- c) proposiciones dogmáticas, y
- d) exigencias jurídicas.

Detengámonos brevemente en cada una de las particiones.

a) Por *texto jurídico* entendemos el conjunto de oraciones (o frases) que de manera intuitiva cabe identificar como jurídicos. De manera intuitiva significa: de acuerdo a una precomprensión no teórica de lo que es el Derecho. Tan laxa y difusa especificación trae como consecuencia una también laxa y difusa demarcación de los textos jurídicos en cuanto tales.

¿Qué incluiremos, entonces, dentro de la categoría *texto jurídico*?

Aquí sólo cabe acudir a la ejemplificación, es decir, a la enumeración no taxativa: la Constitución, los debates previos al dictado de la Constitución, las leyes, resoluciones, decretos, actos administrativos, los considerandos de todos los anteriores textos, las sentencias y las argumentaciones que la preceden, los textos dogmáticos, comentarios, críticas, dilucidaciones de carácter general, las descripciones, las conexiones de sentido común, etcétera.

Como puede apreciarse, se trata de un material heterogéneo, punto de partida y objeto de análisis.

b) *Enunciados jurídicos* son el conjunto de enunciados que son construibles a partir del texto jurídico y que conforman al Derecho-objeto en su sentido más acotado. Tales enunciados obedecen, o responden, a específicas formas lógicas. Es una discusión, típica de la teoría jurídica básica, discutir el número y características de tales formas (así como determinar en qué medida tales formas son calificables de "lógicas"). Con

un criterio amplio, cabe señalar los siguientes tipos de enunciados jurídicos: normas (imperativas, prohibiciones y permisiones), reglas conceptuales (definiciones, reglas constitutivas de competencia), *standard* (máximas, principios), argumentos (justificaciones de normas, definiciones y *standard*), ficciones, ideologemas.

Dentro de la teoría jurídica básica se desenvuelven agudas discusiones en torno a cuál es la forma lógica fundamental. Para un autor como Kelsen, por ejemplo, sólo son relevantes las normas. De ahí que, si algo es jurídico, es reducible a enunciados normativos. Y si no es reducible, ello es una muestra de su carácter no jurídico. Más aún, serán consideradas jurídicas sólo aquellas normas que se vinculen con el ejercicio de la fuerza, es decir que impongan sanciones o actos coactivos. Tal reduccionismo ha suscitado, por cierto, airadas polémicas. Entre ellas la de Hart, quien criticando el deseo de uniformidad de los juristas, propone ampliar el tipo de enunciados jurídicos relevantes. Habrá, así, reglas primarias (semejantes a las normas de Kelsen) y reglas secundarias (éstas, a su vez, son de tres tipos: de cambio, de adjudicación y de reconocimiento). Dentro de la enumeración más arriba realizada hay otro tipo de enunciados jurídicos que resulta más controvertido. Tal el caso de los ideologemas. Para algunos nada tienen que ver con el Derecho-objeto (a lo sumo se los podría aceptar como elementos del texto jurídico), mientras que para otros, todos los enunciados jurídicos son de tipo ideológico (de manera antitética y complementaria ambas perspectivas ponen claramente en juego el deseo de uniformidad censurado por Hart). Es curiosa, al respecto, la posición de Kelsen, para quien ellos forman parte no del Derecho sino de una dogmática jurídica no rigurosa y acrílica (es decir, no compatible con los parámetros establecidos por la teoría pura). Constantes discusiones, asimismo, se ligan a la calificación y admisión de los principios o *standard*, en especial a partir de las investigaciones desarrolladas por Dworkin y de las críticas que éste le formula a lo que denomina modelo puro de reglas.

En cierta forma, toda la teoría básica está signada por una doble tendencia. Por un lado, la de aquellos que pretenden reducir lo jurídico a un solo tipo de enunciados. Por otro lado, la de aquellos que consideran tortuosa dicha uniformidad y que admiten pluralidad de formas lógicas. Como señalan Alchourrón y Bulygin "el Derecho es un conjunto de

cosas bastante más heterogéneas de lo que suele creerse². Sin embargo, no es cuestión aquí de adentrarse en semejantes controversias, sino la de tomar nota de la complejidad para manejarse con cautela y ánimo crítico.

Lo importante a destacar es que, *prima facie*, hay una clara distinción entre las oraciones jurídicas del texto y los enunciados del Derecho-objeto. Las oraciones son el material a partir del cual (de acuerdo a ciertas reglas de transformación) se construyen los enunciados. Cualquiera sabe, al respecto, lo dificultoso que es construir una norma completa, por ejemplo de acuerdo a los criterios aportados por Kelsen. Esto nos conduce al punto siguiente.

c) Las proposiciones dogmáticas son aquéllas mediante las cuales se construyen, describen y reconstruyen los enunciados jurídicos. La dogmática jurídica (también llamada ciencia del Derecho) presenta varios planos sucesivos y complementarios de análisis:

- construye en cuanto tal los enunciados jurídicos;
- explica y describe tales enunciados;
- reordena y reconstruye esos enunciados de acuerdo a ciertos criterios (v.gr. consistencia).

A la par de esas tareas escalonadas, la dogmática jurídica permite detectar contradicciones, inconsistencias, incompatibilidades, lagunas, etcétera. Y, luego, ofrece diversas soluciones para resolver tales circunstancias.

Notamos, pues, que la tarea dogmática no se deja reducir fácilmente a un tipo único de actividad teórica. De ahí las comunes dificultades que se presentan cuando se intenta precisar qué es (o qué debiera ser) lo específico y peculiar de la dogmática jurídica³.

² Alchourrón, C. - Bulygin, E., *Análisis Lógico y Derecho*, CEC, Madrid, 1994, p. 463.

³ "Los estudiosos del Derecho hacen muchas cosas diferentes aun dentro de los confines de la especulación teórica: comentan y explican el alcance de las leyes y de las decisiones judiciales, preparan o sugieren reformas legales, dan cuenta de la evolución histórica de cierta institución jurídica, explican el contexto socioeconómico de cierta regulación y sus consecuencias en el plano social, elaboran y discuten construcciones que llaman 'teorías' y que se encuentran en un nivel de cierta abstracción respecto de los preceptos de un orden jurídico particular, proponen distinciones conceptuales destinadas a esclarecer la comprensión de los fenómenos

d) Las exigencias jurídicas, en fin, son un conjunto de pretensiones que se le hacen a los enunciados jurídicos a los efectos de que sean concordantes con ciertas pautas que se consideran decisivas. Tales pautas conforman lo que usualmente, en el ámbito jurídico, se denominan *teorías*. Sin embargo, y dado que en general es la propia dogmática jurídica la que plantea exigencias, las mentadas teorías son presentadas como si fueran meras reconstrucciones y/o descripciones. O, si se presentan como exigencias, se lo hace a la par —o concomitantemente— con aquellas reconstrucciones y descripciones. Circunstancias éstas que ratifican lo dificultoso de especificar el hacer teórico peculiar de la dogmática. Tratados, manuales, artículos dogmáticos, a través de ellos se hace teoría básica, se construye el Derecho-objeto como tal, se efectúan descripciones y reordenamientos, generalizaciones y explicitaciones de supuestos y, también, se plantean exigencias, ya sea de forma explícita o velada.

No hay dudas de que, como indicamos al pasar, la anterior partición está recorrida por controversias y da lugar a drásticos enfrentamientos. Uno de los problemas más graves es el de a qué se le asigna el carácter específico de ser "Derecho". Una versión restrictiva diría que sólo se denomina Derecho al conjunto de los enunciados jurídicos (el Derecho-objeto). Dentro de esta versión, una posición de máxima sería la de sólo considerar Derecho a un solo tipo de enunciados jurídicos: las normas (y, dentro de éstas, a las de tipo coactivo). Una versión generosa diría, en cambio, que se trata de una serie de distinciones al interior del Derecho. El Derecho, en esta versión, será denominado *discurso jurídico*. Tal discurso es susceptible de ser aprehendido a través de niveles analíticos de distinción (por ejemplo, la cuatripartición aquí señalada), semejantes a un escalonamiento de metalenguajes a partir de un lenguaje de base irreductible (el texto jurídico)⁴.

jurídicas en general y a facilitar el manejo de cierto material jurídico particular, encaran discusiones de filosofía política y moral relevantes para justificar instituciones jurídicas, etc., etc. Todas estas actividades se desarrollan a veces en el contexto de un mismo trabajo, como se puede advertir recorriendo, por ejemplo, las páginas de un tratado de Derecho penal", ver Niño, C., *Algunos Modelos Metodológicos de Ciencia Jurídica*, Valencia, Universidad de Carabobo, 1979, p. 18.

⁴ La justificación de la expresión "discurso jurídico" es indudablemente problemática. Aquí nos limitamos a usarla como abreviatura del

Esta última es la versión que seguiremos aquí, al ser la más amplia y comprensiva de situaciones y fenómenos diferentes. En cierta forma, mantenemos el escepticismo crítico de Hart ante los intentos reduccionistas de encapsular lo jurídico en un solo tipo de forma lógica, pues cada uno de ellos conduce a resultados que no estamos dispuestos a admitir (Derecho = normas; Derecho = ideología; Derecho = principios; etc.).

A los efectos de no perder el hilo conductor, cabe recordar cuál es nuestro objetivo: enfatizar el carácter eminentemente jurídico del gasto público. Ello nos condujo del problema de la definición al problema de los criterios para efectuarla y, este último, al problema del contexto jurídico conceptual subyacente. Nos preguntamos, al comenzar este apartado, cómo entender a dicho entramado jurídico conceptual. Llegamos, así, a indicar un artefacto complejo —de varios planos o niveles— que denominamos discurso jurídico. Se dirá que en vez de simplificar el análisis hemos tomado una vía que oscurece una cuestión que, en definitiva, no es considerada problemática (la definición y especificación del gasto público). En ese aspecto, nuestra respuesta es tajante, pues lejos de oscurecer, estamos clarificando un trasfondo ineludible. Y, además, la evidencia de un carácter no problemático de la usual definición y especificación del gasto público nos resulta sospechosa. No sólo sospechosa, sino también fuente de interpretaciones inaceptables, en especial debido al carácter no central que se le dispensa a lo jurídico. Y si no clarificamos, aunque sea escuetamente, qué mentamos al decir lo jurídico, mal podríamos defender su preeminencia y centralidad.

Como corolario de este apartado tenemos una explicación de lo que habíamos denominado entramado jurídico conceptual en términos de intersección de textos, enunciados, proposiciones y exigencias jurídicas. En consecuencia, los rasgos jurídicos a tener en cuenta para definir al gasto público tendrán su proveniencia en ese juego complejo de textos, enunciados, proposiciones y exigencias jurídicas.

Para ilustrar lo antedicho y, a la vez, mostrar la importancia de tales distinciones (la partición interior al discurso

entrecruzamiento de los planos lingüísticos señalados. Que lo jurídico no se limita a elementos lingüísticos es una obviedad, pero que cabe resaltar al haberlos limitado provisoriamente a dicha dimensión.

jurídico), damos a continuación un ejemplo que será crucial para nuestra argumentación.

III. LA CONSTITUCIÓN

No parece haber duda de que la Constitución forma parte del texto jurídico. A los efectos de evitar confusiones usaremos, para este nivel, la denominación *texto constitucional*. Tal texto es la base, entonces, para construir un conjunto de enunciados jurídicos y que cabe denominar *enunciados constitucionales* y que serán objeto de análisis por parte de la *dogmática constitucional*.

La Constitución, ahora entendida como una colección de enunciados y distinguida del texto constitucional en tanto parte del texto jurídico básico, es un conjunto de normas, reglas conceptuales, principios y ficciones. Uno de tales principios afirma que la Constitución tiene supremacía. Con ello se quiere decir que se trata del subconjunto de enunciados de mayor jerarquía dentro de la totalidad de los enunciados jurídicos. Todo enunciado *infraconstitucional* resulta derivable de la Constitución y tiene que acomodarse a lo dispuesto por ella. La conservación y efectividad de dicha supremacía implica la existencia de algún mecanismo que controle (de alguna manera) el cumplimiento de tal principio. En nuestro país, se trata del control de constitucionalidad a cargo del último órgano jurisdiccional, es decir, la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Este órgano está encargado de decir con carácter definitivo, y en los casos concretos que se le propongan y cuyo tratamiento se encuentre habilitado de acuerdo a las reglas de competencia, si un enunciado *infraconstitucional* es o no acorde con aquellos de jerarquía constitucional. Es de notar que dicho órgano, al hacer el control de constitucionalidad, hace mucho más que eso. Pues al efectuar tal control aporta una serie de argumentos, de fundamentaciones, de criterios de interpretación, de estipulaciones definicionales. De ahí lo correcto del aforismo que sostiene que para estudiar una Constitución, más que el texto, hay que tener en cuenta la jurisprudencia del tribunal de última instancia.

¿Qué hace la *dogmática constitucional*? A partir del texto —y de la jurisprudencia constitucional— construye el

sistema constitucional en tanto conjunto de enunciados. Muestra las relaciones y conexiones entre ellos, los presenta de manera ordenada, extrae consecuencias. Pero también muestra inconsistencias, señala los grados de vaguedad y/o ambigüedad, presenta diversas interpretaciones posibles y su diverso grado de compatibilidad, etcétera. También juzga a la propia jurisprudencia constitucional y la contrasta con aquello que considera que es la Constitución. Va también hacia los enunciados infraconstitucionales y muestra su compatibilidad (o no) con los enunciados constitucionales.

Hay que tener en cuenta que se trata de la investigación dogmática de mayor relevancia e incidencia, pues todas las dogmáticas referidas a sectores particulares (dogmática civil, penal, laboral, procesal, administrativa, financiera) tendrán que tenerla en cuenta.

Por su parte, es usual denominar al conjunto de exigencias que se le hacen a la Constitución como *constitucionalismo*. Éste último, entonces, es una teoría de las exigencias constitucionales. El constitucionalismo se peculiariza por sostener que sólo cabe designar como Constitución a un conjunto de enunciados jurídicos supremos que satisfagan un número mínimo de requisitos y, en particular, dos: a) existencia de una declaración de derechos, y b) existencia de órganos y procedimientos democráticos. Denominaremos *orden constitucional* a un conjunto de enunciados jurídicos de jerarquía máxima que satisfacen las exigencias del constitucionalismo.

El primer requisito exige, como rasgo necesario de la Constitución, la postulación de una serie de contenidos normativos. Es decir, hay comportamientos que necesariamente tienen que ser algunos mandados, otros prohibidos y otros, en fin, permitidos. El segundo requisito exige, también como rasgo necesario de la Constitución, la postulación de una serie de reglas para la conformación de órganos. Dicho brevemente: una Constitución no puede tener ni cualquier contenido ni establecer cualquier tipo de organización. O también: no toda Constitución da lugar a un orden constitucional².

² Para una exposición clásica y característica del constitucionalismo (y, por cierto, del liberalismo), ver Loewenstein, K., *Teoría de la Constitución*, Ariel, Barcelona, 1965.

Como ya señalamos, es la propia dogmática la que realiza, de forma encubierta o explícita, tanto el análisis constitucional como la formulación de exigencias.

Si observamos las distinciones efectuadas deviene perceptible la claridad analítica conseguida. Tenemos la siguiente partición:

- texto constitucional (oraciones constitucionales);
- Constitución (enunciados constitucionales);
- dogmática constitucional (proposiciones constitucionales);
- orden constitucional (exigencias constitucionales).

De ahí que cada vez que se use la expresión "entramado jurídico constitucional" nos estemos refiriendo a un juego complejo compuesto de oraciones, enunciados, proposiciones y exigencias constitucionales.

La importancia del entramado constitucional no es meramente ejemplificativa, sino crucial para la argumentación aquí intentada. Ello, básicamente, como consecuencia de su carácter supremo o fundamental. Si nuestra idea es especificar el gasto público a partir del contexto jurídico, el tramo de mayor peso en dicha especificación no puede ser otro que el constitucional. Por ello podemos delimitar aún más nuestra interrogación inicial (¿cómo definir al gasto público?) de la siguiente forma:

¿Cuál es la caracterización del gasto público en el entramado conceptual constitucional?

Previo a resolver este interrogante tenemos que introducir dos elementos. Uno: la definición del núcleo de la actividad financiera. Dos: el trazado del proceso (histórico pero reconstruible como una secuencia lógica) de positivización jurídica de dicho aspecto nuclear de la actividad financiera.

IV. LA ACTIVIDAD FINANCIERA: DEFINICIÓN NUCLEAR

Un sistema jurídico mínimamente desarrollado incluye órganos. En el caso de existir Constitución, tales órganos son establecidos por reglas de máxima jerarquía. Si estamos ante un orden constitucional habrá ciertos requisitos para el establecimiento de dichos órganos.

Estos órganos tienen, al menos, dos vectores de estructuración: a) generan enunciados jurídicos, y b) monopolizan el uso de la fuerza. Si bien ha sido un aspecto escasamente tenido en cuenta en las teorías generales del Derecho (aunque sí, es obvio, por la dogmática financiera), la existencia de órganos implica algún mecanismo para su financiamiento. Es decir, si hay órganos, hay métodos para obtener ingresos y efectuar erogaciones.

Denominaremos *núcleo* de la actividad financiera pública a la actividad consistente en obtener ingresos (entradas) y efectuar erogaciones (salidas).

Hay que advertir que se trata de una caracterización mínima de la actividad financiera, pero que permite formular lo siguiente: la existencia de órganos jurídicos implica la existencia de actividad financiera en sentido nuclear. Formulada así, esta frase nada dice sobre el carácter jurídico (o no) de dicha actividad. Simplemente constata que si hay órganos jurídicos *tened* que haber actividad financiera (entendida en el sentido nuclear precedente). En consecuencia, para esta caracterización resultan indiferentes los modos, medios, formas, criterios, límites, oportunidades o mecanismos empleados para desarrollar dicha actividad. Así, por ejemplo, los ingresos pueden obtenerse mediante el saqueo, el bandolerismo, la piratería, la conquista, la expoliación de otros territorios y poblaciones, el trabajo esclavista, la dádiva generosa o la expedición aventurera o militar. Nada se dice sobre cuáles son las asignaciones o finalidades (además de la de sufragar el sostenimiento de los órganos) de todos estos ingresos: la construcción de pirámides o santuarios, las fiestas de algunos o el despilfarro de otros, la realización de nuevas aventuras o expediciones bélicas, el sostenimiento del afán de conocimiento o el simple atesoramiento de joyas en celdas subterráneas.

Sin embargo, una definición con este grado de generalidad no parece ser relevante a los efectos de especificar lo que cabe entender hoy por gasto público. Esto no desmerece el análisis, pues pone de manifiesto circunstancias que son cruciales y que no siempre han sido advertidas:

a) cualquier teoría básica del Derecho que pretenda detectar rasgos mínimos o básicos, tales como la coacción, tiene que ofrecer algún tipo de explicación con respecto a la actividad financiera en su definición nuclear;

b) cualquier teoría actual de la actividad financiera tiene que tener en cuenta algo más que la definición nuclear de la misma. Es decir: hacer referencia a ingresos no es suficiente para especificar a los recursos públicos, y hacer referencia a las erogaciones no es suficiente para especificar a los gastos públicos.

Basta la simple lectura de los textos de teorías básicas del Derecho y de Finanzas Públicas para comprobar lo poco que se han tenido en cuenta las precedentes observaciones, a las que rápidamente estábamos dispuestos a calificar de banales. Con esto queremos decir que las teorías básicas no ofrecen, en general, explicaciones que incluyan como componente básico de lo jurídico a la actividad financiera nuclear y que las teorías financieras no han dilucidado con claridad la diferencia existente entre el núcleo y la actividad financiera en cuanto tal.

V. LA SECUENCIA LÓGICA E HISTÓRICA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

Aun cuando insuficiente, la definición nuclear precedente puede ser un buen punto de partida para la construcción de una secuencia lógica de las Finanzas. Es de hacer notar que lo que aquí presentaremos como una secuencialidad lógica puede asimismo presentarse como un proceso histórico. Si bien no desarrollaremos este último, sí dejaremos indicadas las marcas históricas del proceso.

Partimos de algo expresado de manera extremadamente abstracta: órganos jurídicos en general y actividad financiera nuclear. A continuación señalaremos tres pasos secuenciales:

- a) juridización;
- b) legalización, y
- c) constitucionalización.

a) El primer paso consiste en considerar a la actividad financiera como un elemento interno de lo jurídico. Ya no como algo inevitable pero externo (o accesorio o extrínseco), sino como una parte más del discurso del Derecho. Esto significa algo muy claro: la actividad financiera pública ya no puede hacerse más de cualquier manera. Tal actividad

estará, por lo menos, sujeta a normas y a principios jurídicos. Por lo tanto, los comportamientos recaudatorios y erogatorios estarán de alguna manera vinculados a:

- normas de conducta (imperativos, prohibiciones y permisos);
- principios (*standards*);
- definiciones;
- órganos;
- procedimientos.

Esto es: no se recauda ni se gasta de cualquier manera, hay criterios jurídicos para determinar ingresos y erogaciones, hay definiciones jurídicas sobre qué cabe entender, por ejemplo, por recurso; hay órganos específicos para determinadas actividades; hay procedimientos a seguir para desarrollar la actividad.

b) El segundo paso consiste en vincular de manera mucho más estrecha la actividad financiera a un tipo muy específico de órganos y de procedimientos. Nos referimos, claro está, a los llamados órganos y procedimientos legislativos. A la materia "actividad financiera" se la considerará incluida ya no sólo dentro de lo jurídico *latu sensu*, sino dentro de lo que se denomina zona de reserva de ley⁶. Es el Poder Legislativo (Congresos, Legislaturas) el que está exclusivamente habilitado para generar las normas, pautas y criterios básicos a los que deben sujetarse los comportamientos erogatorios y recaudatorios.

Ya no sólo no se realiza la actividad de cualquier manera, sino que la misma se encuentra reservada, en sus aspectos sustanciales, a un órgano (Legislativo) y a un procedimiento (ley), específicamente predeterminados. Discusiones en torno, por ejemplo, a la aceptación de la delegación legislativa o del dictado de decretos de necesidad y urgencia por parte del órgano Ejecutivo, sólo son posibles gracias al pasaje de la jurisdicción a la legalización.

⁶ "La reserva legal alude a la necesidad de que ciertos actos estatales —aquéllos de un determinado contenido cualitativo— sean dictados sobre la base de una ley; es la forma de ley, entonces, aquello que decide su conformidad o desconformidad con el ordenamiento jurídico", ver Grecco, C., *Impugnación de Disposiciones Reglamentarias*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1948, p. 16, así como bibliografía allí citada.

c) El tercer paso va más allá de la juridización (a) y de la legalización (b). Se trata de la máxima jerarquización de las normas, criterios y principios relativos a la actividad financiera. Los enunciados jurídicos financieros básicos adquieren el carácter de constitucionales. Esto significa que la actividad de generación jurídica que realice el órgano legislativo deberá hacerse dentro del marco supremo que postule la Constitución. Y en la medida que las Constituciones empíricas y particulares mantienen una estrecha vinculación con las exigencias del constitucionalismo (es decir, en la medida de que puede hablarse de la existencia de genuinos órdenes constitucionales), este tercer paso conduce a la sujeción de la actividad financiera a aquellas exigencias mínimas que habilitan a hablar de orden constitucional.

Este tercer paso implica la soldadura de la actividad financiera con el entramado conceptual constitucional (oraciones, enunciados, proposiciones, exigencias). De ahí que la pertinencia de la pregunta con la que concluimos el apartado tercero (¿cuál es la caracterización del gasto público en el entramado conceptual constitucional?) presupone que se esté dispuesto a aceptar (y que ello, también, sea factible de constatación histórica) la constitucionalización de la actividad financiera.

De manera esquemática cabe decir que la juridización implicó la pretensión de limitar la discrecionalidad de los príncipes o de los monarcas; la legalización implicó la pretensión de limitar la discrecionalidad de las administraciones o de los poderes ejecutivos; la constitucionalización implica la pretensión de limitar la discrecionalidad de los órganos jurídicos constituidos. Si quisiéramos darle un nombre genérico a este proceso cabría designarlo como *positivización* jurídica de la actividad financiera. Ello implica que tal actividad no se encuentra caracterizada y sujeta a pautas morales, tradicionales, religiosas o simplemente discrecionales, sino jurídicas, luego legales y, en fin, constitucionales.

Este proceso histórico es usualmente presentado por la dogmática financiera al tratar el principio de legalidad. Sin embargo, es por lo general tematizado con un énfasis puesto en la actividad recaudatoria en particular, glosando el adagio latino *nulium tributum sine lege* y el principio anglosajón de *no taxation without representation* y teniendo en cuenta hitos simbólicos de constitucionalización, tales como las Constitu-

ciones norteamericana de 1787 (art. 1º, secciones 7 y 8) y francesa de 1791 (título V, art. 1º). Pero de manera paralela y complementaria (aun cuando haya desfases temporales) puede reconstruirse dicho proceso histórico en lo que hace a la actividad erogatoria, en especial teniendo en cuenta la legalización y la posterior constitucionalización de la actividad presupuestaria (fijación de las erogaciones). Esto implica, hoy en día, que la actividad financiera figura en los textos constitucionales, que hay enunciados constitucionales (normas, principios, estipulaciones, etcétera) referidos a ella, que es posible (y de hecho es efectiva) una dogmática constitucional financiera y que, en fin, hay exigencias constitucionales en materia de actividad financiera.

En consecuencia, uno de los resultados de este complejo e intrincado proceso histórico es la inserción de la actividad financiera (en su sentido nuclear: ingresos y erogaciones) en el entramado conceptual constitucional. Allí, entonces, estará la clave de la especificación jurídica del gasto público. Con el término clave queremos decir que de tal contexto constitucional surge el criterio jurídico de definición del gasto público. Y si los rasgos jurídicos del gasto público que emanan de tal criterio son, como se conjeturó al inicio, ineludibles, esto se debe al carácter ineludible del entramado conceptual constitucional. O, en otros términos: los rasgos que acompañan a la locución "gasto público" en su itinerario a través de plurales contextos conceptuales tienen su origen en el contexto jurídico constitucional.

VI. REFORMULACIÓN DEL INTERROGANTE FINANCIERO

Cabe ahora preguntarse lo siguiente: ¿qué puede significar la actividad financiera —y por ende el gasto público— en un orden constitucional?

Considero que ésta es la pregunta relevante. Claro que ello implica sustituir la pregunta implícita al inicio de este trabajo, es decir: ¿cómo definir al gasto público? Mientras que esta última es una pregunta abstracta y genérica, la aquí propuesta se formula a partir del reconocimiento de la existencia de un orden constitucional. Esto quiere decir: a partir del reconocimiento de la existencia del discurso jurídico y,

luego, de una específica articulación histórica del mismo: el orden constitucional. De esta manera, no sólo introducimos al análisis lo que habíamos denominado contexto o entramado jurídico conceptual, sino también la dimensión histórica, las coordenadas espacio-temporales de dicho entramado.

Es posible, incluso, especificar aún más la pregunta propuesta, en estos términos: ¿cómo se *cuantifica* el núcleo de la actividad financiera en un orden constitucional? Y, más específicamente aún: ¿cómo se *cuantifica* el núcleo de la actividad financiera en el orden constitucional argentino actual?

Como puede apreciarse, el planteamiento de esta pregunta está efectuado a partir del último tramo histórico de la secuencialidad lógica expuesta en el párrafo anterior: la constitucionalización de la actividad financiera. Por ello quien no considere relevante tanto el entramado conceptual constitucional (la serie: texto + enunciados jurídicos + dogmática + exigencias, es decir: texto constitucional + Constitución + dogmática constitucional + constitucionalismo) como el proceso histórico de positivización financiera (juridización + legalización + constitucionalización), no considerará relevante la vía aquí intentada.

Ahora bien, si la actividad financiera (y por ende el gasto público) es una actividad constitucionalizada, ella tiene que serlo de manera compatible con la sistemática constitucional. Compatible quiere decir congruente, no contradictoria, o en el vocabulario de la jurisprudencia de la Corte Suprema, integrada.

Así, la jurisprudencia ha fijado lo que considera como criterios correctos de interpretación: "La Constitución como instrumento de gobierno, debe analizarse como un conjunto armónico dentro del cual cada parte ha de interpretarse a la luz de las disposiciones de todas las demás" (*Fallos*, 1:300); "No es presumible la contradicción o el absurdo en los términos de las leyes y debiendo interpretárselos, cuando ello sea posible, de modo que armonicen sus disposiciones" (*Fallos*, 214:612); "Las cláusulas constitucionales no deben ser interpretadas de manera que las ponga en conflicto unas con otras sino que las armonice y que respete los principios fundamentales que las informan" (*Fallos*, 236:100)⁷.

⁷ Ver Linares Quintana, S., *La Constitución Interpretada*, Depalma, Buenos Aires, 1960.

Por su parte, al nivel de la dogmática también se considera fundamental la búsqueda de la coherencia⁸. Con esto no queremos decir que la coherencia o consistencia (y también la completitud) sean rasgos necesarios de lo jurídico. Hemos visto que "lo jurídico" es un artefacto muy complejo, hecho de partes heterogéneas y diferentes entre sí. Si decimos que la elaboración dogmática (en concordancia con criterios de interpretación constitucional) requiere tener en cuenta la pauta de coherencia o consistencia o integración. En el caso que nos ocupa, esto significa que si tratamos de dilucidar la cualificación constitucional del gasto público resulta razonable efectuar tal cualificación en concordancia con los ejes mínimos de sistematización propios de la Constitución y de la dogmática correlativa.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, cabe precisar qué es lo que se integra, es decir, qué tipo de Constitución es la que caracteriza a nuestro discurso jurídico.

Al respecto, Alexi ha indicado dos modelos constitucionales extremos. Uno, puramente procedimental ("la Constitución contiene exclusivamente normas de organización y procedimiento") y otro puramente material ("la Constitución contiene exclusivamente normas materiales a partir de las cuales, a través de operaciones metódicas, cualquiera que sea su configuración, puede obtenerse el contenido de cada norma del sistema jurídico"⁹). Nuestra Constitución, claro está, es de tipo mixta (material-procedimental), ya que incluye contenidos (v.gr. declaraciones de derechos o parte dogmática) y procedimientos (v.gr., instauración de órganos o parte orgánica). Por lo demás, tales aspectos son compatibles con las exigencias constitucionalistas, de ahí que quepa hablar de un genuino orden constitucional. ¿Cómo cualificar a la actividad financiera en integración con un orden constitucional mixto?

⁸ Ver, entre otras, Alchourrón, C. - Bulygin E., *Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales*, Astrea, Buenos Aires, 1974.

⁹ Ver Alexi, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, CEC, Madrid, 1983, pp. 503 y sigs.

VII. DEFINICIÓN CONSTITUCIONAL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA.

Ya estamos en condiciones de responder al interrogante precedente al haber dilucidado el doble desplazamiento del problema operado al inicio (definición → criterios → contexto conceptual). El proceso, ahora, es realizar el movimiento inverso, es decir:

Contexto conceptual constitucional → criterio jurídico → definición del gasto público.

Definimos la actividad financiera del modo siguiente: actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de erogaciones a los efectos de efectivizar la Constitución.

Si analizamos la estructura de la definición, encontramos tres componentes:

- a) un núcleo: obtención de ingresos - realización de erogaciones;
- b) una cualificación: efectivizar la Constitución; y
- c) una conexión: "a los efectos de".

El núcleo, que ya lo habíamos introducido, indica simplemente un doble flujo de entradas (ingresos) y de salidas (erogaciones). Esta es una manera deísticamente contable de presentar al núcleo, que deja oculto otro de sus aspectos: el de ser justamente una actividad. Esto es: un conjunto de acciones o de comportamientos, de conductas o de actos. El flujo de entradas y salidas presupone las acciones de recaudar (o de obtener ingresos) y de asignar los mismos (o de realizar erogaciones). El circuito ingreso / erogación es la expresión contable del doble movimiento de acciones. De ahí que lo correcto sería hablar de doble flujo de acciones recaudatorias y erogatorias, más que de flujo de ingresos y erogaciones. Por comodidad en algunas ocasiones utilizaremos esta última expresión (en términos contables), pero en el sentido de su expresión ampliada precedentemente (en término de actividades).

También, como ya señalamos, el núcleo sin cualificar no prejuzga sobre las modalidades de realización de dichas acciones y flujo. Así, por ejemplo, la combinación de un doble flujo de acciones "conquista / atesoramiento" sería una realización posible de la combinación nuclear abstracta "ingresos / erogaciones".

Luego del núcleo encontramos a la conexión "a los efectos de". Esta conexión pone de relieve el carácter subordinado de la actividad financiera en su sentido nuclear. Esto significa que dicha actividad no se agota en sí misma, ya que no estamos ante un círculo continuo de ingresos y gastos cuya razón de ser sería el propio recorrido de ese círculo, incesantemente repetido. Por ello podemos afirmar que la actividad financiera no tiene un valor en sí misma, con independencia de su cualificación. Esto ha sido destacado por la dogmática financiera en términos de instrumentalidad. La cuestión, entonces, es la de determinar cuál es la cualificación relevante para definir a la actividad.

VIII. LA CUALIFICACIÓN FINANCIERA

Y aquí nos remitimos al tercer elemento de la definición, la *cualificación* en términos de "efectivizar la Constitución". Hemos señalado que la Constitución se compone, entre otras cosas, de normas, estipulaciones y principios. Tales elementos se refieren a dos ejes: derechos e instituciones (órganos y procedimientos).

En este contexto podemos detectar una doble relación entre actividad financiera y Constitución: de implicación y de finalidad.

Por un lado, la efectivización de tales derechos e instituciones *implica* efectuar actividad financiera en su sentido nuclear. Por otro, la *finalidad* fundamental de dicha actividad es la de otorgarle efectividad a aquellos derechos e instituciones.

Uno de los puntos de apoyo de esta concepción es la de distinguir lo nominal de lo efectivo. La Constitución no se limita a declarar (o declamar) un conjunto Derecho, como tampoco se limita a decir que *puede* haber instituciones democráticas. Ella contiene el imperativo de realizar los derechos e instrumentar las instituciones. Y en caso de que no se realicen los derechos y de que no se instrumenten las instituciones, pone en mano de los sujetos sometidos al orden jurídico la posibilidad de exigir esa realización e instrumentación.

Aun cuando los enunciados normativos no sean los únicos que merezcan la calificación de jurídicos, es claro que ellos

tienen una importancia innegable. Es así que el Derecho no dice que puede haber derechos o que puede haber procedimientos o que puede haber órganos, sino que hay determinados derechos, instituciones y procedimientos y que ellos deben respetarse y garantizarse. Ello implica, entonces, que hay obligaciones y acciones correlativas para exigir su cumplimiento.

Por lo demás, es claro que los textos constitucionales reconocen explícitamente que entre las situaciones existentes y lo jurídicamente postulado hay una brecha. Pero en vez de simplemente constatar dicha brecha se impone el deber, a los órganos constituidos, de reducirla y/o eliminarla. Demos un ejemplo: si corresponde al Congreso dictar un régimen especial relativo a niños en situación de desamparo es que se ha reconocido que existen niños en tal situación. El argumento constitucional es el siguiente:

a) se reconoce la existencia de la circunstancia "niños en desamparo";

b) ella no se compece con el conjunto de "derechos del niño" incorporados a la Constitución;

c) tal circunstancia no es admisible en un orden constitucional;

d) se impone a los órganos constituidos la remoción jurídica de tal circunstancia;

e) ello implica que se realice algún tipo de actividad financiera para efectivizar aquellos derechos reconocidos como ineffectivos;

f) se incluyen mecanismos jurídicos con el fin de exigir esa remoción en caso de no ser realizada.

En este ejemplo (que podría reproducirse para los restantes derechos postulados por la Constitución) percibimos cómo la actividad financiera es un momento instrumental al interior de la argumentación constitucional.

Hay que hacer notar que el precedente "argumento" no es una curiosa elucubración teórica, mero fruto de la imaginación individual, sino que ha sido expresamente desarrollado recientemente por la Corte Suprema de Justicia¹⁹. Dado lo importante del fallo cabe exponer sus considerandos centrales.

¹⁹ Ver CS, 7-IV-1995, "GHD y otra s/ recurso de casación", ED, 5-VII-1995, con comentario de Eidiar Campos.

Ante todo hay que señalar que ella aporta un criterio fundamental de interpretación, ya que impone tener en cuenta no sólo los tratados internacionales sino la jurisprudencia de los tribunales comunitarios encargados de interpretarlos:

"Que la ya recordada 'jerarquía constitucional' de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (considerando 5^o) ha sido establecida por voluntad expresa del constituyente 'en las condiciones de su vigencia' (art. 75, inc. 22, 2^o párr.), esto es, tal como la Convención citada efectivamente rige en el ámbito internacional y considerando particularmente su efectiva aplicación jurisprudencial por los tribunales internacionales competentes para su interpretación y aplicación. De ahí que la aludida jurisprudencia debe servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales en la medida en que el Estado Argentino reconoció la competencia de la Corte Interamericana para conocer en todos los casos relativos a la interpretación y aplicación de la Convención Americana".

En cuanto al tema específico que nos ocupa, se señaló lo siguiente:

"Que, en consecuencia, a esta Corte como órgano supremo de uno de los poderes del Gobierno federal, le corresponde —en la medida de su jurisdicción— aplicar los tratados internacionales a que el país está vinculado en los términos anteriormente expuestos, ya que lo contrario podría implicar la responsabilidad de la nación frente a la comunidad internacional. En tal sentido, la Corte Interamericana precisó el alcance del art. 1^o de la Convención, en cuanto los Estados partes deben no solamente 'respetar los derechos y libertades reconocidos en ella' sino además 'garantizar su libre y pleno ejercicio de toda persona sujeta a su jurisdicción'. Según dicha Corte 'garantizar' implica *el deber del Estado de tomar las medidas necesarias para remover los obstáculos que puedan existir para que los individuos puedan disfrutar de los derechos que la Convención reconoce...* Garantizar entraña, asimismo, *el deber de los Estados parte de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos* (opinión consultiva 10/90, parágrafo 23^o).

Es decir, no se trata de meras declaraciones de derechos, sino de su postulación y de su pleno ejercicio. Y en caso de que, por cualquier motivo que sea, haya obstáculos para dicho pleno ejercicio, es deber de los órganos públicos: a) organizar sus estructuras, y b) realizar las medidas que sean requeridas para lograr dicha efectividad. Si tales estructuras y medidas requieren, como medio o instrumento, la obtención de ingresos y la realización de erogaciones, tal actividad es también debida por los órganos públicos. Vemos aquí la doble relación ya señalada entre Constitución y actividad financiera: *implícación* (pues la organización y las medidas tendientes a asegurar los derechos requieren ingresos y erogaciones) y *finalidad* (pues el sentido de tal actividad recaudatoria y erogatoria no es otro que el de sostener financieramente aquella organización y aquellas medidas).

IX. EL GASTO PÚBLICO CONSTITUCIONALIZADO

Si recapitulamos lo visto tenemos que la actividad financiera es el conjunto complementario de actividades consistentes en la obtención de ingresos y realización de erogaciones —núcleo— a los efectos —conexión— de efectivizar los derechos e instituciones constitucionales —*calificación*—.

Es a partir de este marco que se deduce con facilidad un concepto específicamente jurídico de gasto público: actividad erogatoria a los efectos de efectivizar los derechos e instituciones constitucionales.

En tal definición reaparecen los tres componentes que estructuran a la actividad financiera: núcleo, conexión y cualificación. Es claro que se trata de una definición jurídica de gasto o, en los términos del comienzo, del rasgo jurídico de éste. Sin embargo, no consideramos a dicho rasgo como "uno entre otros" sino como un elemento ineludible a la hora de analizar el gasto público. Es suponiendo esta caracterización que resulta posible, luego, analizar los aspectos económicos, sociológicos o administrativos (cálculo de eficiencia, efectos macroeconómicos, composición, etc.).

Hay que notar, además, que esta caracterización sucinta es el resultado del proceso lógico e histórico más arriba indicado: juridización, legalización y constitucionalización de la

actividad erogatoria pública. En otro contexto (ciudad-Estado, principado, monarquía absolutista, etc.) habría que efectuar otro tipo de distinciones o de especificaciones.

No hay dudas de que la susodicha caracterización da lugar a controversias. Dentro de ellas, las de mayor envergadura atañen al tercer componente y, con mucho, el fundamental: la cualificación. En general no hay discusiones en cuanto al carácter medial o instrumental de la actividad. Tampoco en lo que se refiere a sus aspectos nucleares. Pero no es usual insertar a la actividad financiera, y en especial al gasto público, en el contexto constitucional. Es decir, hay variadas perspectivas teóricas que pretenden estudiar al gusto público al margen de dicho contexto y, a su vez, a partir de cualificaciones muy diferentes a la aquí propuesta. Esto es algo importante a tener en cuenta, ya que delimitamos el lugar preciso de las controversias, esto es ¿cuál es la cualificación relevante del núcleo de la actividad financiera?

Lo crucial de la cualificación reside en la posibilidad de separar o deslindar las nociones de erogación y de gasto. Erogar es una simple actividad registrable como simple salida contable. Gastar, en cambio, es erogar para algo, erogar con algún sentido. En el caso de la definición propuesta, para efectivizar a la Constitución. Esta distinción es decisiva, pues permite evaluar las erogaciones efectivas y determinar en qué medida constituyen o no un gasto.

A esta altura se podría objetar lo siguiente: ¿qué sentido tiene efectuar tales distinciones?

Considero que, aun cuando el lenguaje sea vacilante y las distinciones no sean explícitas, ellas recorren todas las construcciones financieras actuales. En términos generales, nadie realiza investigaciones limitadas al núcleo ingresos / erogaciones. No es fácil encontrar teorías financieras del saqueo o de la conquista. En todo caso, ello se tratará al realizarse una reconstrucción histórica de las Finanzas, pero no cuando se hace una exposición sistemático-conceptual de las mismas. Los estudios, que genéricamente podemos denominar de Finanzas Públicas, no se preocupan por el simple acto de erogar (o de ingresar) sino que tratan de dilucidar los gastos y los recursos. Y cuando aportan definiciones lo que hacen es tener en cuenta todos los componentes de la actividad financiera (núcleo, conexión y cualificación) y no un solo aspecto de la misma.

Para no dejar la controversia en un estadio de simple abstracción efectuaremos, en los párrafos siguientes, un sucinto recorrido por dos de las perspectivas de mayor predicamento y que aportan cualificaciones diferentes a la jurídica y constitucional aquí esbozada. En primer lugar, la perspectiva política de Grizotti, de gran importancia al ser el punto de partida de la doctrina de Jarach, de gran incidencia en el ámbito jurídico. En segundo lugar, la perspectiva económica de Mugrave, de gran incidencia dentro, justamente, del ámbito económico. Señalaremos, aquí y allí, cuál es la cualificación aportada (que permite hablar propiamente de gasto) así como cuál es el peso de lo jurídico y de lo constitucional al momento de especificar la noción de gasto público.

X. LOS PRINCIPIOS DE GRIZOTTI

La Introducción de los Principios es ilustrativa de la visión amplia, no dogmática, que pretende desarrollar Grizotti:

"En la actividad financiera son inseparables, aun cuando netamente distintos y distinguibles, los elementos políticos, jurídicos y económicos. Por consiguiente, estimo insuficiente e indeterminado un estudio sobre la Hacienda Pública que no considere simultáneamente la orientación política, el fundamento jurídico, el contenido económico y la ordenación científica de los institutos financieros. A mi parecer, pues, la ciencia de la Hacienda, considerada como ciencia de conjunto, es la doctrina que de un modo orgánico y sistemático elabora, bajo el aspecto político, jurídico y económico, los principios informadores de los sistemas de los ingresos públicos"¹¹.

Paso seguido aporta una consideración fundamental:

"De este modo, considero al Derecho no solamente como forma, sino como sustancia de la propia relación financiera entre el Estado y los sometidos a su soberanía".

Destacamos aquí la veraz complejizadora que tiene Grizotti de la actividad financiera y el peso relativo específico que tiene el Derecho en dicha complejidad, pues no caben

¹¹ Ver Grizotti, B., *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Reus, Madrid, 1985.

dudas de que hay diferencias entre el fundamento (jurídico), la orientación (política) y el contenido (económico). Esta es la pretensión general del proyecto. Cabe ahora preguntarse ¿hay coherencia entre la pretensión y la formulación?

Veamos cómo se define la actividad financiera:

"La actividad financiera es la acción que el Estado desarrolla al efecto de procurarle los medios necesarios a los gastos públicos para la satisfacción de las necesidades públicas y, en general, para la satisfacción de sus propios fines".

Si comparamos esta caracterización con la que anteriormente propusimos, se observa que no hay diferencias en cuanto al núcleo (obtención de ingresos y realización de erogaciones); se asume el carácter medial o instrumental de la actividad (conexión —en la cita a través de la preposición "para"—), pero se diverge en cuanto a la cualificación. Para Griziotti aquello que cualifica a la actividad financiera es la satisfacción de necesidades públicas o la satisfacción de fines y no la efectividad constitucional.

Expresada de manera sintética, la definición de Griziotti es de la siguiente forma:

Recaudación / erogación + para + satisfacer necesidades y fines
(núcleo) + (conexión) + (cualificación)

Vemos, así, que el interés de Griziotti no es la mera entrada y salida contable (el núcleo de la actividad), sino tal actividad cualificada. Y es en relación a este último componente que se producen las divergencias de caracterización.

Al respecto, es de notar que mientras nuestra especificación se vincula estrecha y explícitamente a un contexto (histórico, jurídico y constitucional), la de Griziotti está desvinculada de todo contexto. ¿De dónde surge tal definición? Dado que no podemos suponer capacidades revelatorias o intuitivas y que la definición de actividad financiera constituye el comienzo mismo del Tratado, hay que admitir que se trata de un postulado, de una enunciación asumida como tal o de algo considerado como una evidencia. Con esto no hacemos una crítica (pues lo contextual no tiene preeminencia epistemológica alguna con respecto a lo axiomático), pero sí una advertencia.

Lo importante de la posición de Griziotti es la manera de definir, en un segundo paso, las necesidades públicas y los fines estatales. Ello se hace de la siguiente forma:

"La motivación y el fin de la actividad financiera consisten, pues, en la satisfacción de necesidades que el Estado estima debe proveer con los gastos públicos. Se ha buscado una característica científica para distinguir la naturaleza de las necesidades a las cuales piensa proveer el Estado, de aquellas otras satisfechas singularmente por los particulares. Pero no se ha hallado un criterio científico que revele los caracteres objetivos permanentes y diferenciales entre una y otra categoría de necesidades".

Es decir que la finalidad de la actividad financiera es la de satisfacer necesidades, pero tales necesidades no tienen ningún rasgo peculiar que las caracterice. Es aquí donde Griziotti introduce lo que él denomina la *naturaleza política* de la actividad financiera. Será el momento político-estatal el que determinará los fines y las necesidades. A la pregunta ¿cuál es la cualificación de la actividad financiera?, se responde: satisfacer fines y necesidades fijadas políticamente por el Estado.

Tenemos aquí varios elementos que delimitan con mayor precisión el componente "cualificación" de la fórmula sintética precedente:

- un objetivo: satisfacer necesidades y fines;
- un criterio: fijación política; y
- un sujeto: el Estado.

Tal postura es fijada por Griziotti en contraposición a la otra teoría considerada como principal (v.gr. Pantaleoni, Sax, De Vitti de Marco, Einaudi) y que pone énfasis en lo económico y que deriva, con mayor o menor grado, de la teorización neoclásica. Es importante destacar los términos de la controversia, en cuanto: a) ella recae sobre la cualificación del núcleo financiero, y b) opone dos teorías fundamentales, una política y otra económica. En cuanto a esta última, Griziotti resume, entre otras, las posiciones de Pantaleoni (quien "fue el primero que, a fines de 1883, aplicó la teoría del valor de Jevons y Walras a los fenómenos de la hacienda, ilustrando la relación de los gastos y los ingresos con los mismos criterios que empleó Einaudi cerca de cuarenta años después para sostener la dirección de la escuela económica de la Hacienda. Pantaleoni, en efecto, estima que el reparto de los gastos públicos es un hecho que resulta del juicio que la inteligencia media concreta del Parlamento forma en torno a los grados

finales comparados, bien de la utilidad de los diversos gastos, bien de los sacrificios ocasionados por la correspondiente exacción de los medios para satisfacer aquéllos. Precisa que exista un equilibrio entre la utilidad del gasto y el sacrificio de la exacción, y que el grado final de utilidad de cada capítulo de gasto, a paridad de cuantía, sea igual a cualquier otro") y Einaudi (quien "recogiendo la teoría de Pantaleoni, aplica la teoría hedonista al reparto del costo de los servicios públicos. El Estado, al percibir exacciones de riqueza de los particulares para satisfacer las necesidades colectivas, debe tener en cuenta cómo los particulares se comportarían frente a aquellas mismas necesidades, de modo que el ciudadano obtuviera de la aplicación de su propia riqueza la máxima utilidad. Los hombres de gobierno deberían, por consiguiente, procurar la distribución de la riqueza entre los diversos usos públicos y privados, presentes y futuros, de tal modo que la fecundidad marginal de la riqueza fuese la misma en todos los empleos").

Frente a estas concepciones, la posición de Grizzotti es tajante: son inaceptables. Y ello dado que el sujeto principal de la actividad financiera es el Estado, siendo éste por completo autónomo con respecto a las necesidades, preferencias o utilidades individuales. No sólo es autónomo, sino que tiene a su cargo el monopolio de la fuerza, es decir, de la coacción. Estos rasgos (autonomía y coacción) acercan a Grizzotti, aun cuando de una manera compleja y a tomar con cautela, a investigaciones como las de Kelsen y Weber, para quienes el Derecho y el Estado son mecanismos estrechamente vinculados al ejercicio monopólico de la violencia y de la fuerza física. Cabe citar *in extenso* una de las críticas de Grizzotti:

"No podemos conceder que el Estado tenga en cuenta, al proveer a las necesidades colectivas, la sensación de los individuos particularmente considerados, sensaciones que cambian de individuo a individuo según su respectiva cultura, sus cualidades psíquicas y físicas, etcétera. Negamos que el Estado se preocupe de los ciudadanos *uti singuli* y trate de valorar las apreciaciones que éstos hacen del dinero y de los servicios públicos. El Estado considera a los ciudadanos como colectividad, y justamente la necesidad de hacer homogéneo el querer de la colectividad, a costa de coartar la voluntad individual, que eventualmente discute el querer del Estado, es lo que constituye la razón de ser de éste, cuyo atributo máximo es el poder de coacción sobre los ciudadanos. El fin

del Estado, en cuanto ejercita la actividad financiera es, a nuestro parecer, el de variar el reparto que harían los individuos de su propia riqueza si fuesen libres para disponer enteramente a su placer de ella. Si así no fuese, la coacción sería superflua... La controversia entre el Estado y los ciudadanos puede girar, ante todo, sobre la naturaleza y medida de los gastos por parte del gobierno constituido normalmente; pero aun existiendo acuerdo sobre los gastos y sobre la oportunidad de pagar impuestos para tener un gobierno y un Estado, surge la controversia financiera sobre la naturaleza y sobre el reparto del impuesto. Se trata entonces de una controversia sobre un problema puramente político”.

Es de notar, así, que ambas posiciones en pugna se refieren a necesidades, pero en un caso éstas se fijan de manera discrecional de acuerdo a criterios de oportunidad o conveniencia estatal y, en otro, de acuerdo a comparaciones económicas de utilidad individual.

Todo esto tiene una clara consecuencia: el desvanecimiento de la dimensión jurídica. Ella no es relevante al interior de cada una de las posiciones y, a la vez, no da lugar a ninguna posición que pueda entrar en controversia con las precedentes. En términos de Griziotti:

“Para nosotros la actividad financiera tiene necesaria y esencialmente un carácter político. Consiste en el reparto, como se ha dicho, de los gastos públicos entre los sujetos a la soberanía del Estado, y se desarrolla con criterios esencialmente políticos. En realidad, el sujeto, los procedimientos, los fines de la actividad financiera, tienen carácter político. Los medios son económicos, pero los principios de reparto son políticos. Ante todo, el Estado, que es el sujeto activo de la actividad financiera, dotado de poder coercitivo para la consecución de los fines que se propone, es un ente animado de fuerza eminentemente política. Es el Estado quien se preocupa de procurarse los medios necesarios para la satisfacción de los gastos públicos, y son las fuerzas políticas que gobiernan los Estados las que determinan, en las naciones modernas, la orientación de la Hacienda”.

Fines y necesidades fijadas por lo político significa de acuerdo a los grupos que, en cada caso, tengan el poder del Estado y el manejo de su aparato coactivo. Por tanto, tales fines y necesidades son por completo contingentes, variables, fluctuantes:

"Según las corrientes políticas que prevalezcan en un determinado país, los fines que el Estado se propone con su propia actividad financiera pueden variar, así como puede cambiar también el plan financiero mediante el cual el Estado trata de llevar a cabo sus propios fines".

Y tal fijación discrecional de los fines y necesidades determina no sólo la orientación de la Hacienda, sino también los principios de la misma. Y quien dice principios, dice, en cierta forma, fundamentos. De ahí que ya no sea lo jurídico (como se pretendía en un comienzo) el fundamento de la actividad financiera, sino la discrecionalidad de lo político.

¿Y qué lugar ocupa, entonces, lo jurídico?

Un lugar ambiguo. Se lo declara abstractamente como el fundamento, pero se lo descalifica a la hora de fijar los principios. En otro momento se ubica al Derecho como límite de la soberanía financiera, ya que ésta "no puede ser absoluta, arbitraria e ilimitada". Sin embargo no se especifica en ningún lugar cuáles son tales límites en lo que hace a la actividad financiera y, en particular, a la actividad erogatoria. En todo caso son secundarios (sobrevinientes o apéndice) de una actividad definida con independencia de ese aspecto secundario. Esta ambigüedad se percibe cuando Griziotti define al Derecho financiero:

"El Derecho financiero expone las normas jurídicas de las leyes que proveen al reparto de los gastos públicos, o sea, a la exacción de los ingresos con el fin de indicar su exacta interpretación. En el Derecho financiero se sustancia la soberanía del Estado para la obtención de los medios necesarios para la satisfacción de los gastos públicos; por consiguiente el Derecho financiero debe considerarse como un elemento sustancial y no sólo formal de la actividad financiera. El Derecho financiero cierra la serie de estudios de Derecho público, iniciada con el Derecho Constitucional, que indaga la forma de ser del Estado, proseguida con el Derecho Administrativo, que examina las manifestaciones de su actividad para la consecución de sus fines y complementada con la investigación de los medios necesarios a esta actividad del Estado".

El Derecho es un componente a la vez central (es un elemento sustancial) y periférico (no define los fines). Pero la centralidad no pasa de ser una enunciación, mientras que el

desarrollo del texto demuestra su carácter periférico. Así, por ejemplo, el debate en torno a las llamadas funciones estatales no incluye ninguna consideración jurídica o constitucional:

"No existiendo una línea de separación entre las necesidades que deben satisfacerse por los individuos, por las asociaciones libremente constituidas o por la actividad del Estado, se comprende que la esfera de acción estatal no permanezca siempre idéntica en la historia y tienda cada vez más a extenderse en el presente, por la influencia de diversas fuerzas, tales como la mayor influencia política y social del pueblo, el desarrollo de la riqueza y de la población y la transformación de la organización económica".

Necesidades, fines y funciones. Tales son las palabras claves. ¿Cómo se determinan? De manera circunstancial, de acuerdo a las relaciones de fuerza existentes en el Estado en cada momento histórico. ¿Cuál es el criterio para distinguir entre las diversas necesidades, fines y funciones posibles? La discrecionalidad de aquellas fuerzas que dominan el aparato coactivo. ¿Cuál es el lugar de lo jurídico? El de limitar esta actividad —definida fuera de su ámbito— y de acuerdo a parámetros no explicitados.

Cabe preguntarse ¿es lo mismo subordinar la actividad erogatoria a la satisfacción de necesidades y fines contingentes que subordinar dicha actividad a obtener la efectividad de los derechos e instituciones constitucionales? Es decir: ¿es lo mismo una necesidad o fin que un derecho? ¿Es lo mismo la satisfacción de una necesidad o fin que la efectividad de un derecho?

Hemos delineado, así, los aspectos más salientes de la posición de Griziotti. A pesar del tono crítico de la exposición precedente, no hay duda de que se trata de una investigación pionera en el ámbito de las finanzas y sería deshonesto transformarla en un mero documento histórico. Quizás el punto álgido de su perspectiva sea ese hueco abrupto que detectamos entre las pretensiones (fundamento jurídico, orientación política y medios económicos) y el desarrollo efectivo, que tiende a diluir el carácter fundamental de lo jurídico. Pero previamente a efectuar un balance final de este recorrido por los Principios, nos resultará instructivo desplazarnos por otro terreno: la Hacienda Pública economicista.

XI. LA HACIENDA PÚBLICA DE MUSGRAVE

La perspectiva de Musgrave es muy diferente a la desarrollada por Grizolotti, y bien podría encuadrarse dentro de las teorías que este último considera como rivales, al poner éstas en el centro exclusivo del análisis a los rasgos económicos. La lectura del prólogo de la obra de Musgrave podría tentarnos a negar dicha asimilación e, incluso, a abrigar esperanzas en cuanto al cuidado del aspecto jurídico de la actividad financiera¹². Tal prólogo concluye con la siguiente frase:

"Hacer funcionar el sistema fiscal constituye, después de todo, un paso importante para hacer funcionar la democracia".

Si democracia es un nombre sintético de lo que en parágrafos anteriores denominamos orden constitucional (derechos e instituciones) parece que, de entrada, hay un entrelazamiento inescindible entre actividad financiera y Constitución. Sin embargo, ello no es así. Lo que cobrará peso es esa inocente locución que figura en la cita precedente: "después de todo".

El objeto de análisis de la *Hacienda Pública* es la "economía del sector público considerando en la forma en que actúa en un sistema mixto". Más específicamente, se trata de las "medidas de ingresos y gastos del presupuesto público". Esto significaría, en apariencia, que el análisis reduciría la expresión "actividad financiera" a su simple núcleo. Sin embargo, hay una *cuálificación* específica de dicho núcleo. Tal como en todas las variantes teóricas este núcleo está conectado a otra cosa. La cuestión es averiguar a qué. ¿A los derechos constitucionales? ¿A las finalidades políticas contingentes? Esto es lo que trataremos de averiguar.

El trayecto hacendal de Musgrave consiste en dar elementos para contestar tres preguntas:

"1. ¿Qué criterios deben aplicarse cuando se está juzgando el mérito de diversas políticas presupuestarias?

"2. ¿Cuáles son las respuestas del sector privado a diversas medidas públicas como son los cambios en los impuestos y en los gastos?"

¹² Musgrave, A. - Musgrave, P., *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Mc Graw Hill, México, 1962.

"3. ¿Cuáles son las fuerzas sociales, políticas e históricas que han configurado las instituciones fiscales actuales y que han determinado la formulación de la política fiscal contemporánea?"

Las dos últimas se consideran, según Musgrave, preguntas de Economía positiva, mientras que la primera sería propia de la llamada Economía normativa, esto es, "un tipo de análisis económico que analiza cómo deberían hacerse las cosas". La pregunta fundamental de la Economía normativa aplicada al sector público es la siguiente: "¿Por qué es necesario el sector público?". A lo cual Musgrave contesta:

"El mecanismo de mercado por sí solo no puede realizar todas las funciones económicas. La política pública es necesaria para guiar, corregir y complementar al mercado en algunos aspectos. Es importante darse cuenta de este aspecto, ya que implica que el tamaño adecuado del sector público es, en un grado importante, una cuestión técnica más que ideológica".

Tenemos aquí un primer elemento para obtener la cualificación de la actividad financiera según Musgrave: guiar, corregir y complementar el mercado. Esto sería una especie de macro-objetivo de la actividad financiera. Indeterminado, es cierto, pero revelador de la orientación que la Hacienda Pública le imprime al análisis de la actividad financiera.

Sin embargo, Musgrave destaca que los objetivos de la actividad financiera "no están predeterminados, sino que deben determinarse mediante el proceso político". ¿Nos acercamos a la posición de Griziotti? En absoluto (y ello por plurales motivos). Leamos a Musgrave:

"Aunque determinadas medidas de ingreso o gasto afectan a la economía de muchas formas y pueden ser diseñadas para diversos objetivos, es posible presentar algunos objetivos políticos más o menos definidos".

Como podemos apreciar, la preocupación de Musgrave no recae sobre formas cualesquiera de realización del núcleo financiero (recaudar y erogar). El tema central que articula todo el desarrollo de la Hacienda Pública es la determinación de cuál es la conexión correcta de dicho núcleo. Esto indica que la investigación se conduce propiamente hacia el gasto público y no hacia la erogación. De ahí que la línea básica del análisis sea, en términos de Musgrave, normativa. Tenemos,

entonces, dos cuestiones que resolver. La primera es de dónde surgen los criterios. Y la segunda, cuáles son tales criterios.

La primera cuestión es compleja, pues Musgrave es reacio a efectuar especificaciones en ese sentido. Hay remisiones vagas, tales como los términos en bastardilla de la cita última ("es posible presentar", "más o menos definidos"), o alusiones a "las premisas generalmente aceptadas por nuestra sociedad". En un lenguaje diferente al de Musgrave, cabe hablar aquí de sentido común de los economistas. Tal sentido común es el que está presupuesto y del que dimanar los criterios llamados normativos, verbigracia eficiencia o equidad. Es claro que se trata de un sustento débil para algo que se considera como una "teoría" que pueda tener significación más allá de lo que un autor particular pueda considerar "posible" o "premisa generalmente aceptable" u "objetivo más o menos definido". Lo llamativo es el contraste existente entre tales débiles puntos de partida y la sofisticación del instrumental matemático que formaliza lo deducible de aquellas vaporosas (y no cuestionadas) intuiciones.

La segunda cuestión es la de los criterios surgidos de aquel punto de partida y que Musgrave tematiza en término de objetivos. Musgrave enumera tales objetivos por medio de lo que denomina funciones presupuestarias y que da lugar al conocido modelo de presupuesto funcional. Como se sabe, se distinguen tres funciones básicas: de asignación, de distribución y de estabilización. La función de asignación se refiere a la provisión de bienes sociales o al proceso por el cual el uso total de los recursos se divide entre bienes privados y sociales y por el que se elige la combinación de bienes sociales; la función de distribución se refiere al ajuste de la distribución de la renta y la riqueza para "asegurar su adecuación a lo que la sociedad considera justo o equitativo", y la función de estabilización se refiere al mantenimiento de un alto nivel de empleo, un grado "razonable" de estabilidad en los precios y una tasa "apropiada" de crecimiento económico que considere los efectos sobre el comercio internacional y la balanza de pagos.

El punto de apoyo del análisis es la distinción técnica entre dos tipos de bienes: sociales (o públicos) y privados. Mientras que para Griziotti no había ningún criterio técnico (en su lenguaje: criterio científico) para distinguir entre necesidades/bienes públicos o privados —y ello implicaba que

su distinción era discrecional por parte del Estado—, para Musgrave es posible efectuar dicha distinción. Y no sólo es posible, ella es además crucial:

“Comenzamos por la función de asignación y la proposición de que determinados bienes —a los que nos referimos aquí como bienes sociales o públicos, diferentes de los bienes privados—, no pueden proveerse mediante el sistema de mercado, es decir, a través de transacciones entre consumidores y productores individuales. En algunos casos el mercado falla totalmente, mientras que en otros puede funcionar únicamente de manera ineficaz”.

Los bienes públicos se definen por dos rasgos técnicos: imposibilidad de exclusión y consumo no rival. No se trata ni de decisión política (contingente) o de calificación jurídica (estipulación legal), sino de rasgos propios de los bienes que implican la imposibilidad de lograr una asignación eficiente por parte de los mercados. Veamos un ejemplo típico: faro y hamburguesas. Aquello que permite considerar al primero como un bien público y al segundo como un bien privado no es una cualidad del objeto tomado de manera aislada, sino de tales objetos en relación al funcionamiento del mercado de los mismos. En un caso, el mecanismo de mercado (es subasta donde “los consumidores pujan por los productos y las empresas venden al mejor postor”) da resultados eficientes, mientras que en el otro da resultados ineficientes.

Hay así, dos ejes complementarios e inseparables de análisis:

- a) mercados eficientes / mercados ineficientes (o con fallas).
- b) bienes privados / bienes públicos.

A partir de la función asignativa, se caracteriza la actividad financiera como el conjunto de ingresos y erogaciones (núcleo) destinados a (conexión) la provisión eficiente de bienes públicos ante la ineficiencia de los mercados para hacerlo (cualificación).

La importancia normativa de estos ejes los destaca Musgrave con énfasis:

“La teoría de los bienes sociales, o públicos, proporciona razones para la función de asignación de la política presupuestaria. Aunque difícil de resolver, tiene importancia fundamental para la economía del sector público, del mismo modo que las teorías del consumidor y de la empresa son

importantes para la economía del sector privado. Nuestra tarea... es extender el principio económico del uso eficiente de los recursos al sector público. Algunos creen que esta tarea es imposible y sostienen que la determinación de la política presupuestaria es solamente cuestión de política, que no responde al análisis económico, punto de vista que resulta indudablemente pesimista".

Ante el pesimismo político de Griziotti (curiosamente nunca mencionado por Musgrave), encontramos el optimismo económico de Musgrave. Optimismo consciente de su tarea: aportar razones y principios al momento nuclear de la actividad financiera.

Es interesante destacar que si bien hay diferencias entre los bienes, las necesidades correlativas a los mismos siempre son experimentadas por los individuos particulares. A diferencia de Griziotti, que hacía del Estado en cuanto tal el sujeto que experimentaba la necesidad y que luego fijaba el fin, para Musgrave las necesidades siempre son sentidas por individuos. No hay nada semejante a "necesidades comunitarias" o "intereses generales" o "necesidades de grupo". Esto lo destaca Musgrave al tratar una posible tercera categoría de bienes, a los que denomina bienes preferentes. Estos surgirían del desarrollo de preocupaciones comunes "en virtud de la asociación mantenida y la simpatía mutua". Pero, advierte Musgrave con rapidez, esta noción de bienes preferentes "debe ser vista con precaución". El punto central es el individuo, sus necesidades y preferencias y, en último término, la elección individual. Es decir:

"La distinción entre bienes privados y bienes sociales se basaba en determinadas características técnicas de los últimos; esto es, la naturaleza no rival de su consumo y la imposibilidad de aplicar la exclusión. No dependía de una diferencia de actitudes psicológicas ni de filosofía social respecto de los dos tipos de bienes. Las utilidades obtenidas de los bienes privados, así como de los sociales, se experimentan por los individuos y se incluyen en los sistemas de preferencias. La misma psicología individualista se aplicó a ambos tipos de bienes".

En consecuencia, el problema central de la *Hacienda Pública* es el de cómo se asignan de manera eficiente los bienes sociales, cuáles son las reglas de eficiencia, cuál es la forma de obtener una elección óptima, cómo debe relacionarse esa elec-

ción con las de los consumidores, cómo se tiene que componer el presupuesto de acuerdo a criterios de costo y beneficio (cómo se evalúan, en definitiva, los proyectos), etcétera¹³.

Sin embargo, el enfoque de Musgrave no deja de considerar "lo político", pero de una manera muy específica. Dado que la fijación del presupuesto no es un proceso de mercado, el caso dentro de los fenómenos políticos. Y aquí las preguntas de Musgrave son ilustrativas de qué entiende por "lo político":

"¿Cómo se expresa el punto de vista individual en materia fiscal y cómo se traslada al campo de la actividad política? ¿Cómo funcionan las diversas reglas de votación y cuál es el papel de partidos y coaliciones? ¿Refleja el proceso de decisión los deseos de los individuos o son impuestos por el gobierno? ¿Qué distorsiones se producen en las decisiones presupuestarias?".

El tema nos reconduce, nuevamente, al consumidor individual y al problema de cómo se expresan y se determinan sus preferencias. Mientras que el mercado es el mecanismo mediante el cual se revelan las preferencias individuales en materia de bienes privados, el sistema político será el mecanismo mediante el cual se revelan las preferencias individuales en materia de bienes públicos. Musgrave toma a su cargo las interpretaciones políticas que efectúan analogías explicativas entre el mercado y el sistema político. Este sistema da lugar a interpretaciones semejantes a las que se efectúan respecto de los mercados, pudiendo ser perfectos o imperfectos. Un ejemplo de estos últimos es el sistema político representativo, en tanto lugar de "competencia de los políticos para captar votos". Es sólo desde este punto de vista que resulta razonable hablar, como Musgrave, de "distorsiones". Es decir, distorsión significa diferencia entre la preferencia individual revelada y la decisión político-presupuestaria. Esa diferencia o distorsión se debe a la incidencia de una serie de factores (coaliciones, burocracia, modificación política de las preferencias individuales, intercambio de votos, el voto de los empleados públicos, el ciclo político de la economía, etc.) que hacen del sistema político no un "reflejo" de las preferencias sino un "manipulador del público".

¹³ El análisis de todos estos aspectos confirma el contenido vertebrador del texto de Musgrave.

No es cuestión aquí de discutir estas analogías (hay, al respecto, tanto innumerables exposiciones formales como críticas certeras y lapidarias), sino de mostrar qué lejos estamos de la especificación jurídica del gasto público. Estamos, por un lado, en el mundo técnico de los bienes privados y públicos, de las necesidades, de las preferencias individuales, de las fallas del mercado y de los cálculos de costo y beneficio y, por otro, en el mundo de las analogías entre mercado y sistema político.

Se me dirá que sólo hemos considerado la función asignativa y que dejamos de lado la función de distribución. ¿No se habla allí de la distribución "justa"? Pues bien, si nos dirigimos a esta función se manifiesta claramente la radical desconsideración de lo jurídico, así como las consecuencias de la perspectiva de Musgrave. Veamos cómo se introduce la cuestión:

"A lo largo de los capítulos precedentes hemos puesto de manifiesto que la utilización óptima de los recursos implica dos cuestiones básicas. La primera es asegurar la eficiente satisfacción de demandas que surgen de un estado de distribución dado. Definido en términos de eficiencia paretiana —la proposición de que existe una ganancia de bienestar cuando se puede mejorar la posición de cualquier individuo sin perjudicar la de otro—, ese objetivo es aceptado en general como una meta política. Pero existe también un segundo objetivo: cómo asegurar un estado de distribución justa o equitativa. Dado que existe una solución eficiente correspondiente a cada estado de distribución del bienestar, queda una cuestión pendiente: ¿qué estado debería ser escogido como equitativo o justo?"

Y aquí Musgrave discute con los economistas, pues considera que se trata aquí de un problema económico o que, al menos, ante el cual los hacendistas no pueden permanecer ajenos:

"En el transcurso de los últimos cincuenta años los economistas han sostenido cada vez más que una teoría de la distribución justa o equitativa no está dentro de la esfera de la economía, sino que debería dejarse en manos de los filósofos, los poetas y políticos".

Para Musgrave, en cambio, el problema debe ser "tratado directamente". Pero ¿de qué manera? ¿Acude él a las consi-

tuciones y a la historia constitucional? ¿A las interpretaciones jurisprudenciales de las cortes constitucionales? ¿A las pautas o standards de los órdenes jurídicos?

En ningún momento se efectúa alguna remisión a estos ámbitos. En cambio se consideran "posibles criterios sobre lo que constituye un estado justo de distribución". Entre ellos se mencionan criterios basados en la dotación (v.gr. recibir lo que uno puede ganar en el mercado), criterios utilitaristas (v.gr. maximizar bienestar total o medio), criterios igualitarios (v.gr. igualar el bienestar o maximizar el bienestar del grupo de renta más baja), criterios mixtos (v.gr. el límite inferior del bienestar se establece con la regla de la dotación aplicable por encima del mismo o la distribución se ajusta para maximizar el bienestar de acuerdo con las valoraciones de bienestar social).

Cabe preguntar ¿de dónde surge que hablar de equidad significa hablar directamente (y solamente) de distribución del ingreso? ¿de dónde surgen los susodichos criterios? ¿cómo pueden enunciarse criterios de equidad sin referencia alguna al contexto jurídico? No encontraremos en Musgrave respuestas para ello. Volvemos aquí, luego de un largo periplo, al sentido común de los economistas.

Nos queda, por último, la tercera función: la estabilización. Seguidora a fin de cuentas de Keynes, una teoría de la Hacienda Pública incluye los objetivos que es usual calificar como de política fiscal y que Musgrave agrupa bajo el sugestivo título de "principios de política de estabilización".

"Las operaciones presupuestarias afectan al nivel de la demanda agregada, y los cambios de la demanda agregada afectan a los niveles de empleo y de precios. Nos guste o no, el presupuesto, por lo tanto, tiene repercusiones importantes en el comportamiento macroeconómico de la economía y, a su vez, se convierte en instrumento importante para afectar a dicho comportamiento. Además, la política presupuestaria afecta a la división de la producción total entre consumo y formación de capital y, por lo tanto, a la tasa de crecimiento económico".

En este ámbito Musgrave desarrollará modelos de multiplicador (con inversión fija o variable), de estabilidad económica para una economía abierta, introduciendo los efectos inflacionarios y componentes dinámicos a los modelos (flexibilidad, periodización, etc.). Este da lugar a dos tipos de análisis

complementarios y superpuestos: a) en términos descriptivos de relaciones macroeconómicas causales entre agregados, y b) en términos instrumentales de cómo obtener determinados efectos deseados.

Pero en lo que hace a la perspectiva global no hay nada nuevo que agregue esta última función. Tenemos de nuevo los objetivos que surgen, como sabemos, de la evidencia preclara del economista.

Si quisiéramos sintetizar lo expuesto podemos señalar lo siguiente. Se caracteriza a la actividad financiera como el conjunto de ingresos y erogaciones (*núcleo*) destinados (*conexión*): a) a la provisión eficiente de bienes públicos ante la ineficiencia de los mercados para hacerlo, y ello mediante la revelación de las preferencias individuales a través de un mercado político; b) a la distribución de la renta de acuerdo a algunos de los criterios señalados y que también surgirían a través del mercado político, y c) a la estabilización macroeconómica (*cualificación*).

De aquí se deduce la concepción de Musgrave de gasto público: actividad erogatoria (*núcleo*) destinada a (*conexión*) cumplir objetivos/funciones de tipo económico —asignación, distribución, estabilización— (*cualificación*).

XII. LA DOCTRINA NACIONAL

Los dos párrafos anteriores permiten contornear el ámbito básico de la controversia de las Finanzas Públicas: dos contendientes, que se reconocen como tales y, a la vez, como los únicos. Que entre las teorías de Griziotti y Musgrave se encuentre un desfase cronológico no debe inquietarnos. Griziotti tiene sus sucesores y Musgrave sus antecedentes. El punto en común de la controversia (y esto quiere decir: el punto que es común a ambas partes en pugna) es la mención de lo jurídico —pues nadie, en definitiva, niega su incidencia— y su *falta de uso* —pues en el curso de las construcciones financieras se va diluyendo su importancia—.

La doctrina nacional se mueve en dicho ámbito, no sin cierta ambigüedad y cierto eclecticismo. Me detendré brevemente en algunos textos elementales, los de mayor incidencia en el medio jurídico. Y aun cuando en general las posiciones

sean más cercanas a las de Griziotti que a las de Musgrave, hay peculiaridades, matices, idas y vueltas, inconsecuencias.

En un trabajo anterior me detuve en la obra de Jarach, esa piedra angular y hasta hoy no superada, de las Finanzas Públicas locales¹⁴. Por ello, me limitaré a señalar algunas conclusiones relevantes. No hay dudas de que Jarach es uno de los más lúcidos continuadores de la escuela de Griziotti, de ahí su énfasis en lo político y en el Estado como sujeto fundamental de la actividad financiera. Al igual que su maestro, es bastante mordaz cuando se refiere a sus oponentes economicistas. Pero el punto que quiero destacar es el siguiente: si bien el análisis de la actividad financiera en cuanto tal y del aspecto erogatorio de la misma está sostenido en la primacía de lo político (que decide fines, necesidades, bienes), lo jurídico reaparece al momento de especificar la actividad recaudatoria. Al referirse a los recursos tributarios, señala Jarach lo siguiente:

"Este breve *excursus* nos permite llegar a la conclusión que los recursos tributarios nacen del poder del Estado, pero les acompañan desde el propio nacimiento las limitaciones que la Constitución crea al ejercicio de dicho poder y las garantías que ella establece para todos los habitantes del país".

Hemos llamado a esta diferencia de tratamiento la asimetría conceptual entre gastos y recursos. Por un lado, hay erogaciones calificadas al margen de lo jurídico. Por otro, hay ingresos cualificados como eminentemente jurídicos. De ahí las consecuencias en los saberes existentes: Derecho constitucional tributario, Derecho tributario sustantivo (y no: Derecho constitucional financiero, Derecho financiero sustantivo).

Pero veamos algunas de las otras posiciones. Mordegliá, por ejemplo, incluye un nuevo término a la hora de cualificar al núcleo de la actividad financiera:

"La ciencia financiera es la que estudia la actividad del Estado consistente en sus consumos y productos (gastos y recursos) con arreglo a sus legítimas necesidades"¹⁵.

¹⁴ Jarach, D., *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Congallo, Buenos Aires, 1983.

¹⁵ Mordegliá, R. - Darnaro, J. y otros, *Manual de Finanzas Públicas*, A-Z editora, Buenos Aires, 1986.

Estructuralmente se mantienen los tres componentes, pero la novedad es la forma de adjetivar a las necesidades: legítimas. ¿Qué significa, en este contexto, legitimidad? No creo forzar el texto si vinculamos legitimidad con bien común:

"La actividad financiera se ejerce para la satisfacción de los fines del Estado. Este concepto concierne por consiguiente a la causa final o fin del Estado inseparable del bien común, es decir, el proporcionar a los ciudadanos las condiciones para lograr en plenitud sus aspiraciones espirituales y los medios para una vida digna. La aplicación de la actividad financiera al bien común, se lleva a cabo satisfaciendo necesidades públicas".

Parece que cambiamos drásticamente de paisaje: de las necesidades a la legitimidad, de ésta al bien común. De esta manera, la cualificación de la actividad financiera pública se liga indisolublemente al contexto moral e, incluso, religioso. Esto último se ratifica en el texto, donde en nota al pie podemos leer:

"La búsqueda del bien común apunta al logro de la perfección humana. Para ampliar el concepto puede verse en especial la Encíclica *Mater et Magistra* de Juan XXIII".

Sin embargo, y de manera casi tangencial, reaparece la sombra de Griziotti:

"Es fácil advertir que en la realidad este último concepto (se refiere al bien común) resulta ser totalmente relativo porque depende de la concepción política o ideológica del Estado, la cual, empero, no podría alejarse de la búsqueda del bien común. Así, la determinación y el modo de satisfacer aquel tipo de necesidades difiere según el modelo neutral, intervencionista o socialista que se elija para el análisis y depende aun de las circunstancias de tiempo y lugar en que aquél se ubique".

Para complicar más las cosas veamos cómo se introduce lo jurídico:

"El Derecho financiero consiste en el conjunto de normas y principios que ordena la actividad financiera del Estado".

Más adelante, y haciendo mención de la escuela de Pavia, se señala lo siguiente:

"La ciencia financiera enseña al legislador el modo de conseguir los resultados que se propone al repartir los gastos públicos entre la colectividad, siendo necesario fijar la naturaleza jurídica de las distintas instituciones por utilizar, para

señalar los límites dentro de los cuales puede decirse legítima la soberanía del legislador".

Si resumimos esta perspectiva vemos cómo se introduce, primero, la cuestión de la legitimidad y luego, de manera sucesiva, la legitimidad se entiende en términos morales (bien común), luego lo moral se relativiza en lo político (todo depende de la concepción política o ideológica) y, en fin, la legitimidad se conecta con la juridicidad (normas y principios).

Es interesante hacer notar que al tratar el presupuesto se destacan (a la manera de Grizicotti) los múltiples aspectos de la actividad presupuestaria: económico, social, político y jurídico. Al referirse a este último tipo de rasgo reaparece la asimetría de conceptualización entre la actividad erogatoria y la recaudatoria.

"Es una aspiración del Estado de Derecho que los actos de la Administración sean regulados por el Derecho, tanto más cuanto que pueden afectar los derechos individuales y por tratarse del manejo de los fondos públicos. Es sabido que las decisiones de gobierno no se conceptúan generalmente idóneas para promover una revisión judicial. Por ejemplo, si se resuelve la construcción de una determinada obra, no es factible juzgar el mérito y oportunidad de la medida señalada que constituye una decisión propia de las atribuciones gubernativas. Por el contrario, en el otro extremo del presupuesto, la previsión de los recursos refleja la imposición de gravámenes cuya aplicación sí puede, en cada caso concreto, al violentar el juego de diferentes garantías constitucionales, como la del derecho de propiedad, de trabajar, de ejercer comercio e industrias lícitas, generar la revisión judicial pertinente. Pero de la circunstancia de que no pueda existir ese control, no se sigue que esa actividad, que se traduce en la administración, inversión o consumo de los fondos públicos, no deba ser estrictamente regulada por el Derecho. No se trata de establecer un cúmulo de trabas a la gestión efectiva, sino de crear un sistema racional, apto para que se conozca en qué se invierten los fondos y para controlar que lo sean efectivamente en las finalidades propuestas".

La situación, entonces, es la siguiente:

- a) cualificación del núcleo financiero en términos de legitimidad;
- b) ambigüedad de la legitimidad (moral, política o jurídica);

c) asimetría al tratar erogaciones (discrecionalidad política) y recursos (juridización completa —constitucionalización— que habilita el ejercicio de una acción judicial);

d) juridización del aspecto ejecutivo de las erogaciones (administración).

Como matización de lo expuesto hay que señalar que, al referirse al marco jurídico del presupuesto, se menciona a la Constitución, pero sólo en aspectos procedimentales, es decir: principio de legalidad presupuestaria (atribución del Congreso) y atribuciones del Poder Ejecutivo (hacer recaudar y ejecutar el presupuesto).

En una línea similar, Damarco aporta la siguiente definición de gasto público:

"Definimos al gasto público como toda erogación monetaria realizada por el Estado legitimamente autorizada y destinada al cumplimiento de sus fines".

Tenemos, así, un núcleo (toda erogación monetaria), una conexión (destinada a) y una doble cualificación (legitimamente autorizada y para el cumplimiento de fines estatales).

Aquí, legitimidad se refiere al principio de legalidad presupuestaria (no hay gasto sin ley) mientras que los fines, remiten a una cuestión de variable discrecionalidad política. En este contexto nos reencontramos con Griziotti, es decir: identidad entre fines y circunstancialidad de lo político. Este se constata en la siguiente argumentación: "Ciertamente pudimos haber señalado en la definición que se trataba de toda erogación monetaria realizada por el Estado legitimamente autorizada y destinada a la satisfacción de necesidades públicas" y "...parece claro que la determinación del carácter de necesidad pública depende, en definitiva, de una elección de carácter político".

En fin, es ilustrativo el artículo comentado pues su estructura es un ejemplo del conjunto de elementos que usualmente son consignados bajo la rúbrica de gasto público:

- concepto de gasto público y su diferencia con los gastos privados;
- clasificación de los gastos públicos;
- crecimiento y límite de los gastos públicos, y
- efectos económicos de los gastos públicos.

Giuliani Fenrouge, por su parte, da la siguiente caracterización de la actividad financiera:

"Parecería innecesario recordar, por sabido, que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas —pecuniarios o de otra especie— y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera"¹⁶.

Nuevamente, podemos encontrar el núcleo (erogación e ingresos), la conexión (para) y la cualificación (fines y funciones estatales).

Es interesante percibir cómo Giuliani Fonrouge pone de manifiesto la controversia y las partes de la misma (un concepto económico y otro eminentemente político), y ante la cual toma una actitud directamente ecléctica:

"En suma: ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual aparece como razonable colocarse en un justo medio y afirmar que si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante".

Aun cuando no se considere a lo jurídico en la especificación de la actividad financiera como tal (pues el Derecho recién aparece después de la especificación ecléctica en términos políticos y económicos), la posición de Giuliani es bastante receptiva a lo jurídico:

"El Derecho financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye disciplina integrante del Derecho público".

De manera sintética, cabe señalar los siguientes elementos de importancia al interior de la posición de Giuliani:

- enfatizar la unidad de la actividad financiera y, por ende, del Derecho financiero;
- limitación de la incidencia jurídico-constitucional, al nivel erogatorio, sólo del principio de legalidad;
- mención incidental de los derechos constitucionales en cuanto a la limitación de la ley de presupuesto para afectarlos.

¹⁶ Giuliani Fonrouge, C., *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1977.

En cuanto al gasto público, Giuliani recorre los tópicos usuales. Se lo define como "un instrumento de gobierno de importancia trascendental por su efecto directo o indirecto sobre la actividad socioeconómica de la colectividad", se destacan las plurales finalidades y funciones a las que él contribuye, se hace referencia al crecimiento de los mismos, en fin, se los clasifica.

Este recorrido lo podríamos hacer exhaustivo al conjunto de la doctrina nacional, donde será difícil encontrar algo diferente a lo ya expuesto¹⁷. En líneas generales, los aspectos comunes pueden enumerarse con facilidad:

- omnipresencia del lenguaje de las necesidades;
- eclecticismo en cuanto a la caracterización de la actividad financiera y del gasto público;
- asimetría conceptual al tratar los ingresos y las erogaciones.

Si enfocamos la cuestión desde la perspectiva de la secuencialidad lógica señalada con anterioridad, es perceptible que mientras los ingresos se analizan a partir del último grado de la secuencia (constitucionalización), las erogaciones ocupan de acuerdo a los autores diferentes lugares o grados. La actividad erogatoria, o directamente no entra en la secuencia (al ser un asunto político-discrecional), o sólo se encuentra juridizada (al ser una actividad puramente administrativa) o se legaliza (al ser afectada por el principio de reserva de ley). Pero en ningún caso, se la considera por completo constitucionalizada (sujeta a reglas y principios de rango máximo) y, menos aún, se la considera en cuanto tal definida como jurídica.

XIII. EL DERECHO FINANCIERO DE SAJZ DE BUJANDA

Previo a efectuar un balance crítico de lo visto, es instructivo referirse a otro tipo de posición, donde lo jurídico tiene una

¹⁷ Ver, entre otras, Villegna, H., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributarío*, Depalma, Buenos Aires, 1932, para quien "son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas".

preeminencia mayor y, quizás, decisiva: el Derecho financiero de Sainz de Bujanda¹⁸. Este autor parte de la siguiente caracterización:

"El Derecho financiero es el Derecho de la actividad financiera, acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos, entendidos en su más amplio sentido; ... rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines".

Si nos atenemos a este parece que nada nuevo agregamos a lo dicho, pues habría una cualificación bastante genérica en términos de sostenimiento de los servicios públicos "en su más amplio sentido" o el cumplimiento de fines indeterminados. Sin embargo, ello no es así, tal como lo demuestra el párrafo siguiente:

"La actuación administrativa típica se inicia cuando los fondos públicos son efectivamente empleados en la consecución de los fines asumidos por la Administración. Sobre este último punto —fines cuyo coste se cubre con fondos públicos— la definición que se ha propuesto es omnicompreensiva. No se limita a hacer referencia a los servicios públicos, porque esta expresión no cubre el amplio campo de los objetivos a cuya consecución puede estar orientada la actividad financiera. Cabe, en efecto, que con ella se aspire al logro de las metas de la política económica general (v.gr.: la redistribución de la renta, la estabilización o el desarrollo económico). En tales supuestos, tan extendidos en nuestro tiempo, los elementos constitutivos de la Hacienda (recursos y gastos) operan como instrumentos de política económica. Mas esto no significa que por esa vía la constitución y la gestión de la Hacienda puedan desentenderse de las prescripciones del Derecho para atemperarse, en cambio, a las que suelen llamarse 'medidas' de política monetaria, sino, inversamente, que la política económica se *juridifica* en cuanto que, para poner a su servicio los

¹⁸ Sainz de Bujanda, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1991.

ingresos y gastos públicos, ha de discurrir por los cauces que el ordenamiento financiero establece. En vista de ello, tanto la obtención de los ingresos como la ordenación de los gastos y de los pagos han de atemperarse siempre —esto es, cualesquiera sean los objetivos perseguidos— a las exigencias del ordenamiento jurídico financiero”.

La discrecionalidad de los fines y la metafísica de las necesidades se encuentran subordinadas a los cauces del ordenamiento jurídico. En otros términos, el gasto público es algo más que una salida contable entendida como una “medida monetaria” y parte del conjunto instrumental de la política económica. Y ese “plus” se deriva de las exigencias del ordenamiento jurídico. ¿Y cómo entender tales exigencias? Sainz de Bujanda es claro al respecto: en términos constitucionales.

“Puede afirmarse, pues, que el Derecho constitucional financiero se encuentra dividido en dos partes fundamentales. La primera, de tipo orgánico, se refiere a la estructura del poder financiero y su extensión. Se trata, en ella, como acaba de advertirse, de fijar el deslinde de facultades financieras entre los órganos estatales. La segunda comprende lo que pudiéramos llamar la materia financiera constitucionalizada, es decir, el núcleo de cuestiones, asociadas al fenómeno financiero, que encuentra una regulación básica, primaria, en principios y normas de rango constitucional. En cierto sentido, la primera parte es constitucional *ratione materiae*, ya que de lo que en ella se trata es de constituir y configurar el poder en una de sus manifestaciones: la financiera. La segunda, en cambio, es financiera por razón de objeto, ya que se ocupa de la regulación de ciertos aspectos de las instituciones financieras y su carácter constitucional sólo deriva del puesto preeminente que los preceptos en cuestión ocupan dentro de la jerarquía normativa: se trata, en suma, de normas financieras de rango constitucional”.

Sainz de Bujanda aporta la expresión clave para el análisis: materia financiera constitucionalizada. Esto nos indica, al menos, dos cosas:

- lo jurídico-constitucional incide directamente en la especificación de la actividad financiera, y
- no hay diferencia alguna entre ingresos y erogaciones.

Lo jurídico no es un aspecto secundario, que sobreviene a algo ya definido de antemano, sino que es la cualificación

central de la actividad financiera. Por otra parte, no hay sustento alguno para un tratamiento asimétrico entre ingresos y erogaciones. Ambos elementos están sujetos al mismo proceso de constitucionalización y ambos, por ende, se encuentran vinculados a principios y normas constitucionales comunes.

Para cualificar al núcleo de la actividad financiera no cabe remitirse a discrecionalidades políticas o elucubraciones técnicas sobre tipos de bienes y necesidades, sino a los imperativos y criterios constitucionales:

"La materia financiera se constitucionaliza con el propósito de infundirle mayor estabilidad y firmeza. Se aspira a que las normas jurídicas de rango no constitucional no puedan alterar ciertos principios a los que se atribuye un carácter configurador del sistema. Su alteración sólo podrá producirse, en su caso, por el mismo poder que lo estableció, el poder constituyente, del que emana la norma suprema del ordenamiento, situada en el primer rango de la jerarquía. De ahí resulta que la constitucionalización de una materia y, por tanto, de la financiera, se traduce técnicamente en el señalamiento de límites materiales al resto de la normativa jurídica y, consiguientemente, al ejercicio del poder que lo elabore. Cuando se habla de límites materiales del poder financiero se alude, por tanto, a los criterios impuestos por la Constitución, a los que ha de amoldarse la legislación financiera ordinaria".

Y en materia de gasto público la posición de Sainz de Bujanda es clara:

"No hay, pues, una libertad absoluta en la realización del proceso del gasto, sino que éste aparece jurídicamente condicionado".

¿Dónde está el concepto de "necesidad"? ¿Qué queda de la finalidad contingente?

Si intentáramos delinear una definición de actividad financiera —y, por consiguiente, del gasto público— coherente con lo anterior (delimitando la ambigua expresión de servicio o fin o interés público) habría que decir lo siguiente:

Ingresos y erogaciones (núcleo) que se destinan (conexión) al cumplimiento de los fines definidos de acuerdo a los criterios —normas y principios— impuestos por la Constitución (cualificación).

Aun cuando esta caracterización no coincide exactamente con la que hemos propuesto, sí es de lejos la que más

se acerca a la misma. En cierta forma, la podemos indicar como el antecedente de mayor peso, aquel que sobrepasó los términos de la clásica controversia entre optimismo económico (Musgrave) y pesimismo político (Grizioti).

XIV. BALANCE CRÍTICO DE LAS PERSPECTIVAS FINANCIERAS

Enumeremos el conjunto de cualificaciones del núcleo de la actividad financiera a la que hemos pasado revista:

- a) efectivizar la Constitución (hipótesis de este trabajo);
- b) satisfacer las necesidades y fines fijados por los grupos que tienen el poder del Estado (Grizioti);
- c) proveer bienes públicos (para satisfacer necesidades públicas) ante la ineficiencia del mercado para hacerlo, redistribuir la renta y estabilizar la economía (Musgrave), y
- d) lograr fines de acuerdo a criterios fijados por la Constitución (Sainz de Bujanda).

Si lanzamos una mirada retrospectiva a los diferentes puntos de vista expuestos surge cierto ánimo de desasosiego, como si toda la problemática estuviera atravesada por una gran confusión. ¿Se está hablando siempre de lo mismo? En cierta forma sí, pues todas las investigaciones señaladas se refieren a la actividad financiera y al gasto público. Ninguna, además, se limita a identificar gasto público con simple salida o erogación, se habla de fines, funciones, necesidades, bienes, etcétera. Sin embargo, se tiene la sensación de que se está teorizando sobre cosas muy diferentes entre sí.

Por de pronto no hay lugar para salidas eclécticas, poniendo en un molde de síntesis un poco de cada cosa. No es consistente afirmar, de manera simultánea, una cualificación jurídico-constitucional, una teoría de las necesidades públicas y privadas y, además, una fijación discrecional de esas necesidades. Es decir, que no son admisibles todas las perspectivas a la vez, entendidas como cualificadoras del núcleo de la actividad financiera. No obstante, podría sostenerse que cada teoría pretende hacer algo diferente que las otras, en cuyo caso podría hablarse de diferentes niveles de análisis. ¿Cómo podría sostenerse esto?

En primer lugar, hay que destacar que en el contexto de un orden constitucional, sólo es admisible la cualificación indicada como a), para lo cual la cualificación d) es un valioso prolegómeno. Es decir, ratificamos nuestra posición que hace del gasto público una institución jurídico-constitucional.

Esto significa que para la construcción del concepto de actividad financiera (y de gasto público) hay una preeminencia del contexto jurídico por sobre los otros contextos. Tal como señalamos al inicio, los rasgos jurídicos acompañarán a la expresión gasto público en el itinerario que recorra por los más diversos contextos. De tal forma, los rasgos jurídicos (y constitucionales) no podrán eludirse al momento de hacer otro tipo de análisis. O mejor dicho: en caso de eludirse tales rasgos, lo mínimo que puede exigirse es una justificación, una demostración de la impertinencia de lo jurídico y constitucional.

Tal como vimos, este carácter jurídico de la actividad financiera (o, lo que es similar, el carácter fundamentalmente jurídico de la cualificación del núcleo de la actividad financiera) es consecuencia de un proceso histórico de positivización (juridización, legalización y constitucionalización) del núcleo de esa actividad. De ahí que no considerar a los rasgos jurídicos como centrales implica efectuar una crítica implícita a ese proceso. Y si esto es lo que hace, también cabe requerir aquí una justificación de dicha crítica, y no desecharla sin más o hacer como si no existiera dicha historia.

Todo esto implica que no hemos recurrido ni a intuiciones ni a la evidencia para captar la esencia de un fenómeno. No es en ese plano en el que nos movimos. Es más, discutimos y pusimos de manifiesto lo errado de una perspectiva semejante. Si partimos, en cambio, de un contexto preciso (el entramado conceptual jurídico y constitucional) y de un proceso histórico en curso (la positivización del núcleo financiero). Y aquí repetimos lo dicho: impugnar esta caracterización exige impugnar la preeminencia de ese contexto y de ese proceso. Pero a una crítica de esa índole se le exige que sea consecuente con todas las derivaciones de su análisis; tendrá que explicar, por ejemplo, por qué tal contexto y proceso sería evidente al tratar los ingresos e irrelevante al tratar las erogaciones (conforme la señalada interpretación que se basa en la asimetría conceptual de ambos aspectos, ingresos y erogaciones).

En resumen: la base de una teoría actual de las Finanzas Públicas no es otra que la dogmática jurídica-financiera

y, en particular, la dogmática constitucional-financiera. Teniendo en cuenta estas consideraciones podemos retornar a las otras perspectivas.

Si repasamos la posición de Griziotti, la misma deviene coherente a condición de desligarla de la problemática de la cualificación. Le damos así una vuelta de tuerca al análisis y hacemos del proyecto de Griziotti la base de una investigación estratégica del núcleo de la actividad financiera pública. Una investigación semejante trataría de responder a lo siguiente: ¿cuáles son los rasgos del núcleo de la actividad financiera en el campo conflictivo de las relaciones de fuerza?

Aun cuando la obra de Griziotti no haga esto, sí en cambio es la manera coherente de aprehender su proyecto teórico. Su objeto es un análisis centrado en las relaciones de poder, en la manera de ejercerse y en las consecuencias de ese ejercicio. En tal contexto, lo jurídico es una variable más —subordinada o secundaria— del análisis estratégico. El Derecho, así, podrá ser considerado o una restricción al ejercicio del poder, o un enmascaramiento o justificación de dicho ejercicio, o un medio discursivo para su realización. En tal caso un estudio, por ejemplo, de los efectos de las erogaciones, trataría a las cuestiones jurídicas o macroeconómicas como meros indicadores. ¿Indicadores de qué? Del estado efectivo del conflicto entre diversos grupos (sectores o clases) en pugna y en torno al poder. Aquí surgirían preguntas tales como éstas: ¿quién aumenta su poder de acuerdo a esta composición de las erogaciones? ¿Quién disminuye su poder? ¿Qué alianzas se han producido o se producirán? ¿Cómo justifican los grupos de poder el ejercicio del mismo? ¿A qué rearticulación de relaciones de fuerza se debe la mutación en la composición de las erogaciones?

Un análisis estratégico de esta índole, el efecto de las erogaciones, por ejemplo, no será la redistribución de la renta, sino la redistribución del poder. Los índices de distribución de la renta (y de su redistribución) serán sólo un indicador de la dinámica de las relaciones de fuerzas, efectivas o deseables.

De una teoría semejante surgirán, es indudable, directivas posibles. Ellas serán directivas para quienes luchan, atacan o se defienden en términos de fuerza y de poder. Es decir: ¿cómo obtener ingresos estatales que no menoscaben nuestra situación? ¿Cómo efectuar erogaciones que beneficien nuestra situación?

Estaríamos, en suma, ante una *teoría estratégica de la actividad financiera* en su sentido nuclear. De la misma manera, es difícil ignorar su importancia. Pues sólo a partir de ella es posible determinar cuál es la relación existente entre las relaciones de fuerza efectivas y las pretensiones de rai-gambre constitucional.

La situación de la teoría de Musgrave es más compleja. No hay dudas de que ella sí se refiere centralmente a la cualificación del núcleo de la actividad financiera. Pero ¿en base a qué hace tal cualificación? Hemos notado un conjunto de vagas expresiones que unificamos bajo la designación de sentido común de los economistas. Tal sentido común, sin embargo, remite a un discurso valorativo muy peculiar que el mismo Musgrave señala:

"La premisa de las necesidades, basada en las necesidades y preferencias de los individuos, se apoya en valores ampliamente sostenidos por la cultura occidental".

He ahí el punto de Arquímedes de la *Hacienda Pública*: los valores compartidos. Lo notable es que en ningún momento Musgrave problematiza dichos valores: no dice cómo surgen, cómo se fundamentan, cómo se organizan, cómo se vinculan con lo jurídico, etcétera. Simplemente, se toman como dados y se avanza. Es como si en las sombras de ese discurso se enunciaran preguntas como éstas: ¿quién duda de que la eficiencia es un valor?, ¿y la equidad?

Pero Musgrave se desentiende de todas las discusiones, controversias y problematizaciones relativas a la moral, la ética, el discurso moral o los juicios evaluativos. ¿Qué puede significar todo esto ante la solidez de la intuición moral del economista que capta con cristalina evidencia los valores comunes de su cultura?

Es paradójica, al respecto, la extraña combinación que se presenta entre endebles fundamentos morales y sofisticados instrumentos matemáticos. Aquello que media entre la fundamentación y el instrumento no es otra cosa que una metafísica de las necesidades, de los bienes o del mercado. Y, a la vez, se efectúa un análisis de los sistemas políticos vía una analogía con el sistema de mercado (¡como si ésta fuese la única teoría política disponible para el análisis!). ¿Qué puede quedar de todo esto?

La respuesta al anterior interrogante es la siguiente: una *serie de reglas técnicas*. Ni más ni menos. Pero esto sig-

nifica que nada se aporta al concepto mismo de gasto público y que, por ende, su pretendida función normativa es nula. En todo caso, si propone valoraciones, su lugar de enunciación será el de las teorías morales. Allí tendrá sus controversias y es allí donde deberá demostrar su fortaleza. Pero un planteamiento semejante carga con todo el conflicto histórico conceptual que vertebra las relaciones entre lo jurídico y lo moral. Y es claro que si se hace una teoría moral de las Finanzas Públicas (como dice Musgrave, para juzgar los "méritos") cabe exigirle que tome en consideración la dogmática constitucional financiera, es decir: las normas y principios que estructuran la actividad financiera pública en un orden constitucional.

Aun cuando el *status* de dicha teoría moral sea problemático, no caben dudas en cambio de que aquellas reglas técnicas si son valiosas, tanto para el análisis estratégico como para el jurídico. Pero hay que advertir que nada dicen sobre los fines, sobre la cualificación o, en suma, sobre el concepto mismo de actividad financiera.

En cierta forma, lo que estamos haciendo es delimitar el ámbito de lo que cabe designar como *técnica financiera*, ámbito que en principio incluiría:

- la construcción de estadísticas y de indicadores;
- métodos de evaluación de proyectos en términos de costos, eficiencia, etcétera, y
- análisis de la incidencia del ciclo ingresos-erogaciones en los agregados macroeconómicos (inversión, consumo, ahorro, etc.).

El estratega acudirá a la teoría técnica para que le resuelva problemas como éstos: ¿qué estructura impositiva requiere el fortalecimiento de esta alianza de fuerzas? ¿Cómo aumento el poder de *x* sin disminuir excesivamente el de *y*? ¿Cómo diseñar la composición de las erogaciones para lograr un conjunto (*x, y,...*) de efectos?

Desde el punto de vista constitucional-financiero se originarán otros requerimientos, entre otros el siguiente: ¿cuáles son los mecanismos técnicos para lograr la efectividad de la Constitución?

Demos un ejemplo. La técnica financiera aporta un conjunto de estadísticas sanitarias. A partir de ellas es posible reconstruir cuál es el efectivo ejercicio de los derechos consti-

tucionales a la salud. Si el sistema constitucional, como es el caso, prescribe un ejercicio igualitario de tal derecho (v.gr. ningún habitante tiene un derecho a la salud mayor que otro), se exige lograr el ejercicio de tal derecho por todos (y no por algunos) de los habitantes sujetos a dicho orden constitucional. Tal circunstancia requiere, como instrumento o medio de realización, la efectucción de erogaciones. Estas erogaciones serán propiamente gastos; no están ligadas ni a satisfacer necesidades ni dependen de discrecionalidades coyunturales. Son el medio para lograr el ejercicio de un derecho constitucional (y, hasta el momento, nadie duda de que el status conceptual de un derecho es muy diferente al de una necesidad o al de una finalidad). El técnico, ahora, puede diseñar un conjunto de medidas alternativas para lograr dicha efectividad. Podrá evaluar proyectos, mostrar las diferentes incidencias macroeconómicas, etcétera. La teoría estratégica, por su parte, puede mostrar las relaciones de fuerza que dan lugar a ese desigual ejercicio del derecho constitucional, cómo afectan a esas relaciones de fuerza las diferentes alternativas, etcétera.

Un breve resumen de la diferenciación analítica precedente pone de manifiesto tres planos:

- Un primer plano, que caracteriza y especifica al núcleo de la actividad financiera en el contexto de un orden constitucional.
- Un segundo plano, que analiza a dicho núcleo en el contexto de un análisis estratégico de relaciones de fuerza.
- Un tercer plano, que aporta un conjunto de reglas técnicas aplicables a la actividad financiera.

Es claro que cuando nos dirigimos a los textos existentes de Finanzas Públicas encontramos una mezcla de todo esto, una ausencia dramática de delimitación de discursos, contextos y conceptos. Las teorías técnicas pretenden captar valores morales y las teorías estratégicas tienden a ignorar a la especificación jurídica de lo financiero. ¿Se debe esto a una simple falta de rigor? ¿Al error o a la ignorancia? Decir que sí no nos aportaría buenas respuestas.

Los textos, por cierto, nunca son inocentes. Aun cuando sólo pretendan describir o explicar, los textos siempre están en relaciones polémicas, insertos en situaciones donde las interpretaciones se combaten en un conflicto perpetuo e irreso-

table. A la imagen presentada al inicio de este trabajo, de plurales contextos y de plurales definiciones convencionales, hay que añadirle el toque dramático del conflicto. Especificar un concepto, entonces, no es mera cuestión de convención, sino de conflicto interpretativo, de toma de posición.

XV. CONCLUSIONES

Es momento de hacer una sinopsis del recorrido realizado.

Comenzamos con un problema, aparentemente trivial y no conflictivo: ¿cómo definir al gasto público? Tal interrogante lo vinculamos a una serie de problemas concomitantes: ¿a partir de qué criterios se efectúa la definición? ¿Cuál es la definición que surge del contexto jurídico? ¿En qué se podría basar la preeminencia del contexto jurídico?

Esto nos condujo, en un primer momento, a especificar qué entendíamos por contexto jurídico. Allí propusimos una noción laxa de discurso jurídico, en tanto artefacto complejo compuesto de varios niveles: oraciones (texto), enunciados (normas, principios, etc.), proposiciones (dogmática) y exigencias. En tal discurso señalamos al entramado constitucional (texto, proposiciones, dogmática y exigencias) como decisivo a los efectos de hacer una especificación de la actividad financiera. Es decir, al interrogante sobre cuáles son los criterios para definir al gasto público respondimos lo siguiente: criterios surgidos del entramado conceptual constitucional. De tal entramado conceptual pusimos de manifiesto dos dimensiones estructuradoras: a) postulación de derechos y garantías, y b) establecimiento de instituciones democráticas.

Paso seguido introducimos la definición de lo que denominamos núcleo de la actividad financiera pública: ingresos y erogaciones. Señalamos, a continuación, un proceso histórico de positivización de dicho núcleo. A partir de ello bosquejamos una secuencia lógico-histórica compuesta de tres pasos: juridización, legalización y, en fin, constitucionalización.

Teniendo en cuenta el contexto y el proceso citado reformulamos las preguntas iniciales en estos términos: ¿qué puede significar la actividad financiera —y el gasto público— en un orden constitucional?

Respondimos con la siguiente definición:

"Actividad encaminada a la obtención de ingresos y realización de erogaciones (núcleo) a los efectos (conexión) de efectivizar la Constitución (cualificación)".

De la definición precedente se desprenden dos tipos de relaciones básicas entre actividad financiera y Constitución: *implicación* y *finalidad*. Por un lado, la existencia de derechos e instituciones constitucionales implica efectuar actividad financiera en su sentido nuclear. Por otro, la finalidad de dicha actividad es la de darle efectividad a esos derechos e instituciones.

Consideramos, luego, que las diferentes teorizaciones existentes podían entenderse como diversas maneras (no compatibles entre sí) de conceptualizar la cualificación del núcleo de la actividad financiera. Pasamos revista, brevemente, a los *Principios* de Griziotti, a la *Hacienda Pública* de Musgrave, a algunos tramos de la doctrina nacional y al *Derecho Financiero* de Sainz de Bujanda. Salvo en este último caso, la actividad financiera —y el gasto público— se entiende a partir de la controversia entre fijación discrecional o técnica de las necesidades y bienes públicos. En ambos casos detectamos el lugar secundario que, de hecho, ocupa lo jurídico. Diferente, en cambio, es el enfoque de Sainz de Bujanda, que privilegia la juridicidad de la actividad financiera en todos sus elementos (ingresos y erogaciones) y su sujeción a principios y normas de rango constitucional. Único caso, este último, donde se encuentran expresiones como *juridización* o *constitucionalización* de la actividad financiera pública.

Luego de pasar revista por tales perspectivas, consideramos que una vía fecunda de reconstrucción podía ser la de distinguir niveles de análisis y que, de esa manera, podrían aprovecharse —sin caer en eclecticismos— elementos aportados por cada una de las interpretaciones. Esto dio lugar a distinguir entre:

- una *teoría financiera propiamente dicha* (inserta por completo en el contexto jurídico-constitucional, esto es: teoría dogmática constitucional-financiera);
- una *teoría estratégica de las finanzas* (reinterpretación del proyecto de Griziotti), y
- un conjunto de *reglas técnicas de las finanzas* (reinterpretación de la Hacienda Pública).

Señalamos, entonces, que eludir u obviar la cualificación jurídica del gasto público requiere, por lo menos, que se justifique por qué cabe apartarse del contexto conceptual constitucional y del proceso histórico de constitucionalización. Concluimos el recorrido recordando el carácter polémico y conflictivo de los textos, las teorías y los discursos.

Luego de lo expuesto, considero que hay fuertes razones que respaldan la posición aquí asumida. Pero esto es sólo el comienzo de una vía de investigación. Lo importante son las consecuencias, que se derraman en toda la doctrina jurídica de los gastos públicos. Es decir: ¿cuál es la fecundidad teórica de una postura semejante? Por de pronto, esto implica que cada uno de los ítems que usualmente componen dicha doctrina jurídica de los gastos públicos (clasificación, efectos, crecimiento y límites) es pasible de ser aprehendido de una manera novedosa.

Un ejemplo de ello es el tópico usual de los efectos de los gastos públicos. Del análisis precedente surge con claridad que no cabe confundir (o asimilar) tanto los efectos macroeconómicos como los relativos a las relaciones de fuerza de las erogaciones, con los efectos jurídicos de los gastos públicos.

Si la cualificación de la actividad erogatoria es la obtención de la efectividad de los derechos e instituciones constitucionales, es en relación a dicha efectividad que corresponde analizar la temática de los efectos.

Un ejemplo: el efecto de los gastos no se mensura en términos de pleno empleo o niveles de desocupación, sino en términos del grado de efectividad de los derechos constitucionales que protegen al trabajo. Es con respecto al ejercicio pleno de esos derechos que los niveles de ocupación, subocupación o desocupación pueden funcionar como indicadores de la distribución de la efectividad de los derechos constitucionales laborales. Los derechos de los trabajadores son correlativos a deberes estatales (y éstos a acciones para exigir su cumplimiento) y no a vaporosos o ambiguos objetivos macroeconómicos (que no se vinculan ni a deberes ni a acciones judiciales).

Una analítica completa de los efectos de los gastos tendría que tener en cuenta el conjunto de los derechos constitucionales, el grado de efectividad de cada uno de ellos, la distribución efectiva de su ejercicio en sectores (completa, media, baja o nula efectividad), la composición actual de las erogaciones en relación a dichos derechos y distribución.

Y es aquí donde resultan necesarios los complementos teóricos. El análisis estratégico permitirá correlacionar la distribución en el ejercicio de los derechos, la composición de las erogaciones y la trama de relaciones de fuerza existentes. Las reglas técnicas permitirán evaluar diversas estructuras de las erogaciones a los efectos de lograr un ejercicio de los derechos acorde a los imperativos constitucionales. Pero nótese que ambos tipos de análisis presuponen la caracterización jurídica del gasto público y que, por ende, son un complemento y nunca el eje básico de la conceptualización.

Pero es claro que la propia organización temática referida al gasto público está signada por la manera de especificarlo. De ahí que una mutación en esa forma de especificar implicará de suyo, una mutación en las materias que tradicionalmente se englobaban bajo la designación de teoría del gasto público.

En tanto que ahora enfrentamos una teoría jurídica del gasto público, surge una serie de problemas específicamente jurídicos y, por cierto, constitucionales. Hay cuatro ámbitos de análisis que habrá que desarrollar:

- ¿cuáles son los principios constitucionales que organizan la actividad financiera en cuanto tal y los gastos públicos en particular?
- ¿cuál es el conjunto de normas financieras (infraconstitucionales en general y relativas al gasto público en particular)?
- ¿cuál es la estructura de los derechos y deberes financieros en general y relativos a los gastos públicos en particular?
- ¿cuáles son las acciones vinculadas a dichos deberes y derechos y que son el ineludible sustento de su garantía ante las omisiones y acciones inconstitucionales?

Se trata, por cierto, de un camino por hacer, pero fundamental si se pretende ubicar a la teoría financiera (a la dogmática jurídico-financiera) a la altura del proceso histórico de positivización (recordemos los pasos secuenciales: juridización, legalización y constitucionalización) de la actividad financiera, tanto en lo que respecta a los ingresos (donde ya hay toda una tradición de estudios dogmáticos) como a las erogaciones, donde el retardo de la dogmática, por lo que vimos, es notorio y grave.

EL ESTADO DE DERECHO Y LAS POTESTADES TRIBUTARIAS

JOSÉ A. DÍAZ ORTIZ

Proemio: Si bien no se trata de un libro, sirva esta introducción para ubicar a los lectores en el centro de la preocupación que me mueve a abordar un tema que, en principio, no debería poseer un interés especial o distinto al que generalmente debe tenerse respecto de la preservación del Estado de Derecho; sin embargo, en materia fiscal la plena vigencia de éste adquiere una dimensión propia cuando los recursos fiscales son escasos y su obtención constituye un objetivo estratégico dentro del modelo económico en curso, que se apoya en el superávit fiscal y la política de ajuste.

Aparece allí la tentación de recaudar a todo trance sin detenerse en cuidar la permanencia del inestable equilibrio que existe entre los poderes del Estado y los derechos de los ciudadanos y habitantes del país; forzando, en muchos casos, la letra y la finalidad de la ley aplicable; en otros, utilizando instrumentos legislativos de dudosa constitucionalidad y métodos de gestión inadecuados; esto provoca un corrimiento de la línea de demarcación en favor del campo estatal.

Además, la recaudación de los tributos, por su propia característica, es una cuestión que posee una universalidad mayor que otros temas respecto de los cuales pudiera plantearse análoga dicotomía la que, a mi juicio, justifica una reflexión especial sobre el problema.

En pro de ello, me parece útil considerar, en primer lugar, la descripción de las relaciones Fisco-contribuyente; los casos más notorios en los que se advierte la aludida desviación

de fines y excesos y finalmente, formular una consideración final que haga compatible la vigencia plena del Estado de Derecho con la inexcusable necesidad del Estado de obtener recursos públicos de naturaleza tributaria.

I. VINCULACIÓN TRIBUTARIA. OBLIGACIÓN Y DEBERES FISCALES

La relación jurídica tributaria no es una relación de poder. Ella emerge de la ley que genera la obligación de pago del impuesto (art. 17, Const. Nac.); materializada la obligación por la realización del hecho imponible o hipótesis de incidencia descrita en la ley, se configura una vinculación acreedor-deudor que no difiere mayormente del régimen de las obligaciones del Derecho privado.

Lo decían autores alemanes de la talla de Nawinsky¹ al calificar de ese modo la relación jurídica tributaria, que: "Examinada con mayor atención la relación general que liga al Estado y al particular en el campo del Derecho tributario, se pone de manifiesto que desde el punto de vista material aquél está configurado con la nota de la supremacía y que según hemos visto se encuentra normalmente dotado de variados derechos potestativos, como raras veces se dan en el campo del Derecho privado. Pero considerando la relación desde la perspectiva formal, a este derecho potestativo no se añade ninguna especialidad que pudiera distinguirlo de los derechos subjetivos del Código Civil. Las pretensiones jurídico-civiles dependen exclusivamente de la ley, y el papel que efectivamente desempeña la voluntad de los particulares se debe en forma exclusiva a que la norma legal así lo quiere. Por lo tanto, el fundamento de las pretensiones privadas y de las financieras es exactamente el mismo no existiendo entre ellas la menor diferencia".

No obstante, como el Fisco funcionalmente debe proteger el interés general, cuenta con ciertas potestades frente a los correlativos deberes de los contribuyentes y otros responsables, necesarios para poner en ejecución la ley del impuesto;

¹ Nawinsky, Hans, *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 27.

en este punto, aparece una disparidad en la relación Fisco-contribuyente en favor del primero; empero, esas potestades se encuentran en la periferia del núcleo que es la obligación fiscal y existen a fin de garantizar la continuidad de los recursos en el erario público.

Sea como fuere, tanto en lo relativo a la obligación impositiva cuanto en lo referente al cumplimiento de los deberes a cargo de los contribuyentes y responsables, es la ley la que fija el límite de actuación: el Fisco no puede reclamar el pago de un tributo sin ley previa (art. 17, Const. Nac.), ni exigir una conducta que no se encuentre dentro del ámbito de sus potestades legalmente acordadas (arts. 41 y sigs., ley 11.683); por ello, es imperativo que en el Estado de Derecho deban regir plenamente los principios de legalidad en materia tributaria y el de reserva de ley, que se articulan recíprocamente uno con el otro.

Desde luego, también el legislador debe atenerse a otros principios ya consagrados constitucionalmente, que conforman en su conjunto el basamento del Estado de Derecho en esta materia tales como la prohibición de retroactividad de la ley, el respeto a la proporcionalidad de la gabela con la capacidad contributiva, el derecho de propiedad materializada en la prohibición de la confiscatoriedad y el de igualdad en la carga del tributo (arts. 16 y 17, Const. Nac.).

Contemporáneamente a ello, en vinculación con lo que se ha dado en llamar el aspecto dinámico de la relación tributaria (actuación de las normas adjetivas de las que es titular el Fisco para la realización de los intereses públicos puestos bajo su administración) que, como se ha dicho, complementa e integra esa relación jurídica sustantiva, queda también sujeta a los mismos principios que rigen para ésta. Debiendo agregarse que, en lo relativo a la gestión de la administración fiscal, es inexcusable su adecuación a otros principios constitucionales tales como el derecho de defensa, la garantía del debido proceso y el de razonabilidad en la realización de actos, elaboración de reglamentos, ordenes e instrucciones (arts. 18 y 33, Const. Nac.).

Como bien dice Rosembuj², la actuación administrativa debe estar sujeta a los principios de mensurabilidad y de pro-

² Rosembuj, Tullio, *Elementos de Derecho Tributario*, PPU, Barcelona, 1988.

porcionalidad según los cuales las potestades administrativas no son indefinidas, ni pueden ejercerse en sentido persecutorio en contra de los administrados o de manera arbitraria.

Cabría agregar además, que la actividad de la Administración no goza de discrecionalidad por cuanto está atada por la ley, aunque sí posee discrecionalidad técnica que supone un espacio de libertad que debe ejercer con imparcialidad y objetividad evitando desvíos de medios o fines.

Se urde así una malla garantista de los derechos a partir del sistema constitucional que condiciona la ley impositiva y el modo de aplicarla por la autoridad. Un sistema fiscal que no se adecue o aproxime significativamente a esos parámetros de actuación de la ley o de la Administración en la ejecución de sus mandatos, o que no cuente con el debido control de constitucionalidad, no sería, aunque formalmente lo pareciera, un sistema jurídico democrático producto del consenso político, sino, por el contrario, una relación coercitiva y dominante³.

II. LA DESVIACIÓN DE FINES Y LA MANIPULACIÓN LEGAL COMO ELEMENTO PERTURBADOR DE LAS GARANTÍAS

Los enunciados efectuados no son novedosos ni discutidos seriamente dentro del ámbito de la doctrina⁴; sin embargo, en el plano de la formulación de las normas y en el de la gestión concreta de los tributos desde su formulación legal, su aplicación por parte de la Administración y, también, desde algunas decisiones judiciales, es donde se advierte la brecha entre esa conciencia jurídica y su realización práctica.

Una recaudación fiscal constante y superior cada día es lo que exige el superávit fiscal en el que se apoya el modelo de convertibilidad en curso; por otra parte, se concreta la paradoja de que esa mayor presión fiscal global e individual se corresponde con la declinación del gasto público por abandono de las funciones que tradicionalmente se asociaban con el llamado *Estado de Bienestar*.

³ Cassiani, Cesare, *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, Edt. de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pp.4 y sigs.

⁴ Corti, Aristides H., "Aportes para un derecho tributario de base democrática", L. L., 1992-C-1125.

En ese contexto no es extraño, por cierto, que existan tensiones entre los predicados del Estado de Derecho en materia tributaria y la tentación de adoptar atajos para obtener los recursos fiscales que exige la hora. Esta afirmación conlleva la necesidad de mostrar, aunque sea sumariamente, algunos casos en que tal tensión se pone de manifiesto.

a) En los últimos años se acentuó la tendencia a restringir legislativamente el ámbito de defensa de las garantías de los contribuyentes; primero fue el achicamiento de la competencia material del Tribunal Fiscal de la Nación contenida en el artículo 78 de la ley 11.683 por la ley 23.871 (B.O., 31-X-1990) que excluyó el conocimiento relativo a liquidaciones de anticipos, pagos a cuenta, actualizaciones e intereses.

Igualmente ocurrió respecto de las defensas que, por vía de excepciones, los contribuyentes podían desplegar en los juicios de ejecución fiscal que contenía el artículo 92 de la Ley de Procedimientos Fiscales, especialmente la de inhabilidad de título que quedó reducida a las formas extrínsecas de la boleta de deuda, y la eliminación de la doble instancia (cfr. ley 23.871).

También se advierte la profundización de la tendencia legislativa consistente en otorgarle a los recursos que se articulan contra actos de la Administración efectos devolutivos; tendencia tanto más preocupante cuando se trata de la aplicación de sanciones. Ejemplo de ello es el artículo agregado por la ley 23.314 a continuación del artículo 78 de la ley 11.683. Más tarde, esta norma fue reformada por el artículo 19, punto 5 de la ley 23.905 que le dio efecto devolutivo a la apelación contra los actos de la Dirección General Impositiva que aplicaban la pena de clausura por violación a los deberes formales vinculados con la facturación y registración de operaciones.

El establecimiento legal de la llamada clausura "automática" —procedente en ciertas hipótesis de conductas descriptas en el artículo 44 de la ley 11.683 a través del artículo 29, punto 4º de la ley 24.073 (por la cual el personal de fiscalización de la Dirección General Impositiva previa acta de verificación podría clausurar un establecimiento) hace que el cumplimiento de la sanción sea anterior a su juzgamiento.

La poca claridad de la ley 23.771, llamada Penal Tributaria, en establecer el linde entre el campo delictual del

infraaccional contenido en la ley 11.663, genera recurrentes problemas de aplicación por la superposición de figuras típicas e interpretación del *non bis in idem* y los efectos de la cosa juzgada.

Esta misma ley, pese a su naturaleza penal, contiene presunciones *iuris et de iure* tendientes a la condena del procesado (art. 8º, 2do. párr.) que contradicen toda la teoría del delito del Derecho penal liberal.

Finalmente, en el plano más general de la Hacienda Pública, no puede dejar de recordarse el sorpresivo contenido de la ley 24.447, la cual dio sanción al Presupuesto Nacional para el año 1995, que en sus artículos 25 a 27 contiene un sistema de caducidades y prescripciones de las actuaciones y acciones administrativas tendientes al reconocimiento de créditos contra el Estado nacional anteriores al mes de abril de 1991, que significan un fuerte recorte a la garantía del debido proceso adjetivo.

Algo semejante ocurrió con la ley 24.073 (art. 30 a 33) que decretó con fecha 13-IV-1992, la conversión de quebrantos en el impuesto a las ganancias anteriores a la fecha de consolidación de deudas de Estado (1º-IV-1991), en créditos fiscales cancelables en Bocones equivalentes al 20% de sus importes respectivos, y la ley 24.463, vigente a partir del 30-VI-1995, que sujetó ese reconocimiento a la condición de la existencia de ganancias sujetas a impuesto y hasta el importe imputable en cada ejercicio fiscal. El derecho reconocido en la primera ley, sin condicionamiento o limitación, quedó cercenado por la segunda, afectando derechos adquiridos.

b) En materia reglamentaria, es visible la inclinación de la Administración fiscal al dictado de resoluciones generales, circulares e instrucciones que introducen dificultades a la interpretación jurídica de las normas sustanciales y convallidan actuaciones *contra legem*. Esto no es difícil de concebir a poco que se tenga en cuenta que la Dirección General impositiva dicta más de una Resolución General por día lo que hace sumamente difícil su control jurisdiccional ulterior. Ejemplo de lo dicho fue la Resolución General 3156, que pretendió instituir un régimen de retención en la fuente en el impuesto al valor agregado aunque estableciendo el momento de la retención al emitirse la factura por parte del vendedor sin advertir que al no mediar pago, no podía el comprador proceder materialmente a efectuarla.

Este deseo de adelantar la recaudación por parte del Fisco incrementó la litigiosidad del tema por la aplicación de intereses y multas y aun denuncias penales por indebida retención que concluyeron con el cambio de la mentada Resolución General a través de otra norma similar, la 3625, que corrió el momento de la retención al pago de la factura.

En general, todas las normas de percepción en la fuente del I.V.A. a través del establecimiento de pagos a cuenta, retenciones y percepciones, han tenido por resultado desvirtuar la ténica neutralidad de ese impuesto, generando costes financieros a la producción de difícil solución por la anticipación que contienen entre el momento de recaudación y el de realización del hecho imponible posterior (RR.GG. 3125, 3167, 3185, 3213, 3234, 3257, 3274, 3298, etc.). La inadecuación de las reglas con la realidad explica, en parte, la necesidad de recurrentes moratorias y regímenes de facilidades de pago que el Fisco otorga para obtener los recursos fiscales que no obtiene por otras vías. Parece ocioso recordar que así ha ocurrido en muchas ocasiones en los últimos años sin contar las tres moratorias en lo que va del año 1995.

c) Las normas jurídicas proveen a la Administración de notables potestades pesquisidoras (art. 41, ley 11.683) y además, contienen un régimen sancionador severo para el supuesto de desobediencias a las órdenes generales o individuales que emite el Fisco, denominadas infracciones formales (art. 43 y 44 de la misma ley), que consisten en penas económicas de multas e inhabilitación para ejercer el comercio materializadas en la clausura del establecimiento.

La aplicación de estas sanciones, exige la sustanciación de un sumario con vías de revisión ante el Poder Judicial (artículos agregados a continuación del art. 44 y art. 77 de la ley 11.683 por la ley 23.314); los tiempos que ellas demandan no parecieron ajustarse a las urgencias fiscales y por ello se desempolvó la mutilada Ley de Abastecimiento 20.680, reglamentada a través de la Resolución 933 de la Secretaría de Comercio, para fundar sobre ella clausuras administrativas cautelares de comercios (art. 12, ley cit.) a los que se les atribuya *prima facie* incumplimientos a las normas de facturación dictadas por la D.G.I. (RR.GG. 3118 y 3419).

En mi opinión, existe allí una clara desviación de la finalidad de la norma de control de abastecimiento cuya vinculación con la materia fiscal no es inmediata; además porque

legítima la confusión entre una medida cautelar que contiene la ley de abastecimiento consistente en la clausura preventiva para evitar la continuación de la irregularidad con la sanción de clausura de la ley 11.683 cuyo propósito es sancionador (cfr. entre otros "López, Claudio Alberto s/ acción de amparo" CPE, Sala B, 16-VIII-1995).

Todo esto pese a que, como se ha dicho, la Dirección General Impositiva cuenta con la llamada clausura "automática" que en los hechos no aplica.

Cuando se dictó la ley 14.499, publicada en el Boletín Oficial del 17-X-1958, modificatoria del régimen de jubilaciones entonces vigente, no era posible imaginar el uso que la Administración fiscal habría de darle treinta y ocho años después a su artículo 12, que autoriza la inhibición del crédito bancario a los deudores de aportes y contribuciones de la seguridad social.

Hoy día, la Dirección General Impositiva circulariza la inhibición no sólo en los casos en que existe deuda firme, tal como surge del texto de la ley, sino también en supuestos en que dicha deuda se encuentra impugnada y aun cuando se trate de multas en discusión; hipótesis éstas no previstas en el mentado artículo. Esto genera un conflicto interminable, toda vez que el Poder Judicial a través de la Cámara Federal de la Seguridad Social, reiteradamente hace lugar a amparos y medidas cautelares autónomas, ordenando el levantamiento de tales inhibiciones, sin que el organismo de recaudación parezca sensible a tales mandatos judiciales por cuanto insiste una y otra vez con la orden de inhibición al sistema bancario en condiciones prohibidas por los numerosos fallos que existen sobre este punto (cfr. *Edenor S.A. c/ D.G.I. s/ medida cautelar*" del 27-1-1994 y todos los fallos que le siguieron), anteponiendo el cumplimiento de órdenes internas (Inst. Gral. 13/93) por sobre la doctrina judicial interpretativa.

El propio sistema sancionador e impugnativo de determinaciones de deudas previsionales y de sus presuntas infracciones, se encuentra en un estadio jurídico primario compuesto por el segmentado rompecabezas de las leyes 17.250, 18.820 y el reglamento dictado a través de la Resolución 877/92 y Resolución General 3756, esta última de la Dirección General Impositiva. Ese sistema recursivo deja de lado las garantías mínimas del debido proceso adjetivo, que contrasta fuertemente con el sesgo garantista que hoy más que

nunca posee nuestra Constitución Nacional al incorporar a los Tratados, en especial, el llamado Pacto de San José de Costa Rica, como normas superiores a las leyes (arts. 31 y 75, inc. 22, Const. Nac.). Esto se advierte en la extensión del principio *solve et repete* al caso de las multas.

El criterio que adoptan los funcionarios de la Administración en sus actuaciones en las causas penal-tributarias al confeccionar los informes técnicos (art.16, 3er. párr., ley 23.771) apoyados muchas veces en meras presunciones sin base en hechos concretos y, consecuentemente, en la formulación de pretensiones fiscales muchas veces lejanas a la realidad, constituyen desvíos graves por cuanto sus conclusiones no ayudan al juez y dificultan la caución que exige tendiente a la excarcelación y el sobreseimiento por satisfacción de la pretensión fiscal como lo prescriben los artículos 17 y 14 de la ley 23.771 (cfr. "Matadero y Frigorífico Merlo S.A." de fecha 9-III-1995, Cámara Federal de San Martín, rev. Impuestos, junio 1995, p.1399).

Las denuncias penales por presunta retención de impuestos y aportes previsionales en casos en que es evidente que se trata de mora simple en el pago como lo revelaría su ingreso en breve plazo contado desde el vencimiento general, provoca un problema a la jurisdicción y a los contribuyentes que deben sustanciar y afrontar procesos penales por hechos que con toda evidencia no constituyen delitos.

d) El ahorro obligatorio que establecieron las leyes 23.256 y 23.549, nació como una operación de crédito público forzosa con promesa de restitución íntegra. Los contribuyentes no tuvieron posibilidad de rehusar la suscripción del empréstito, precisamente, por su carácter coercitivo. Si el Estado debe honrar sus promesas cuando se trata de empréstitos corrientes en los que el factor riesgo y especulación por parte del suscriptor juega un papel relevante, mucho más cuando el empréstito era indefectible.

Los recientes fallos recaídos en las causas "Horvath, Pablo" e "Indo S.A." ambos de fecha 4-V-1995, dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme con los cuales esos empréstitos forzosos eran impuestos (sin especificar cuál era el hecho imponible) sujetos sólo a la devolución del importe histórico de la imposición, constituyen un retroceso de la historia jurídica constitucional en materia fiscal que registra fallos paradigmáticos relativos a la prohibición

de confiscatoriedad. Se consagró una confiscación al patrimonio de los contribuyentes y un desvío al régimen de coparticipación federal de impuestos que privó a las provincias de los fondos recaudados, precisamente, por tratarse de una operación de crédito público en su origen.

La misma Corte, anteriormente, había convalidado la conversión de los plazos fijos existentes en el sistema bancario en títulos de la deuda pública (Bonex), establecido a través del decreto de "necesidad y urgencia" 36/90, en la causa "Peralta", fallo de fecha 27-XII-1990; invocando la emergencia económica como justificante de ese acto unilateral del poder público.

No puede dejar de recordarse el fallo recaído en la causa "Arenera del Libertador S.R.L." de fecha 18-VI-1991, en el que el Alto Tribunal justificó la existencia del peaje como tributo de la especie "contribución especial", aun cuando no existieran vías alternativas de tránsito, ni obras anteriores por parte del concesionario de la obra pública.

La sumaria descripción de normas, actos y sentencias sólo puede entenderse en su gravedad, dentro del contexto de la crisis de credibilidad en el sistema legislativo y judicial que es público en estos tiempos y de la que da cuenta el padecimiento de los litigantes y los medios de comunicación social. Ello sumado a la reorientación del gasto público hacia fines que la población en general y los contribuyentes en particular no visualizan en su beneficio concreto; no es raro que desemboque en la exacerbación a la natural resistencia al pago del impuesto por la pérdida de las ilusiones financieras³.

III. HACIA UNA GESTIÓN DEMOCRÁTICA DEL IMPUESTO

Se ha dicho con razón que el Estado de Derecho no es solamente la subordinación a la ley sino, además, el sometimiento ordinario del Estado a la jurisdicción imparcial⁴.

³ Pont Mestre, Magín, *El Problema de la Resistencia Fiscal*, Bosch, Barcelona, ps. 11 y sigs.

⁴ Ataliba, Gerardo, "Igualdad de partes en la relación jurídica tributaria", en *Libro Homenaje al 50º Aniversario del Hecho Imponible*, de Dino Joracá, Ed. Interaccénicas, AAEF, p. 27.

La validez y legitimidad de medios para la obtención de fines económicos o financieros es, a mi juicio, una condición necesaria para obtener el consenso democrático alrededor de las políticas del Estado. Nuestro país vive todavía los resabios de los desvíos autoritarios de la década '70-'80 que muestra con claridad que no pueden construirse políticas sin el concurso de la legitimidad de las instituciones de la democracia. En este sentido, la cuestión fiscal constituye un verdadero test del adecuado funcionamiento institucional, por cuanto si éste no opera adecuadamente en dicha materia es difícil que se realice en otras.

Por ello me parece importante reflexionar, de manera breve, sobre los extremos mínimos que exige la vigencia plena del Estado de Derecho en materia tributaria.

Inexcusable es el apego al principio de legalidad. La reforma constitucional de 1994, al introducir la prohibición expresa de legislar sobre impuestos por medio de decretos de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3º, Const. Nac.) dio un paso importante en esa dirección. Idéntico juicio merece la prohibición de delegación legislativa que contiene el artículo 75 de la Constitución Nacional por cuanto ello no sólo opera hacia un sistema normativo más transparente y previsible sino que obligará a revisar en el futuro las normas delegativas y las dictadas por delegación (cfr. cláusula constitucional transitoria octava) de las que hay muchas en nuestro régimen legal impositivo.

Desde luego que la ley fiscal debe regir para el futuro y contener todos los elementos esenciales que definan el tributo. Si bien este último principio era aceptado por toda la doctrina, recién ahora, como se ha dicho, la Constitución Nacional contiene la prohibición expresa de delegación legislativa. Esto debería evitar excesos reglamentarios que alteraren, extandieren o modificaren el texto de la ley fiscal y revertir el camino de la llamada crisis del principio de legalidad producido por el suge de los reglamentos autónomos y delegados dictados por el Poder Ejecutivo y la Administración fiscal.

Otro paso importante en igual sentido sería lograr la codificación o unificación en un cuerpo legislativo armónico de todos los institutos esenciales de la tributación que le daría permanencia a ciertos principios que se encuentran en el fundamento de todo sistema jurídico tributario con base constitucional⁷.

⁷ Uckmar, Victor, "Los postulados y valores del Estado de Derecho en

Adicionalmente, la remanida y nunca alcanzada simplificación o transparencia tributaria debería ser otro de los basamentos del sistema fiscal en un Estado de Derecho, a fin de que los contribuyentes y responsables pudieren conocer, sin exagerada intermediación técnica, la extensión de sus deberes y obligaciones impositivas.

No menos importante es, a mi juicio, para alcanzar plenamente la vigencia del Estado de Derecho con base democrática, modificar la fase represiva de la política recaudatoria seguida en los últimos años acentuada por la legislación que incluyó sanciones administrativas y corporales muy severas, por otra fase preventiva que exigiera alta eficiencia de la Administración fiscal de modo que el riesgo subjetivo por el incumplimiento o la evasión provenga de su rápida detección y acción fiscal reparadora. Esto último ha sido objeto de extensos estudios por parte del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) a los cuales cabe remitirse por razones de brevedad (cfr., entre otros, Roque García Mullán, "La regulación jurídica del control tributario", CIET, Dec. 935).

Para concluir, aunque lo dicho no agote el tema, la creación de vías recursivas y procesales adecuadas para asegurar la revisión plena por jurisdicción imparcial de los actos de la Administración, es sustancial, a mi juicio, para la calificación del Estado de Derecho por cuanto constituye la garantía última que soporta todo el sistema contra excesos del legislador y el administrador.

la problemática tributaria", en *Libro Homenaje al 50º Aniversario del Hecho Imponible de Divo Jorrocá*, AAEP, Ed. Intercestrías, 1995, p. 236.

**ALGUNAS CONSIDERACIONES
SOBRE LA MATERIA TRIBUTARIA
EN LA REFORMA CONSTITUCIONAL**

RODOLFO R. SPISSO

I. LA ADOPCIÓN DEL RÉGIMEN FEDERAL

Nuestra Constitución adopta y adapta para su gobierno la forma republicana, representativa y federal, en la que coexisten dos fuerzas opuestas que se tratan de superar recíprocamente y sobre cuyo equilibrio y necesaria armonización se funda el esquema ideal del régimen federal¹: una fuerza centrípeta ejercida por la Nación e impuesta por el papel protagónico de las políticas nacionales, en orden a impulsar el desarrollo, que responde a la idea de que es impensable que las provincias o municipalidades se puedan realizar aisladamente y al margen del proyecto nacional; y una fuerza centrífuga, impulsada por los gobiernos locales que, más allá de su identificación con los objetivos de la Nación, aspiran a tener una mayor participación en la elaboración y ejecución de aquellas políticas, persiguiendo muchas veces intereses contrapuestos con los de ésta, todo lo cual configura una situación extremadamente compleja, en la que la materialización de las finalidades comunes se visualiza como de difícil consecución.

¹ Casás, José Osvaldo, "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente", en *Informe Nacional de la Argentina, presentado en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*.

Tal cuadro de situación ha originado que la distribución que la Constitución ha hecho del poder tributario, clame por la adopción de reglas que tiendan a un ejercicio racional de las facultades a él inherentes, de modo de alcanzar un adecuado equilibrio institucional, atento a los desbordes y desajustes que exhibe el régimen tributario nacional, provincial y municipal en su conjunto.

Recuerda la Corte en uno de sus fallos², que:

"La Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo; no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de Estados indestructibles (arts. 13 y 67, inc. 14, Const. Nac.).", y continúa diciendo "el valor mayor de la Constitución no está en los textos escritos que adoptó, y que antes de ella habían adoptado los ensayos constitucionales que se sucedieron en el país durante cuarenta años, sin lograr realidad, sino en la obra práctica, realista, que significó encontrar la fórmula que armoniza intereses, tradiciones, pasiones contradictorias y belicosas".

Las provincias en ejercicio de su autonomía se dan sus propias instituciones, sancionan sus Constituciones bajo el sistema republicano y representativo, eligen sus gobernadores y demás funcionarios sin intervención del gobierno federal y conservan todo el poder no delegado al poder central.

La Constitución reconoce a las provincias amplias facultades para establecer impuestos, salvo en materia aduanera, no obstante lo cual en diversas circunstancias les fue negado ejercer sus atribuciones en plenitud. Si bien la doctrina de la Corte Suprema de la Nación reconoció, desde antiguo, el derecho de las provincias de establecer los impuestos que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin intervención de autoridad extraña, tal orientación fue mediatizada por distintos criterios que restringieron el ejercicio del poder impositivo local.

En razón de la uniformidad legislativa que establece el artículo 75 inciso 12 —antes art. 67, inc. 11— de la Constitución Nacional en materia de Derecho civil, comercial, pe-

² CSJN, 2-VI-1907 "Bressani, Carlos H. y otros c/ provincia de Mendoza", Fallos, 1789.

nal, de minería y de trabajo y seguridad social, una corriente doctrinaria de marcado sesgo jusprivatista sostiene que los códigos de fondo limitan el ejercicio del poder fiscal provincial, atento la jerarquía normativa establecida por el artículo 31 de la Constitución.

En ese sentido, la Corte Suprema juzgó que las normas del Código Civil no sólo rigen las relaciones de Derecho privado sino que su incidencia se proyecta incluso sobre el Derecho público local. Uno de los primeros fallos que representan el carácter más extremo de esa doctrina, dictado en 1882 por el tribunal cimero, recayó en un juicio sucesorio en el cual se consideró que el impuesto provincial a las herencias constituía una legítima forzosa al margen de las prescripciones del Código Civil³. Si bien la doctrina fijada en dicho precedente tuvo efímera vida, en cambio la que manda estar a las disposiciones del Código Civil en orden a fijar el plazo de prescripción de la acción de repetición de los tributos locales ha sido mantenida invariablemente por la Corte Suprema⁴. Del mismo modo, cuando las provincias pretendieron gravar la transmisión hereditaria del causante en sociedades colectivas o de responsabilidad de personas, con bienes en ellas y asiento en otra jurisdicción territorial donde también se hallaba el domicilio, sobre la base de prescindir de la existencia de la sociedad y sujetar el tributo no a la transmisión de las cuotas sociales sino a la de los bienes con sujeción al principio de la realidad económica, la Corte hizo prevalecer las normas de Derecho común sobre las leyes tributarias provinciales, que a su juicio implicaban un desconocimiento de la jerarquía de las normas que surgen del artículo 31 de la Constitución⁵.

³ CSJN, 19-XI-1882, "Sucesión de Tomasa Valler Sansfield c/ Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires", Fallos, 23:647.

⁴ CSJN, 2-X-1906, "Dehi de Miguera, María c/ provincia de Buenos Aires", Fallos, 176:115; 23-II-982 "Bade c/ provincia de Santa Cruz", Fallos, 304:163.

⁵ Esta es la doctrina que en pronunciamiento dividido sentó la Corte en sentencia del 19-VIII-1956 recada en la causa "Liberti, Arlio César c/ sucesión", Fallos, 325:371. Si bien en sentencia del 6-XII-1961 recada en la causa "Cobo de Ramos Mejía, María Lita c/ provincia de Buenos Aires", Fallos, 351:379 el tribunal sentó la doctrina contraria, posteriormente volvió a la doctrina del caso "Liberti", en sentencia del 4-XII-1967 recada en la causa "Martínez y Esquivel, Dora R. y otro c/ provincia de La Pampa", Fallos, 389:373.

La cláusula constitucional sobre el progreso (art. 75, inc. 18, antes 67, inc. 16, Const. Nac.) la que otorga al gobierno nacional la facultad para reglar el comercio interjurisdiccional (art. 75, inc. 13, antes 67, inc. 12, Const. Nac.) y la competencia atribuida al poder central para legislar en materia de establecimientos de utilidad nacional (art. 75, inc. 30, antes art. 67, inc. 28, Const. Nac.) dieron lugar a una jurisprudencia de sesgo marcadamente negatoria de los poderes fiscales provinciales⁸. Uno de los casos más extremos de esa corriente lo constituyó la decisión de la Corte Suprema recaída en la causa "Transradio Internacional" en la cual el tribunal declaró la inconstitucionalidad del gravamen provincial que incidía sobre el consumo de energía eléctrica, utilizada para la emisión o recepción de mensajes radiotelegráficos al o desde el exterior, con fundamento en la cláusula comercial.

La cláusula del artículo 75 inciso 30 de la Constitución Nacional originó una cambiante doctrina de la Corte que se adhirió, originariamente, a la tesis exclusivista, adoptó luego la tesis finalista, volvió a la exclusivista, para finalmente regresar, a partir de 1975, en lo que parece ser una evolución definitiva sobre la cuestión, a la tesis finalista. Conforme a ésta, en materia de establecimientos de utilidad nacional la facultad atribuida al gobierno nacional no obsta al ejercicio del poder tributario provincial en la medida en que no condicione, menoscabe o impida la consecución del interés nacional.

La reforma recogió la doctrina dominante, suprimió en el ahora inciso 30 del artículo 75 la referencia al carácter exclusivo de la legislación que dicte el Congreso en materia de establecimientos de utilidad nacional, y dejó a salvo las facultades de las provincias y de sus municipios en la medida en que no interfieran en el cumplimiento de los fines propios de aquéllas.

II. FORTALECIMIENTO DEL RÉGIMEN FEDERAL.

La ley 24.309, que declaró la necesidad de la reforma constitucional, enunció entre uno de sus objetivos el de for-

⁸ Sobre estos temas, puede consultarse nuestra obra *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Caps. V, VI y VII

tales el régimen federal, al habilitar para su debate por la Convención Constituyente el tema de la distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios, gastos y recursos y régimen de coparticipación federal.

El Congreso, al habilitar los temas en cuestión, lo hizo con un propósito determinado: el de fortalecer el régimen federal. Al mencionar expresamente el objetivo perseguido, la ley de convocatoria indicó que la reforma debía estar orientada a ese fin y no a otro. La Convención Constituyente podía reformar o no, pero si lo hacía, su acción debía estar orientada a satisfacer el objetivo prefijado por el Congreso.

En ese sentido, Bidart Campos considera que en la medida en que el Congreso adicione al temario los fines u objetivos de la reforma con efecto vinculante para la Convención, ésta, si la efectúa, sólo la puede realizar para alcanzar la finalidad o el propósito que le fija la ley de convocatoria⁷. Y esa finalidad también nos debe orientar en la interpretación del alcance de la reforma.

III. ASIGNACIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS

De la Constitución se desprende en forma indubitable la competencia exclusiva del gobierno nacional en orden a establecer derechos de importación y exportación, no pudiendo existir otras aduanas que las exteriores. La reforma le ha dado al inciso 1º del artículo 75 —antes 67— una redacción más concisa y prelija, actualizando la terminología empleada y suprimiendo las innecesarias referencias a la moneda de pago de los tributos y a las aduanas exteriores.

No se ha modificado el principio de uniformidad en todo el país de los derechos de aduana, lo cual no se compadece con las normas infraconstitucionales vigentes, por no haber sido un punto incluido en la ley 24.309 que declarara la necesidad de la reforma parcial de la Constitución.

Se mantiene en el artículo 75 inciso 2º la anquilosada clasificación de impuestos directos e indirectos que no abs-

⁷ Bidart Campos, G. "La ley 24.309 y la fijación del temario de reforma de la Constitución", E.D., 166-916.

tante su tradición y antiguo arraigo carece, a juicio de los más prestigiosos autores, de base científica². Los autores antiguos, basados en las doctrinas fisiocráticas, fundaban la distinción en la posibilidad de traslación del gravamen y así consideraban directo al soportado efectivamente por el contribuyente *de iure* e indirecto al que se traslada incidiendo en el patrimonio de un tercero; mas los estudios modernos han demostrado lo incierto de esta premisa, ya que, por ejemplo, los tributos sobre los activos, capitales y otros tenidos por directos, se trasladan hacia terceros al computarse en el costo de los productos que se comercializan o de los servicios que se prestan.

En lo que se refiere a los impuestos internos al consumo, las discusiones habidas en el Congreso con motivo de la sanción de la primera Ley Nacional de Impuestos Internos al Consumo en 1891 bajo la presidencia del Dr. Carlos Pellegrini, y en especial la célebre polémica de 1894 entre el diputado Mantilla, elegido por el pueblo de la provincia de Corrientes y el ministro de Hacienda Dr. Terry, arrojaron dudas sobre las facultades de la Nación para establecerlos, atento a la exigencia contenida en el artículo 4º de la Constitución que se refiere a las "*demas contribuciones que equitativo y proporcionalmente a la población imponga el Congreso*", expresión cuya inteligencia fuera controvertida durante mucho tiempo.

Si bien no cabe erigir al artículo 4º de la Constitución en un obstáculo insalvable al reconocimiento de la facultad de la Nación a establecer impuestos internos al consumo en forma concurrente con las provincias, las razones dadas, incluso por la Corte Suprema de la Nación en favor del ejercicio de dicha atribución, han sido de carácter pragmático más que de Derecho constitucional. En 1927, en el célebre caso de *Simón Mostaldé* nuestro más alto tribunal, interpretando el alcance del artículo 4º de la Constitución, expresó "...que si bien dicha cláusula no encierra una delegación de poder expreso a favor de la Nación, contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo, los que tienen ya, sobre la sanción legal, la consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento, en el que se ha seguido como renta el constante progreso del país en los diversos

² Giuliani Fontsega, *Derecho Financiero*, T. I, 4ª ed., p. 317.

órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos que a la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar fundamentalmente su situación financiera".

La reforma consagra en el inciso 2º del artículo 75 la doctrina de la Corte Suprema reconociendo el derecho del Congreso de la Nación de establecer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Con ello se cierra definitivamente la posibilidad de cuestionar las atribuciones de la Nación sobre la materia.

En lo que hace a los impuestos directos la reforma no ha innovado, por lo cual la Nación sólo puede establecer tales contribuciones por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio nacional, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

No obstante ello, la práctica constitucional ha convertido en letra muerta las restricciones que la Constitución le impone a la Nación en el ejercicio del poder tributario. Desde que la dictadura de Uriburu sancionara por decreto el impuesto a los réditos en 1932, éste ha venido rigiendo ininterrumpidamente, más allá de que en aparente sometimiento a las prescripciones constitucionales se establezca un plazo determinado de vigencia, lo cual no es óbice para sucesivas prórrogas que se vienen sucediendo sin solución de continuidad. Análogas situaciones se han presentado con otros tributos considerados directos: a las ganancias eventuales, sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes, a los capitales, activos, etcétera. El olvido de las prescripciones constitucionales ha llegado a tal punto que la ley 23.905 que estableciera el impuesto a la transferencia de inmuebles por personas físicas y sucesiones indivisas, típico impuesto directo, no ha fijado plazo determinado de su vigencia.

La Convención Constituyente ha desaprovechado una inmejorable oportunidad para tratar de adecuar la norma constitucional a la realidad. Existe generalizado consenso de que el impuesto a las ganancias, por su carácter de invalorable instrumento de política macro-económica y en atención a razones de economía de escala en la percepción y determinación, se debe establecer a nivel de la Nación, juicio que se reafirma por la complejidad interjurisdiccional de su aplicación que hace muy difícil su asignación a niveles menores

de gobierno. La determinación de la base imponible constituye un complejo problema de atribución de ingresos y gastos que se pueden localizar tanto en el país como en el extranjero, lo que torna excesivamente engorroso y difícil determinar a qué jurisdicción o jurisdicciones corresponde asignar las ganancias y en qué proporciones.

Siendo ello así, y que durante décadas la prescripción constitucional ha sido desvirtuada y no se avizora siquiera la posibilidad de un cumplimiento efectivo, que por lo demás se considera inconveniente para los intereses de las provincias, se imponía reconocerle a la Nación la facultad de establecer impuestos directos, en concurrencia con las provincias, sin las limitaciones que la norma constitucional contiene, de forma de superar un obstáculo que puede llevar a la eventual declaración de inconstitucionalidad de estos tributos establecidos por la Nación, con grave perjuicio para la economía nacional.

No constituía óbice para obrar en tal sentido el propósito de fortalecer el régimen federal enunciado en la ley que declaró la necesidad de la reforma de la Constitución. El cumplimiento de tal objetivo cabe analizarlo en forma global y no individual respecto de cada reforma en particular. Pedro J. Frías, un defensor indiscutido del régimen federal, propició la eliminación de las restricciones que condicionan el ejercicio del poder tributario por parte de la Nación en materia de impuestos directos, y en aras de resguardar el interés de las provincias sostuvo la necesidad de que se le asignara en forma exclusiva a la Cámara de Senadores la iniciativa de las leyes sobre tales tributos.

IV. COPARTICIPACIÓN FEDERAL TRIBUTARIA

El régimen de la coparticipación federal de impuestos se estructura sobre la base de la figura de la ley convenio, fórmula creada por la ley 12.139, que requiere la adhesión a la ley nacional por parte de las provincias, mediante el dictado de las respectivas leyes sancionadas por las legislaturas provinciales. A la par que adquieren el derecho a participar en la distribución de los tributos nacionales, las provincias asumen —por sí y por las municipalidades de sus respectivas jurisdicciones— la obligación de no sancionar impuestos loca-

les análogos a los coparticipados; por lo que no deberán gravar con impuesto alguno, cualquiera que fuera su característica o denominación —salvo las excepciones expresas que la ley de coparticipación consagra—, las materias imposables sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de los productos sujetos a dichos impuestos⁹.

Los regímenes de coparticipación tributaria suscitaron el cuestionamiento de parte de la doctrina que consideró que importaban una delegación del poder tributario de las provincias en favor del gobierno nacional. Bielsa, al referirse al instituto, lo define como una suerte de *modus vivendi* al que se ha llegado por razones de conveniencia, sosteniendo que las provincias no pueden hacer cesión del poder impositivo y que esta cesión no es válida en el sistema constitucional nacional y menos aún respecto de las Constituciones provinciales, en particular aquellas que no atribuyen expresamente a los poderes públicos la facultad de ceder el poder impositivo. Linares Quintana¹⁰, a su vez, considera que las leyes convenio instituidas en materia fiscal, tanto en materia de impuestos directos¹¹ como indirectos, implican por parte de las provincias una renuncia al ejercicio de importantes aspectos de su poder impositivo, que relajan sensiblemente la autonomía provincial.

García Belsunce se expidió en favor de la constitucionalidad de los regímenes de coparticipación, juzgando innecesaria una enmienda de la Constitución que no prohíbe tales leyes convenio¹² aunque no las considera del todo recomendables, debiéndose, a su juicio, superar los problemas derivados de la superposición tributaria por otros medios en lugar de la unificación a nivel nacional. Casás¹³ entiende que la

⁹ Así lo establece el art. 9º de la ley 23.548, reiterando conceptos de leyes anteriores. Todo ello sin perjuicio de las salvedades que la misma ley determina.

¹⁰ Linares Quintana, F., *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, ps. 165/169.

¹¹ Con especial referencia al impuesto a los réditos, cuya inconstitucionalidad no se supera —según afirma— por la recurrencia a las leyes convenio de coparticipación.

¹² García Belsunce, E., *Estudios Financieros*, ps. 310/311 y 316.

¹³ Casás, op. cit. en nota 1.

Constitución de 1853 no constituye un valladar insoslayable para la sanción de tales leyes convenio, ya que en la búsqueda de la correcta inteligencia de las normas jurídicas, no sólo debe computarse la letra o dato histórico de su promulgación, sino también la dinámica cambiante de la realidad que está llamada a regular.

Si bien las leyes convenio que se han venido sucediendo, han relajado notablemente la autonomía provincial, no compartimos el criterio de que el sistema implique una transferencia de facultades que, además de no tener valimiento en nuestra estructura constitucional, importaría una renuncia de facultades no delegadas. Tales leyes no comportan renuncia o cesión de competencias por parte de las provincias adheridas en favor del Estado federal, sino tan sólo una abstención en su ejercicio en determinados aspectos. Una de las obligaciones esenciales asumidas por las provincias adheridas consiste en no establecer impuestos locales análogos a los nacionales coparticipados, lo que no importa una renuncia impuesta a los gobiernos locales sino tan sólo una simple abstención al ejercicio de sus atribuciones constitucionales.

V. CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL

El inciso 2º del artículo 75 dispone que los impuestos directos e indirectos, a excepción de la parte que tenga asignación específica, son coparticipables entre la Nación y las provincias por medio de ley convenio.

Si bien resulta saludable la constitucionalización de la coparticipación tributaria en cuanto importa el reconocimiento del derecho de las provincias a participar en el producido de los tributos nacionales, la reforma, por sí sola, no permite superar las objeciones que parte de la doctrina formulara con fundamento en la desvirtuación del régimen federal, consecuencia de la renuncia que, a su juicio, implicaba la limitación temporal y parcial al ejercicio del poder tributario provincial que las leyes convenio contienen.

La polémica no se desvanece con la reforma constitucional que, no obstante extenderse respecto de distintos aspectos de la coparticipación tributaria, omite referirse a la abstención de las provincias en el ejercicio de su poder tribu-

tario en orden al establecimiento de tributos análogos a los nacionales coparticipados o sobre las materias sujetas a impuestos nacionales. Tampoco la reforma ha adoptado la pauta establecida por la Constitución del Chaco, que dispone que "en una misma fuente no podrán superponerse gravámenes de igual naturaleza o categoría, aunque la superposición se opere entre impuestos nacionales, provinciales y municipales" (art. 61), previsión que, de haberse incorporado a la Constitución Nacional, podría dar sustento a la necesidad de que la participación de las provincias fuera acompañada por la abstención parcial de los gobiernos locales en el ejercicio de su poder tributario.

Los regímenes de coparticipación tributaria nacieron en respuesta a la necesidad de evitar una superposición salvaje de impuestos nacionales, provinciales y municipales que agobiara a las fuerzas productivas, y al propósito de equilibrar la distribución de la riqueza en todo el territorio, con fundamento en el principio de solidaridad federal. Por lo tanto, si no se satisface la finalidad de la debida armonización de los regímenes fiscales nacional, provincial y municipal, la coparticipación tributaria federal no tiene razón de ser.

Su origen y su finalidad esencial responde a la necesidad de evitar en lo posible la superposición tributaria en una misma fuente. Advertiendo sobre la necesidad de la debida armonización de las facultades tributarias, la Corte Suprema tuvo oportunidad de expresar¹⁴:

"Que, no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas, dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes, con la que se afectan, en determinadas circunstancias, importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales, que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De ahí, la constante requisición colectiva, traducida en múltiples estudios y proyectos, tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan, desde la reforma de la Constitución, hasta la nacionalización de los impuestos,

¹⁴ CSJN, 28-IX-1927, "Sociedad Anónima Simón Metalúrgica Ltda. c/ provincia de Buenos Aires", Fallos, 149-280.

en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados federales".

En razón de los antecedentes existentes en la materia, cabe preguntarse la razón de la omisión, en el texto constitucional, de la finalidad de la coparticipación enderezada a evitar la superposición. Tal omisión esencial puede generar controversias que superen a los beneficios que se derivan de la innovación de constitucionalizar el régimen de coparticipación tributaria.

La constitucionalización de la coparticipación tributaria da rango constitucional al derecho de las provincias a participar en la distribución del producido de los impuestos nacionales, derecho que anteriormente la Nación podía negar o desconocer recurriendo al arbitrio de denunciar el convenio o no formalizando un nuevo acuerdo al vencimiento del que se encontrare en curso de ejecución.

La coparticipación que consagra la reforma es obligatoria para la Nación. El inciso 2º del artículo 75 expresa que las contribuciones indirectas y directas allí mencionadas son coparticipables, y agrega que una ley convenio instituirá regímenes de coparticipación. Ante ello, se abre la perspectiva de una controversia en la medida en que la o las provincias acepten la participación que se les ofrezca en la distribución de los impuestos nacionales, a lo que tienen incuestionable derecho, y rechacen las obligaciones que pretenda imponerle la ley nacional en lo que hace al ejercicio del poder tributario.

Se podrá decir que la limitación al ejercicio del poder tributario provincial hace a la esencia de los regímenes de coparticipación tributaria, y que por ende está implícito en el texto constitucional. No compartimos este criterio que afirma que la existencia de una restricción trascendente a poderes no delegados por las provincias se pueda deducir tácitamente de los criterios aplicados por las leyes de unificación y de participación tributaria.

Más bien la omisión en que ha incurrido el constituyente se puede considerar animada del propósito de fortalecer el federalismo. De consuno con la reforma, las provincias tienen derecho a participar en la distribución de los recursos tributarios mencionados en el inciso 2º del artículo 75 de la Constitución, puesto que su producido es coparticipable entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, por man-

dato constitucional. Y si bien hace a la esencia de la coparticipación la limitación en el ejercicio del poder tributario de las provincias y sus municipalidades, éstas ahora incuestionablemente autónomas (art. 123, Const. Nac.), la medida de esa limitación no puede serles impuestas por la Nación, sino establecida por los gobiernos locales, con lo cual las provincias fortalecen sensiblemente su poder de negociación.

No ha sido ajeno a ello la forma de gestación de la ley convenio, que conforme al segundo párrafo del inciso 2º del artículo 75 que innova, se hará sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, dando mayor protagonismo a éstas, por lo que no se verán ante el hecho consumado de una ley sancionada por el Congreso, ante la cual sólo cabe rechazar o adherir *in totum* sin posibilidad de reservas.

De cara a la reforma, es indudable que la implementación de directivas políticas que abarquen distintas materias como las establecidas en el Pacto Fiscal del 12 de agosto de 1993, impuestas a las provincias mediante la instrumentación por el gobierno nacional de medidas discriminatorias tendientes a forzar la adhesión de los gobiernos locales¹⁵, no admiten siquiera controversia sobre su manifiesta inconstitucionalidad.

VI. PAUTAS DE LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL

Recogiendo la experiencia acumulada, el tercer párrafo del inciso 2º del artículo 75 consigna una serie de exigencias a tener en cuenta en la distribución de los fondos coparticipables, entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires, aludiendo tanto a la primaria como a la secundaria:

a) se debe efectuar en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto;

b) será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

¹⁵ Spizzo, R., "Paradoja del Pacto Fiscal: unitarismo tributario y aduanas interiores", en *rev. La Información*, junio de 1994.

En orden a implementar la directiva constitucional, la distribución de los fondos deberá tener en cuenta la población, puesto que a mayor población habrá mayor cantidad de demandas a satisfacer, pero al mismo tiempo deberá contemplar índices de distribución inversa al grado de desarrollo y a la densidad de la población, como lo prevé la ley 20.221, de forma de superar las diferencias cuantitativas y cualitativas que se presentan entre las distintas zonas del país.

A fin de no alterar los derechos de las partes, la norma constitucional prevé que no habrá transferencias de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos aprobada por las partes interesadas o afectadas por la transferencia. La disposición trata de evitar que se transfieran funciones o servicios sin el correspondiente refuerzo presupuestario, que no necesariamente se debe instrumentar mediante reforma de la ley de coparticipación, pudiendo consistir en un subsidio o en una asignación específica de fondos, siendo esencial la conformidad de las partes involucradas.

La norma constitucional, al aludir a las partes contratantes del convenio de coparticipación tributaria, sólo menciona a la Nación y a las provincias, omitiendo a la ciudad de Buenos Aires, a la cual, sin embargo, le reconoce el derecho a participar en la distribución de los fondos y a integrar el órgano de control. Tal omisión no se compadece con la consagración de un régimen de gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción que el artículo 129 de la Constitución proclama. No obstante ello, la situación de la ciudad de Buenos Aires podrá variar, en este aspecto, según lo que disponga el Congreso de la Nación al dictar la futura Ley de Coparticipación o la Convención Constituyente que habrá de dictar el Estatuto Organizativo de la Ciudad, con sujeción a la ley que dicte aquél para garantizar los intereses del Estado nacional y determinar las facultades legislativas que el Congreso se reserve respecto de la Capital Federal (art. 129 y Disposición Transitoria 7).

La reforma constitucional, en lo que hace al *status* definitivo de la Ciudad de Buenos Aires, está por hacerse, y sin duda suscitara encendidas polémicas. Si la Nación, de consuno con las leyes que dicte el Congreso, formalizara en representación de la Ciudad de Buenos Aires su adhesión al régimen de coparticipación tributaria y asumiera las obligaciones inherentes al mismo, ello resultaría incompatible

con la autonomía consagrada en el artículo 129 de la Constitución.

El tercer párrafo del artículo 75 inciso 2º impone que la ley convenio asegure la automaticidad en la remisión de los fondos. El artículo 6º de la ley 23.548 consagra expresamente la automaticidad de las transferencias, con el agregado de que deben ser diarias y gratuitas, lo que obsta a que el Banco de la Nación Argentina cobre comisiones o gastos de atención de cuentas bancarias, como en contrario lo establece el decreto 2443/93 (art. 3º, inc. b).

El cuarto párrafo del inciso 2º del artículo 75 establece que la Cámara de Senadores tendrá la iniciativa en materia de leyes de coparticipación federal, que deberán ser sancionadas con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada una de las Cámaras, y no de los miembros presentes en la sesión respectiva, de forma de afianzar el régimen federal. Por tanto, si en un mismo proyecto de ley se incluyeran modificaciones afines tanto a las leyes de impuestos como a la de coparticipación fiscal, deberá escindirse en dos partes, debiendo la primera ingresar por la Cámara de Diputados (art. 44, Const. Nac.), y la segunda por la de Senadores (art. 75, inc. 2º, párr. 4to., Const. Nac.).

El mismo cuarto párrafo dispone también que la ley convenio no puede ser modificada ni reglamentada unilateralmente, lo cual es consecuencia necesaria de la naturaleza contractual del régimen de coparticipación. Si bien la ley convenio es dictada por el Congreso Nacional, su operatividad se halla condicionada a la adhesión de las provincias con las cuales se formaliza el acuerdo. En tal circunstancia, toda modificación se debe someter como la ley originaria a la aprobación de las provincias. Esta cuestión fue aclarada debidamente por la Comisión Federal de Impuestos a través de las resoluciones generales interpretativas 5/91 y 8/92, aunque el gobierno nacional ha hecho caso omiso del criterio interpretativo en ellas plasmado. Tampoco puede ser reglamentada por alguna de las partes contratantes, como ilegítimamente lo ha pretendido hacer la Nación en diversas oportunidades, facultad que le ha sido negada por el órgano de aplicación del régimen de coparticipación¹⁶.

¹⁶ Comisión Federal de Impuestos, resoluciones generales interpretativas 6º del 24-IV-1992 y 17 del 29-VI-1994.

El inciso 3º del artículo 75 que faculta al Congreso a establecer y modificar afectaciones específicas de recursos coparticipables, exige una interpretación sistemática que evite desnaturalizar la esencia convencional de la ley convenio. Si se analiza esta disposición con proyección sobre los antecedentes en la materia, el otorgamiento de esta facultad a la Nación para hacer exclusiones de los fondos coparticipables mediante afectaciones específicas, no se compeadece con la obligatoriedad de la coparticipación ni con el hecho de que la ley 23.548, artículo 2º incisos c) y d), sancionada con anterioridad a la reforma, requiere la conformidad de las provincias.

Si se entendiera que la norma autoriza al Congreso a sustraer fondos que integran la masa coparticipable de acuerdo a lo establecido por la ley convenio a la que se hubieran adherido las provincias, se habría introducido un caballo de Troya en la estructura del régimen de coparticipación que vulneraría el principio de bilateralidad, introduciéndose una excepción al principio que prohíbe modificar unilateralmente la ley convenio (art. 75, inc. 2º). No resulta razonable que la Nación les haga a las provincias una propuesta de participarle en determinado porcentaje del producido de los impuestos que recaude, en función de la cual éstas asumen el compromiso de abstenerse parcial o totalmente de ejercer el poder tributario, y luego aquélla sustraiga de la masa coparticipable fondos dándoles la asignación que mejor le plazca, sin someter la decisión a la aprobación de las jurisdicciones locales.

Con ello, se habría, legitimado a nivel constitucional las ilegales modificaciones que el poder central ha venido haciendo a la ley 23.548, alterando sustancialmente el compromiso asumido con las provincias¹⁷.

Los incisos 2º y 3º del artículo 75 presentan puntos en aparente contradicción que claman por una interpretación correctora. Ante ello es menester, conforme a reiterados principios interpretativos establecidos por la Corte Suprema, evitar darles a las leyes un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con todo valor y efecto.

¹⁷ Spisso, R., "La Ley de Coparticipación Tributaria y el principio de lealtad federal" y "Hincapié del régimen federal", en *rev. Derecho Tributario*, t. V-241 y t. VIII-43.

El primero de dichos incisos expresa que los impuestos directos e indirectos son coparticipables, excepto la parte o el total de los que tengan afectación específica, previendo además que la ley de coparticipación no puede ser modificada unilateralmente. De consuno con una interpretación razonable, se puede afirmar que la ley de coparticipación puede determinar qué tributos o parte de ellos no forman parte de la masa coparticipable, por tener una afectación específica. En tal caso, operada la adhesión de las provincias, a la Nación le está vedado sustraer fondos de la masa coparticipable afectándolos a un fin determinado. Por ello, el inciso 3º está dirigido a aquellos impuestos que no integran la masa coparticipable, según lo regulado en la ley convenio. Es decir, la ley convenio puede excluir de la masa coparticipable determinados tributos en todo o en parte, afectándolos a un fin determinado, pero una vez integrada la voluntad contractual, dicha masa no puede ser modificada o alterada unilateralmente por la Nación. El inciso 3º sólo tiene aplicación residual para aquellos tributos internos no comprendidos en la ley convenio.

El inciso 3º exige para establecer y modificar afectaciones específicas de recursos por naturaleza coparticipables —que, por lo demás, deben ser por tiempo determinado— mayoría absoluta de los miembros de ambas Cámaras. Aquí no se le atribuye la iniciativa de la ley a la Cámara de Senadores, lo cual no es una contradicción con el principio del inciso 2º, si se interpreta que el inciso 3º no implica una modificación de la ley convenio, sino que regula la afectación de tributos que no integran la masa coparticipable fijada en la ley de coparticipación.

En otro orden de ideas, cabe señalar que las prescripciones constitucionales no impiden que la Nación participe a las provincias del producido de los tributos aduaneros o que aquélla convenga con éstas que la afectación específica de recursos coparticipables debe ser sometida a la aprobación de las provincias, como lo dispone el inciso d) del artículo 2º de la ley 23.548 para la afectación del producido de impuestos coparticipables a la realización de una obra de interés nacional.

No se ha hecho ninguna referencia a que los regímenes de coparticipación tributaria que se celebren entre la Nación y las provincias comprendan a sus municipios, referencia que deviene necesaria ante la autonomía que el artículo 123

reconoce a éstos. No tendría sentido instituir un régimen de coordinación de las potestades tributarias tendiente a evitar la múltiple imposición en una misma fuente que se desentendiera del ejercicio de las facultades tributarias de los municipios. Esta es una responsabilidad específica de las provincias a las que les corresponde reglar el alcance y contenido de la autonomía municipal en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero (art. 123, Const. Nac.). En ese sentido, el artículo 188 de la Constitución de Córdoba, al facultar a sus municipios a establecer impuestos les impone el deber de respetar los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal.

VII. EL FUTURO DE LA COPARTICIPACIÓN FEDERAL

Sucintamente hemos de puntualizar las cuestiones que debería contemplar la futura ley convenio para constituir un auténtico instrumento que sirva al fortalecimiento del régimen federal.

Se ha de tener en cuenta que participar a las provincias del producido de los impuestos nacionales con la correlativa abstención parcial por parte de ellas del ejercicio del poder tributario no constituye una panacea que ha de resolver todos los problemas de financiamiento del gasto provincial, a punto tal que importantes estudios sobre la materia aconsejan su supresión¹⁶.

Se ha afirmado que una auténtica propuesta tendiente al fortalecimiento del régimen federal debe transitar por una máxima descentralización de la actividad de gobierno, como forma de procurar acercar la mayor cantidad de decisiones a los ciudadanos, permitiéndoles su participación y control del gasto público, asignándole a cada nivel de gobierno potestad tributaria para su financiamiento. La disociación entre la

¹⁶ *Hacia una Nueva Organización del Federalismo Fiscal en la Argentina*, elaborado por la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, presentado en la 8ª Convención de Bancos Privados Nacionales, 7 al 9 de septiembre de 1992.

responsabilidad por el gasto y la emergente de establecer o aumentar los tributos para su financiamiento ha estimulado una conducta dispendiosa por parte de muchos gobiernos locales. Se gasta mal no asumiéndose la responsabilidad política ante los ciudadanos de aumentar la presión fiscal.

Por otra parte, la dependencia financiera de las provincias del gobierno central, consecuencia del régimen de coparticipación, que ha sido manejado no sólo discrecional sino también arbitrariamente por la Nación, impone serias limitaciones a la vigencia plena del régimen federal.

Es por ello, que la futura ley de coparticipación debería contemplar, entre otros, estos aspectos:

a) progresiva y paulatina disminución del porcentaje atribuido a las provincias y ciudad de Buenos Aires en el producido de los impuestos nacionales con la coetánea disminución de las alícuotas o tasas de dichos tributos;

b) el derecho a la denuncia del convenio por cualquiera de las partes, con la consiguiente disminución, en proporción al porcentual asignado a la o las provincias en la distribución primaria, de las alícuotas o tasas de los impuestos nacionales en el territorio de la o las provincias denunciantes, o en todo el país en caso de que la denuncia sea materializada por la Nación;

c) derecho de las provincias y ciudad de Buenos Aires a establecer alícuotas adicionales respecto de los tributos nacionales coparticipados a que se refiere el inciso 2º del artículo 75 sobre personas, bienes y actividades, residentes, emplantadas y desarrolladas en sus respectivas jurisdicciones.

Con tales propuestas se daría estímulo al logro de una mayor autonomía real a los gobiernos locales, que les permitiría desembarazarse del padrino que ejerce la Nación. Con el actual régimen tributario las provincias sólo tienen un derecho teórico a no aceptar las imposiciones del gobierno central, ya que la denuncia del régimen de coparticipación que aquéllas pudiesen formular no conlleva la caducidad de los tributos nacionales en sus respectivos territorios, lo cual constituye un óbice insalvable a la posibilidad de aumentar la presión tributaria a nivel local.

El propósito de la reforma de fortalecer el federalismo se encuentra pendiente.

RECARGO IMPONIBLE (LL)

FINANCIAS (LL)

REGIMEN PLANEADO (up up up up
ISOC de economía)

SISTEMA FISCAL (Sistema de tributación)

DELITOS FISCALITARIOS (A)

LA NUEVA VALORACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ANÁLISIS TÉCNICO

MIGUEL A. M. TESÓN

I. LA NUEVA VALORACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

I. Introducción

Se ha sostenido que la tradicional atención casi exclusiva concedida por los reformadores al campo de la tributación directa, no tiene fundamento ni en los hechos ni en la teoría de la Hacienda Pública. La evidencia empírica indica que la imposición indirecta proporciona un mayor porcentaje de recaudación que la directa en los países en vía de desarrollo.

Por otra parte, se indica que los sistemas fiscales han de apoyarse sobre varios impuestos y no sobre una sola forma de tributación. Se estima reconocido con generalidad, que la multiplicidad de la imposición es absolutamente necesaria, y que ha de ser rasgo típico de cualquier sistema impositivo eficiente. La imposición indirecta es así absolutamente necesaria, y junto con la directa constituyen las dos ruedas de la Hacienda Pública.

Finalmente, que es una falsedad la alternativa imposición directa-imposición indirecta, en cuanto la primera, en general propende a ser más equitativa, mientras la segunda

puede utilizarse con mejor fortuna para promover el desarrollo económico¹.

Ha afirmado A.C. Halberger, que "aunque en épocas anteriores se ha mantenido la superioridad teórica de la imposición directa sobre la indirecta, aceptándolo como algo virtualmente axiomático, hoy debe considerarse como algo que no puede ser probado y que en principio ha de investigarse para cada caso en particular".

La imposición indirecta no incide sobre los consumidores en la forma que tradicionalmente se ha sostenido, ni su radical acusación de regresividad posee la claridad con que en otros tiempos pudo verse. En sentido positivo la imposición indirecta puede realizar una serie de tareas valiosas en un sistema fiscal moderno².

La contribución de la imposición indirecta en los países en vías de desarrollo puede comprobarse en los siguientes aspectos:

i. La imposición indirecta permite limitar los consumos innecesarios y que contribuyen en menor medida al desarrollo, y obstaculizar las importaciones menos beligerantes en el crecimiento.

ii. La imposición indirecta posee una potencia recaudatoria que puede ayudar notablemente en el desarrollo de los países que encuentran en la disponibilidad de recursos financieros el principal obstáculo a su desarrollo.

iii. La imposición indirecta presenta facilidades de administración y recaudación que hacen de ella una institución mucho más factible en los países en vía de desarrollo que otros tributos personales y directos que no pueden ser más que la meta final en el camino del perfeccionamiento fiscal.

iv. Desde la óptica de la conciencia del contribuyente sobre la cuantía de impuestos que paga, la imposición indirecta presenta ventajas evidentes.

v. La imposición indirecta permite mejorar la asignación de recursos y financiar el desarrollo con facilidad y eficiencia.

¹ Alvarez Reduella, José R., Prólogo a la obra de J. F. Dues, *Impuestos Indirectos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1970, pp. 7-35.

² Alvarez Reduella, José R., *Valoración Actual de la Imposición al Consumo*, Instituto de Desarrollo Económico, ENAP, Madrid, 1971.

cuando las circunstancias económicas e institucionales hacen imposible acudir a otras fuentes impositivas o no impositivas con igual eficacia.

En el mismo sentido, ha remarcado Duc las aportaciones que ofrecen los impuestos indirectos³.

En lo que respecta a los principios generales sobre los que debe asentarse la imposición indirecta, se han señalado los siguientes:

- Deben hacerse máximos los ingresos que se obtengan.
 - Debe actuarse sobre una gama amplia de bienes de consumo generalizado.
 - Deben recaer con uniformidad sobre los consumidores.
 - Deben establecerse tipos de gravamen más elevados para los bienes que se consumen preferentemente por los grupos de rentas más altas.
 - No deben desalentarse los incentivos.
 - Ha de procurarse restringir la importación de bienes de lujo.
 - La diferencia de tipos debe ser moderada.
 - En general, no deben gravarse los bienes de capital.
 - Los costes de aplicación y recaudación deben ser bajos.
 - Deben ser impuestos que se consideren aceptables políticamente.
 - Deben ser neutrales a los modos de producción y distribución.
- Por el contrario, en punto a las desventajas de la imposición indirecta deben citarse:
- Incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza con la efectividad de los impuestos directos, por lo que pueden desempeñar un papel adecuado en países con una distribución de la riqueza y de la renta relativamente igualitaria, más que en aquellos que tengan disparidades evidentes.
 - Pueden originar excesos de gravamen sobre el consumidor discriminando las familias en base a sus preferencias.

³ Duc, John F., *Impuestos Indirectos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1970.

- Ofrecen menos posibilidades que los impuestos sobre la renta para influir sobre la dirección de la inversión del capital y empleo del ahorro.

2. La equidad y los impuestos indirectos

Bajo la óptica de valoración del aspecto equitativo, la imposición indirecta sobre los consumos es objeto de fuertes críticas en cuanto a su regresividad, respecto de la renta ganada.

En este punto los planteamientos se complican, ya que una de las primeras dudas que se plantean radica en determinar si el parámetro más idóneo para medir la capacidad contributiva es la renta ganada o su gasto (renta gastada). En este sentido, Kaldor ha considerado preferible el parámetro de la "capacidad personal de gasto".

También se ha sostenido que sólo un impuesto general directo y progresivo constituye un elemento adecuado para hacer efectivo el principio de la capacidad de pago, y que el impuesto general y uniforme sobre los consumos se transforma en un impuesto regresivo sobre la renta producida.

A ello se responde que una discriminación de los tipos de impuesto, acompañada de exenciones de productos fundamentales con el fin de compensar el factor citado, pueden hacer al impuesto progresivo respecto de la renta.

Asimismo, sus defensores argumentan que el factor "equidad" se verá afectado si el impuesto se limita a gravar productos elementales que inciden más importantemente en las clases menos dotadas, y en tanto no se extienda la imposición a todos los gustos de la familia.

Por otra parte, se sostiene que no puede considerarse el impuesto aisladamente, ya que existen otros tributos dirigidos a modificar la distribución, ni prescindirse de los gastos redistributivos del presupuesto estatal en favor de las clases más bajas, a través de la gestión del gasto público y que puedan hacer menos necesaria una corrección de la distribución de las rentas.

II. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ANÁLISIS TÉCNICO.

1. Introducción

El impuesto al valor agregado se ha consolidado como la forma más sofisticada y perfecta de la imposición indirecta. Ello se ve corroborado por el avance de su desarrollo, en gran parte debido al proceso de generalización y armonización llevado a cabo por el modelo de integración europea.

Tal como sostiene John F. Due⁴, el precio al por menor de un bien es la suma de los valores añadidos por las empresas, en la secuencia de producción-distribución: las diferencias entre precios de ventas y el costo de los bienes y materias primas adquiridos.

Ello así, una posible forma de impuesto a las ventas es aquella que recaiga sobre las empresas en todas las fases de producción y distribución, pero que grave sólo el valor añadido. El rendimiento global de esta forma de impuesto sería igual al rendimiento de impuesto sobre ventas al por menor, ya que las bases son iguales. Encontramos así el impuesto sobre el valor añadido (IVA) como forma más reciente y sofisticada de imposición indirecta.

El IVA ha sido considerado como prototipo de impuesto general sobre la actividad económica, pudiendo ser definido como un impuesto ingresado por las empresas, por un procedimiento de pagos fraccionados, y cuya carga se traslada en principio a los consumidores. En cada fase, los precios de los procesos de fabricación y comercialización de los productos, en particular en la última fase, cada empresa hace pagar a sus clientes el IVA liquidado sobre el precio de los bienes que les vende, y a su vez ingresa en el Tesoro Público la diferencia entre el importe así repercutido y el de las cantidades que ha satisfecho a las empresas que le preceden en el proceso de producción; en suma, las empresas ingresan solamente la fracción del impuesto que corresponde a su propio valor añadido.

2. Cobertura de fases

El impuesto puede recaer sobre todas las fases de la producción o distribución, o puede limitarse a unas fases determinadas, producción más mayorista o mayorista más minorista.

⁴ Due, John F., *Impuestos Indirectos*, cit., pp. 278-279.

3. Método de cálculo del valor añadido

A) *Método de adición*: El valor añadido para una empresa se calcula mediante la suma de salarios, intereses, rentas de los factores naturales y beneficios netos obtenidos por la empresa.

B) *Método de sustracción*: El valor añadido se define como diferencia entre las ventas de una empresa y las compras que la misma realiza.

C) *Método de crédito del impuesto*: La empresa calcula su deuda tributaria aplicando el tipo impositivo al total de sus ventas, deduciendo el impuesto pagado por sus compras durante el período en cuestión. Se elimina de esta manera la necesidad de definir previamente el valor añadido como ocurría en los dos casos anteriores. Este método es generalmente considerado como el mejor, ya que su gestión resulta sencilla para la empresa y la administración tributaria. Asimismo facilita el manejo de la diferenciación de tipos y exenciones, proporcionando información cruzada entre empresas, ya que el impuesto pagado por una empresa aparece deducido en otra.

Cuando el valor añadido se computa por adición o por sustracción, la cuantía del impuesto que grava el valor añadido establecido por cualquiera de estos procedimientos, será igual siempre que los productos intermedios se definan de la misma forma, y además se aplique el mismo tipo de gravamen en cada fase de producción y distribución. Caso contrario, cuando los productos intermedios no se definan igual por los métodos de adición o sustracción, las bases imponibles no serán iguales y aun coincidiendo el tipo de gravamen, la cuantía del impuesto diferirá. Igual sucede cuando las bases son idénticas y varían los tipos de gravamen³.

Partiendo del supuesto de igualdad de la cuantía del impuesto cuando se computa por adición o sustracción en las condiciones indicadas, pueden establecerse las condiciones para que el método del crédito de impuesto permita llegar a los mismos resultados que con los procedimientos anteriores: admisión de créditos sobre los productos clasificados como intermedios en los otros sistemas; inexistencia de ventas

³ Calle Saiz, Ricardo, *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la CEE*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, pp. 13-14.

exentas; indiscriminación de los tipos de gravamen aplicados en las distintas fases⁸.

En el supuesto de que exista discriminación de los tipos de gravamen aplicado en cada fase del proceso de producción y distribución, el método del crédito de impuesto para determinar el IVA es el único que permite que el tipo efectivo de gravamen coincida con el tipo legal establecido para aplicarse sobre el valor final del producto. Por otra parte, la aplicación del impuesto mediante este método exige que el impuesto se refleje independientemente en cada factura y facilita la completa desgravación del impuesto, correspondiente a los productos exportados.

4. Tratamiento de los bienes de inversión

De acuerdo al tratamiento que se otorgue a los bienes de inversión, el IVA puede asumir diversas modalidades diferenciadas:

A) *IVA tipo renta neta*: Se permite la deducción de los impuestos que recaigan sobre los bienes de capital duraderos, pero sólo en la relativa a la depreciación anual, en vez de permitirse por el importe total al momento de la compra del equipo. El impuesto sobre bienes de producción no duraderos se puede deducir durante el período de compra. El efecto es posponer la deducción, añadir exigencias de capital circulante, y gravar a las empresas en expansión en mayor medida que en el caso del método de consumo que posteriormente se analizará.

B) *IVA tipo consumo*: Se pueden deducir los impuestos que recaigan sobre todos los productos adquiridos con fines industriales en el período correspondiente. La cobertura del impuesto en esta forma es la misma que la del impuesto sobre ventas al menor, limitado a los bienes de consumo y por tanto a gastos de consumo.

En este caso las empresas tratan las inversiones exactamente de la misma forma que si fueran compras de factores corrientes, y deducen inmediatamente de las ventas el valor total de las inversiones hechas en el período. La base del

⁸ Calle Salz, Ricardo, op. cit., pp. 11-14.

impuesto está constituida por el valor de la producción en el período corriente menos la inversión⁷.

C) El IVA tipo producto: Se limitan las deducciones a las materias primas y piezas que se incorporen físicamente a los bienes producidos, sin poder deducir los demás bienes de producción (incluidos el equipo de capital, ni en base a sus importes totales ni a la depreciación).

5. Las equivalencias del IVA

Para el conjunto de la economía, el valor añadido calculado por adición permite obtener la renta nacional, y por sustracción, el producto nacional. Ello así, se ha considerado que el IVA es un impuesto sobre el producto o sobre la renta dependiendo de la perspectiva que se elija para definirlo⁸.

El valor añadido en la economía en su conjunto equivale asimismo, y en principio, al valor de las ventas al por menor, por lo que el gravamen ejercerá una presión fiscal semejante al que recaiga sobre dichas ventas⁹.

A) Si la inversión neta del sistema económico es nula, y se hace abstracción de los intercambios exteriores, se obtiene una triple equivalencia entre: valor añadido por las empresas, ventas al por menor y la totalidad de las rentas del sistema económico. El IVA recaería sobre la misma base que un impuesto sobre las ventas al por menor y sobre la renta,

⁷ También se ha señalado que el IVA tipo consumo puede admitir dos variantes: la variante "deducción" implica la sustracción en las ventas de la empresa del valor de la inversión en el año en que tiene lugar. La variante "exclusión del interés" hace referencia a la deducción en las ventas de la empresa de la depreciación anual más los rendimientos correspondientes de la inversión efectuada.

A su vez, la deducción puede hacerse por dos vías: a) sistema de deducción física en el cual se parte de un análisis físico del producto en cada fase determinada, separando de una parte los elementos del producto que han soportado el impuesto y de otra los que añadidos en la fase considerada no han sido gravados. Sólo estos últimos, serán en esta fase objeto de gravamen; b) sistema de deducción financiera donde se parte de un análisis contable del producto, teniendo en cuenta los datos de la contabilidad a la entrada y salida de la fase considerada con el fin de obtener por diferencia, el valor añadido por el producto en esa fase.

⁸ Conf. Sheup, C. S. - Calle Saiz, Ricardo, *op. cit.*, p. 24.

⁹ Conf. Calle Saiz, Ricardo, *op. cit.*, p. 25.

siempre que este último grave toda la renta y no admita exenciones ni deducciones permanentes.

B) El análisis de las equivalencias se complica al tomar en cuenta la forma de computar la inversión. El IVA tipo renta neta coincidirá con el impuesto sobre la renta. El IVA tipo consumo equivale al gravamen sobre ventas al por menor, y finalmente el IVA renta bruta tenderá a coincidir con el gravamen a la renta o producto bruto. En el primer caso encontraríamos tres tipos de gravamen sobre la renta: a. impuesto sobre la renta; b. impuesto sobre el volumen de ventas al por menor, y c. impuesto sobre el valor añadido.

Sin embargo, y aunque se sostenga la identidad de bases, hay marcadas diferencias entre ellos, ya que el impuesto sobre la renta es personal con las particulares consecuencias que ello apareja.

6. Ventajas y desventajas del IVA

Entre las ventajas atribuidas al impuesto sobre el valor añadido podemos citar:

a) Combina la generalidad de sujetos pasivos del impuesto múltiple y la distribución de la presión del impuesto exigido en una sola fase. El IVA no favorece la integración empresarial y afecta con generalidad al sistema de producción y distribución¹⁰.

b) Tiene gran capacidad para promover el crecimiento de la inversión¹¹.

c) El IVA es susceptible de que su carga se conozca con exactitud, lo que facilita la desgravación efectiva a la exportación y la imposición compensatoria a la importación¹².

¹⁰ Conf. Calle Saiz, Ricardo, *op. cit.*, ps. 31-34. Conf. Dus, John F., *op. cit.*, ps. 287-289.

¹¹ La ventaja no puede ser exagerada, pues como bien señala J. F. Dus la contabilidad de una empresa no tiene por qué reflejar de un modo exacto si se han adquirido artículos con fines industriales o para uso personal del propietario (esencialmente pequeñas empresas) y, al igual que con otros impuestos sobre las ventas, hay que investigar sobre el destino real. Pero al menos la investigación es algo más fácil de llevar a cabo y no hay que obligar a los comerciantes a que dividan las ventas en categorías de "sujetas a gravamen" y "exentas".

¹² Conf. Calle Saiz, Ricardo, *op. cit.*, ps. 31-34. Conf. Dus, John F., *op. cit.*, ps. 287-289.

d) Fuentes Quintana¹³ ha indicado que el impuesto sigue a los bienes en su itinerario de transformación y el cálculo más sencillo de su propia base, requiere el conocimiento de las compras y ventas entre empresas y ventas al público, lo que facilita la comprobación e inspección del tributo.

e) Due señala, como gran ventaja del impuesto, la neutralidad económica del mismo al evitar los efectos económicos adversos del impuesto sobre volumen de ventas. La organización de la producción, el grado de integración y la localización de las funciones específicas, no afectan a la base impositiva global, siempre que el impuesto incida sobre todos los sectores, incluidas las minoristas¹⁴.

f) El IVA que recaiga sobre la fase minorista puede lograr la mayoría de las ventajas del impuesto a las ventas al por menor.

g) Otra ventaja que se ha señalado es la inherente a las facilidades que presenta el impuesto en relación a su fiscalización, en tanto permite la comprobación cruzada.

h) Quizás la gran ventaja del impuesto —que obliga a forzar sus bondades por parte de hacendistas, teóricos, políticos y administradores, a través de renovados esfuerzos— es su gran potencial recaudatorio, tal como lo ha confirmado la experiencia que se nutre en el Derecho comparado.

Las desventajas que conlleva la aplicación del impuesto al valor añadido pueden sistematizarse de la siguiente manera:

a) Complejidad administrativa derivada de la multiplicidad de sujetos pasivos, y la dificultad de evaluar la base con generalidad, que impiden la extensión del impuesto. Los problemas para determinar la base imponible suponen limitar el campo de acción, dejando sin gravar actividades que deberían incluirse en el impuesto.

b) Dificultad para establecer un IVA neutral a causa de la limitación de su campo de aplicación.

c) Dificultad generada en la necesidad de evitar o minimizar las exenciones y las diferenciaciones de tipos.

d) Sostiene Due¹⁵ que un impuesto sobre el valor añadido

¹³ Fuentes Quintana, Enrique, "El impuesto sobre el volumen de ventas. Perspectivas de una idea fiscal española", *Anales de Economía*, nº 5 enero-marzo de 1964, p. 106.

¹⁴ Conf. Due, John F., *op. cit.*, p. 287-289.

¹⁵ Due, John F., *op. cit.*, p. 289.

que sólo recayera sobre las fases mayoristas tendría los mismos efectos distorsionantes que un impuesto sobre las ventas al por mayor de fase única, al alentar a las empresas a que trasladen sus actividades hacia adelante (fase minorista).

e) Problemas surgidos por la exención de grupos de empresas. Si se excluye formalmente a un grupo determinado, las ventas hechas a dicho grupo estarán sujetas a gravamen y no existe ningún mecanismo sencillo para deducir el impuesto pagado por las compras de los impuestos subyacentes devengados por los bienes. Una solución sería la de excluir las ventas hechas a estos grupos, pero originaría graves problemas, a no ser que se limiten unas cuantas categorías principales. La alternativa es permitir que el impuesto pueda ser trasladado hacia adelante como crédito, más allá de la correspondiente fase.

f) Se ha dicho que las exenciones son el cáncer del IVA. Habida cuenta de la operativa que rige la liquidación del tributo, poco favor se hace a aquellas actividades declaradas no sujetas o exentas, pues si bien las empresas de los sectores no sujetos no tienen obligación de cargar el IVA a sus clientes en factura, tampoco tienen derecho a deducir el IVA que han pagado al abonar las facturas a sus proveedores, por lo que soportan la carga del tributo como si fueran consumidores finales. Se desvirtúa así la naturaleza de un impuesto que pretende gravar el consumo final, y en el que la empresa y el profesional, aunque sean los sujetos pasivos, no deben soportar carga fiscal alguna, limitándose a recaudar en forma anticipada y fraccionada el tributo sobre el consumo final a medida que el valor del producto va generalizándose a lo largo del proceso productivo.

Ante la presencia de exenciones y supuestos de no sujeción, lo que se denomina la erosión del hecho imponible teórico, el IVA deja de ser una forma de recaudar un impuesto general sobre el consumo, para convertirse en un impuesto sobre determinadas empresas, las cuales trasladarán la carga fiscal a los consumidores a través de un incremento de los precios. Ante la imposibilidad de repercusión *de iure*, se produce la traslación *de facto* económica.

g) La existencia de tipos diferenciados y el derecho a la devolución del IVA devengado en la adquisición de bienes de inversión, como corresponde al ya analizado IVA tipo consumo, pueden dar lugar a situaciones en las que determinadas

empresas sean acreedoras de la Hacienda Pública, por ser mayor la cuantía del impuesto repercutido en las adquisiciones, respecto al devengado en las ventas. El caso se daría, por ejemplo, en empresas sometidas a ambiciosos planes de inversión, o de larga duración, o en caso de que facture a un tipo menor que el de sus compras. En estos casos si la devolución no es inmediata, la empresa se encontraría financiando a la Hacienda, sin interés, con las consiguientes repercusiones negativas en la financiación de la empresa.

Lo mismo ocurriría en el caso de los clientes morosos, en el que la empresa que gira la factura tiene que adelantar a Hacienda una recaudación que, en el mejor de los casos, tardará en recuperar.

b) A la complejidad técnica que surge para la Administración, corresponde añadirle la dificultad que implica el impuesto para el empresario y el sujeto pasivo en general. Más aún si se contemplan una diversidad de tipos impositivos, supuestos de exención y no sujeción y multiplicidad de regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta.

7. Algunos problemas específicos que plantea el IVA

Por muy simple que pueda ser la teoría del IVA, la experiencia ha puesto de manifiesto que no lo es tanto en la práctica. El impuesto crea una multitud de problemas especiales que llevan a decir al profesor Aaron que, mientras el IVA comparado con otros impuestos individuales como el impuesto a la renta es simple y de bajo coste de administrar, no es en ningún caso un impuesto sencillo y automático, que alguno de sus menos sofisticados valedores nos han descripto¹⁶.

Sin pretender en absoluto agotar la problemática bajo análisis, entre los problemas específicos que pueden plantearse citaremos:

i) La disyuntión entre uno o varios tipos impositivos

La gran mayoría de los países que han adoptado el IVA en sus ordenamientos jurídicos tributarios, establecen tipos efec-

¹⁶ Aaron, Henry J., Reunión de Expertos Fiscales de la Brookings Institution (EE.UU.), octubre de 1980; "Estudio introductorio", en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 3, Madrid, 1982, p. 10.

tivos más bajos que el normal sobre ciertas clases de productos, con frecuencia artículos esenciales, consumidos en mayor proporción por los grupos sociales de rentas más bajas, estableciendo asimismo tipos más altos que el normal sobre otros bienes, por lo general de lujo, consumidos en mayor proporción por grupos de rentas más altas. Algunos de los propósitos que se persiguen con esta variedad de tipos es la reducción de la carga fiscal que pesa sobre los contribuyentes de rentas bajas y el aumento de la correspondiente a los acomodados, con objeto de introducir un elemento de progresividad en un impuesto que de otra forma sería proporcional con respecto al consumo y regresivo con relación a la renta¹⁷.

Existen otros casos en que se han establecido tipos diferenciados, con distintos propósitos. Así se reconocen exenciones a las pequeñas empresas para evitar molestias administrativas y contabilidades costosas; a ciertas clases de artículos que sería difícil gravar, como los servicios financieros y el alojamiento en vivienda propia; y a ciertas mercancías clasificadas como bienes sociales, como los servicios médicos y la educación.

Al adoptar el IVA, si se grava todo el consumo con un tipo único, el impuesto aparece neutral entre los bienes y servicios alternativos y no distorsionan la elección del consumidor entre ellos. La neutralidad se refiere tanto a las elecciones de consumo, en cada momento, como a las decisiones de consumir ahora o más tarde (decisión de ahorro).

En la teoría puede discutirse la diferenciación de tipos impositivos sobre mercancías diversas; en la práctica la diferenciación requerida sería difícil de llevar a cabo y persiste la opinión de que la neutralidad potencial (uniformidad) del IVA constituye una de sus principales ventajas.

Si el impuesto sobre el valor añadido se aplica a todos los bienes de consumo con un tipo uniforme, el impuesto por definición sería proporcional con relación al consumo pero regresivo con relación a la renta. El deseo de reducir la regresividad o incluso de intentar hacer el impuesto progresivo con relación a la renta, conduce a instrumentar el gravamen con tipos diferenciados y bienes liberados enteramente, aplicándose un tipo cero. El resultado será una pérdida de neutralidad, así como una reducción en la regresividad del impuesto.

¹⁷ Aaron, Henry J., *op. cit.*, p. 11.

Sostiene Aaron que el uso de tipos diferenciados para reducir la regresividad y la exención de mercaderías actúa en sentido contrario y complica considerablemente la administración del impuesto. Las empresas que venden tanto bienes sujetos como exentos deben deducir en sus liquidaciones sólo la fracción del impuesto satisfecho por sus proveedores que sea igual al ratio existente entre los bienes sujetos y las ventas totales. La definición de las clases de bienes que estarán sujetos a tipos impositivos diferentes y la calificación que ha de darse a una mercancía determinada embarca a los contribuyentes y la administración en arduas discusiones¹⁸.

En general, los expertos coinciden en que la multiplicidad de tipos y, especialmente, las exenciones, complican la administración y cumplimiento del impuesto y distorsionan el consumo de tal manera que dificulta el logro de la eficacia económica, aceptándose que tales inconvenientes tienen un mayor peso que cualquier ganancia derivada de la reducción de la regresividad, debiendo perseguirse los objetivos referentes a la distribución por medio de otros instrumentos, esencialmente a través de los impuestos sobre la renta y las transferencias directas.

En este sentido, los expertos franceses Jean Pierre Balladur y Antonie Coutière, tomando como modelo la experiencia de su país, indican que no resulta conveniente la diferenciación en los tipos, ya que tal diferenciación es una forma ineficiente de alcanzar los objetivos redistributivos. Incluso si se estableciera para muchas mercancías un tipo cero, podría no obtenerse un grado significativo de progresividad^{19 y 20}.

ii) La administración del impuesto

Una de las primeras cuestiones a resolver ante la implantación del impuesto, es la relativa a cómo deberá recau-

¹⁸ Aaron, Henry J., *op. cit.*, p. 12.

¹⁹ Balladur, Jean Pierre - Coutière, Antoine, ponentes por Francia en la Reunión de Expertos Fiscales de la Brookings Institution (E.E.U.U.) octubre de 1980, en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 3, Madrid, 1982, p. 44.

²⁰ Francia cuenta con cuatro tipos: el normal del 17,6%, el máximo de un 33,33%, un tipo reducida del 7% y finalmente un tipo cero.

darse el impuesto sobre el valor añadido. En toda Europa y en general en la mayoría de los países que han adoptado la figura, se utiliza el método de "factura". Cada empresa debe cobrar el impuesto en todas sus ventas (salvo las que estén exentas) y es titular a un derecho de deducción por las cuantías de los impuestos facturados por sus proveedores. El derecho a deducción sólo se reconoce si está documentado en las facturas entregadas por los proveedores.

Ya se ha señalado que entre las ventajas que se apuntan al IVA, se indica —como algo importante en relación a esta forma de imposición sobre las ventas, en comparación con todas las demás formas— su característica inherente de comprobación cruzada.

En efecto, el impuesto pagado por una empresa es declarado por las empresas que compran a dicho comerciante, como crédito de su propia deuda tributaria. Por tanto, es posible que se descubra cualquier declaración hecha por la primera empresa por menor cuantía que la verdadera, y las empresas son conscientes de dicho peligro.

El comprador carece de incentivos para comprar a su proveedor sin pagar el impuesto (en tanto él no pueda evadirse del impuesto sobre sus ventas), pues si lo hace simplemente tendrá un crédito impositivo menor que deducir y devengará un impuesto mayor por sus ventas propias. Esta comprobación cruzada no tiene lugar en las ventas finales al consumidor, pero sí en todas las transacciones anteriores.

Se afirma que este método de administración facilita las inspecciones, porque obliga a cada firma a proporcionar datos respecto de los impuestos que deberían haber sido ingresados por todas sus proveedores.

No obstante lo expuesto, conviene remarcar que aunque la ventaja señalada es indudablemente real, la comprobación cruzada no se produce automáticamente y hay que realizar inspecciones si se quiere que las empresas teman el descubrimiento de las declaraciones por menor cuantía, de tal manera que la señalada ventaja no se cumple del todo en la vida real, y es muy poco probable que se pueda cumplir totalmente a causa de la imposibilidad práctica de comprobar todas las facturas.

También corresponde señalar que se pueden hacer comprobaciones similares en otras clases de impuestos sobre las

ventas. Pero la posibilidad de comprobación cruzada es más evidente en el IVA, favoreciendo una declaración más exacta, teniendo generalmente los inspectores contacto con las empresas en todas las fases, lo que puede no suceder, o pueden tenerlo sólo nominalmente, en los impuestos de fase única.

Finalmente, es de destacar que muchos estudiosos de la materia han indicado que el carácter escalonado del impuesto, combinado con el método de factura, permite el establecimiento de tipos impositivos más altos de los que sería posible con un impuesto sobre las ventas al por menor.

La diferenciación de tipos sin duda complica sumamente la administración del impuesto y el problema de la evasión se transforma en un problema de difícil solución.

(ii) La inversión y los factores de producción: capital y trabajo

Al establecerse el IVA, entre las miras tenidas en cuenta se observa especialmente la posibilidad de favorecer y alentar la inversión. Dado que ésta se encuentra sujeta a gravamen en el impuesto a las ventas, quedando exenta con el IVA se plantea el ya explicado inconveniente del aplazamiento de inversiones durante la transición.

La experiencia italiana, según Pedone²¹, indica que aunque la introducción del IVA proporcionó a algunas industrias beneficios sustanciales y eliminó el impuesto sobre las inversiones, no existe prueba alguna de que creciera la inversión.

Generalmente se ha indicado que el impuesto acumulativo plurifase discrimina en contra de las inversiones de capital, en tanto que el IVA es neutral respecto de la utilización del trabajo y capital. Sin embargo, el IVA puede instrumentarse en base a diversas técnicas, por lo que si se establece un IVA sin deducción del impuesto incorporado al valor de nuevos equipos y de las correspondientes cuotas de amortización, la discriminación se da igual que en un impuesto plurifásico acumulativo, porque justamente se produce dicho efecto de acumulación. De ello se deriva que si se pretenden eliminar los efectos distorsivos del impuesto plurifase acumulativo es

²¹ Pedone, Antonio, ponente por Italia en la Reunión de Expertos Fiscales de la Brookling Institution (EE.UU.) octubre de 1980, *Revista del Instituto de Estudios Económicos* n° 5, Madrid, 1982, ps. 5-6.

necesario que el IVA establezca la deducibilidad del impuesto que grava el costo de las instalaciones.

Por el contrario, la tesis de que el IVA con o sin deducción de impuestos sobre gastos de equipo discrimina en contra del trabajo, ha sido sostenida en Japón y Francia al crearse el impuesto. Los seguidores de esta tesis parten de la hipótesis de que no existe protraslación del impuesto, o a lo sumo, la misma sólo es parcial, entendiendo que, en la medida de que el impuesto no se transfiera hacia adelante, incide en los asalariados, aunque sea parcialmente. Si esa traslación se produce en cada etapa productiva, el costo del trabajo aumenta sistemáticamente en medida superior al encarecimiento de las adquisiciones efectuadas por las empresas en las etapas anteriores, y por tanto las empresas experimentarían menor carga por las compras efectuadas que por la mano de obra utilizada por ella, por lo cual se inducirá a los empresarios a reemplazar trabajo por capital.

Lo expuesto presupone aceptar, en definitiva, que el impuesto que no se transfiere hacia adelante incide más sobre el salario que sobre el beneficio o los intereses.

Otro argumento invocado en la relación IVA-trabajo, es que a igualdad de valor de la producción vendible, un IVA implica una carga tributaria mayor para las empresas con elevada intensidad de trabajo que para aquellas con alta magnitud de capital.

iv. La traslación del impuesto

La tesis tradicional sobre la cuestión, remontándonos a Smith y Ricardo, retomada por Richardson Committee, y acogida actualmente por la mayoría doctrinaria sostiene que el impuesto, al constituir un elemento del costo de producción de las empresas, se agrega a los precios de venta dando lugar a una protraslación mediante un aumento general de los niveles de precios de los bienes terminados.

No obstante, desde hace cierto tiempo ha tomado cuerpo una tesis opuesta que entiende que el impuesto no determina un aumento general de los niveles de precios de los bienes terminados reduciendo sus retribuciones²².

²² Conf. *Sey*, Edgeworth, Dálberg, Buelher, Brown y esencialmente *Rolph*.

Casariani²³ estima menester establecer dos distinguios entre diversos aspectos del problema:

A) El proceso de traslación (aumento de precios) difiere del proceso de la incidencia (carga definitiva del impuesto sobre consumidores finales).

B) Si el impuesto determina un aumento de todos los precios (aumento absoluto o bien relativo), sólo en algunos bienes cuya influencia es compensada con la disminución de precios de otros.

La tesis tradicional extiende los razonamientos expuestos en relación a los efectos de impuestos especiales sobre ciertos productos, a los impuestos especiales a las ventas. Así se afirma que en un régimen de competencia perfecta las empresas marginales a largo plazo abandonan la producción, para invertir en sectores no sujetos al impuesto, lo cual al disminuir la producción eleva los precios del bien gravado.

En un régimen monopolista, también conviene al monopolio revisar el punto de equilibrio y aumentar el precio, reduciendo la cantidad de oferta de modo que la carga del gravamen se distribuya entre el monopolista que sufre una disminución del rédito neto y el consumidor que paga un impuesto más elevado, aunque en este caso las conclusiones no son igualmente exactas ni unívocas como en el caso de la competencia perfecta.

Sustentando la tesis contraria, se arguye que resulta absurdo pensar que en el curso del impuesto a las transacciones se produzca una traslación automática sobre los consumidores, ya que sólo en determinadas condiciones del mercado y para algunas mercancías, los contribuyentes percutidos (industriales, comerciantes, profesionales, etc.) pueden transferir la carga sobre el consumidor de las mercaderías mismas de los productos terminados, mediante una continua repercusión hacia adelante, en el orden en que ellas van de la producción al consumo.

Los defensores de la no transferibilidad hacia adelante entienden que, en un régimen de competencia perfecta, quedando invariados los gustos y técnicas productivas y con oferta completamente inelástica de los factores de producción, el impuesto general sobre las ventas no determina ninguna reduc-

²³ Casariani, Cesare, *El Impuesto al Valor Agregado*, Depalma, Buenos Aires, 1962, p. 85.

ción en la producción permaneciendo estables los recursos utilizados. Los recursos permanecerían invariados en cuanto una reducción de la producción significaría desocupación de los factores de producción imposibilitados de transferirse a otros sectores no sujetos a impuesto, dada la generalidad del mismo. Aceptando en consecuencia que los factores son retribuidos sobre la base de la productividad marginal, los réditos de los dueños de factores de producción se reducen en proporción a la reducción del rendimiento monetario de la hacienda comercial.

Rolph sintetiza sus conclusiones sosteniendo que:

A. Un sistema de impuestos generales y uniformes que deja inalterada la composición de la producción no provoca aumentos de precios, reduciendo proporcionalmente las rentas monetarias de los dueños de los factores de producción.

B. Un sistema de impuestos indirectos parciales, incluso en un régimen limitado al impuesto sobre un solo bien, modifica la composición de la producción, aumenta los precios de mercancías fuertemente gravadas, reduce los precios de las exentas y poco gravadas, y hace lo propio con las rentas monetarias de los dueños de los factores de producción.

C. Todos los sistemas de imposición indirecta producen efectos deflacionarios con relación a la demanda privada, porque determinan que las rentas monetarias privadas sean inferiores a las que hubieran sido de otra manera.

Due critica duramente estos criterios sosteniendo:

A. Validez sólo comprobable partiendo de los rígidos conceptos en que se basan. Escasa conexión con la realidad.

B. En mercados de competencia perfecta, las empresas tienden a aumentar los precios de venta al crearse el tributo. Puede asimismo suponerse una masa monetaria variable; en ese caso, el incentivo al aumento de los precios a causa del impuesto se traducirá en un incremento real si el conjunto de la demanda monetaria puede ampliarse.

C. Es muy improbable que la oferta de todos los factores sea completamente inelástica.

D. Partiendo de supuestos más realistas: la retribución de los factores de producción no se altera si aumentan los precios de los productos.

Según Cosciari²⁴, los análisis y estudios realizados sobre

²⁴ Cosciari, *Cassara*, op. cit., p. 95.

la cuestión no permiten afirmar categóricamente que el impuesto general a las ventas se transfiera hacia adelante sobre el consumidor (protraslación) o hacia atrás sobre los propietarios de los factores de producción (retrotraslación). Puede afirmarse, en su criterio, que un tipo de imposición que permita facturar el impuesto independientemente del precio de venta (impuesto acumulativo plurifase o IVA sistema deducción impuesto a impuesto) ofrece mayores posibilidades de protraslación. Para que no se produzca un aumento del precio bruto pagado por el comprador, sería necesario que el vendedor redujera su precio neto de lista, para que el precio total con el agregado de un impuesto facturado, subsista igual al existente antes del impuesto, siendo improbable dicha conducta en cuanto el impuesto siempre es facturado por el empresario y considerado como incremento de costos. Así mismo puede deducirse que un IVA plurifase calculado por adición de remuneraciones de los factores de producción se transfiere más lentamente por las dificultades del cálculo de la incidencia del precio, y la relativa imposibilidad de traslación en período corto. De admitirse finalmente la tesis de la retrotraslación sobre factores de producción, difícilmente ella pueda realizarse en un impuesto monofase al minorista o en la etapa precedente a la minorista porque el monto de la exacción condensada en una sola etapa sería tal que llegaría a crear una discrepancia entre las remuneraciones de los factores de producción utilizados en la fase afectada por el impuesto y en las demás, lo que resultaría incompatible. Tampoco pareciera que dicha retrotraslación pueda descargarse en factores usados en etapas anteriores pues implicaría una reducción de los precios en las fases precedentes que halla obstáculo en la asimetría de su movimiento.

APUNTES SOBRE EL RÉGIMEN LEGAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RAÚL GUTMAN
MAXIMILIANO A. BATISTA

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Hasta el año 1891 el Estado nacional solventaba su presupuesto con los recursos que le adjudicaba el artículo 4º de la Constitución. Formaba el Tesoro Nacional, como dice la norma, solamente el producto de los derechos de importación y exportación (denominados derechos aduaneros), la venta y locación de tierras nacionales, los empréstitos y las demás rentas del entonces artículo 67 (actualmente art. 75), sin apelar a *"las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general"* (cfr. art. 4º, antes citado).

Con motivo de la crisis económica del año 1890 el Poder Ejecutivo nacional, siendo presidente Carlos Pellegrini, envió al Parlamento un proyecto de ley que creaba impuestos a recaudarse internamente en el país, sobre determinadas actividades económicas. El proyecto fue redactado por el ministro de Hacienda, Dr. Vicente Fidel López. Este proyecto se convirtió en la ley 2774 y fue aprobado y puesto en vigencia en el año 1891. Fue votado por un año, renovándose anualmente, hasta que en 1894 —después del famoso debate parlamentario sobre la validez de este tipo de imposición— se admitió que podía establecerse sin plazo. Esta nueva ley lleva el nú-

mero 3764 y así debe citarse, aclarando que el último texto ordenado es del año 1979 (dec. 2682/79), al que se le han ido introduciendo numerosas modificaciones (Leyes 22.294, 22.438, 22.441, 23.047, 23.101, 23.102, 23.150, 23.286, 23.350, 23.549, 23.658, 23.760, 23.871, 23.966, 24.073, 24.307, 24.428 y 24.447 al cierre de esta edición).

La denominación coloquial de "impuestos internos" se ha mantenido hasta la actualidad, aun cuando deberían ser denominados "impuestos a consumos específicos". Inicialmente estaban gravadas la transferencia de fósforos, alcoholes, cervezas y vinos, las primas de las compañías de seguros y las utilidades de empresas extranjeras.

Estos tributos son considerados por Cosciani como *imposte sul consumo* (impuestos sobre los consumos); Maffezzoni los incluye en los *imposte sull' entrate* (impuestos sobre los ingresos). La diferencia de clasificación no es sustancial, pues remite a aspectos distintos de la misma cuestión. Que sea sobre el consumo se refiere a la incidencia real del impuesto; que sea sobre los ingresos a la forma de recaudación. Ambos coinciden en que se trata de impuestos de carácter especial que alcanzan sólo a bienes determinados y se aplican en una sola etapa de comercialización. En cualquier caso, se trata de impuestos trasladables a las etapas siguientes. Siendo trasladables y gravando el consumo (manifestación mediata de capacidad contributiva) se encuadran sin duda alguna en los *impuestos indirectos*.

El hecho de que sean indirectos determina, en lo que aquí interesa, que el Congreso nacional puede imponerlos sin límite de tiempo. Esta interpretación del artículo 4º de nuestra Carta Magna se ha visto reforzada por la reforma constitucional de 1994, que en su artículo 75 inciso 2º ha consagrado expresamente esta potestad de la Nación.

La estructura de la Ley de Internos (LInt) es la siguiente: hay tres títulos, subdivididos en capítulos. Los dos primeros títulos tienen una estructura similar; el primer capítulo contiene las disposiciones generales para el título y cada uno de los otros, la descripción de un tipo legal de imposición, según el producto de cuya transferencia se trate. El Título III se denomina "Disposiciones comunes a los Títulos I y II" y se refiere a las normas aplicables a todos los hechos imposables.

La división en títulos es también histórica y proviene de la ley 13.648. Hasta la aparición de tributos sobre artículos

de tocador, objetos suntuarios, etcétera, había un solo título. Era el actualmente denominado Título I, en que el control de la tributación se hacía mediante valores fiscales (llamados vulgarmente estampillas); a este sistema se lo denominó "control físico". La excepción eran las primas de seguros. Con la aparición de otro tipo de gravamen, cuyo control es contable, se creó el Título II, que originalmente tenía un hecho imponible distinto, si bien ahora se han unificado en el "expendio" (v. *infra*, § II).

En la actualidad, la utilización de valores fiscales está cayendo en desuso, siendo de aplicación en algunos tributos del Título I. Empero, el único producto que aún los utiliza (tabacos) aporta una parte sustancial del total de lo recaudado por impuestos internos, lo que le augura a este sistema no sólo la subsistencia por largo tiempo, sino una eventual expansión.

II. HECHO IMPONIBLE

I) Aspecto objetivo

El hecho imponible en este impuesto es el expendio de los productos o servicios específicamente mencionados en la ley (arts. 2º y 56, LInt).

El artículo 2º indica que el expendio es *"la transferencia o cualquier título de la cosa gravada, su despacho a plaza, cuando se trate de importación para consumo... y su posterior transferencia por el importador"*.

La ley también incluye algunos supuestos en los que considera que se ha configurado el expendio. Son los siguientes:

A) Salida de fábrica o de depósito aduanero (art. 2º, inc. 2º, LInt): aclaramos que esta disposición se refiere sólo a los productos incluidos en el Título I y el contribuyente puede probar que dicha salida de fábrica no constituye expendio.

B) Consumo dentro de fábrica (art. 2º, inc. 3º, LInt): nuevamente sólo se refiere a los productos del Título I.

C) Existencia de diferencias no cubiertas por las tolerancias que fije la D.G.I. (art. 2º, inc. 4º, LInt): estas diferencias son las comprobadas entre las cantidades asentadas en los libros o anotaciones contables y las existencias reales (art.

14, inc. 1ª, dec. reg.) La D.G.I. fija, para cada producto, un límite de tolerancia. Por debajo de él, se presume que la causa de la diferencia es distinta del expendio y el fabricante no necesita demostrarlo para eximirse de pagar el impuesto. Superado ese límite, se invierte la carga de la prueba; se presume que la causa fue el expendio y es el fabricante quien debe probar lo contrario. El artículo 15 de la reglamentación regula cómo deben tratarse a los fines fiscales cada uno de los casos de diferencias no justificadas.

D) Traslado entre fábricas (art. 76, inc. 13, LInt): el traslado de productos gravados de su fábrica a otra fábrica cualquiera, aunque ambas pertenezcan al mismo titular, constituye expendio. Existen dos excepciones a esta regla. La primera es el traslado de alcoholes etílicos de una destilería a una fábrica de bebidas alcohólicas (arts. 33, LInt y 47 y 48, dec. reg.). La segunda es el traslado de productos gravados entre fábricas de una misma especie, siempre que ambas se encuentren inscriptas (art. 119, dec. reg.).

En síntesis, podemos definir al expendio como la salida legal de los productos, independientemente de su salida física.

En el Título I no está definida la forma que han de tener los productos para que su salida legal configure el hecho imponible, situación que sí lo está en el Título II, cuyo artículo 56, tercer párrafo, dice: *"El expendio referido —con las excepciones previstas en este artículo— es aquel en el que los productos se transfieren acondicionados para la venta al público o en las condiciones en que habitualmente se ofrecieren para el consumo"*.

2) Aspecto temporal

En cuanto al aspecto temporal del hecho imponible, el mismo está fijado en el artículo 56, cuando señala que estos tributos se aplicarán con el expendio, y de tal manera que sólo incidan en una etapa de circulación, lo cual marca la diferencia sustancial con el IVA. Este último es plurifásico no acumulativo, mientras que los impuestos internos son monofásicos.

Sin embargo, la Ley de Internos trae dos excepciones a esta estructura: 1) el impuesto sobre los objetos suntuarios.

¹ Básicamente, se refiere al expendio de bienes que no son productos: primas de compañías de seguros, gas distribuido mediante redes y servicio telefónico.

Este data de una época anterior a la aparición del IVA y fue creado a modo de ensayo para éste, con el cual tiene también una diferencia sustancial. Es un impuesto plurifásico acumulativo, porque grava cada una de las transferencias desde el fabricante al consumidor final y el impuesto pagado en la etapa anterior integra la base imponible de la etapa siguiente (art. 63, LInt); 2) el impuesto sobre la primera venta en el territorio de bienes importados gravados. Para esto remitimos al parágrafo VIII, punto IV.

3) Aspecto subjetivo

Los artículos 2º y 56 fijan quiénes son los sujetos pasivos del tributo, detallándolos:

A) Fabricantes: los que elaboran por cuenta propia mercaderías gravadas.

B) Importadores: aquí se encuentra una remisión al Código Aduanero, el cual los define como "las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos" (art. 91, ap. 1, CAdu).

C) Fraccionadores: sólo en los casos expresamente señalados: tabacos para ser consumidos en hoja (art. 26), bebidas alcohólicas (art. 43) y vinos (art. 52). Les es asimilable el cortador de aceites lubricantes (art. 48).

D) Intermediario: son aquellos que revenden vinos (art. 54).

Asimismo son sujetos pasivos del impuesto los adquirentes en subasta de mercaderías gravadas (art. 83, LInt). En este caso, el subastante deberá actuar como agente de percepción del tributo.

También son sujetos pasivos "aquellos por cuya cuenta se efectúa la elaboración" (art. 56, p. 6º, LInt). Esta disposición está referida especialmente a los titulares de las marcas de fábrica o nombres comerciales, con los cuales circulan los productos gravados en plaza.

Por último debemos mencionar a los responsables sustitutos (art. 3º, inc. 4º, LInt). Son sujetos pasivos que utilizan, para elaborar sus productos, bienes igualmente gravados. Sustituyen en la responsabilidad y obligaciones tributarias de impuestos internos a quienes les venden esos bienes. Sólo es viable esta sustitución para responsables por productos del Título I, dada la ubicación de esta norma dentro de la ley.

Habría otro tipo de responsables, pero lo serán como sanción. Los analizaremos en el § VI, *infra*. En cuanto a las obligaciones, se explicarán en el § V.

4) Aspectos formales

Este tipo de impuestos se abonan mediante depósito en el Banco de la Nación Argentina únicamente (arts. 3º y 57 LInt), no admitiéndose la intervención de otra entidad bancaria ni el pago directo ante la DGI.

Salvo los casos mencionados expresamente por la ley, la liquidación y pago se hace mediante la presentación de declaraciones juradas, a las que les son aplicables en forma general las normas de la ley 11.683, con las modificaciones que tiene cada tributo en particular.

La excepción son los cigarrillos, cuyo impuesto se abona mediante estampillas que son entregadas por la DGI al contribuyente, previo depósito del gravamen en la forma indicada en el primer párrafo. El contribuyente, a su vez, debe adherir estas estampillas a los envases para acreditar el pago.

III. BASE IMPONIBLE

1) Normas generales

La base imponible está fijada en el artículo 76 de la ley, estableciendo esta norma que será el importe que figure en la *"factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto"*.

En el párrafo siguiente se describen los conceptos que pueden ser deducidos de dicho precio (llamado "precio de venta"); son los siguientes:

A) Bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por épocas de pago u otro concepto similar.

B) Intereses por financiación del precio de venta.

C) Débito fiscal del IVA.

Para la precedencia de estas deducciones, las mismas deben referirse directamente a las ventas gravadas, estar discriminadas en la factura y contabilizadas en los libros correspondientes.

Debe aclararse también que no son deducibles del impuesto las sumas que el contribuyente pierda por deudores incobrables, las cuales pueden incidir sobre otro tipo de gravámenes, pero no sobre éste, lo que implica que en ese caso se esté también ante una deuda por impuesto, aunque no se haya percibido el mismo. Es una situación similar a la del IVA, aun cuando en este caso no es pertinente deducir las notas de débito, salvo que se trate de devolución de mercancías.

De acuerdo al texto legal, no es deducible el propio impuesto ni ningún otro, excepto el IVA, ni tampoco el flete ni el seguro de transporte², cuando la operación se convino con entrega en destino. El párrafo siguiente trae una presunción, que entendemos *inris tantum*, según la cual, cuando el acarreo no haya sido hecho con medios o personal del comprador, se entiende que la operación incluye la entrega en destino.

La base imponible también incluye los continentes, salvo el caso de que los mismos hayan sido entregados en comodato (arts. 21 y 76, inc. 7ª, LInt). Debe entenderse pues, que cuando se expendan productos gravados y no gravados, en estuches que contengan a ambos, debe hacerse un prorrateo del valor del continente, en la forma indicada por la reglamentación (art. 121, dec. reg.).

Es necesario aquí hacer una observación importante, que tiene que ver con el concepto de precio de venta. La ley señala que debe incluirse dentro de la base imponible el propio impuesto interno, por lo cual debe ser calculada teniéndolo en cuenta. Esto lleva a hablar de "tasa nominal" y "tasa efectiva". Ambas tasas son alícuotas. La relación que existe entre ambas puede verse en la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{ll} TE = 100 \times TN & TN = \text{tasa nominal} \\ 100 - TN & TE = \text{tasa efectiva} \end{array}$$

Como se puede apreciar, la tasa efectiva es mayor que la nominal y hay tanta mayor diferencia entre ambas cuanto mayor sea la nominal. Esto es sólo una manera de que la alícuota del impuesto parezca menor de lo que realmente es; no pasa de un efecto psicológico.

² Como excepción a esta regla, son deducibles el flete y el seguro de transporte cuando se trate de cobiertas para neumáticos (arts. 76, inc. 4ª LInt y 120, inc. 2ª, dec. reg.).

2) Situaciones especiales

A) *Transmisión a título gratuito*: teniendo en cuenta que el aspecto objetivo del hecho imponible es la transferencia, cuando no haya factura o documento equivalente por entregarse los productos gravados a título gratuito, a los efectos del pago del impuesto ha de estarse al valor que tienen los productos similares cuando se venden (art. 76, inc. 10, LInt) en forma proporcional a la cantidad expendida.

B) *Consumo de propia elaboración*: cuando se trate de consumo de propia elaboración se tomará el criterio de transmisión a título gratuito. En caso de que no se efectúen ventas de estos productos, se estará a los promedios que fije periódicamente la DGI.

C) *Pagos a cuenta*: ante la naturaleza de este impuesto (monofásico), fue necesario regular la posibilidad de que sujetos pasivos del impuesto (fabricantes, fraccionadores, intermediarios) adquirieran como materia prima productos gravados. Esto llevaría a tornarlo plurifásico y acumulativo. Para evitar esta desnaturalización, la ley crea el mecanismo de los pagos a cuenta. Los sujetos pasivos en cuestión podrán computar como pago a cuenta del tributo que deban pagar, el monte que ya haya sido abonado por el vendedor de dicha materia prima gravada.

En el caso de elaboraciones por cuenta de terceros, quien encargó la elaboración podrá computar al momento de efectuar el expendio de la cosa elaborada, el impuesto ingresado por el elaborador (arts. 77, inc. 4º, LInt y 116, dec. reg.). El pago a cuenta no podrá generar saldos a favor del contribuyente (art. 77, inc. 5º, LInt).

Para que sea viable este cómputo, el impuesto debe haber sido discriminado en la factura por el vendedor original (art. 111, dec. reg.) o en su caso por el elaborador (art. 118, dec. reg.).

Sólo se podrá hacer valer el pago a cuenta en relación con las adquisiciones efectuadas en el período fiscal que se liquida (arts. 32, 53, inc. 1º, 59, 68, 104 y 111, dec. reg.). Para realizarlo, se aplicará sobre el precio de adquisición la tasa vigente en el momento de adquirirlos (art. 117, dec. reg.).

Asimismo, sólo es admisible en los casos expresamente autorizados por la ley (arts. 26, 43, incs. 2º y 3º, 48, 54, 69, inc. 6º, 70, inc. 2º y 75), los cuales, con la excepción de las bebidas alcohólicas, siguen una misma regla: exclusivamente cuando

se utilizan como materia prima otros productos gravados en el mismo capítulo (a veces hasta en el mismo artículo) de la ley.

Para el caso de importaciones, remitimos al § VIII, punto 4.

D) *Empresas vinculadas*: entre empresas vinculadas, sería factible que hicieran la primera transferencia (única gravada) entre ellas y a un precio muy bajo, eludiendo así el impuesto. En previsión de esto, la ley (art. 77, incs. 2º y 3º) considera que la base imponible será el mayor precio de venta obtenido entre todas las empresas vinculadas.

Se plantea el problema de qué debe entenderse por "vinculación". Las pautas de vinculación que da la ley son el origen de los capitales, la dirección efectiva del negocio y el reparto de utilidades, no siendo esta enumeración taxativa. Podemos también citar a la Ley de Sociedades Comerciales 19.550, que considera sociedades vinculadas a aquellas en que una tiene más del 10% del capital social de la otra (art. 33, ap. 2º). Además, la propia Ley de Internos trae una presunción *inris tantum* (art. 77, inc. 3º): a) cuando la totalidad de las operaciones del responsable (o de cierta categoría de ellas) fuera absorbida por las otras empresas; o b) cuando la casi totalidad de las compras de las empresas o de determinada categoría de ellas fuera efectuada al mismo responsable.

IV. EXENCIONES

Cada uno de los hechos imposables de esta ley reconoce exenciones específicas. Por otro lado, existen disposiciones genéricas al respecto. Comenzaremos analizando estas últimas:

A) *Exención genérica*: el artículo 89 dispone tajantemente que las exenciones genéricas de tributos no se aplican a los impuestos internos. Para que el sujeto que realice el hecho imponible no esté obligado a pagar el impuesto, debe gozar de exención específica (arts. 89, LInt y 122, dec. reg.). Esto ha suscitado pronunciamientos respecto de las leyes de promoción industrial. Tanto el Tribunal Fiscal como la Corte Suprema han decidido que no procede la exención si falta disposición expresa sobre internos en la ley de promoción de que se trate³.

³ Para la Corte Suprema ver Fallos, 303:624, 306:1291, 307:2010 y especialmente 310:1747 "Nobles Chaco S.A. c/ Fisco Nco." del 3-IX-1967.

B) *Exenciones específicas*: aparecen dispersas por toda la ley. Se basan en la naturaleza del impuesto; éste grava los consumos específicos e innecesarios y en algunos casos consumos que el legislador trata de desalentar (v. *supra* § I.). Pero algunos de los productos gravados, en alguna de sus formas, solamente implican un consumo no necesario, o no reprochable o que al legislador le interesa estimular. No es voluntad de la ley gravarlos y, por lo tanto, son declarados exentos. A modo de ejemplo, mencionaremos los alcoholes para uso externo medicamentoso y los destinados a la calefacción (art. 33), las cubiertas para neumáticos para maquinaria agrícola (art. 46), los objetos de tocador concebidos exclusivamente para higiene corporal humana (art. 62), los anillos de alianza matrimonial (art. 64), etcétera. Existen otras exenciones que veremos en el § VIII, puntos 5 y 6.

V. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS

Los sujetos pasivos, cuya enumeración hicimos en el § II, punto 3, deben cumplir, además de las generales que tienen frente a la DGI para otros impuestos a su cargo, una serie de obligaciones específicas. Entre ellas encontramos:

1) *Inscripción*

Los responsables deberán inscribirse ante la DGI antes de la iniciación de sus actividades (art. 3º, dec. reg.). Para que dicha inscripción proceda, deberán ofrecer garantía suficiente para el cumplimiento de las obligaciones legales y reglamentarias o, en su defecto, constituir una fianza a satisfacción de la DGI.

Esta podrá cancelar las inscripciones si: a) los interesados no autorizaran la inspección de los locales de fábrica o depósito y dependencias particulares anexas, a cualquier hora del día o de la noche; b) se desconociera el paradero del inscrito; c) no hubiera tenido movimiento durante seis meses; d) no alcanzara los límites mínimos de elaboración que fije la DGI.

Podrán eximirse de la inscripción, por resolución de la DGI, aquellos responsables que realicen el hecho imponible en forma accidental (art. 3º *in fine*, dec. reg.).

A su criterio, la DGI podrá ordenar la inscripción de aquellos que operen con productos fiscalizados o con maquinarias destinadas a producirlos (en forma real o potencial), aunque no realicen el hecho imponible (art. 4º, dec. reg.).

2) Identificación de maquinarias y enseres

Las maquinarias destinadas o que puedan destinarse a la fabricación o fraccionamiento de productos gravados deberán ser identificadas. Toda persona tenedora de las mismas deberá comunicar esa tenencia a la DGI (art. 5º, dec. reg.).

Se requerirá autorización previa de la DGI para la importación, venta o traslado de las maquinarias y enseres identificados o que deban identificarse.

3) Traslado de mercaderías y modificación de locales

Todo traslado de mercadería o modificación de local de los contribuyentes inscriptos deberá hacerse de la siguiente manera (art. 6º, dec. reg.):

A) aquellos que estén autorizados a poseer mercaderías sin impuesto necesitarán autorización previa de la DGI.

B) Aquellos que no estén autorizados, deberán comunicar el traslado o la modificación a la DGI en un plazo de cinco días.

4) Transferencias de comercio

Al transferirse un comercio inscripto existirá un plazo de diez días para que el contribuyente comunique la transferencia a la DGI, presente declaración jurada e ingrese el impuesto debido por el expendio realizado hasta el momento de la transferencia. Hay otro plazo de diez días para presentar el documento definitivo por el cual se hizo la transferencia, para ser anotado (arts. 7º y 128, dec. reg.).

5) Modificación de contratos sociales

Cuando el contribuyente es una persona de existencia ideal, la modificación de su contrato social deberá comunicarse a la DGI en un plazo de diez días; luego hay un plazo igual para presentar la escritura definitiva para su anotación (art. 7º, dec. reg.).

6) Cesación del negocio

Cuando el responsable cese en sus actividades deberá comunicárselo a la DGI en un plazo de diez días a partir del cese (art. 128, inc. 1^º, dec. reg.). Sus obligaciones tributarias subsistirán hasta la completa liquidación de los productos gravados en existencia, salvo autorización de la DGI para liquidar el impuesto correspondiente de una sola vez (art. 128, inc. 2^º, dec. reg.).

Todas estas obligaciones tienen una singular importancia, en orden a hacer efectivo el régimen especial de privilegios que los impuestos internos tienen y que veremos en el § VII.

VI. SOLIDARIDAD

La Ley de Internos trae, tanto en su Título I (art. 7^º) como en su Título II (arts. 59 y 60), una solidaridad especial, además de la establecida en el artículo 18 de la ley 11.683.

Para el Título I serán responsables también "los que al momento de iniciarse el sumario sean los poseedores de los efectos que se tengan en contravención"; el párrafo posterior del mismo artículo amplía dicha responsabilidad a quienes "transmitiesen los efectos en contravención a la ley". La jurisprudencia ha dicho que esta responsabilidad es a título de sanción, basándose para ello en la expresión "los que al momento de iniciarse el sumario", lo cual implica que se está juzgando una contravención a las normas fiscales. Más aún, cuando los productos sean importados y la posesión o transferencia sean con fines comerciales o industriales, el hecho constituye una infracción aduanera (v. *infra* § IX, punto 2).

Para el Título II los artículos 59 y 60 incluyen a: 1) los poseedores, depositarios y transmisores, cuando los efectos no tengan los instrumentos probatorios del pago del gravamen, si ello está impuesto por la ley o la reglamentación. Cabe mencionar que esta disposición no se aplica, por cuanto los únicos productos obligados a llevar instrumentos fiscales están en el Título I; 2) los intermediarios entre los responsables y los consumidores, cuando la adquisición de la cosa gravada no pudiera ser fehacientemente justificada y, por lo tanto, se imposibilitara la correcta identificación del enajenante, es decir el contribuyente. Recordemos que este tributo se aplica sólo sobre la primera de las etapas de circulación.

Dicho artículo 59 presume que la mercadería en tales condiciones no ha tributado el impuesto. Esta presunción es *ius et de iure*, lo que está justificado por la naturaleza objetiva de la conducta obligada a cumplir.

Como vemos, la solidaridad de los artículos 7^o, 59 y 60 está puesta, claramente, como sanción para los sujetos que incurran en esas conductas.

VII. GARANTÍA DEL CRÉDITO FISCAL

Los artículos 6^o (para el Título I) y 61 (para el Título II) traen otra norma original. Crean un privilegio especial, a favor del Fisco, sobre los enseres, maquinarias, edificios de fabricación y productos en existencia. La DGI puede ejercer este privilegio, aun cuando fuere transferido a terceros el uso y goce de la fábrica, pero en este caso solamente sobre las maquinarias y edificios. Por ello, al solicitar la inscripción como responsables del tributo, se deben identificar fehacientemente tanto las maquinarias y enseres destinados a la fabricación como los edificios, acompañando los planos respectivos, que quedan en el legajo del contribuyente.

Cabe hacer algunas aclaraciones:

A) El privilegio protege los créditos del Fisco por impuestos internos, pero no los créditos por otros tributos que tenga contra el mismo contribuyente, los cuales no gozan de tratamiento especial.

B) El hecho de que el privilegio no se extienda a otros bienes no significa que el Fisco sólo pueda cobrar sus créditos de los bienes mencionados taxativamente. Pero en cuanto a los otros bienes, actuará como acreedor común.

C) Otras maquinarias o enseres que el obligado utilice para realizar el hecho imponible, pero que no sean de su propiedad (p. ej. sujetas a locación, comodato, *leasing* no cumplido todavía) tampoco están sometidas al privilegio⁴.

D) En cuanto a los inmuebles, ha dicho la jurisprudencia que el privilegio no recae sobre la parte del terreno junto a la

⁴ Cfr. Villegas, H. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1962, p. 731.

fábrica, perteneciente también al obligado, pero destinado a otro fin³.

E) En caso de que los bienes estén en el patrimonio de un tercero cuando el Fisco hace efectiva la garantía, este tercero adquirente podrá accionar contra el vendedor por evicción.

F) El número de transferencias puede ser múltiple y esto no afecta la garantía. Esta se hará efectiva sobre el bien sin importar el propietario, el cual no puede oponer sus derechos. No es aplicable el artículo 1051 del Código Civil.

G) El privilegio subsiste cuando se transfiere el uso y goce de la fábrica y no la mera propiedad del inmueble, según ha resuelto la jurisprudencia⁴. Menos aún procedería sobre el terreno si el edificio ha sido demolido.

H) Sólo nace el privilegio del Fisco contra un bien de propiedad de un tercero, si la deuda tributaria ya existía al momento de salir el bien del patrimonio del deudor. De lo contrario, los dueños de todas las propiedades que alguna vez fueron de un contribuyente de impuestos internos vivirían en inseguridad permanente.

Estimamos que esta garantía opera como una prenda o hipoteca (según el tipo de bien de que se trate). El artículo 3115 del Código Civil dice que no hay otra hipoteca que la convencional, lo que ratifica Vélez Sarsfield en la nota al mismo. Sin embargo, la Ley de Internos puede modificar esta norma, sin obstáculo constitucional, porque se trata de impuestos indirectos (v. *supra*, § I).

Por otra parte, no debemos olvidar que es un privilegio. Esto se expresa en dos aspectos. Para ser ejercido se requiere que el deudor haya sido desposeído de sus bienes por concurso preventivo o quiebra. O, en su defecto, si los bienes en cuestión son embargados por un tercero acreedor, dicho tercero deberá satisfacer la deuda tributaria antes de poder cobrarse con la ejecución forzada de dichos bienes.

³ CSJN, 26-IV-1906, "Basigalups, Lázaro s/ tercera de dominio", *Fofo*, 104:164.

⁴ Cám. Fed. Capital, 9-XI-1927, "Cedratti, Antonio s/ tercera de dominio", *J.A.*, 28:480.

VIII. RÉGIMEN ADUANERO

1) Hecho imponible

Es el expendio (arts. 2º, inc. 1º y 56, inc. 1º, LInt) entendido éste como el despacho a plaza del producto ingresado al país con régimen de destinación definitiva de importación para consumo (arts. 233 y sigs., CAd).

2) Base imponible

Para determinarla se debe considerar el "precio normal definido para la aplicación de derechos de importación" (art. 76, inc. 7º, LInt), lo que remite al Código Aduanero, el cual habla de "precio normal en aduana". Este es definido a través de las detalladas disposiciones de los artículos 642 a 651. Sin embargo, aclara el artículo 653, "cuando la mercadería importada es objeto de una venta bona fide, el precio pagado o por pagar en virtud de esa venta podrá ser considerado en general como una indicación aceptable para determinar el precio normal". Queda la Aduana autorizada para hacer los reajustes que considere necesarios (arts. 653 a 658 CAd).

A este precio normal deben agregársele: 1) los derechos de importación; 2) los otros tributos percibidos en ocasión de la importación que, según el Código Aduanero, pueden ser el impuesto de equiparación de precios (art. 675), los derechos antidumping (art. 687), los derechos compensatorios (art. 687), la tasa de estadística (art. 762), la tasa de comprobación (art. 767), la tasa de servicios extraordinarios (art. 773) y la tasa de almacenaje (art. 775). Obviamente, sólo integrarán la base imponible cuando deban tributarse, lo cual no se da siempre para todos ellos; 3) los impuestos internos, ya que el artículo 76, LInt, dice expresamente "incluido el impuesto de esta ley"; esto no difiere de la manera de determinar la base imponible en el expendio común.

Sobre la base imponible así determinada se aplica una alícuota dictada por decreto del Poder Ejecutivo, que actualmente es del 130% (dec. 533/91).

3) Forma de pago

Debe ingresarse el monto debido "antes de efectuarse el despacho a plaza" (art. 76, LInt), lo cual es válido para todos

los productos gravados. La reglamentación (dec. 875/80) establece que, excepto para efectos de uso personal, cigarrillos o productos que deban llevar instrumentos de control (es decir, todos aquéllos, inclusive cigarrillos, en que es posible determinar, mirando el producto, si éste ha tributado), la Aduana requerirá a la DCI la constancia de que el importador está inscripto como responsable del impuesto y del efectivo ingreso del mismo, antes de autorizar el despacho a plaza (art. 123 dec. reg.). Si el importador actuara por cuenta de un tercero⁷, éste deberá acreditar su inscripción en la DCI (art. 124, inc. 1^o dec. reg.). La reglamentación establece la responsabilidad solidaria del importador y el tercero por cuya cuenta actúa respecto del pago del impuesto (art. 124, inc. 2^o, dec. reg.), lo cual debería aparecer en la ley. De lo contrario, se crea un responsable por vía de decreto, lo cual violaría el principio constitucional de legalidad.

4) Venta posterior

Todo bien que ha tributado impuestos internos al momento de ser introducido en forma definitiva al territorio aduanero, debe tributar nuevamente, como si fuera de fabricación nacional, al momento de su primera transferencia.

La ley ha querido evitar el efecto cascada que pudiera tener esta imposición en dos etapas y ha establecido que el importe abonado por impuestos internos a la importación puede computarse como pago a cuenta del debido en esta segunda etapa, en la medida que corresponda a los bienes vendidos. Es decir, no cualquier impuesto interno que deba pagar el contribuyente, sino sólo aquel que corresponda a la venta de esos bienes importados. Por otra parte, la ley expresamente prohíbe que dicho cómputo como pago a cuenta genere saldo a favor del contribuyente (art. 76, inc. 8^o, *in fine* según la ley 23.871).

Igual situación se configura cuando el producto fue importado para uso personal (v. *infra*, punto 6) y tributo internos al momento de la importación, pero es enajenado en un plazo menor de dos años desde su despacho a plaza. Transcurrido

⁷ No debemos olvidar que el importador, para ser tal, debe actuar a nombre propio (art. 91, ap. 1 CAI), aunque lo haga por cuenta de un tercero.

ese término, no podrá realizarse el cómputo como pago a cuenta (art. 76, inc. 9, LInt).

En caso de que la transferencia sea a título gratuito se aplicarán las reglas vistas en el § III, punto 2. Pero si no se pudiera establecer su valor en plaza se considerará, sin admitir prueba en contrario, que la base imponible es el doble de la considerada para su importación (art. 76, inc. 10, LInt).

5) Reimportación

En principio, a los fines de los impuestos internos, la reimportación de mercaderías gravadas se considera una importación común y, por ende, debe tributar. Sin embargo, la legislación establece una exención, sujeta a una serie de condiciones surgidas de armonizar las normas impositiva (art. 82, LInt) y aduanera (arts. 566 y 568, CAd):

a) que el servicio aduanero haya comprobado que la mercadería reimportada es la misma que se exportó (art. 568, inc. a) CAd) y que se encuentra en el mismo estado en que se exportó (art. 568, inc. c), CAd);

b) que la mercadería sea reimportada por la misma persona que la exportó, la cual debe ser su propietaria (arts. 82, LInt y 568, inc. d) CAd);

c) que la reimportación se produzca antes del plazo máximo fijado por la reglamentación, a partir de la exportación. Este plazo, según el Código, no podrá superar los cinco años (art. 568, inc. e) CAd); actualmente hay varios plazos: 1) un año para mercadería consumible y toda mercadería de origen extranjero que hubiera sido librada al consumo de plaza antes de ser exportada, 2) cinco años para ciertos aparatos, máquinas y motores, 3) tres años para las restantes (dec. 1001/82, art. 84). Como se ve, hay productos gravados con impuestos internos en las tres categorías;

d) que el tributo ya abonado no hubiera sido acreditado ni devuelto, en caso de mercaderías importadas antes de su exportación;

e) que la mercadería vaya directamente de la aduana a la fábrica donde fue producida, bajo control de la DGI, cuando sean productos del Título I.

6) Importaciones para uso personal

Las importaciones para uso personal tienen un tratamiento especial:

La Ley de Internos (art. 56) grava todos aquellos efectos del Título II (v. *supra*) que sean importados para uso personal y estén sujetos al pago de derechos de importación. Esto remite al Código Aduanero.

Existen dos regímenes de importación para uso personal: el régimen de equipaje (sección VI, Cap. 4) para los pasajeros y el régimen de pacotilla (sección VI, Cap. 6) para los tripulantes. Se establece que los efectos importados para uso personal están exentos del pago de derechos de importación, siempre que no superen los máximos previstos por la reglamentación aduanera (arts. 499 y 525, CAd). Por ende, su importación también está exenta de impuestos internos. En resumen, para que productos importados para uso personal estén gravados con impuestos internos deben: a) pertenecer al Título II de la ley; b) superar los máximos previstos por la reglamentación aduanera según los arts. 499 y 525, CAd y, por lo tanto, tributar derechos de importación.

Indica el artículo 76, inciso 9º de la ley que en estos casos la base imponible debe incluir, además de lo ya visto para importación, los gastos facturados por el despachante de aduana.

7) Exportación

Como su nombre lo indica (única vez que puede decirse esto) los impuestos internos están destinados a gravar productos que circulen en el interior del país. En caso de no ocurrir esto, la regla general sería no gravarlos. Veamos las posibilidades:

1) No se ha generado el hecho imponible (expendio) antes de su exportación: están exentos del pago del tributo.

2) Ya se ha generado el hecho imponible antes de su exportación: procede la devolución o acreditación del importe ya pagado. Para ello la ley impone tres condiciones: a) que se documente debidamente la salida al exterior; b) que, tratándose de productos que llevan instrumentos fiscales que acreditan el pago, éstos sean inutilizados, y c) que, tratándose de productos elaborados con materia prima gravada, se acredite el uso efectivo de esa materia prima.

También están sujetos a disposiciones equivalentes los productos exportados bajo el régimen especial del rancho (Código Aduanero, sección VI, Cap. 5).

En cuanto a los objetos suntuarios, sólo podrá devolverse o acreditarse el importe pagado por la última etapa de su comercialización (art. 89, dec. reg.).

IX. RÉGIMEN PENAL

Para los impuestos internos, además de los delitos generales de la ley 23.771 y las infracciones generales de la ley 11.683, el legislador creó infracciones y delitos específicamente referidos a ellos. Empero, ninguno de estos ilícitos se refiere a todos los productos gravados. Son ilícitos específicos para determinadas situaciones que la ley ha querido punir particularmente o con penas más severas que las que surgirían de las leyes 11.683 y 23.771.

1) Delitos

A) Delito de los artículos 10 y 11 de la Ley de Internos: La acción típica de este delito es presentar una declaración falsa o realizar cualquier acto u omisión que tenga por mira defraudar los impuestos internos del Título I. La sanción es de un mes a tres años de prisión, pero sólo en caso de grave defraudación, reincidencia general o concurso de infracciones. Con la sanción de la Ley Penal Tributaria 23.771, vemos que la acción típica de este delito está subsumida en las de los artículos 1º y 2º de dicha ley. Por ello consideramos que esta disposición de la Ley de Internos ha quedado tácitamente derogada (*lex posterior*) por la ley 23.771. De lo contrario, más allá de la despropiedad de un régimen penal especial con las mismas acciones típicas del general, se crearía un sistema más benévolo para quienes defrauden impuestos internos, que ningún motivo de política legislativa parece justificar.

B) Delito del artículo 39 de la Ley de Internos: En primer lugar, cabe plantearse si este régimen, referido exclusivamente a alcoholes etílicos, sigue en vigencia después del dictado de la ley 24.566 (B.O., 13-X-1995) sobre alcoholes etílicos y metílicos. Debemos considerar los siguientes puntos: a) la ley 24.566 inviste como autoridad de aplicación al Instituto

Nacional de Vitivinicultura (INV) (art. 4°); b) la ley 24.566 deroga toda disposición anterior que le sea opuesta (art. 39); c) quedan a salvo, por disposición expresa de la ley, las competencias de la DGI en la materia (art. 3°); d) las penalidades de la ley 24.566 (arts. 29 y 30) se refieren al régimen de control, cuyo fin es la protección de la salud pública, pero no al régimen tributario; y e) las penalidades de la Ley de Internos (arts. 35 y 39) se refieren al control de la actividad a los fines de la percepción de tributos, pero no persiguen ningún objetivo sanitario. De lo enunciado vemos que las penalidades de la Ley de Internos y de la Ley de Alcoholes tienen bienes jurídicos tutelados diferentes y conductas típicas también diferentes, como se observa cotejando ambas normas; por lo tanto, no se oponen entre sí y ninguna deroga a la otra. Fortalece esta afirmación la salvedad expresa que la Ley de Alcoholes hace respecto de la DGI, lo que permite suponer que se quisieron sustraer las cuestiones tributarias de los alcoholes de la competencia del INV y mantenerlas dentro del ámbito de las leyes respectivas. Tampoco hay ninguna referencia a tributos en la Ley de Alcoholes, como no sea la tasa del 2% del artículo 6°, que se refiere sólo a alcoholes metílicos, los cuales no tributan impuestos internos. Por todo lo expuesto, concluimos que el régimen penal de impuestos internos sobre alcoholes etílicos continúa vigente.

El artículo 39 trae una larga lista de acciones típicas. Sin embargo, todas ellas pueden resumirse en la del inciso c): sustraer en cualquier forma alcoholes etílicos al pago del impuesto. Es necesario que haya una defraudación fiscal referida a impuestos internos.

Dicha acción está penada con: a) multa de diez a treinta veces el monto del impuesto defraudado. En caso de no poder determinarse, multa de \$136,58 a \$27.314,52 (1994); b) comiso del alcohol etílico materia del fraude y de las maquinarias y útiles que sirvieron para elaborarlo; c) prisión de tres meses a dos años y, en caso de grave defraudación, prisión de trece meses y medio a dos años (art. 39, inc. 3°, LInt). Respecto del concepto de "grave defraudación", remitimos a lo ya dicho en los delitos de los artículos 10 y 11. Pero esta norma trae otro supuesto que califica también de "grave defraudación": es la elaboración de alcoholes etílicos sin autorización de la DGI (art. 39, inc. 5°, LInt); d) inhabilitación por doble tiempo de la pena.

3) *Delito del artículo 35 de la Ley de Internos*: La acción típica es acá la posesión de aparatos destilación sin autorización del Poder Ejecutivo. Al decir "el Poder Ejecutivo" se entiende que puede ser un organismo dependiente del mismo; la ley 24.566 ha dado dichas funciones al INV. La expresión legal es "tenencia no justificada"; la justificación aludida quedará a criterio de la DGI. El bien jurídico tutelado es la fiscalización por parte del organismo recaudador, a los fines de evitar la evasión. Como ésta no se ve directamente en riesgo, estamos ante un delito de peligro abstracto. Cuenta con dos penas: prisión de un mes a dos años y "la multa establecida en este Capítulo". ¿A qué remite esta disposición?

Por tratarse de delitos, con penas privativas de la libertad, el procedimiento para imponerlas es el siguiente (art. 14, LInt): la DGI, una vez concluido el sumario, pasará las actuaciones al "Juez nacional que corresponda". Esto remite a la ley 23.771 (art. 18), que da competencia a los jueces nacionales en lo penal económico en Capital Federal y los jueces federales en el resto del país.

2) *Infracciones*

A) *Infracción del artículo 16 de la Ley de Internos*: En esta infracción hay sujetos determinados ("Las empresas de transporte y cualquier acarreador") que realizan la acción típica: transportar productos gravados con impuestos internos que no lleven adheridos los instrumentos fiscales correspondientes. Por lo dispuesto en el artículo 18 solamente los llevan los alcoholes, las bebidas alcohólicas y los vinos; los tabacos (art. 23 y 24, LInt) llevan fajas valorizadas que a estos efectos son asimilables. En cuanto a la acción, basta el mero transporte, no es necesaria la propiedad de dichos productos. La pena es una multa igual al doble de los impuestos internos que los productos transportados en infracción habrían debido pagar.

B) *Infracción del artículo 565 del Código Aduanero*: La acción típica en esta infracción es la tenencia por cualquier título de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales que no tenga adheridos los instrumentos fiscales de impuestos internos (remisión al art. 18, LInt). Por lo dispuesto en la Ley de Internos (v. supra, A), se trata de los tabacos, los alcoholes, las bebidas alcohólicas y los vinos.

Por lo tanto únicamente puede configurar esta infracción la tenencia de dichos productos.

Las penas principales son el comiso de la mercadería en infracción y una multa de una a cinco veces su valor en plaza (art. 985, CAd). Podrá disponerse con carácter accesorio la clausura del local o comercio donde la mercadería se encuentre y sus dependencias anexas o depósitos por un plazo de hasta un año (art. 988, CAd). En caso de segunda reincidencia el plazo de clausura será de seis meses a dos años y se le agregará inhabilitación para ejercer el comercio por igual tiempo (art. 988, CAd). Como vemos, las penas son mucho más duras que en materia impositiva.

El proceso también lo es. La primera autoridad interviniente deberá disponer no sólo el secuestro de la mercadería en infracción, sino también la clausura provisional del correspondiente local o comercio (art. 989, ap. 1, CAd). Para no sufrir dicha clausura, el interesado deberá ofrecer bienes para que sean embargados hasta el monto máximo de la multa prevista (art. 989, ap. 2, CAd).

C) *Infracción del artículo 591 del Código Aduanero*: La acción típica es acá la transferencia por cualquier título con fines comerciales o industriales de mercadería de origen extranjero sin los instrumentos fiscales de impuestos internos. Por lo ya mencionado en otras infracciones, sólo puede tratarse de tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas y vinos. La pena será una multa de una a cinco veces el valor en plaza de la mercadería en infracción objeto de la transferencia.

Para las infracciones, las penas son impuestas previo sumario administrativo, el cual se registrará por la ley 11.683 para la A) y por el Código Aduanero para las B) y C).

BIBLIOGRAFÍA

- COSCIANI, Cesare, *Scienza delle finanze*, 8 ed., UTET, Torino, 1979.
JABACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1983.
LAINOVITTA, Hilario J., *Impuestos Internos y para el Fondo Nacional de Autopistas*, Depalma, Buenos Aires, 1989.

LAPROVITERA, Hilario J., "Las elaboraciones por cuenta de terceros en los impuestos internos", en *La Informada*, t. 4, p. 237.

MAFFIZZONI, Federico, "Imposta", en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XX, Giuffrè Editore, Varese, 1970.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1982.

WENDY, Lilian N. Gurfinkel de, *Impuesto selectivo al consumo*, Depalma, Buenos Aires, 1980.

LAS SENTENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

SERGIO IVÁN STEPANENKO

I. INTRODUCCIÓN

En las causas que tramitan ante el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante, T.F.N.) se emiten distintos tipos de pronunciamientos que van desde providencias simples, de mero trámite, hasta sentencias definitivas que resuelven el fondo de la cuestión planteada¹ o excepciones previas que ponen o no fin al litigio².

Este organismo jurisdiccional también resuelve recursos de amparo, allanamientos, homologa desistimientos, practica liquidaciones y regulaciones de honorarios, acumula o escinde expedientes, deniega o habilita su instancia en recursos de apelación por retardo en materia aduanera —estos últimos con interesantes particularidades desde el punto de vista procesal³—, etcétera.

Analizar aquí este vasto universo de resoluciones y sus importantes características, nos obligaría a exceder ampliamente el generoso espacio que se nos ha concedido, por lo que

¹ Ver "Competencia del Tribunal", art. 141 de la ley 11.683 (en adelante "la Ley" y salvo expresa mención en contrario, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones).

² Ver "Excepciones", art. 153 de la Ley.

³ Como por ejemplo, que son dictados por el vocal instructor y no por la Sala, conforme lo establecido por el art. 1159 del Código Aduanero (en adelante, "C.A").

sólo nos referiremos a las normas y situaciones procesales relacionadas con las sentencias que resuelven el fondo de la causa y excepciones planteadas como de previo y especial pronunciamiento.

Debemos aclarar también que, aunque alguno de los puntos que trataremos puedan resultar de poca utilidad práctica para los litigantes, hemos decidido su inclusión en el presente trabajo teniendo especialmente en cuenta quiénes son sus destinatarios, toda vez que esos temas han sido extraídos de preguntas e inquietudes que nos fueron formuladas a lo largo de distintos cursos en los que hemos colaborado durante nuestra actividad docente.

II. LAS SENTENCIAS

1) *Clasificación*

Sabido es que las sentencias pueden ser clasificadas en definitivas, interlocutorias y homologatorias.

Las primeras son aquellas que ponen fin al litigio impidiendo la reapertura de la cuestión resuelta en otro juicio. Las interlocutorias, en cambio, son las que resuelven cuestiones que requieren sustanciación, planteadas durante el curso del proceso. Las homologatorias son aquellas que recaen como consecuencia de desistimientos, transacciones o conciliaciones⁴.

Giuliani Penrouge y Navarrine enseñan que la diferenciación entre sentencias definitivas e interlocutorias, establecida en el CPCCN, fue realizada por la Ley "...desde mucho antes... pues ya en el t.o. 1960 hablaba de sentencias definitivas y de sentencias que resuelven cuestiones previas..."⁵.

Siguiendo esta línea clasificatoria, y refiriéndonos sólo a las sentencias cuyo estudio abordaremos, son "definitivas" aquellas que ponen fin a la causa, ya sea respecto del fondo de la cuestión, o respecto de excepciones de previo y especial

⁴ Ver arts. 161 al 165 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (en lo sucesivo "CPCCN").

⁵ Giuliani Penrouge, Carlos M. - Navarrine, Susana C., *Procedimiento Tributario*, en comentario al art. 171 de la Ley.

pronunciamiento, e "interlocutorias" aquellas que resuelven cuestiones de previo y especial pronunciamiento que no ponen fin al litigio⁶.

2) Forma

La instrucción de las causas que se someten a consideración del T.F.N. es realizada unipersonalmente por el vocal que resulte sorteado en los términos del art. 137 de la Ley, que establece en lo pertinente: "*La distribución de los expedientes se realizará mediante sorteo público, de modo tal que los expedientes sean adjudicados a los vocales en número sucesivamente uniforme; tales vocales actuarán como instructores de las causas que les sean adjudicadas...*".

Cuando la instrucción finaliza, son elevadas a Sala a efectos del dictado de la sentencia correspondiente⁷.

Conforme surge del artículo 59 del Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante RPTFN), dichas sentencias pueden ser dictadas de manera impersonal o adoptando la forma de votos individuales (el vocal instructor es el preopinante y los demás integrantes de la Sala emiten su voto siguiendo el orden que en la norma se establece).

El artículo citado contempla también las distintas situaciones que pueden presentarse como consecuencia de la vacancia y/o licencia de alguno de los vocales, de su excusación, o del incumplimiento de la obligación de emitir su voto en término —siempre en los casos en los que el vocal no sea el preopinante—⁸.

⁶ Sin perjuicio de señalar que las mismas no son objeto del presente trabajo, cabe destacar que entre las formas anormales de terminación del procedimiento ante el T.F.N. no figuran la transacción (con excepción de lo previsto en el art. 187 del C.A.), la conciliación, ni la caducidad de instancia. Ver, entre otras, Dra. García Vizcarra, Catalina, *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Superiores*, Cap. 20, ap. C), p. 381.

⁷ El T.F.N. es un órgano colegiado, integrado por siete Salas de tres vocales cada una, cuatro de ellas con competencia impositiva y las restantes con competencia aduanera.

⁸ Al respecto el art. 59 del RPTFN, establece que "...En los supuestos de excusación y licencia previstos en los arts. 166 segunda parte, de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y 1162 del Código Aduanero, sólo

En algunos supuestos especiales, la sentencia también puede ser dictada por el Tribunal convocando a plenario (lo que sucede cuando se necesita unificar jurisprudencia de las distintas Salas o reverter jurisprudencia plenaria anterior) —ver arts. 137 de la Ley y 73 del RPTFN⁹—.

3) Contenido

Entre los distintos temas que podrían ser aquí tratados, sólo nos referiremos a la declaración de inconstitucionalidad de las normas, a las liquidaciones y a la imposición de costas.

a) Declaración de inconstitucionalidad

La sentencia del T.F.N. no puede contener pronunciamiento alguno respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones.

será requerido el voto de los vocales subrogantes cuando los miembros de la Sala no coincidan en la solución de la causa, salvo que el subrogante sea vocal preopinante.

... *"Lo dispuesto precedentemente comprende el supuesto de excusación, salvo que quien se hubiere excusado sea el vocal preopinante, y asimismo el supuesto en el que —de conformidad con lo que dispone el reglamento interno— se produzca el incumplimiento de uno de los vocales (que no sea el preopinante) de la obligación de emitir su voto en término y dicha situación subsista al momento del vencimiento del plazo para dictar sentencia.*

Igualmente será suficiente —para el dictado de la sentencia— el concurso de dos votos coincidentes cuando el vocal preopinante sea el único vocal titular de la Sala, esto es que si el segundo voto —es decir el del vocal subrogante que siga en el orden establecido en el art. 6º del presente reglamento— fuere coincidente, no será necesario el voto de otro vocal subrogante.

Los criterios precedentemente establecidos se aplicarán para el dictado de cualquier otra resolución o providencia que debiere emitir la Sala...".

⁹ El art. 73 del RPTFN, establece que: "El presidente o en su caso el vicepresidente del Tribunal dictará la resolución por la que se convoque a Plenario (art. 137, 2da. y 3er. párrafos de la ley 11.683, t.a. en 1978 y sus modificaciones) dentro de los quince días de notificada la elevatoria por la Sala o de producido el informe por la Secretaría General de la competencia de que se trate, y la reunión plenaria deberá llevarse a cabo dentro de los quince días siguientes al dictado de la citada resolución. Si el Plenario se hubiera convocado en los términos del tercer párrafo del art. 137 de la citada ley 11.683, la sentencia plenaria que establezca la doctrina legal a que se refiere el mencionado párrafo de la norma, será notificada a las partes intervinientes en la causa por la cual se hubiera efectuado la convocatoria juntamente con la sentencia en que la respectiva Sala haga aplicación de dicha doctrina".

Así lo establece el artículo 167 de la Ley (y el art. 1164 del C.A.)¹⁰ norma en la cual, no obstante ello, se deja de lado tal limitación cuando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse su interpretación.

Lo dicho no significa que el T.F.N. resulte incompetente para resolver cuestiones en las cuales el único fundamento de la recurrente o demandante sea un planteo de inconstitucionalidad.

La limitación no hace a su competencia sino que implica una restricción al contenido de sus pronunciamientos, por lo que, ante tal supuesto, podrá decidir el caso independientemente de lo alegado por las partes —en virtud del principio de inmediatez consagrado por el artículo 146 de la Ley (art. 1143, C.A.)—, o pronunciarse, según el caso, acerca de la efectiva validez de la norma, es decir, sobre su constitucionalidad, puesto que a tales efectos no posee limitación alguna.

En cambio, "... podrá declarar, en el caso concreto, que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada...", supuestos en los cuales la sentencia será comunicada al organismo de superintendencia competente (art. 168, de la Ley y 1165, C.A.).

b) Liquidaciones

Es facultativo para el Tribunal practicar en la sentencia la liquidación de los tributos y accesorios, como así también fijar el importe de la multa. Ello así, toda vez que si lo estima

¹⁰ Art. 167 de la Ley (y art. 1164, C.A.): "La sentencia no podrá contener pronunciamientos respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, o no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal".

Resultan interesantes las críticas y comentarios formulados al respecto por Abasco, entre ellas, la incorrecta diferenciación que se realiza entre normas tributarias y aduaneras, cuando en realidad estas últimas también son tributarias. Asimismo explica que "...hubiera sido suficiente referirse a leyes a secas, toda vez que ...el Tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de ninguna ley cualquiera fuere su carácter". Ver *Procedimientos Aduaneros*, Cap. III, pts. 24, ps. 237 y sigs.

conveniente, puede, en cambio, dar las bases precisas para ello, ordenando a las reparticiones recurridas (Dirección General Impositiva o Administración Nacional de Aduanas) que la practiquen en el término de treinta días, prorrogables por igual plazo y por única vez, bajo apercibimiento de practicarla el recurrente.

Si tal apercibimiento se hiciera efectivo, una vez practicada la liquidación por la actora, el Fisco sólo podría manifestar sus oposiciones, debiéndolo hacer, en su caso, al contestar el traslado que de ella se le correrá.

De la liquidación (haya sido ésta practicada por el Fisco originariamente o por la actora en caso de incumplimiento del primero) se dará traslado por cinco días a la contraria (se le remite la copia a la que hace referencia el art. 62, RPTFN), vencidos los cuales el Tribunal resolverá dentro de los diez días¹¹ y ¹².

c) Costas

Desde el 28 de abril de 1960, fecha en la cual comenzó a funcionar el T.F.N., las costas han tenido distinto tratamiento normativo (y sufrido varias modificaciones).

¹¹ El art. 169 de la Ley (art. 1166, C.A.) establece: "El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa, o si lo estimare conveniente, deberá dar las bases precisas para ello ordenando a las reparticiones recurridas que practiquen liquidación en el término de treinta días, prorrogables por igual plazo y una sola vez, bajo apercibimiento de practicarla el recurrente."

De la liquidación practicada por las partes, se dará traslado por cinco días, vencidos los cuales el Tribunal resolverá dentro de diez días. Esta resolución será apelable en el plazo de quince días, debiendo fundarse al interponer el recurso".

Por su parte, el art. 62 del RPTFN, dispone: "La liquidación será presentada por la repartición fiscal en duplicado, cuando deba practicarla el Fisco nacional. De igual modo procederá la parte actora o demandante cuando esté a su cargo practicar dicha liquidación".

¹² Si la actora conformara la liquidación presentada, el Tribunal no tiene facultades —con fundamento en el art. 146 de la ley 11.683 o 1143 del C.A.— para realizar una nueva liquidación que arroje una cantidad mayor y suplante la voluntad expresa del acreedor que aceptó el monto... (Conf. CNFed. Cont. Adm. Sala IV, "Unión Carbón Arg. S.A.I.C.", del 13-DI-1984, citado por el Dr. Sanz de Urquiza, Fernando G., en *El Proceso en el Tribunal Fiscal de la Nación*, como nota 45).

Originariamente, su imposición no estaba prevista en el procedimiento ante el Tribunal¹³, introduciéndose tal posibilidad recién a partir del 1º de enero de 1973 —fecha de entrada en vigencia de la ley 20.024¹⁴—, régimen que se mantuvo con la ley 20.046 y en lo sucesivo, hasta el dictado del decreto 1684/93 —de necesidad y urgencia—.

Hasta el año 1993, el Tribunal se encontraba facultado para eximir de los gastos causídicos a la vencida, ya sea en forma total o parcial, cuando se dieran determinados supuestos, como por ejemplo, cuestiones de hecho o derecho dudosas o de interpretación compleja, y/o respecto de las cuales existiera jurisprudencia contradictoria, expresándolas en el pronunciamiento bajo pena de nulidad.

A partir del mencionado decreto, la situación adquirió un matiz totalmente novedoso, fatalista y contrario a todos los principios procesales de nuestro ordenamiento jurídico general. Su artículo 7º, inciso c), apartado b), sustituyó el último párrafo del artículo 166 por el siguiente:

"La parte vencida en juicio deberá, sin excepción alguna, pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado. A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rigen en materia de

¹³ El art. 156 de la Ley (t.o. en 1960, dec. 9744 del 18-VIII-1960) establecía que: "La sentencia del tribunal será dictada por mayoría absoluta de votos. Las costas serán en el orden causado pero a petición de parte, fijará el tribunal los honorarios de los profesionales intervinientes, las aranceles vigentes". Con la ordenación dispuesta por el decreto 5428 del 30-VIII-1968, la norma en cuestión, como art. 153, quedó redactada de la siguiente forma: "Realizada la audiencia de vista de la causa, el Tribunal dictará sentencia en el término de cinco días. Las costas serán en el orden causado, pero a petición de parte, fijará el Tribunal los honorarios de los profesionales intervinientes, aplicando los aranceles vigentes, cuyo abito será aplicable".

¹⁴ Conforme enseñan Giuliani Ferraguz y Navarrina, la Exposición de Motivos de la ley 20.024 explicó en estos términos la reforma introducida: "Resulta acorde con los principios generales corrientes la imposición de costas al vencido, tal como ocurre en cualquier controversia jurisdiccional entre partes diferenciadas, ya que es injusto que la parte victoriosa deba soportar el costo de un litigio en el que le asista el Derecho. Simultáneamente, se prevé la posibilidad de que la medida no de tener un efecto desalentador sobre quienes acuden al tribunal animados sólo de espíritu dilatorio", op. cit., en comentario al art. 166 de la Ley —texto anterior a la reforma del dec. 1684/93—.

arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes".

Actualmente, aunque los sentenciantes adviertan que el tema que resuelven (o los motivos por los cuales rechazan un recurso o revocan la disposición recurrida) posee características suficientes como para decretar las costas por el orden causado, deben imponerlas a la vencida, debiendo dejar de lado ponderables consideraciones basadas en la racionalidad jurídica y en la equidad de los pronunciamientos¹⁵, sin más alternativas que, de estimarlo necesario, dejar a salvo su opinión personal aclarando, por ejemplo, que si bien deberían aplicarse las costas por el orden causado debido a que el resultado al que se arriba se fundamenta en circunstancias de características tales que así lo recomiendan, en virtud de la normativa comentada corresponde su imposición a la vencida.

Difícil resulta comprender los objetivos perseguidos por los creadores de tal reforma, que se aparta de los principios vigentes en el Derecho procesal general¹⁶ y coarta inexplicablemente las facultades de los miembros del Tribunal, toda vez que tampoco se hace ninguna referencia a ella en la Exposición de Motivos del decreto o en su mensaje de elevación.

¹⁵ Coincidimos con Sanz de Urquiza cuando señala: "La reforma se ha apartado de la tradición, al consagrar el principio de que la derrota es el fundamento de la condena en costas, con prescindencia de la buena fe del vencido...", y que "...la nueva norma, obliga al Tribunal a decidir mecánicamente una cuestión que debe ser obra de justicia y equidad...". Sanz de Urquiza, op. cit., Cap. 8, pto. 1, ps. 117-118.

¹⁶ El CPCCN, en su art. 68 establece, como principio general, que: "La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado". Sin embargo, con gran acierto legislativo, ante el rigor de la norma, a continuación dispone que: "...el juez podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad". Cabe señalar que, como toda norma supletoria, su aplicación al procedimiento ante el T.P.N. está prevista para aquellos asuntos no contemplados por las normas especiales de tal procedimiento, por lo cual, en lo que a este artículo se refiere, la supletoriedad no es procedente (ni lo era). Pero también es cierto que las disposiciones pertinentes del art. 168 resultaban concordantes con éste.

III. LLAMAMIENTO DE AUTOS A SENTENCIA

En forma necesariamente previa al dictado de las sentencias, el Tribunal debe dictar un proveído poniendo los "autos a sentencia"¹⁷.

La oportunidad para ello no siempre tuvo una regulación tan precisa como la que posee actualmente, toda vez que con anterioridad al dictado del decreto 1684/93, ni la Ley ni el C.A., establecían plazo alguno al efecto.

Siendo que a partir de dicho acto se iniciaba (al igual que en la actualidad) el cómputo del plazo para dictar la sentencia¹⁸, tal omisión era sumamente grave puesto que se dejaba abierta la posibilidad de que, por diversas circunstancias, el pronunciamiento final se demorara considerablemente ante la falta de llamamiento de autos.

Afortunadamente, en aras de una mayor claridad y celeridad procesal, el mencionado decreto en su artículo 7° inciso o), modificó esa situación agregando un párrafo a continuación del segundo del artículo 166 de la Ley (y un segundo párrafo al art. 1158, C.A.) por el cual se fijó un plazo de cinco días y otro de diez, para que la Sala emita, según los casos, tal proveído. La norma, en lo pertinente, quedó redactada de la siguiente manera:

"Cuando no debiera producirse prueba o vencido el término para alegar, o celebrada la audiencia para la vista de la causa, en su caso, el Tribunal pasará los autos para dictar sentencia..." (1er. párr.) (...) "La Sala efectuará el llamado de autos dentro de los cinco o diez días de que éstos hayan sido elevados por el vocal instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia según se trate de los casos previstos por el artículo 153 y 154 o 158, respectivamente, computándose los términos establecidos por el artículo 170 a partir de quedar

¹⁷ Existen pronunciamientos para cuyos dictados no es necesario llamar autos a sentencia, alguno de los cuales incluso pueden poner fin a la causa, pero ninguno es de aquellos cuyo estudio nos convoca en el presente trabajo. Podemos mencionar al respecto sentencias que resuelvan recursos de amparo o que habiliten o no la instancia ante el T.F.N. en recursos de apelación por retardo en materia aduanera, que resuelvan allanamientos o que homologan desistimientos.

¹⁸ Arts. 170 de la Ley, y 1167 del C.A.

*filme el llamado** —párrafos tercero del art. 166 y segundo del 158, C.A.—¹⁹.

El primero de los plazos indicados (cinco días) está establecido para las cuestiones de puro derecho respecto del fondo de la causa, y para los casos en los que deban resolverse excepciones opuestas, en las que se hubiera producido prueba o no, siempre que el tratamiento de éstas haya sido declarado como de previo y especial pronunciamiento²⁰, y comienza a correr desde que la causa fue elevada a Sala.

El segundo (diez días) ha sido fijado para el dictado de sentencias definitivas a pronunciarse sobre el fondo de las causas en las cuales se hubiere producido prueba, como así también para el caso de excepciones opuestas por las partes cuyo tratamiento haya sido dispuesto con el fondo y respecto de las cuales se haya producido prueba²¹ y se inicia cuando la causa ha quedado "en estado de dictar sentencia".

Al respecto, se ha dicho que "... ha quedado claro que el plazo (que ahora existe) para efectuar el llamamiento tiene,

¹⁹ Los arts. 153, 154, 156 y 170 de la Ley se corresponden con los arts. 1149, 1150, 1155 y 1167 del C.A.

²⁰ El art. 31 del RPTFN, establece: "En los casos en los que se hubieren planteado excepciones y se hubiera resuelto su tratamiento con carácter previo, y a la vez se hubiera ordenado prueba sobre dichas excepciones, el vocal fijará un plazo para su producción, el que no podrá exceder de sesenta días sin posibilidad de prórroga pero sin perjuicio de las medidas para mejor proveer que se pudieren disponer. Producida la prueba dentro del plazo fijado, o vencido dicho plazo o, en su caso, cumplidas las medidas para mejor proveer ordenadas, el vocal declarará la clausura del período probatorio y una vez firmes, elevará de inmediato los autos a la Sala".

Por su parte el art. 49, dispone: "En los casos en que se hubiera dispuesto la elevatoria a Sala en las situaciones planteadas en los arts. 30 y 31 de este reglamento, dicha Sala efectuará el llamamiento de autos dentro de los cinco días de la referida elevatoria".

Aisl, el plazo para llamar autos a sentencia para resolver excepciones previas, es (al igual que para las cuestiones de puro derecho respecto del fondo de la causa) de cinco días, y corre a partir de la elevatoria a Sala. La igualdad de tratamiento que en este punto da la ley a las excepciones previas sin diferenciar si en ellas se produjo o no prueba, encuentra fundamento en el hecho de que, ni en la Ley ni en el RPTFN se otorga el derecho de alegar respecto de las pruebas que se hubieran producido durante la sustentación de las mismas.

²¹ Supuesto este último que se verá en el apartado 4) del presente párrafo.

cualquiera sea el supuesto, un punto de partida preciso, que será, según el caso, la elevatoria a Sala, o la agregación de los alegatos, o el vencimiento del plazo para ello, o la realización de la audiencia para la vista de causa. Actos todos indicativos de que así —siempre en su caso— los autos quedan en estado de dictar sentencia...²²

No obstante ello, el tema así planteado generó algunos interrogantes. Nos referiremos a aquéllos respecto de los cuales hicimos una genérica mención al inicio del presente trabajo:

1) ¿Cuándo se considera que las causas han quedado "en estado de dictar sentencia" a los fines del cómputo del plazo de diez días establecido por el artículo 166 de la Ley?

La expresión "en estado de dictar sentencia" contenida en el mencionado artículo 166, se encuentra necesariamente vinculada con las disposiciones del artículo 158 (art. 1155, C.A.), en cuanto dispone que una vez vencido el término de prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiere ordenado, el vocal instructor deberá declarar su clausura y elevar los autos a la Sala, la que de inmediato los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, por el término de diez días o bien convocará audiencia para la vista de la causa²³, la que deberá realizarse dentro de los veinte días de la elevatoria.

La causa queda en estado de dictar sentencia cuando se han agregado los alegatos (ver 1er. párr., art. 166) —o cuando ha finalizado la etapa para ello— o bien cuando se ha producido la audiencia para la vista de causa (este último, instituto procesal en desuso) toda vez que no existe ningún otro paso legal a seguir que no sea el llamamiento de autos.

No obstante, en la práctica, tendremos ante nosotros distintos momentos:

a) el del vencimiento del plazo establecido para alegar —que puede o no coincidir con la fecha de presentación del último alegato—;

²² Zurino, Vera - Sarli, Jorge C. "Procedimientos en materia aduanera: reforma del Código Aduanero por decreto 1684/93", en *Derecho Tributario*, T. VII, p. 606 ("Referencia especial al art. 1156").

²³ Esto sólo cuando por este fundado entendido necesario un debate más amplio.

b) el de la fecha en la cual la Secretaría General deja constancia del vencimiento y eleva los autos a la Sala a sus efectos; y

c) el de la fecha de recepción de las actuaciones en Sala.

En nuestra opinión, resultaría conveniente que el plazo para poner autos a sentencia empiece a correr a partir de la fecha en la cual la Secretaría General deja la aludida constancia y eleva los autos a la Sala, siempre y cuando tal constancia sea emitida dentro de un tiempo razonable (v.gr., no más de dos días) y la elevatoria sea realizada en la misma fecha de la constancia.

El trámite de los alegatos se desarrolla en un ámbito físico distinto al de la Sala que los ordenó, y ésta, si bien lleva acabado control del vencimiento de dichos plazos, no tiene contacto directo con las actuaciones, las que se encuentran en Secretaría General²⁴, a lo que puede agregarse que, vencido el plazo para alegar (habiendo sido presentados o no uno o ambos alegatos), el expediente podría llegar a Sala habiendo transcurrido algunos días del plazo para llamar autos a sentencia.

2) El dictado de un acto de Sala anterior al llamamiento de autos a sentencia, ordenando la producción de medidas para mejor proveer, ¿suspende dicho llamamiento hasta el cumplimiento de esta última?

Las medidas para mejor proveer de Sala pueden ser dispuestas "... en cualquier estado de la causa...", anterior a la sentencia (arts. 159 de la Ley y 1156, C.A.). Por ende, a partir de la elevatoria a Sala, pueden ordenarse antes o después del auto que llama a sentencia.

Cuando tales medidas se ordenan con anterioridad al llamamiento de autos, este último acto deberá cumplirse igualmente dentro de los plazos establecidos por el artículo 166 de la Ley, toda vez que no existe norma alguna que permita postergarlo o suspenderlo.

²⁴ El art. 51 del RPTFN, establece: "La Sala dispondrá que por Secretaría General se entreguen los expedientes a las partes, por su orden y por el plazo de cuatro días cada una, dejándose constancia de ello en mesa de entradas a efectos de que practique sus alegatos por escrito".

De lo contrario, el plazo para llamar a sentencia dependería del cumplimiento de dichas medidas, las que según los casos, podrían incluso no cumplirse.

Resulta ilustrativo al respecto lo sostenido por los autos citados en la nota 22 (aunque se refieran a normas equivalentes del C.A.): "... Si se dispone una medida en los términos del artículo 1156 es evidente que el Tribunal considera que los autos quedarán realmente en estado de dictar sentencia una vez cumplida esa medida. Los actos que marcan el punto de partida del plazo para el llamamiento son los que normal o habitualmente indican el estado de dictar sentencia, el cual puede resultar recién como consecuencia de esa medida del artículo 1156. Sin embargo, los actos procesales que marcan el referido punto de partida son los resultantes del artículo 1158 a raíz de su remisión a los artículos 1149, 1150 y 1155, y son, en su caso, los pasos procesales reglada y necesariamente previos al llamamiento, mientras que la medida del artículo 1156 —no mencionado en el artículo 1158— es obviamente eventual. En consecuencia, el llamamiento de autos debe realizarse independientemente de disponer eventualmente una medida en los términos del artículo 1156..."²⁵.

El dictado de medidas para mejor proveer de Sala sólo suspende, hasta su producción, el transcurso del plazo para dictar sentencia²⁶ y lo amplía en treinta días (conforme lo dispone el propio art. 159), pero de ningún modo suspende el plazo para poner los autos a sentencia²⁷.

²⁵ Zunino, Corsi - Sarli, Jorge C., op. cit., p. 605. Los arts. 1156, 1158, 1149, 1150 y 1155 del C.A. se corresponden con los arts. 159 (el que además contiene disposiciones relativas a la audiencia para la vista de causa), 165, 153, 154 y 158 de la Ley.

²⁶ Los días que requiera su cumplimiento no se computan, ello así en los términos del art. 34, inc. 3º, último párrafo, del CPCCN, aplicable supletoriamente conforme lo establecido por el art. 179 de la Ley (art. 1174, C.A.). Sin perjuicio de ello, entendamos que si se dispusiera la realización de una medida para mejor proveer y fuera cumplida, y a posteriori se advirtiera la necesidad de ordenar una nueva, el tiempo transcurrido entre el cumplimiento de la primera y la fecha del auto que ordena la segunda deberá considerarse "plazo transcurrido", es decir, deberá restarse del plazo para sentenciar, a no ser que la segunda sea consecuencia de la insuficiente contestación de la primera o estén relacionadas como causa y efecto una respecto de la otra (que una sea continuación necesaria de la otra), ya como aclaratoria, complementaria, etc.

²⁷ Este supuesto no debe ser confundido con el dictado de medidas para mejor proveer previsto por el nuevo art. 158 de la Ley (art. 1156,

3) *En las causas de puro derecho, ¿es necesario que quede firme el auto de elevatoria a Sala para que comience el cómputo del plazo para llamar autos a sentencia?*

La pregunta, como sabemos, es extensible a los casos en los cuales deban resolverse excepciones declaradas como de previo y especial pronunciamiento (se haya o no producido prueba al respecto), toda vez que en ambos casos, el plazo para llamar a sentencia corre a partir de la elevatoria de la causa a la Sala.

De la interpretación literal de la norma surge que el plazo de cinco días para llamar autos a sentencia comienza a correr desde la fecha del proveído por el cual se dispone la elevatoria de la causa a Sala, y no desde que dicho auto queda firme.

Ni el ya transcripto tercer párrafo del artículo 166 de la Ley, ni el artículo 49 del RPTFN, establecen que dicho auto deba quedar firme. Por lo demás, cuando el legislador ha querido que un plazo se compute a partir de quedar firme determinado pronunciamiento, así lo ha establecido expresamente (por ejemplo, en la última parte del mismo párrafo del art. 166, cuando se refiere al cómputo del plazo para dictar las sentencias: "a partir de quedar firme el llamado").

No obstante ello, la práctica tribunaleña hace recomendable la interpretación en sentido contrario, ello así puesto que puede suceder, entre otras circunstancias, que el auto que dispone la elevatoria aún no haya sido notificado a las partes y ya haya transcurrido el plazo para poner los autos a sentencia²⁸.

C.A.), las que son dispuestas por el vocal instructor, y en una etapa distinta del procedimiento. Ellas son ordenadas antes del cierre del período probatorio, y revisten características particulares. Parte de la doctrina interpreta que llamar "medidas para mejor proveer" a las que dicta el vocal instructor es un error. Así, por ejemplo, Sarrá de Urquiza sostiene que "...no es técnicamente correcto que el vocal instructor dicte una medida para mejor proveer pues ésta la dispone la Sala interviniente (de conformidad con lo establecido en los arts. 159, ley 11.583 y 1156, C. A.), porque el vocal sólo dispone medidas de instrucción, conforme al carácter inquisitivo del proceso ante el Tribunal...", op. cit., Cap. 8, pts. 4, ps. 100-1011.

²⁸ En tal sentido, se ha interpretado que a efectos del cómputo del plazo para poner autos a sentencia debe primero quedar firme el que dispone la elevatoria a Sala. *Idem* nota anterior, Cap. 7, p. 108.

4) *¿Desde cuándo se computa y cuál es el plazo para llamar autos a sentencia en aquellas causas en las cuales el tema a resolver es una excepción cuyo tratamiento fue dispuesto con el fondo de la causa y en cuya sustanciación se produjo prueba?*

Ya nos hemos referido suficientemente al tratamiento que la Ley da a las excepciones declaradas como de previo y especial pronunciamiento (con o sin producción de prueba a su respecto) por lo que resta ver qué sucede cuando, no obstante haber sido planteadas como "cuestiones previas", el Tribunal decide tratarlas con el fondo de la causa.

Si no existiera prueba a producir sobre el fondo de la causa, ni acerca de la excepción que con él se resuelve tratar, nos encontraríamos, obviamente, frente a un supuesto igual al de las cuestiones de puro derecho.

Pero si se produjera prueba respecto de la excepción tratada con el fondo de la causa (habiendo o no prueba ofrecida en relación a este último), el plazo para llamar autos a sentencia será el de diez días, y comenzará a correr desde que la causa "quede en estado de dictar sentencia", esto es, desde el vencimiento del plazo para alegar, sencillamente porque respecto de esta prueba, aunque relativa a la excepción opuesta, está prevista la producción de alegatos.

El artículo 32 de RPTFN, dispone en lo pertinente que: *"En los casos... en los que se hubiere resuelto tratar las excepciones... con el fondo y a la vez se hubiera ordenado prueba sobre dichas excepciones (ordenándose o no prueba sobre el fondo), el vocal fijará el o los plazos previstos en el artículo 155 de la Ley (L.o. 1978 y sus modificaciones) y el artículo 1151 del C.A., vencidos los cuales... se dispondrá la clausura del período probatorio y una vez firme se elevarán de inmediato los autos a la Sala".*

Complementariamente, su artículo 50 agrega que: *"En los casos en que se hubiera dispuesto la elevatoria a Sala en las situaciones previstas en el artículo 32 de este reglamento, dicha Sala pondrá de inmediato los autos para alegar... En estos supuestos, vencido el plazo para alegar... la Sala efectuará el llamado de autos dentro de los diez días".*

Por ello nos parece muy acertada y esclarecedora la conclusión a la que arriban Zunino y Sarli: "... cabe concluir que el plazo de cinco días se da en todos los supuestos en los cuales la Sala no deba poner los autos para alegar (o llamar a

audiencia de vista de causa) y que el plazo de diez días es para cuando la Sala hubiera puesto —porque así correspondía— los autos para alegar (o convocado a audiencia de vista de causa)²⁸.

IV. PLAZOS PARA DICTAR SENTENCIA

Vimos que el plazo establecido por la Ley para el dictado de la sentencia comienza a correr desde la fecha en la que la providencia por la cual se ponen los "autos a sentencia" queda firme²⁹.

Dicho plazo difiere según se trate de sentencias que resuelvan excepciones previas, causas de puro derecho o cuestiones de fondo respecto de las cuales se hubiera producido prueba.

Al respecto, el artículo 170 de la ley (y el art. 1167, C.A.), establece, en lo pertinente, que:

"Salvo lo dispuesto en el artículo 159, la sentencia deberá dictarse dentro de los siguientes términos, contados a partir del llamamiento de autos para sentencia:

- a) cuando resolviere excepciones tratadas como cuestiones previas y de especial pronunciamiento: quince días;*
- b) cuando se tratase de la sentencia definitiva y no se produjeran pruebas: treinta días;*
- c) cuando se tratase de la sentencia definitiva y hubiere mediado producción de prueba en la instancia: sesenta días".*

²⁸ Zanino, Cora - Sarli, Jorge C., *op. cit.*

²⁹ Tal providencia queda firme a partir de los tres días de su notificación, ello como consecuencia de lo dispuesto por el art. 71 del RPTFN, en cuanto dispone que "Las providencias o resoluciones dictadas durante la tramitación de la causa, que no fueren las sentencias definitivas o los pronunciamientos a que se refieren los arts. 169 y 171 de la ley 11.693 (i.e. en 1978 y sus modificaciones) y 1166 y 1168 del Código Aduanero, sólo podrán ser objeto del recurso de reposición, el que se registrá, en cuanto a la forma y trámite, por los arts. 239 y 240 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. La resolución que recaiga no podrá ser objeto de recurso alguno".

De la simple lectura de la norma se advierte que en los casos aludidos en el inciso b), el plazo para sentenciar es de treinta días, mientras que en los del inciso c) dicho plazo es de sesenta días, por lo que bien puede interpretarse que el término se duplica cuando durante la sustanciación de la causa se ha producido prueba.

Tal circunstancia —que por lo demás resulta muy razonable dadas las mayores cuestiones que deben analizarse en un caso respecto del otro³¹— no se presenta respecto del plazo para resolver excepciones previas.

En efecto, ya sea que en relación a las mismas se hubiera producido prueba o no, el plazo para resolverlas es de quince días.

Si bien aparentemente resulta más sencillo resolver tales cuestiones, ello no siempre es así, y dependerá de los temas concretos que en ellas se debatan.

No obstante ello, tal diferencia de complejidad ha sido tenida en cuenta por el legislador al fijar un plazo para ello equivalente al cincuenta por ciento del establecido en el inciso b) y al veinticinco por ciento del fijado en el inciso c).

Pero la prueba producida (ya sea respecto de la cuestión de fondo como de la cuestión previa) debe ser debidamente merituada por el sentenciante, por lo que su existencia genera la necesidad de un plazo mayor que así lo permita.

Es por ello que, en nuestra opinión, para resolver excepciones previas también debería haber dos plazos distintos: uno para las que sean de puro derecho —que bien podría ser el actual de quince días del inciso a)— y otro para aquellas respecto de las cuales se haya producido prueba (el cual, de respetarse la misma relación temporal establecida para los casos de los incisos b) y c), debería ser de treinta días).

Los plazos establecidos por el artículo 170, pueden resultar ampliados o suspendidos por distintas causas:

³¹ Tan así es, que incluso en aquellos casos en los cuales no obstante haberse ordenado la producción de prueba, la misma, por distintos motivos, no sea cumplida, la causa será declarada de puro derecho y a efectos de su resolución se computará el plazo establecido en el inc. b) del art. 170.

1) Ampliación

a) Dictado de medidas para mejor proveer de Sala

El dictado de medidas para mejor proveer produce, como vimos, la ampliación del plazo para dictar sentencia en treinta días —motivo por el cual incluso se formula la expresa exclusión con la que se inicia el transcripto art. 170—³².

b) Intervención necesaria de vocales subrogantes

Otra de las causas de ampliación es la prevista en el párrafo incorporado al artículo 170 de la ley (y al 1167, C.A.), por el decreto 1684/93, por el que se establece que: "...la intervención necesaria de vocales subrogantes determina la elevación al doble de los plazos previstos".

Consecuentemente, en el artículo 60 del RPTFN se dispuso que en los casos en los que el vocal subrogante deba intervenir para dictar sentencia debido a la licencia o excusación del vocal que hubiera correspondido, ya sea como preopinante o, sin serlo, por intervención necesaria en razón de la no coincidencia de los otros dos vocales, los respectivos plazos previstos en el artículo 170 de la Ley y el artículo 1167 del C.A., así como el plazo previsto en el artículo 165 de la citada ley y en el artículo 1161 del citado código, se elevaran al doble.

c) Resolución del Poder Ejecutivo

El artículo 172 de la ley (art. 1169, C.A.) dispone: "Los plazos señalados en este Título se prorrogarán cuando el Poder Ejecutivo resolviere de modo general establecer términos mayores en atención al cúmulo de trabajo que pesare sobre el Tribunal, demostrado por estadísticas que éste le someterá".

La norma no se refiere sólo a los plazos establecidos para dictar sentencia, sino a todos los plazos del Título II de la Ley, dando se regula el procedimiento ante el T.F.N.

Antes de la reforma introducida por el decreto 1684/93, este artículo también establecía la posibilidad de ampliación de plazos por acuerdo de partes y hasta un máximo de sesenta días.

³² Ver al respecto comentarios formulados en el § III, pto. 2 del presente trabajo.

Ese párrafo se derogó, pero se incorporaron normas como las contenidas en los artículos 151 segundo párrafo, y 153 in fine de la Ley (arts. 1146 y 1151, 2do. párr., C.A.).

2) Suspensión de los plazos para dictar sentencia

Los plazos establecidos por el artículo 170 de la Ley (y por el art. 1167, C.A.), en armonía con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 11 del decreto 1684/93, no correrán cuando se trate de causas asignadas a vocales que se encuentren vacantes al momento de cumplirse el último acto procesal previo al llamamiento de autos, en cuyo caso tales plazos comenzarán a contarse a partir de la fecha en que las mismas se cubran con vocales titulares (ver art. 75, 2do. párr., RPTFN).

Otro supuesto de suspensión del plazo es el previsto en el artículo 63 del RPTFN, en cuanto establece que *"en los casos de licencia del vocal que debiere emitir su voto (como propinante o no), por un período igual o inferior al plazo que en el particular estuviere establecido para dictar sentencia, se suspenderá dicho plazo por el lapso de la licencia"*.

V. INCUMPLIMIENTO DE LOS PLAZOS

Los últimos dos párrafos del artículo 170 de la Ley (art. 1167, C.A.), establecen importantes consecuencias para el caso de producirse el vencimiento de los plazos previstos para dictar sentencia:

"Cuando se produjere la inobservancia de los plazos previstos, la Sala interviniente deberá llevar dicha circunstancia a conocimiento de la presidencia en todos los casos, con especificación de los hechos que la hayan motivado, la que deberá proceder al relevamiento de todos los incumplimientos registrados para la adopción de las medidas que correspondan."

"Si los incumplimientos se reiteraran en más de diez oportunidades o en más de cinco producidas en un año, el presidente deberá, indefectiblemente, formular la acusación a que se refiere el primer párrafo del artículo 134, en relación a los vocales responsables de dichas incumplimientos".

Por su parte, el artículo 134 establece la remoción de los miembros del Tribunal, sus causales y su forma.

En su primer párrafo, dispone: *"Los miembros del Tribunal sólo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el procurador del Tesoro de la Nación, e integrado por cuatro miembros abogados y con diez años de ejercicio de la profesión nombrados anualmente por el Poder Ejecutivo a propuesta del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. La causa se formará obligatoriamente si existe acusación del Poder Ejecutivo o del presidente del Tribunal y sólo por decisión del jurado si la acusación tuviera cualquier otro origen. El jurado dictará normas de procedimiento que aseguren el derecho de defensa y el debido trámite de la causa"*.

Puede advertirse sin mayores esfuerzos la excesiva severidad de la medida.

Tal como está redactado en lo pertinente el artículo 170, la comunicación a cargo de la Sala es obligatoria para sus miembros, a lo que cabe agregar que llegado el caso, la denuncia que deberá efectuar la presidencia del Tribunal no deja abierta otra alternativa posible que la formación de la causa en los términos establecidos por el artículo 134 citado.

En cambio, si la denuncia la realizara una persona distinta (excepto el Poder Ejecutivo), encuadrando el incumplimiento directamente en alguna de las causales de remoción previstas en el artículo 134, la formación de la causa quedaría librada a la decisión que en tal sentido adopte el jurado.

Es importante destacar que los eventuales incumplimientos que podrían desencadenar el juego de las normas citadas precedentemente, sólo se refieren a los plazos establecidos para dictar sentencia y no a otros producidos en otras etapas del proceso, lo que no significa que, según los casos, estos últimos no puedan ser encuadrados en otras causales de remoción, siendo aplicables aquí las mismas consideraciones efectuadas en el apartado anterior, ya que la formación de la causa dependerá de lo que al respecto resuelva el jurado (obviamente, siempre y cuando no se trate de una denuncia efectuada por Poder Ejecutivo o por el presidente del Tribunal).

VI. RECURSOS CONTRA LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Los recursos que pueden ser interpuestos varían, obviamente, según cuáles sean los pronunciamientos que se recurren.

1) Recurso de aclaratoria

La sentencia dictada por el Tribunal, y notificada a las partes, no puede ser modificada por el propio Tribunal, pero si en ella existieran conceptos confusos, errores materiales (tales como errores matemáticos, confusiones con determinados nombres de personas o lugares, o con calidades de partes, etc.) o se omitiera resolver puntos incluidos en el litigio, las partes podrán interponer el llamado recurso de aclaratoria, a efectos de que el mismo sentenciante las subsane.

Dicho recurso, está previsto por el artículo 173 de la Ley (concordante con el art. 1170, C.A.) que establece: "*Notificada la sentencia, las partes podrán solicitar, dentro de los cinco días, que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales, o se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia*"²³.

La Sala que dictó la sentencia recurrida tiene ocho días para resolver el recurso de aclaratoria, sin sustanciación (art. 64, RPTFN), y su interposición no interrumpe ni suspende el plazo para interponer el recurso de apelación contra la sentencia.

2) Recurso de apelación contra regulaciones de honorarios

Los recursos interpuestos contra las regulaciones de honorarios deben concederse en los términos del artículo 244 del CPCCN, el que establece que:

²³ "Sin perjuicio de la facultad que, antes de la notificación de la sentencia (salvo en el supuesto de errores numéricos, los cuales pueden corregirse aun posteriormente), tiene la Sala sentenciante de *corregir errores materiales, aclarar conceptos oscuros, o suprir cualquier omisión de la sentencia acerca de las prestaciones discutidas en el litigio, siempre que la admisión, aclaración o agregado no altere lo sustancial de la decisión* (art. 26, inc. 2º), CPCCN, de aplicación regulatoria), la Ley y el C.A. conceden a las partes la posibilidad de interponer recurso de aclaratoria". Ver García Vázquez, op. cit., Cap. 21, ep. B), p. 389.

"No habiendo disposiciones en contrario, el plazo para apelar será de cinco días.

" Toda regulación de honorarios será apelable. El recurso de apelación deberá interponerse y podrá fundarse dentro de los cinco días".

Ello así toda vez que dicho recurso no está contemplado expresamente en la normativa especial de la materia, debiéndose acudir a las disposiciones contenidas en el ordenamiento legal citado, de aplicación supletoria en los términos del artículo 179 de la Ley (y art. 1182, C.A.).

No obstante las distintas modificaciones sufridas por la Ley Procesal Tributaria, ninguna de ellas subsanó tal omisión, por lo que en la actualidad, la sentencia dictada por el Tribunal poniendo fin al litigio debe ser apelable, como vimos dentro de los treinta días de notificada, mientras que las relativas a honorarios, deben serlo dentro de los cinco días de su notificación y no necesitan ser fundadas.

Esta diferencia no trae mayores complicaciones cuando la regulación de honorarios no se encuentra contenida en la sentencia (ya sea porque los mismos hayan sido diferidos hasta el momento de quedar firme la liquidación ordenada, o porque las partes no hayan denunciado oportunamente su número de C.U.I.T., etc.), pero resulta muy poco práctico cuando los honorarios son regulados en su parte resolutive.

Por lo demás, no encontramos razón alguna para mantenerla, y menos aún para que el plazo para recurrir las sentencias se haya fijado en el excesivo término de treinta días.

Consideramos que debería establecerse un plazo igual, y de cinco días, tanto para recurrir la sentencia definitiva como para las regulaciones de honorarios, ya sea que éstas estén contenidas en las primeras (unificándose tramitación), o si se tratara de actos distintos.

3) Recurso de apelación contra liquidaciones

Conforme lo establecido en el segundo párrafo *in fine* del ya mencionado artículo 169 de la Ley (art. 1186, C.A.), la resolución del Tribunal que apruebe o modifique las liquidaciones realizadas por las partes son apelables dentro de los quince días de notificadas.

El recurso se interpone y funda en el mismo acto.

4) Recurso de apelación contra sentencias que resuelven cuestiones previas que no ponen fin al litigio (Recurso de apelación retardada)

El artículo 171 de la Ley (art. 1168, C.A.) establece: "Si la sentencia decidiera cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla quedará postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva"²⁴.

Esta disposición encuentra fundamento, entre otras circunstancias, en la necesidad de evitar posibles dilaciones en la tramitación de la causa como las que implicarían la elevación por tal motivo de los autos a la Cámara Nacional de Apelaciones.

El artículo se refiere a la apelación de pronunciamientos interlocutorios, como ser, en lo que aquí interesa, las sentencias que resuelven excepciones tratadas como de previo y especial pronunciamiento, sin poner fin al litigio.

Al respecto cabe señalar que si bien el recurso de apelación interpuesto antes de la oportunidad procesal prevista puede ser rechazado, la parte no perderá su derecho de apelar debidamente en el futuro, por lo que, en nuestra opinión, el Tribunal debería concederlo dejando expresa constancia de que lo hace en los términos del artículo citado, difiriendo la oportunidad para expresar agravios para el momento de cumplirse tal acto respecto de la sentencia de fondo, o para dentro de los quince días contados a partir del último día del plazo de que gozaba para apelar dicha sentencia de fondo.

También podría tenerse presente la apelación para su oportunidad, caso en el cual el Tribunal debería concedérsela al hacer lo propio con el recurso de apelación interpuesto respecto de la sentencia de fondo, o el último día del plazo de treinta días para ello, según la misma sea apelado o no.

La primera de las posibilidades implica, de alguna manera, una carga para la recurrente, en el sentido de que es ella quien deberá recordar expresar sus agravios llegado el

²⁴ Refiriéndose a este recurso, el Tribunal resolvió: "Debe aplicarse análogamente a otras interlocutorias, el sistema de apelación retardada consagrado por el art. 146 de la ley 11.683 (L.c. 1974) para las sentencias que deciden cuestiones previas", TFM, 9/163, S-V-1978, "Lechiguano S.A.", D.F., t. XXVIII-1182.

momento oportuno (acto que tal vez deba realizarse mucho tiempo después de la fecha de apelación, de acuerdo a las características particulares de la causa).

La segunda alternativa, a la inversa, deja el problema al Tribunal, quien no deberá olvidar conceder el recurso interpuesto en el momento indicado.

5) Recurso de revisión y apelación limitada

A diferencia del C.A., en el cual el recurso es correctamente denominado "de apelación" (art. 1171), la Ley lo ha llamado "de revisión y apelación limitada".

Parte de la doctrina ha criticado esta última denominación, señalando que "...no debería haberse empleado la terminología recurso de revisión ya que ésta tiene otra significación procesal, puesto que el mencionado recurso de revisión, en principio, sólo puede interponerse cuando haya recaído sentencia firme, lo que no ocurre con el previsto en las aludidas normas"²⁵.

Dicho recurso se interpone contra las sentencias definitivas que resuelven el fondo de la cuestión planteada o excepciones previas que ponen fin al litigio, y se encuentra regulado por los artículos 174 al 178 de la Ley (y los arts. 1171 al 1173, C.A.).

Debe ser interpuesto ante el T.F.N., para ante la Cámara Nacional competente²⁶ dentro de los treinta días de haber sido notificada la sentencia que se recurre.

Si dentro del plazo mencionado el recurso no fuera interpuesto, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de los quince días de quedar firme —arts. 174, Ley y 1171, C.A.—²⁷.

²⁵ García Vizcaino, *op. cit.*, Cap. 21, pto. C), p. 390.

²⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. (Ver art. 33, dec. ley 128558).

²⁷ El art. 47 del RPTFN, dispone: "La interposición del recurso a que se refieren el art. 174 de la ley 11.683 (l.a. 1978 y sus modificaciones) y el art. 1171 del Código Aduanero, se deducirá por escrito, en el plazo de treinta días, sin sujeción a forma alguna (salvo lo establecido en el último párrafo del citado art. 174 y en el segundo párrafo del citado art. 1171) manifestando expresamente la intención de apelar. Si el recurso no fuere presentado en término a la Dirección General Impositiva no acompañara la autorización del art. 175 de la ley 11.683 (l.a. 1978 y sus modificaciones), el

Tanto la Dirección General Impositiva como la Administración Nacional de Aduanas, tienen derecho a apelar las sentencias, aunque respecto de la primera se establece que junto con el escrito del recurso se deberá acompañar la autorización escrita para ello (y para el caso dado), "...emanada del Secretario de Ingresos Públicos o de competencia análoga o, en su ausencia o impedimento de éste, del funcionario a cargo de la Dirección Nacional de Impuestos o de la dependencia centralizada que cumpla función equivalente en dicha Secretaría de Estado y que el Secretario designe.

"A dicho fin, la repartición presentará, juntamente con el pedido de autorización, un informe fundado en la conveniencia de apelar el fallo del Tribunal Fiscal.

"Concedida la autorización, ésta será válida para todos aquellos casos que, a través de la sentencia del Tribunal, resulte que se trata de una situación estrictamente análoga a la que dio lugar a la autorización siempre que, del mismo modo previsto en el primer párrafo, no se dispusiera otra cosa en forma simultánea, sea o no en la misma autorización, o con posterioridad.

"La repartición autorizada a apelar de conformidad con este artículo deberá comunicar a la Secretaría de Estado de Hacienda dentro de los treinta días de notificada, las sentencias definitivas desfavorables a la pretensión fiscal que recayeran en las causas correspondientes, con un informe sobre la actitud a adoptar en las causas análogas en trámite o que pudieran iniciarse.

"La Administración Nacional de Aduanas podrá apelar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación sin el cumplimiento de dicho requisito" (art. 175 de la Ley).

Si la DGI no presenta la autorización aludida, el Tribunal debe rechazar el recurso, toda vez que así lo dispone expresamente el art. 67 del RPTFN.

En cambio, la Aduana no necesita cumplir tal requisito, ya que la ley 22.091, por la cual se otorgó la autarquía a

Tribunal dictará resolución rechazándolo. A los efectos previstos en el tercer párrafo del art. 175 precedentemente citado, el representante de la Dirección General Impositiva deberá acompañar, al interponer el recurso, copias certificadas de la autorización oportunamente concedida para el caso análogo y de la sentencia invocada".

dicho organismo, agregó el quinto y último párrafo al transcripto artículo 175, por el cual se la excluye expresamente.

a) Expresiones de agravios

Conforme lo establece el artículo 177 de la Ley (art. 1173, incs. 1° y 3°, C.A.), el escrito de apelación debe limitarse a la mera interposición del recurso, lo que significa que no es necesario fundarlo en el momento de su interposición, puesto que para ello la norma concede un plazo de quince días.

Pero al respecto es muy importante tener en cuenta el particular momento a partir del cual dicho plazo comienza a computarse.

Si la sentencia mandase pagar impuestos y accesorios al contribuyente, pero no contuviere la correspondiente liquidación, el plazo para expresar agravios deberá contarse desde la fecha de la notificación de la resolución que apruebe la liquidación—conf. arts. 178, de la Ley y 1173 inc. 2°, C.A.—²⁸.

En realidad, las normas precitadas juegan como excepción respecto del cómputo del plazo para expresar agravios, toda vez que como regla general, el plazo de quince días para expresar agravios comienza a partir de la fecha de su interposición: *"Dentro de los quince días subsiguientes a la fecha de su presentación, el apelante expresará agravios por escrito ante el Tribunal Fiscal..."*—art. 177 de la Ley y 1173, inc. 1°, C.A.—²⁹.

²⁸ "Sin embargo entendemos que la disposición no es imperativa, y que la parte recurrente podría presentar su expresión de agravios con anterioridad a la aprobación de la liquidación, si bien quedando reservada en el Tribunal Fiscal hasta la aprobación de la liquidación, a fin de que pudiera ampliarse si fuere el caso..." Giuliani Poncage - Navarino, op. cit., en comentario al art. 178 de la Ley.

²⁹ El art. 68 del RPTFN, establece: "Si la sentencia no mandare practicar liquidación, la expresión de agravios se presentará en la mesa de entradas correspondiente del Tribunal, por duplicado, dentro de los quince días siguientes a la interposición del recurso. El Tribunal dará traslado a la otra parte por el plazo de quince días, vencido el cual elevará los autos a la Cámara Nacional de Apelaciones en la Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal, sin sustanciación alguna. De igual modo se procederá si no se expresaren agravios en término en las causas por infracciones".

El art. 69 dispone: "Si la sentencia hubiera ordenado practicar liquidación, el plazo de quince días para expresar agravios correrá a partir

De tal forma, el plazo para expresar agravios se inicia aun antes de que el recurso sea concedido, o lo que es peor, aun antes de que la Sala interviniente haya tomado conocimiento de su existencia, puesto que en virtud de los distintos (aunque mínimos) pases internos que se realizan desde que el escrito se presenta en Mesa de Entradas hasta que llega a la Sala, pueden transcurrir uno o dos días.

Consideramos que tal norma debería ser reformada.

En la práctica, la interposición de un recurso de apelación concedido por el Tribunal, genera tres momentos distintos:

- a) el de la fecha de interposición del recurso —marcada por el cargo que le imprime quien recibe el escrito en la sede del Tribunal, en la generalidad de los casos personal de Mesa de Entradas de la competencia de que se trate—;
- b) el de la fecha del auto por el cual se concede tal recurso, y
- c) el de la fecha de su notificación a las partes.

No sería extraño que como consecuencia del desconocimiento de tan particular norma, el recurrente computara el plazo de quince días a partir de la notificación del auto por el cual se le concede el recurso, y por ende corriera el riesgo de expresar sus agravios en forma *à*temporánea, lo que ocasionará la deserción del recurso —salvo que se trate de causas en las cuales se hayan resuelto infracciones (art. 68 del RPTFN)—.

Teniendo en cuenta que el auto por el cual se concede el recurso no figura entre aquellos que deben ser necesariamente notificados "... por cédula o medio postal que permitiere acreditar la recepción de la comunicación de que se tratare..." taxativamente enunciados en el artículo 11 del RPTFN, quizás pueda pensarse en la conveniencia de abandonar esa práctica, es decir, dejar de notificarlo, eliminándose de tal forma uno de los posibles elementos de confusión.

de la fecha de notificación de la resolución que apruebe la liquidación", y conforme surge del art. 70: "El escrito de expresión de agravios y su constatación deberán presentarse de conformidad con los requisitos formales y finales que establezcan los reglamentos y normas vigentes para la actuación ante la Cámara Nacional de Apelaciones respectiva. El Tribunal no controlará el cumplimiento de los expresados requisitos, limitándose a elevar los autos a la Cámara de Apelaciones sin sustanciada alguna".

En nuestra opinión, y sin justificar el desconocimiento que de las normas pueda eventualmente tener algún litigante, tal solución, lejos de resolver el problema, lo agravaría, ya que muy probablemente, quien se encuentre en tales condiciones, a la espera de la notificación del auto —que nunca llegará— caerá en la misma consecuencia no querida.

b) Efectos

Los recursos de apelación interpuestos contra sentencias que condenan al pago de tributos y sus accesorias, se conceden sólo con efecto devolutivo, y su concesión no impide el cumplimiento de la sentencia recurrida. De tal forma, de no acreditarse el pago de lo debido ante el organismo fiscal dentro de los treinta días contados a partir de la notificación de la sentencia o de la notificación que aprueba la liquidación practicada, se librará de oficio boleta de deuda con fundamento en dicha sentencia o liquidación, según correspondiere, a los fines de su ejecución⁴⁰.

En cambio, cuando se apela una sentencia confirmatoria de multas el recurso se concede en ambos efectos, quedando suspendido su cumplimiento hasta que la misma haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (art. 176, de la Ley y 1172, C.A.).

⁴⁰ Sin perjuicio de ello, es importante destacar que el pago de los tributos y sus accesorios no es requisito de procedencia para la interposición del recurso de apelación ni para su progreso.

REIMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES

JOSÉ OSVALDO CARÁS

I. CONTENIDO DEL PRESENTE TRABAJO

A casi dos décadas de su supresión en los ordenamientos tributarios locales, la provincia de Buenos Aires ha procedido, recientemente, a reimplantar el *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes* en su jurisdicción, bien que supeditada su operatividad al dictado de normas complementarias por el Poder Ejecutivo provincial.

La circunstancia apuntada en el párrafo precedente, nos ha movido a efectuar una reseña sobre el gravamen, fundamentalmente dividida en cuatro módulos. El primero, dedicado a comentar las curiosas características y las observaciones constitucionales a que se ha hecho acreedor el impuesto, tal cual se lo ha concebido en el referido Estado provincial. El segundo se ocupará de historiar, en apretada síntesis, el papel que ha tenido el gravamen dentro del sistema tributario argentino, desde su nacimiento hasta su abrogación. El tercero será orientado a ponderar las circunstancias que justifican en la actualidad la reimplantación del impuesto local. Finalmente, el cuarto abordará las modalidades que, según nuestro parecer, deberá reunir, para superar de tal modo las numerosas críticas que de ordinario se le formulan.

II. REDEPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

El *Boletín Oficial* de la provincia de Buenos Aires, en el "Suplemento" del 23 al 31 de enero de 1985¹, publicó la ley 11.612, autotitulada: *Ley Provincial de Educación*.

El Capítulo IX de la citada norma, se refiere al "Fondo Provincial de Educación", su patrimonio y recursos, el que se nutre, además de otros ingresos, de los provenientes de varios conceptos tributarios o parafiscales. Se afectan con tal destino: a) el 6% de lo recaudado por el juego de azar denominado *Bingo* (art. 126); b) el 5% del beneficio bruto del juego de casinos asignado al Ministerio de la Familia y Desarrollo Humano (art. 127), y c) un adicional de monto fijo, de \$ 1 y \$ 1,50, aplicable en el Impuesto a los Automotores y en el Impuesto Inmobiliario, según que la valuación fiscal de los bienes alcanzados por los expresados tributos, supere los montos que al efecto se fijan en cada caso (art. 129).

Seguidamente, por el artículo 130, se restablece el impuesto que aquí comentamos, sobre la base de los enunciados que literalmente disponen:

"ARTICULO 130: Establécese un impuesto a la transmisión gratuita de bienes cuyo objetivo sea gravar todo aumento de riqueza a título gratuito, incluyendo: herencias, legados, donaciones, renunciaciones de derechos, enajenaciones directas o por interpósita persona en favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge, los aportes o transferencias a las sociedades.

"Las escalas a aplicar serán progresivas en función de la cuantía de los bienes transmitidos y el grado de parentesco entre el transmitente y el beneficiario. Dichas escalas, como asimismo las exenciones correspondientes serán especificadas en la reglamentación de la presente.

"El total del monto recaudado resultante constituirá fuente de recursos del Fondo Provincial de Educación".

Corresponde señalar que, conforme al artículo 165, la ley ha entrado en vigencia al día siguiente de su publicación en el

¹ Ejemplar n° 22.815, publicado el 31-I-1985, ps. 1 e 11.

Boletín Oficial, esto es, el 1º-II-1995, y que por el artículo 134, se dispone que el Poder Ejecutivo deberá reglamentarla en el plazo de sesenta días de dicha fecha, agregándose que "en ausencia de reglamentación, los funcionarios competentes resolverán las situaciones sometidas a su consideración, atendiendo a la naturaleza de las mismas y conforme lo normado por la presente ley, cuyo contenido es operativo".

A pesar de que la definición asumida en el último enunciado transcrito podría sugerir la operatividad actual y plena del gravamen, entendemos que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes deviene en una primera etapa inexigible, situación que se mantendrá hasta tanto se dicte la reglamentación. Ello así, desde que existe un impedimento manifiesto para la determinación de un tributo incompletamente legislado, puesto que en la ley únicamente se describió, y de modo imperfecto, el elemento material del hecho imponible, sin fijar las exenciones, escalas, mínimos no imponibles y criterios de valuación de los bienes (elemento cuantitativo). La ley, si bien bosquejó el objeto del impuesto, no ha enunciado los restantes componentes estructurales del tributo, tales como sus sujetos pasivos (elemento personal), bienes atraídos al poder fiscal provincial (elemento espacial), y momento de perfeccionamiento del hecho imponible (elemento temporal), lo que impide, en términos concretos, establecer, además del *quantum*, quién, por qué, y cuándo debe ingresar el gravamen de marras.

J. Objeciones de índole constitucional

A poco de haberse publicado la Ley Provincial de Educación, ya se han agitado las más diversas impugnaciones constitucionales contra el impuesto que se reimplementa. Una desapasionada consideración de las mismas, exhibe a algunos de los reparos como totalmente huérfanos de sustento, e incluso desacertados al momento de interpretar regulaciones centrales del Estatuto Fundamental; mientras que, en cambio, otros, se muestran como un valladar insalvable, particularmente en cuanto a la implementación del tributo, mediante la delegación inconstitucional, por la que se difiere a la reglamentación la conformación prácticamente total del mismo.

J.J. Competencia provincial para el establecimiento del impuesto

En reciente artículo editorial del diario *La Nación*, titulado "Un impuesto arcaico e inconstitucional"², se levantan variadas críticas contra el gravamen reimplantado por la Legislatura de la provincia de Buenos Aires. Entre ellas, se señala: "El tributo en cuestión es definitivamente un impuesto directo, de aquellos que la Constitución Nacional reserva a las facultades fiscales del Estado federal, y su aplicación en el ámbito provincial resulta, por lo tanto, contraria al orden institucional —que admite para las provincias la imposición indirecta— y extraña, además, a las atribuciones impositivas provinciales y a las tradiciones en la materia".

Las consideraciones contenidas en el prestigioso matutino son sólo exactas en cuanto ubican al impuesto sucesorio dentro de las contribuciones directas —más allá de las dificultades que afronta la doctrina al adoptar criterios para diferenciar los impuestos en directos e indirectos—, pero en cambio, sorprendentemente, incurre en seria contradicción con la hoy pacífica interpretación de la Constitución Nacional, en punto a la forma en que ha resuelto la distribución de la renta pública entre los diversos planos de gobierno. A este respecto, tanto en la doctrina constitucional como tributaria, e igualmente en la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal, se asigna a la Nación y a las provincias, en forma concurrente y permanente, la imposición indirecta, a excepción de las rentas aduaneras que son nacionales; reconociendo que los impuestos directos, en cambio, son recursos exclusivos, ordinarios y permanentes de las provincias, si bien la Nación puede acceder a ellos por tiempo determinado, cumplidos los requisitos de excepcionalidad consignados en el artículo 67, inciso 2º, de la Constitución (texto 1853/1860), tributos que recaudados por la Nación, salvo afectación específica, en ambos casos —tanto directos como indirectos— deberán ser coparticipados con las provincias (art. 75, inc. 2º *in fine* del ordenamiento, según reforma de 1994).

² Diario *La Nación*, editorial central del 25-II-1986, Primera Sección, p. 6.

En síntesis, a la fecha, nadie —salvo el editorial referido— cuestiona que el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, también denominado impuesto sucesorio, impuesto a la herencia, o impuesto al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, constituye un recurso ordinario y permanente de los fiscos locales o provinciales, en tanto tributo directo, razón por la cual la provincia de Buenos Aires al sancionarlo no ha excedido en modo alguno sus poderes conservados o retenidos a tenor del Estatuto Constitucional.

Se impone hacer la aclaración precedente, frente al inusual error incurrido por el diario *La Nación*, producto quizás de su persistente oposición al impuesto sucesorio², ya que si bien las competencias tributarias del gobierno federal y de las provincias suscitaron encendidas polémicas hasta las primeras décadas del presente siglo, tal cual da cuenta Manuel L. López Varela, en la obra que publicara en el año 1925³, las mismas quedaron acalladas con la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 28-IX-1927, recaída en la causa: *S.A. Mataldi Simón Ltda. e/ provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos*⁴. La uniforme interpretación constitucional, que sobre la asignación de las fuentes tributarias hemos referido, puede consultarse, entre otros muchos calificados exponentes del Derecho Tributario argentino, en las obras y trabajos de Juan Carlos Luqui⁵, Horacio A. García Belsunce⁶,

² El diario *La Nación* ha dedicado, desde la rehabilitación de las instituciones democráticas en diciembre de 1983, tres artículos editoriales centrales fundando objeciones a una eventual reimplantación del impuesto sucesorio. Además del consignado en la nota 2, pueden consultarse: "Sobre el impuesto a la herencia", del 18-I-1984, Primera Sección, p. 6 y "El impuesto a la herencia", del 19-V-1985, Primera Sección, p. 8.

³ López Varela, Manuel L., *El Régimen Impositivo Argentino, su Organización Actual y su Reforma*, Librería y Casa Editora de José Mondadori e Hijo, Buenos Aires, 1925.

⁴ Fallos, 149:269.

⁵ Luqui, Juan Carlos, "Los poderes financieros del gobierno federal", L.L., t. 1977-B-879 y siga, y "La unidad de la Nación y los poderes financieros provinciales", L.L., t. 1978-C-1030 y siga. También pueden consultarse ambas ensayos en *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, ps. 79 y sigs., y ps. 80 y siga.

⁶ García Belsunce, Horacio A., "La distribución de los poderes impositivos", en *Estudios Financieros*, Abelardo Perrot, Buenos Aires, 1966, ps. 188 y siga.

Héctor B. Villegas⁸, Enrique J. Reig⁹, Enrique G. Bulit Goñi¹⁰ y Rodolfo R. Spisso¹¹. Dentro de los estudiosos del Derecho constitucional basta citar, en sentido concordante, la reconocida opinión de Juan A. González Calderón¹², Segundo V. Linares Quintana¹³ y Germán J. Bidart Campos¹⁴.

1.2. *La doble imposición que generaría el impuesto*

El editorial del diario *La Nación* también apunta que "el Estado nacional ya viene gravando los patrimonios y prevé extender la carga a todo el conjunto de los bienes, inclusive los que están dedicados a la producción", para agregar seguidamente: "el impuesto provincial a la herencia, aunque se llame de otro modo, vendrá a gravar los mismos patrimonios que están ya alcanzados por los tributos que percibe la DAF, en un flagrante caso de doble imposición, en una economía que necesita capitalizarse".

A tal respecto, cabe efectuar dos puntualizaciones. La primera, que la doble o múltiple imposición ha tendido a ser eliminada mediante las obligaciones impuestas a los fiscos

⁸ Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 215 y sigs.

⁹ Reig, Enrique J., *Los Recursos del Tesoro Nacional en la Constitución Argentina*, conferencias pronunciadas en la Academia Nacional de Ciencias Económicas el 16 de julio y el 20 de agosto de 1991, en el Seminario que sobre *El régimen económico de la Constitución Nacional*, realizaron las Academias Nacionales de Ciencias Económicas, de Ciencias Morales y Políticas, y de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires. Separata respectiva, punto 2.2: *Las normas constitucionales de 1853. Sus antecedentes y enmiendas*, ps. 10 y sigs.

¹⁰ Bulit Goñi, Enrique G., "Distribución de competencias tributarias entre distintos niveles de gobierno", *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, n.º 6, septiembre/diciembre de 1987, Madrid, 1987, ps. 459 y sigs.

¹¹ Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991, ps. 64 y sigs.

¹² González Calderón, Juan A., *Derecho Constitucional Argentino*, 3ª ed., T. III, J. Lajouane, Buenos Aires, 1991, ps. 50 y sigs.

¹³ Linares Quintana, Segundo V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado*, T. V, 3ª ed., Plus Ultra, Buenos Aires, 1979, ps. 235 y sigs., en particular p. 275.

¹⁴ Bidart Campos, Germán J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, T. II, Ediar, Buenos Aires, 1988, ps. 123 y sigs.

contratantes por las sucesivas leyes de coparticipación impositiva, y en la actualidad por la ley 23.548¹⁵, y que a tenor de esta última, por su artículo 9º, inciso b), luego de consagrarse la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley, se excluye expresamente del supuesto de analogía a "los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos, y transmisión gratuita de bienes". Y la segunda que, más allá de que difícilmente pueda sostenerse la analogía de los presupuestos de hecho de los gravámenes patrimoniales en sus variadas modalidades (Impuesto al Patrimonio Neto, Impuesto sobre los Capitales, Impuesto sobre los Activos, Impuesto sobre los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Económico, etc.), con el que alcanza a los enriquecimientos a título gratuito, es doctrina inveterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, partiendo de la ya citada causa *Sociedad Anónima Mataldi, Simón Ltda. c/ provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos*, sentencia del 28-IX-1927, en materia de gravámenes indirectos, y sirviendo de ejemplo el caso *Leopoldo L. Baffi c/ provincia de Buenos Aires*¹⁶, sentencia del 3-III-1948, tratándose de tributos directos, que la doble imposición por sí sola no contraviene normas constitucionales, lo que la condujo a sostener que tal agravio, cuando es llevado a sus estrados, propone el tratamiento de una cuestión insustancial que no justifica la apertura del recurso y su pronunciamiento¹⁷. Todo ello, sin pasar inadvertido, que a partir de *in re Gustavo A. Federking c/ Nación Argentina*¹⁸, sentencia del 28-VIII-1942, el alto tribunal agregó, que si bien el doble gravamen sobre la misma materia y por el mismo concepto no es inconstitucional, tal afirmación es válida "en tanto no se exceda el límite que fija el concepto de confiscatoriedad", doctrina que reiterara en las causas S.A.

¹⁵ A.D.E.A., T. XLVIII-A, ps. 53 y sigs.

¹⁶ Fallos, 210:172.

¹⁷ Casás, José O., *Preside Fiscal e Inconstitucionalidad*, Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 126 y sigs.; v. igualmente, Fallos, 158:227; 181:184; 184:639; 185:209; 189:462; 193:397; 217:189; 220:119; 243:280; 257:127; 263:634; 301:1028.

¹⁸ Fallos, 193:397.

*General Electric c/ Municipalidad de Rosario - Santa Fe*¹⁹, sentencia del 8-III-1963 y *S.A. Bodegas y Vitedos Saint Remy*²⁰, sentencia del 6-VIII-1965, aspecto que deberá ser materia de invocación y prueba en cada caso que se ventile en la instancia judicial.

1.3. Afectación al artículo 14 bis de la Constitución Nacional

Continuando con el editorial del matutino al que ya hemos hecho referencia, en él también se agrega que el acervo hereditario puede venir constituido por "una casa que no participe de producción alguna, y pagar el impuesto puede exigir, entonces, la venta o el desalojo de los herederos, sumando aflicciones en un momento particularmente doloroso para los familiares", rematando como conclusión que "desde este punto de vista, se ha sostenido que pueden verse comprometidos derechos consagrados por el artículo 14 bis de la Constitución que procura la protección integral de la familia".

La argumentación precedente, si bien efectista, en nuestro concepto, carece de consistencia, ya que todo hace suponer que un Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes integralmente legislado, contendrá las dispensas o excepciones correspondientes, dando cumplimiento al mandato constitucional de brindar tutela a la familia.

Es útil tener presente que el impuesto que hoy se reimplanta en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, en su última regulación, esto es, en su Código Fiscal, texto ordenado en el año 1976²¹, Libro Segundo: Parte Especial; Título III: *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*; Capítulo IV: "Intereses y exenciones", contemplaba en el artículo 148, la exoneración del gravamen, entre otros, en los siguientes supuestos:

"D Las herencias a favor del cónyuge, o de los hijos o de los padres, cuando cada hijuela no exceda del límite que fija la ley impositiva, a cuyo efecto se computarán los anticipos o transferencias efectuadas en vida por el autor de la sucesión. Esta exención rige también para las legadas y donaciones;

¹⁹ Fallos, 255:66.

²⁰ Fallos, 262:367.

²¹ A.D.L.A., t. XXXVI-D, ps. 3333 y sigs.

(...)

“D) Las transmisiones por causa de muerte del bien de familia constituido conforme a la ley nacional 14.394, a favor de las personas mencionadas en el artículo 36 de la misma y siempre que no resultare desafectado dentro de los cinco años de dicha transmisión.

“Las transmisiones por causa de muerte a favor de ascendientes, cónyuges o descendientes del bien inmueble urbano destinado totalmente a vivienda del causante o su familia o de la finca rural explotada total y directamente por el causante o su familia, siempre que, en ambos casos, sean única propiedad y el valor del inmueble no exceda de la cantidad que fije la ley impositiva;

(...)

“m) Las transmisiones por causa de muerte, de los depósitos dejados por los causantes en instituciones oficiales, o con personería jurídica de derecho público, para la adquisición de unidades de vivienda propia, siempre que los beneficiarios sean el cónyuge y/o hijas y cuyo monto no supere el importe que fije la ley impositiva”.

Por otra parte, si nos detenemos en la Constitución de la provincia de Buenos Aires —texto, según reforma introducida por la Convención Constituyente de 1994—, se advertirá que por el artículo 36, inciso 7º, se reconoce como derecho social el “derecho a la vivienda”, comisionando a las autoridades para que promuevan el acceso a la misma y la constitución del asiento del hogar como bien de familia²³, postulado que se infringiría si el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes se convirtiera en una herramienta de despojo y de vulneración del apuntado derecho. En tales circunstancias, estimamos que la crítica que se formula desde este ángulo, resulta extemporánea por prematura.

1.4. Indebida delegación de potestades legislativas

Como podrá comprobarse, el artículo 130 de la Ley Provincial de Educación, si bien consagra el establecimiento del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, por el mismo

²³ A.B.L.A., Boletín Informativo, Suplemento Especial nº 2, 1994, págs. 6 y sigs.

sólo se conforma un boceto difuso e insuficiente del objeto o elemento material del tributo, al tiempo que se imparte la directiva de que las escalas a aplicar sean progresivas en función de la cuantía de los bienes transmitidos y del grado de parentesco entre el transmitente y el beneficiario, delegando *in totum*, a la reglamentación de la ley, la caracterización efectiva del gravamen.

Tal disposición resulta palmariamente inconstitucional, y cae dentro del ámbito de prohibición definido por el artículo 29 de la Ley Fundamental, en cuya virtud se veda la concesión, por el Congreso al Ejecutivo nacional, y por las legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, de facultades extraordinarias o la suma del poder público.

Sobre este particular, la Constitución Nacional —incluso computando las reformas introducidas en el año 1994²³—, ha asignado preponderancia a la rama legislativa en todo lo concerniente a la materia financiera, adquiriendo el consiguiente principio de legalidad, el carácter de estricta reserva de ley en el campo tributario. Es así que sin ley no hay tributo —arts. 4^º, 17 y 75, incs. 1^º y 2^º—; pero igualmente, sin ley tampoco hay empréstito —art. 75, incs. 4^º y 7^º—; presupuesto —art. 75, inc. 8^º—; ni moneda —art. 75, inc. 11, en todos los casos del Estatuto Fundamental, texto resultante de la Reforma de 1994—, lo que puede resumirse diciendo que sin ley, en la Constitución de la República Argentina, no hay finanzas²⁴.

A su vez, la reserva de ley tributaria puede estar consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido positivo, cuando se asigna la competencia al órgano constitucional depositario de la voluntad general y concebido para cumplir el rol legislativo; y de modo negativo, en el caso de que se prive de ella al órgano al cual la Constitución encomienda la

²³ Constitución de la Nación Argentina - Texto Oficial. Publicación ordenada por el Congreso de la Nación, mediante la ley 24.439 (A.D.L.A., Suplemento Especial, 1995).

²⁴ Casás, José O., "Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria (Denominación del principio. Fundamentos. Sistemas)", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, obra coordinada por el académico Horacio A. García Beltrame, realizada en homenaje al profesor Juan Carlos Luqui, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 151 y sigs.

función ejecutiva. Además de las formas puras y expresas, algunas prescripciones constitucionales estatuyen la reserva de ley en forma bivalente —positiva y negativa al mismo tiempo—, mientras que otras importan definiciones implícitas sobre el particular.

En nuestra Constitución, el principio se manifiesta en forma positiva en el artículo 4º, cuando al enumerar los recursos que integran el Tesoro nacional, hace mención "a las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General"; en el artículo 52, en cuanto dispone que "a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas"; y en el artículo 75, incisos 1º y 2º, cuando asigna como atribución del Congreso: "1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación", para agregar en el inciso 2º: "Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables". Por su parte, el principio adquiere su modalidad positiva-negativa cuando proclama la potestad normativa del Poder Legislativo y la exclusión de cualquier otro distinto, lo que ocurre cuando en la tercera proposición del artículo 17 del Estatuto se consagra que "sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º". La regla se formula en forma negativa implícita o indirectamente, como lo señala el profesor Dino Jarach¹⁵ cuando por el artículo 29 se previene que "el Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o la fortuna de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, con-

¹⁵ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, T. I, 2ª ed., Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 102.

sientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la patria"; en el artículo 76, cuando "se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca"; y en el artículo 100, inciso 7º, cuando, indirectamente, se acotan las atribuciones del Poder Ejecutivo en materia de recursos tributarios, en tanto al jefe del Gabinete de Ministros, se le asigna la de "hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la Ley de Presupuesto Nacional", lo que descarta que esté habilitado para crear gravámenes. A su vez, la facultad de normación presidencial, en general, reafirma en forma negativa el principio de reserva de ley tributaria, al reconocer un estrecho campo a tal actividad, ya que el artículo 99, inciso 2º, del Estatuto Fundamental predica que "expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias", mientras que por el inciso 3º, luego de sentar la regla, en el párrafo segundo, de que "el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable emitir disposiciones de carácter legislativo", en el párrafo tercero, cuando se admite la posibilidad excepcional de dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, se excluye tal facultad tratándose de "normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos".

Concordantemente con el programa y sistema constitucional de la República, el maestro Juan Carlos Luquí ha señalado que el principio constitucional de legalidad sólo puede ser satisfecho, en tanto la ley formal-material contenga todos los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir: "a) el hecho imponible, definida de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones; g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para recibir el pago; y j) el tiempo por el que se paga el tributo"²⁶.

²⁶ Luquí, Juan Carlos, "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", L.L., t. 142, ps. 891 y sigs., en particular p.

A su vez, el profesor Dino Jarach ha efectuado distintas reflexiones describiendo un campo corriente de inconstitucionalidades. Consigna que "muchas veces los que proyectan leyes impositivas creen que la legislación pudo hacerse por medio de algunas normas genéricas y dejar que el Poder Ejecutivo termine la obra reglamentando todo aquello que quedó en la pluma del legislador"; para continuar: "con esa creencia puede decirse: se aplicará un impuesto sobre el activo neto de las empresas y el Poder Ejecutivo reglamentará lo que se entiende por activo y pasivo" dando poder "al Ejecutivo para establecer cuál es el hecho y la base imponible, o sea, en definitiva, establecer sobre qué recaerá el tributo", lo cual excede en mucho la facultad reglamentaria ya que la misma "sirve para aclarar algunos conceptos cuando las definiciones legales no son claras, o para especificar los principios en diferentes casos; pero cuando falta el concepto y no ha sido definido normativamente en la misma ley, no se puede encargar al Poder Ejecutivo que defina el concepto legal en que está contenido el hecho imponible, porque esto es lo mismo que decir que el Poder Ejecutivo expresará sobre qué se aplica el impuesto, y esto, evidentemente, viola el principio de legalidad en su propia esencia"²⁷.

Sobre este aspecto, el *Modelo de Código Tributario para América Latina*, preparado —en el año 1967— para el Programa Conjunto de Tributación OEA/SID, y que tuvo como integrantes de su Comisión Redactora a Carlos M. Giuliani Fonrouge, de Argentina, Rubén Gomes de Sousa, de Brasil, y Ramón Valdés Costa, de Uruguay, en su Título I: "Disposiciones preliminares", Capítulo I: "Normas tributarias", artículo 4º, anotado por los autores bajo el título "Materia privativa de la ley", dispuso: "*Sólo la ley puede: 1) crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo; 2) otorgar exenciones, reducciones o beneficios; 3) establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales; 4)*

899; y ensayo publicado bajo el mismo título, en op. cit. en último término en nota 5, pá. 23 y sigs., en particular p. 38.

²⁷ Jarach, Dino, op. cit. en nota 26, T. I, pá. 109 y sigs.

tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; 5) establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; 6) regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago²⁸.

También en el campo doctrinal, en el Simposio sobre "El principio de legalidad en el Derecho Tributario"²⁹, realizado durante el año 1986, y organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo, y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, con motivo de cumplirse treinta años de las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se logró consenso entre los más destacados juristas en la especialidad, entre otros, en los siguientes puntos:

"1. El principio de legalidad, recogido en las Constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad;

(...)

"3. La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales;

(...)

"4. Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria"³⁰.

(...)

²⁸ *Modelo de Código Tributario para América Latina*, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/IBID, 2ª ed., ps. 10 y sigs., Secretaría General OEA, Washington D.C., 1988.

²⁹ Simposio: *El principio de legalidad en el Derecho Tributario*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Montevideo, República Oriental del Uruguay, Montevideo, 1986.

³⁰ *Revista Tributaria*, t. XIII, n° 75, año 1986, ps. 529 y sigs., publicación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 1987.

En el campo de nuestra jurisprudencia constitucional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de la causa *A.M. Delfino y Cta., apelando de una multa impuesta por la Prefectura Marítima, por infracción al artículo 117 del Reglamento del Puerto de la Capital*²¹, sentencia del 20-VI-1927, sentó el principio de que "el Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en otro departamento de la Administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos", ya que el enunciado "es un principio uniformemente admitido como esencial para el mantenimiento e integridad del sistema de gobierno adoptado por la Constitución y proclamado enfáticamente por ésta", agregando que la delegación opera "cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona, descargándolo sobre ella", para continuar: "existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de regular los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla; lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido aun en aquellos casos en que, como en los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución".

El alto tribunal sentó idéntico distingo en materia tributaria al fallar la causa *S.A. Laboratorios Anodia c/ Nación Argentina*²², sentencia del 13-II-1968, admitiendo la posibilidad de habilitar al Poder Ejecutivo para reglar pormenores y detalles para la ejecución de la ley, siempre que la política legislativa hubiera quedado claramente establecida.

Como síntesis de los pronunciamientos judiciales anteriores a la Reforma Constitucional del año 1994, podemos decir que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por un lado, no pudo pasar inadvertido el principio enfáticamente proclamado por el artículo 29 de la Constitución, que veda al Congreso conceder al Ejecutivo Nacional, y a las Legislaturas a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias o la suma del poder público; y por otro, desconocer la concreta

²¹ *Fallos*, 148:430.

²² *Fallos*, 270:42.

realidad de numerosas habilitaciones de dicho tipo practicadas en nuestra República, particularmente en el curso de la segunda mitad del corriente siglo²³. Es así que dentro de la doctrina nacional del Derecho constitucional y administrativo, como lo señala Alberto B. Bianchi²⁴, se ha ido admitiendo la delegación de facultades legislativas, al menos en su forma más restringida de delegación impropia, fijándole requisitos y límites en cuanto a su alcance y extensión, así como también a las materias delegables.

Una completa referencia sobre la delegación legislativa en materia tributaria, y los estrechos cauces dentro de los cuales no repugna a la Constitución Nacional, puede consultarse en el minucioso ensayo del académico Horacio A. García Belsunce, en la obra que bajo su coordinación se realizara en homenaje al profesor Dr. Juan Carlos Luqui²⁵.

Como consecuencia de la sanción de la ley 24.309²⁶, que declaró necesaria la reforma parcial de la Constitución Nacional de 1853/1860, con las modificaciones de 1866, 1898 y 1957, el Consejo Directivo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, produjo una Declaración el 26 de abril de 1994²⁷. En la misma, en lo concerniente al punto G, del artículo 2º, en que se abordaba el tema en consideración, se pronunció indicando que: "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

²³ Caxós, José O., *op. cit.* en nota 24, ps. 179 y sigs.

²⁴ Bianchi, Alberto B., "La delegación de funciones legislativas - Contribución para el estudio de los llamados reglamentos delegados", *E.D.*, t. 122, ps. 97 y sigs.; y *La Delegación Legislativa. Teoría de los Reglamentos Delegados en la Administración Pública*, Abaco, Buenos Aires, 1990.

²⁵ García Belsunce, Horacio A., "La delegación legislativa", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 1 y sigs.

²⁶ *A.D.L.A.*, t. LIV-A, ps. 89 y sigs.

²⁷ "La Asociación Argentina de Estudios Fiscales ante la declaración de necesidad de reforma parcial de la Constitución Nacional", *Doctrina Tributaria Errepar*, t. XIV, ps. 828 y sigs.

conveniente una definición más precisa —v.gr. proscribiéndola aun 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”, concluyendo más adelante: “Si se interpretara que la redacción de los enunciados contenidos en la ley 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”.

Así las cosas, la cuestión debe ser analizada a la luz de las especificaciones recogidas en el nuevo artículo 76 de la Constitución Nacional, por el cual “se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”.

Desde nuestra óptica, las disposiciones tributarias sustantivas difícilmente puedan ser subsumibles dentro del giro del artículo 76, cuando alude a “materias determinadas de administración”. A su vez, el otro supuesto contemplado en el artículo, “emergencia pública”, podría conducir, igualmente, a descartar la delegación impropia en el campo del Derecho tributario material, más aún si nos valiéramos de una interpretación sistemática que computara que la actual Constitución ha descartado la procedencia del dictado de “decretos por razones de necesidad y urgencia”, en materia penal, tributaria, electoral o en lo concerniente al régimen de partidos políticos.

Sobre la base de las consideraciones efectuadas, en la parte final del párrafo precedente, y equiparando la emergencia pública, con una situación configurante de un cuadro de

necesidad y urgencia, bien podríamos concluir sosteniendo, que lo que no puede hacer el Presidente de la Nación ejercitando sus facultades legislativas excepcionales —mediante reglamentos de necesidad y urgencia—, tampoco puede realizarlo en virtud de reglamentos delegados.

De todos modos, como lo hemos afirmado en otra oportunidad²⁸, estimamos que en circunstancias excepcionales de emergencia pública es posible admitir la delegación impropia en el campo tributario sustantivo cumplidos los requisitos que a continuación se indican y dentro de determinados límites:

1º) Que se verifique una situación efectiva de emergencia pública, que justifique la inmediatez y celeridad de la ejercitación del cometido por la rama ejecutiva, evitando las demoras propias del trámite parlamentario.

2º) Que la delegación impropia no abarque los elementos estructurales del hecho imponible, esto es, sus distintas dimensiones (material, personal, espacial y temporal), y sólo comprenda los aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea, los montos fijos, las alícuotas, las escalas, y en el caso de los gravámenes *ad valorem*, el establecimiento de sus bases imponibles. Igualmente apreciamos que es factible habilitar a la Administración para que decida, bajo ciertas circunstancias, la suspensión en la aplicación de los tributos, con carácter transitorio. Ello así, porque sólo en tales supuestos es posible que los cuerpos legislativos establezcan las bases, el marco o el margen dentro del cual habrá de desenvolverse el Departamento Ejecutivo.

3º) Que la delegación impropia se cña a aquellos gravámenes que efectivamente requieran de la adopción de adecuaciones periódicas durante la emergencia, razón que justamente fundamenta que se flexibilice el principio de reserva de ley.

4º) Que la política legislativa sobre el punto, o las bases de la habilitación, estén suficiente y claramente definidas, estableciéndose los criterios y parámetros mínimos y máximos dentro de los cuales puede operar el Departamento Eje-

²⁸ Casós, José O., "Reserva de ley en materia tributaria y la reforma constitucional de 1994", en *Doctrina Tributaria Ezequiel*, número extra 173, pp. 344 y sigs., en particular pp. 356 y sigs.

cetivo, puntualizando a resultados de qué condiciones quedará habilitado para dictar los reglamentos motivados en la delegación impropia.

5º) Que siendo los órganos depositarios de la voluntad general los titulares del poder tributario, la modalidad a través de la cual puedan habilitar a los departamentos ejecutivos para practicar los ajustes cuantitativos en la aplicación de ciertas leyes fiscales sea, en todos los casos *pro tempore*, esto es, con plazo fijo para su ejercicio, tal cual lo demanda el artículo 76 del Estatuto Fundamental.

6º) Que se cumplan todas las formalidades establecidas en la Constitución Nacional y en su caso en las Constituciones provinciales. Para el supuesto del Gobierno Central, deberá contarse con el refrendo del jefe del Gabinete de Ministros y el consiguiente control de la Comisión Bicameral Permanente.

Computados los recaudos enunciados precedentemente, y confrontados con el artículo 130 de la Ley Provincial de Educación, todo nos conduce a concluir que estamos en presencia de una manifiesta y palmaria inconstitucionalidad, por contener una delegación prohibida por la Ley Suprema que importa conceder al gobernador de la provincia de Buenos Aires facultades extraordinarias, fulminadas de nulidad insanable por el artículo 29 de la Constitución de la República. Ello resulta evidente en tanto se tenga en cuenta:

a) Que se ha delegado en el Ejecutivo Provincial la facultad de definir y regular el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, con alcance integral, sin invocar siquiera que tal abdicación de poder por parte de la Legislatura, responda a una situación de emergencia pública. Más allá que la alegación referida, tampoco hubiera bastado para justificar un desplazamiento *in totum* de las potestades impositivas en favor de otro poder local, máxime cuando el declinante es el órgano depositario de la voluntad general y titular nato del poder tributario.

b) Que la delegación no se ha limitado a aspectos cuantitativos del tributo, sino a todos sus elementos estructurales. La insuficiente intervención de la Legislatura Provincial, queda patentizada a través de la simple compulsión de la última regulación vigente del Impuesto Sucesorio en la provincia de Buenos Aires, el cual, en el Código Fiscal (t.o. 1976), Libro II, Título III, requirió de seis capítulos, y de cuarenta y un

artículos, del 116 al 156, ambos inclusive. Alguno de ellos con numerosos incisos, como el artículo 118 sobre transmisiones gravadas —con nueve—, el artículo 121 relativo a integración de la transmisión imponible —con ocho—, el artículo 129 referente a determinación del valor de los bienes —con dieciocho— y el artículo 148 sobre exenciones —también con dieciocho—, a lo que cabe sumar los artículos 8º, 9º y 10 de la Ley Impositiva de ese mismo año.

La necesidad de tratamientos y definiciones precisas para legislar el impuesto, también se comprueba, si recorremos las disposiciones de la ley 20.632²⁹, por la cual se regulaba en el ámbito de la Capital Federal el *Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito*, desde que debió valerse de treinta y dos densos y extensos artículos.

c) El *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes* no es, justamente, de aquellos gravámenes que requieren de adecuaciones periódicas durante la emergencia, como ocurre, en cambio, con la imposición al comercio exterior o a los consumos.

d) La Ley Provincial de Educación no fija, como hubiera sido menester, las bases de la habilitación con suficiencia y claridad, ni en lo cuantitativo consigna parámetros sobre impuestos mínimos o máximos, circunstancia que también invalida el impuesto que en tales condiciones se establezca.

e) Si bien la norma provincial, por el artículo 134, con alcance general, pone a cargo del Poder Ejecutivo la obligación de reglamentar la ley en el plazo de sesenta días de su entrada en vigencia, tal disposición difícilmente pueda conciliarse con una habilitación *pro tempore*, fundada en la emergencia.

Debe tenerse presente que la doctrina constitucional que hemos venido tratando, y que dimana de nuestra Ley Fundamental, proyecta en plenitud sus conclusiones en el ámbito provincial. Por un lado, ya que a tenor del artículo 5º del Estatuto Supremo, se dispone: "*Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional ...*", a lo que cabe agregar que el artículo 31 del mismo ordenamiento consagra: "*Esta Consti-*

²⁹A.D.L.A., t. XXXIV-A, ps. 124 y sigs.

tución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, ...". Y por el otro, que como corolario de tales prescripciones la Constitución de la provincia de Buenos Aires, según reforma de 1994, en su artículo 45, ha dejado establecido: "*Los poderes públicos no podrán delegar las facultades que les han sido conferidas por esta Constitución, ni atribuir al Poder Ejecutivo otras que las que expresamente le están acordadas por ella*". reproduciendo el anterior artículo 33 de la Constitución de 1934⁴⁰.

Todos los desarrollos precedentes nos permiten concluir en este aspecto, afirmando, en forma categórica, que el reglamento que dicte el Departamento Ejecutivo provincial para poder implementar el *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes* en dicha jurisdicción, será manifiestamente inconstitucional, y así deberá decretarlo cualquier tribunal de justicia independiente, que no se aparte de los principios jurídicos basales —reserva de ley tributaria, separación de poderes y seguridad jurídica—, en que se asienta la República, ni la doctrina reiterada desde antiguo y consolidada en sucesivos pronunciamientos de nuestro máximo tribunal.

III. EL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES EN LA ARGENTINA

Trataremos de historiar aquí, brevemente, el papel que ha tenido el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en nuestro ordenamiento financiero, desde su nacimiento hasta su abrogación. También haremos referencia al intento de reimplantarlo como impuesto nacional sujeto a coparticipación, distribuyéndose sólo entre las provincias, el entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, y la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires, iniciativa que llegara a tener media sanción legislativa.

⁴⁰ A.D.L.A., t. XVI-B, ps. 1467 y sigs.

1. *Período colonial*

Según Carlos M. Giuliani Fenouge⁴¹, en las colonias españolas, el impuesto sucesorio tuvo su antecedente en el "Reglamento para la cobranza de la contribución temporal sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales", y fue implantado por la Real Cédula del 11-VI-1801, mandada a observar en el Virreinato del Río de la Plata por el Virrey del Pino, el 6-X-1803.

Fue un módico impuesto que operaba con las siguientes tasas: 1) sucesiones entre cónyuges 1%; 2) sucesiones entre colaterales 2%; 3) sucesiones a favor de extraños 4%, y 4) transmisiones de mayorazgos, vínculos, patronatos de legos u otros de su clase 50% de la renta.

A su vez, se encontraban exentas: a) las herencias diferidas a ascendientes o descendientes en línea recta; b) los legados al alma del testador; c) las herencias de las personas que acreditaron haber pagado un tributo personal existente, y d) las sucesiones que no alcanzaran los dos mil pesos.

2. *Gobierno patrio*

Producida la Revolución de Mayo de 1810, el Gobierno Patrio, por decreto del 30-IX-1812, ratificó la vigencia del Reglamento Colonial, determinando que las herencias entre cónyuges también quedaban exentas⁴².

Por resolución del 13-VIII-1817, se afectó el recurso para "ser dotados los maestros que han de presidir a los Estudios del Colegio, antes llamado de San Carlos"⁴³, inaugurándose una tradición reiteradamente seguida con posterioridad, en virtud de la cual el producido del apuntado impuesto se afectó a la rama educativa.

Durante el desarrollo de la Guerra de la Independencia, el Congreso General, por decisión tomada el 18-IV-1819⁴⁴, dispuso

⁴¹ Giuliani Fenouge, Carlos M., *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes - Doctrina, Legislación Nacional y Extranjera, Jurisprudencia Argentina y Norteamericana*, El Ateneo, Buenos Aires, 1937, ps. 31 y sigs.

⁴² Giuliani Fenouge, Carlos M., *op. cit.* en nota 41, p. 32.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ *Ibidem*.

que el Reglamento Colonial para la cobranza de la contribución sobre legados y herencias en sucesiones transversales, sólo regiría para el caso en que los herederos fueran americanos, ya que cuando se tratara de herencias de españoles europeos a favor de no americanos, se pagaría una contribución equivalente al 50% del monto del acervo, lo mismo que en el caso de institución de legados al alma del testador.

3. *Gravámenes sucesorios provinciales anteriores a la Organización Nacional*

En los debates que tuvieron lugar en la ciudad de Santa Fe, con motivo del Congreso Constituyente que habría de sancionar nuestro Estatuto Fundamental, puede leerse en las actas de sesiones, que el convencional José Benjamín Gerostiaga, a cargo del Informe de la Comisión de Negocios Constitucionales, en la sesión del 23-IV-1853, dio cuenta de la aplicación del impuesto sucesorio como gravamen local. Así relató, al preguntarse sobre los recursos que se dejaban a las autoridades provinciales luego de la nacionalización de las rentas aduaneras, que por la lectura de los periódicos de aquella ciudad, se había informado de la significación que tenían para las rentas de la provincia de Santa Fe "los derechos de patente, papel sellado, corrales, impuesto sobre herencias, boletas de marcas, multas policiales y contribución directa"⁴⁵, los que importaban, excluyendo los derechos de importación y exportación, la mitad de los ingresos de la apuntada provincia, de donde resulta, no sólo la existencia del impuesto sucesorio, sino que se lo distinguía y ubicaba dentro del catálogo de los más importantes recursos de esa jurisdicción.

A su vez, Carlos M. Giuliani Fonrouge⁴⁶ ha historiado el desenvolvimiento del impuesto a la herencia en las provincias cuando las mismas, luego de 1820, recobraron en plenitud las facultades que habían encomendado inicialmente a las autoridades centrales, haciendo una relación del grava-

⁴⁵ Ravignani, Emilio, *Asambleas Constituyentes Argentinas (seguidas de los textos constitucionales, legislativos y pactos interprovinciales que organizaron políticamente la Nación)*, T. II, Segunda Parte, Procer, Buenos Aires, 1937, ps. 563 y sigs.

⁴⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.* en nota 41, ps. 33 y sigs.

men, en el período previo a la organización constitucional. Relató así, las características con que adoptaron el tributo las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos y Jujuy. Los rasgos más comunes que tuvo el impuesto en tal etapa embrionaria, fueron: a) el gravamen alcanzaba, por lo general, sólo a las herencias transversales o a terceros; b) en algunos casos se encontraba legislado dentro de los derechos de papel sellado, o registro; y c) su destino tuvo afectación específica, particularmente, en fomento de las escuelas de primera enseñanza.

4. *Gravámenes sucesorios provinciales posteriores al año 1853*

Ya sancionada la Constitución de 1853, el gravamen siguió rigiendo como recurso local, extendiéndose a las originarias catorce jurisdicciones provinciales.

Los ocho Territorios Nacionales provincializados, al iniciarse la segunda mitad de este siglo, también integraron su cuadro rentístico con el impuesto sucesorio, bajo la denominación entonces preponderante de *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*.

5. *El Impuesto Sucesorio en la Capital Federal y Territorios Nacionales*

Luego de federalizarse la ciudad de Buenos Aires, prontamente se sancionó la ley 1420⁴⁷, de Educación Común, por cuyo artículo 44, y como integrantes del Tesoro común de las Escuelas se contempló, por el inciso 11, un gravamen del 5% a toda sucesión entre colaterales, con excepción de hermanos, mientras que por el inciso 12, se estableció otro, con la tasa del 10% a las herencias o legados entre extraños, como a toda institución a favor del alma del testador, o de establecimientos religiosos, siempre, en ambos incisos, que la sucesión excediera de mil pesos moneda nacional y fuera abierta en jurisdicción de la Capital, Territorios y Colonias nacionales.

El apuntado gravamen fue posteriormente sustituido por una Ley de Impuesto a la Herencia, que brindó tratamiento unitario al tributo, en dieciséis artículos, manteniendo su afectación específica. Ello ocurrió con motivo de la sanción de la

⁴⁷ A.D.L.A., Complemento 1881-1888, ps. 126 y sigs.

ley 4855⁴⁸, por la cual se gravó toda transmisión por causa de muerte o donación de bienes situados en la Capital y Territorios nacionales, desde el 1º-I-1906, con un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado o donación, con escalas progresivas en función del importe transmitido y de la relación de parentesco entre el causante y el beneficiario.

El impuesto sucesorio sufrió, a lo largo de su vigencia, diversas modificaciones legislativas. Su última regulación en tal jurisdicción fue la sancionada por la ley 11.287⁴⁹, y su postrer texto ordenado correspondió al año 1972⁵⁰.

6. *El Impuesto Sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes*

En el año 1951 se sancionó la ley 14.060⁵¹, por cuyo artículo 5º se estableció, con carácter transitorio, el *Gravamen Sustitutivo del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*. El mismo se aplicaría en todo el territorio de la Nación, alcanzando a las sociedades de capital en forma anual, y a la tasa del 1% sobre el capital y reservas. La aplicación, percepción y fiscalización del mismo quedó a cargo de la Dirección General Impositiva, determinándose que su producido se distribuiría entre los distintos fiscoes, sobre la base del principio de la radicación económica de los bienes detentados por las sociedades.

Correlativamente con el establecimiento de este gravamen, se modificó el régimen de los impuestos locales a la transmisión gratuita de bienes, excluyendo las inversiones en acciones en la determinación del haber sucesorio.

La medida tuvo el propósito de combatir y compensar las evasiones en el impuesto a la herencia, originadas en el régimen de anonimato accionario, resultante de la ley 13.925⁵². En tales circunstancias, los posibles causantes transferían el grueso de su patrimonio a sociedades de capital, para posibilitar, mediante su no inclusión en el activo de las herencias,

⁴⁸ A.D.L.A., Complemento 1889-1919, ps. 684 y sigs.

⁴⁹ A.D.L.A., Complemento 1920-1940, ps. 163 y sigs.

⁵⁰ A.D.L.A., t. XXXII-C, ps. 3513 y sigs.

⁵¹ A.D.L.A., t. XI-A, ps. 184 y sigs.

⁵² A.D.L.A., t. X-A, ps. 72 y sigs.

la incidencia del gravamen sucesorio, lo que explica que al impuesto que se creaba se lo denominara "sustitutivo".

7. Derogación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en jurisdicción nacional como consecuencia de la sanción del Impuesto al Patrimonio Neto

Con la sanción de la ley 20.046⁸³, por su Título V, artículo 5º, se estableció el *Impuesto al Patrimonio Neto*, por el término de diez años, desde el 31-XII-1972. El mismo resultaba aplicable en todo el territorio de la Nación a las personas físicas y a las sucesiones indivisas. Correlativamente, por el Título VII, artículo 7º, se dejó derogado, a partir del 1º-I-1973, la Ley de Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (t.o. 1972).

En la Nota al Poder Ejecutivo, acompañando el proyecto de ley, se dejó indicado, que junto con la implantación del Impuesto al Patrimonio Neto se derogaba el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, en razón de diversos fundamentos que seguidamente se explicitaban. Así, se indicó que el último de los gravámenes había perdido sustento, ya que la realidad económica indicaba que sólo los patrimonios de pequeña y mediana envergadura quedaban alcanzados, como consecuencia de la adopción de formas jurídicas que permitían a los grandes patrimonios la elusión del gravamen, lo que lo tornaba altamente regresivo. Se hizo notar también, que el impuesto abrogado debía afrontarse en el momento más difícil por el que solía atravesar el haber patrimonial, "ya que desaparecido el causante, se pierde la continuidad en la obtención de riquezas y se enfrenta a la sucesión con el serio problema de enajenar parte del haber sucesorio a los fines de su cumplimiento". Se anticipaba, por último, que era "de esperar que las provincias" asumieran "similar actitud respecto de los tributos locales con igual base de imposición", procediendo a derogarlos.

⁸³ A.D.L.A., t. XXXIII-A, ps. 65 y sigs.

8. *Reimplantación del Impuesto Sucesorio en jurisdicción nacional bajo la denominación de Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito*

La ley 20.632²⁴ reimplantó, en jurisdicción de la Capital Federal, la gravabilidad de las herencias, legados y donaciones, a partir del 1°-I-1974.

El nuevo tributo pasó a denominarse *Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito*.

La ley se originó en un proyecto del Poder Ejecutivo, que fue tratado en la Cámara de Diputados en las sesiones del 4 y 13 de diciembre de 1973, aprobándose en la segunda de ellas. Considerado por la Cámara de Senadores, ésta lo aprobó con modificaciones en la sesión del 21 de diciembre del mismo año, volviendo en revisión a la Cámara Baja, la que le dio sanción definitiva en la sesión del 27 de diciembre de dicho año.

Un hecho saliente del nuevo régimen fue abarcar dentro del objeto del impuesto a las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros valores mobiliarios representativos de su capital, lo que se complementó con otras medidas legislativas orientadas a asegurar la nominación de los apuntados títulos.

9. *Derogación de los impuestos sucesorios en el orden nacional y provincial, como consecuencia de la nueva legislación sobre Impuesto al Patrimonio Neto*

Sancionada la ley 21.282²⁵, se estableció con carácter de emergencia, por el término de diez ejercicios fiscales, a partir del 31-XII-1975 inclusive, un gravamen que se aplicaría en todo el territorio de la Nación, llamado a recaer sobre el patrimonio neto al 31 de diciembre de cada año, integrado, total o parcialmente, por bienes situados en el país, de las personas físicas y las sucesiones indivisas, cualquiera que fuere el lugar de su domicilio o radicación.

Juntamente con el nuevo gravamen, por el artículo 19, se derogó la ley 20.632 de Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito, desde la fecha de publicación

²⁴ A.D.L.A., t. XXIV-A, ps. 124 y sigs.

²⁵ A.D.L.A., t. XXVI-B, ps. 1947 y sigs.

de la ley para los actos entre vivos, y desde el 1°-I-1974, en el caso de transmisiones por causa de muerte o ausencia con presunción de fallecimiento.

El Mensaje suscripto por el entonces Ministro de Economía, reprodujo las mismas consideraciones que se habían vertido en oportunidad de decidirse la anterior derogación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes por la ley 20.046.

La participación que le cupo al entonces titular de la Cartera Económica, Dr. José Alfredo Martínez de Hoz, en la abrogación retroactiva del gravamen, fue motivo de suspicacias, desde que su padre había fallecido el 26 de marzo de 1976, lo que originara mucho tiempo después —en el año 1984—, una carta de lectores del funcionario publicada en el diario *La Nación*²⁶, en la cual explica las razones por las que la apuntada medida en nada habría influido en la situación de la herencia recibida.

Un hecho representativo de lo que hemos denominado "unitarización tributaria compulsiva"²⁷, fue el constituido por el artículo 20 de la apuntada ley 21.282, en tanto dispuso: "*El Ministerio del Interior requerirá de las jurisdicciones provinciales la derogación de los tributos locales que gravan las transmisiones gratuitas de bienes*", sólo explicable en el obrar de un gobierno *de facto* y en una actitud de desprecio absoluto a la Constitución Nacional.

En cumplimiento de la directiva indicada en el párrafo precedente, la provincia de Buenos Aires por la ley 8604²⁸, derogó el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, legislado en el Título Tercero, Libro Segundo, del Código Fiscal (t.o. 1978), y los artículos 8°, 9° y 10 de la Ley Impositiva de ese año, con vigencia a partir del 1°-I-1976 para las transmisiones por causa de muerte y, para las restantes, a partir de la publicación de la ley en el *Boletín Oficial*, la que se produjo el 20-V-1976.

²⁶ Diario *La Nación* del 24-III-1984, Primera Sección, p. 6.

²⁷ Casás, José O., "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", en *rev. Derecho Tributario*, t. X, ps. 1 y sigs., en particular p. 9.

²⁸ A.D.L.A., t. XXXVI-B, ps. 1482 y sigs.

10. Iniciativa de reimplantación del Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito, como tributo nacional íntegramente coparticipado a las jurisdicciones locales.

Por Mensaje n° 758, del 30-IV-1985²⁸, el entonces Presidente de la Nación, Raúl R. Alfonsín, remitió al Congreso de la Nación, un proyecto de impuesto de emergencia, por diez años contados desde la fecha de su publicación, de cuyo producido coparticiparían únicamente las provincias, el entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires, por el cual se gravarían los enriquecimientos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas o de existencia ideal —incluyendo sociedades, asociaciones, entidades y cualesquiera otros sujetos de derecho—, en tanto tales enriquecimientos provinieran de bienes situados en el país y tuvieran por causa algunos de los hechos o de los actos normativamente previstos para tal fin.

El gravamen proyectado respondía al definido propósito de mejorar la equidad y progresividad del sistema tributario, estableciendo montos mínimos no imponibles actualizables, para dejar al margen del impuesto a los enriquecimientos que no denotaran cierta capacidad contributiva; se gravaba en cabeza de los beneficiarios, en razón de las herencias, legados, donaciones, renunciaciones de derechos hereditarios o creditarios, o las percepciones por causa de muerte del capital asegurado; se establecían escalas progresivas en función del monto del beneficio y del grado de parentesco; se trataba de dotar de la mayor simplicidad posible a los mecanismos determinativos y de recaudación, sometiendo el impuesto a reglas que lo asimilaban a los demás tributos de autodeclaración; se lo regía por la Ley Nacional de Procedimientos Tributarios; y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria se fijaba a través de una declaración única jurada, dada la extensión nacional del tributo, desligando el juicio sucesorio del proceso determinativo.

²⁸ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, Sesiones Ordinarias, 34ª Sesión, continuación de la 19ª Sesión Ordinaria del 26 y 27 de septiembre de 1985, T. IX, Imprenta del Congreso de la Nación, Buenos Aires, 1986, pp. 6245 y sigs.*

La iniciativa, con modificaciones, fue despachada favorablemente por la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, con disidencia parcial del legislador José A. Furque, suscribiendo el Informe de la mayoría el diputado por la Capital Federal, Jesús Rodríguez⁸⁰.

El proyecto resultó aprobado por la Cámara Baja, prácticamente sin oposición ni debates, en la sesión del 26 y 27 de septiembre de 1985, recogándose las observaciones del diputado Furque⁸¹.

La falta de tratamiento en tiempo oportuno por la Cámara de Senadores del proyecto con media sanción, produjo la caducidad del trámite parlamentario.

IV. PELIGROS Y VENTAJAS DE LA REDIMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES. REQUISITOS PARA UN ADECUADO FUNCIONAMIENTO EN UN ESTADO FEDERAL

Bajo un título en que se invierten los términos aquí propuestos, y en que se aludía a "Ventajas y peligros del Impuesto Sucesorio", Carlos M. Giuliani Fonrouge, en el Capítulo III de su libro sobre el *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*⁸², desarrolló los argumentos que han vertido defensores y detractores del tributo.

Aquí, también nosotros abordaremos las críticas que, corrientemente, se formulan a los impuestos sucesorios, y seguidamente los fundamentos que, en nuestro parecer, justifican su reimplantación actual en la Argentina, sugiriendo, igualmente, las modalidades que debería reunir para un mejor funcionamiento, atendiendo, sobre todo, a la forma de Estado federal asumida por la Constitución.

⁸⁰ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, op. cit. en nota 69, ps. 6334 y sigs.

⁸¹ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, op. cit. en nota 69, ps. 6254 y ss., y 6519 y sigs.

⁸² Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit. en nota 41, ps. 71 y sigs.

1. Peligros del Impuesto Sucesorio

Quien mejor ha resumido, en fecha reciente, las observaciones que se pueden formular al Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, ha sido nuestro maestro, el académico Horacio A. García Belsunce, en un artículo publicado en el diario *La Nación*⁴³. Según el destacado tributarista, las invocaciones a la equidad que realizan los impulsores de la restauración del impuesto, sobre la base de su carácter directo, no advierten que tal medida, habida cuenta de la baja incidencia recaudatoria que se le reconoce, resulta ineficaz para modificar la acentuada regresividad del sistema tributario argentino; la capacidad de pago que lo fundamenta se desentiende de la capacidad contributiva efectiva de los responsables, la cual varía si el beneficiario ha contado con recibir la transmisión, o si la herencia es puramente inesperada y de cuantía, ya que en este último caso habrá efectivamente una capacidad de pago muy alta por unidad monetaria recibida, comparada con la que denotan herencias de la misma magnitud y de la cual son beneficiarios huérfanos y viudas necesitados; la redistribución de la riqueza que propicia, igualmente se ha alcanzado, y de manera menos traumática, conforme a los preceptos del Código Civil, que se han convertido en un eficaz medio para dividir las herencias; el impuesto impacta desfavorablemente en el ahorro y la inversión, alentando el consumo; algunos autores que lo conciben fuertemente progresivo, participan de la idea de utilizarlo como un medio para cercenar, e incluso, eliminar el derecho de propiedad; su aplicación genera dificultades, en innumerales situaciones, como las que se producen frente a los llamados "regalos de costumbres"; su impacto, de no usarse un sistema integrado y de promediación con la renta de varios ejercicios, se convierte en una penalidad grave para el beneficiario del enriquecimiento; y, finalmente, el apuntado impuesto, atenta contra el principio de economía de la recaudación, en cuanto implica la creación de mecanismos de determinación, cobro, verificación y fiscalización costosos, frente a lo exiguo del rendimiento estimado.

Del mismo modo se afirma, en cuanto a la capacidad de pago, que el impuesto sucesorio hace abstracción de la capa-

⁴³ García Belsunce, Horacio A., "El impuesto a la transmisión gratuita de bienes", en diario *La Nación* del 26-V-1986, Sección Economía-Mercurio, p. 14.

cidia real del responsable, desentendiéndose de la que pudiera exhibir tal sujeto antes y después de producirse el enriquecimiento a título gratuito.

Se destaca también, que los impuestos patrimoniales en sus distintas variantes (Impuesto Sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, e Impuesto al Patrimonio Neto en sus versiones conforme a las leyes 20.046 y 21.284), fueron concebidos para reemplazar los impuestos hereditarios, según resulta de los antecedentes parlamentarios de la ley 14.060, y de los mensajes de las restantes dos leyes individualizadas en el presente párrafo. Por ello, la coexistencia de ambas contribuciones se convertiría en un exceso fiscalista inadmisibles⁶⁴.

Conforme lo expresa Vicente Oscar Díaz⁶⁵, se comprueba en el Derecho comparado una tendencia actual a sustituir los impuestos sucesorios por un tributo complementario a la renta y al gasto, método que, además de atender mejor a la realidad económica y social moderna, posiblemente disminuiría algunos de los efectos negativos de esta imposición.

En cuanto al costo de recaudación, los datos obtenidos más recientemente durante la vigencia de los impuestos sucesorios en la Argentina, demostrarían no sólo una magra recaudación, sino también un alto costo para la administración fiscal, equivalente a casi un tercio de su producido⁶⁶.

Desde otro ángulo, la determinación del gravamen produciría una sustancial prolongación de los expedientes sucesorios, dificultando la administración y disposición de los bienes objeto del tributo⁶⁷.

La aplicación del impuesto conduciría a resultados inequitativos, pesando fundamentalmente sobre la riqueza inmo-

⁶⁴ Diario *La Nación*, editorial central del 19-V-1985, publicado bajo el título "El impuesto a la herencia", Primera Sección, p. 8.

⁶⁵ Díaz, Vicente Oscar, "Reflexiones acerca de una posible reimplantación del impuesto a las transmisiones patrimoniales a título gratuito", Sección: "Actualidad Impositiva", *La Información*, t. XLVIII, ps. 688 y sigs., con cita de *The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee chaired by professor J. Meade, Institute for Fiscal Studies*.

⁶⁶ Diario *La Nación*, editoriales cit. en notas 58 y 64. Igualmente v. Horacio A. García Belzunce, art. cit. en nota 63.

⁶⁷ Diario *La Nación*, editorial cit. en nota 64.

biliaria o sobre otros bienes registrables, frente a una casi segura evasión cuando el acervo del causante se encuentre compuesto por dinero, divisas, joyas o títulos al portador⁶⁸.

En el caso de transmisión de acciones de sociedades anónimas, de tomarse en cuenta para determinar la base imponible, cuando cotizan en Bolsa dicho valor, y en los demás casos el resultante de la contabilidad de las empresas, se consagrará una marcada desigualdad de trato⁶⁹.

Desde el punto de vista de las inversiones extranjeras de reimplantarse el impuesto, se reducirían las ventajas comparativas del país para recibir capitales foráneos, ya que en muchos otros el tratamiento fiscal ha tendido a ablandarse⁷⁰. Tal situación se agravaría sensiblemente de contemplarse un "recargo por ausentismo", como ocurriera tradicionalmente en la Argentina. En tal sentido, puede consultarse el artículo 30 de la ley 11.287 (según texto de su ordenamiento originario), artículo 19 de la ley 20.632, y artículo 31 de la normativa con sanción legislativa por la Cámara de Diputados en el año 1985.

2. Ventajas del Impuesto Sucesorio

En nuestro país, tanto Carlos M. Giuliani Fonrouge⁷¹ como Dino Jarach⁷², se han ocupado de enumerar las ventajas que se derivan de aplicar un Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, criterio que, en sus lineamientos generales, también suscribimos. En la doctrina comparada, basta citar, en igual sentido, las opiniones de John F. Due⁷³ y Fritz Neumark⁷⁴.

⁶⁸ Diario *La Nación*, editorial cit. en nota 64.

⁶⁹ Diario *La Nación*, editorial cit. en nota 64.

⁷⁰ Diario *La Nación*, editorial cit. en nota 64.

⁷¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit. en nota 41, pá. 78 y sigs.

⁷² Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 1ª reimp. de la 1ª ed., Cangallo, Buenos Aires, 1985, pá. 729 y sigs., en particular pá. 735 y sigs.

⁷³ Due, John F., *Análisis Económico de los Impuestos*. En el *Cuadro General de las Finanzas Públicas*, 2ª ed., El Ateneo, Buenos Aires, 1968, pá. 383 y sigs.

⁷⁴ Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, a través de la consideración del impuesto de sucesiones a la luz de cada uno de los principios que se desarrollan, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

Seguidamente, habremos de tratar los fundamentos en base a los cuales se auspicia la aplicación de impuestos al enriquecimiento patrimonial a título gratuito, como la refutación a las críticas más comunes que de ordinario se les formulan.

2.1. Aspectos constitucionales

2.1.1. Equidad

Todo sistema tributario debe tender a un reparto equitativo de las cargas públicas, más aún en nuestra República, cuyo Estatuto Fundamental, en su artículo 4º, consagra expresamente tal directiva en materia de contribuciones. Esto dicho sin desconocer que en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación coexisten dos familias de fallos; de un lado, unos pocos, conforme a los cuales la falta de equidad de los tributos se convierte en causal suficiente para decretar su invalidez constitucional; y de otro, un apreciable número de pronunciamientos, a cuyo tenor la equidad, entendida como la necesidad del tributo o ponderación de los resultados que produce en el contribuyente y en la comunidad, no es materia revisable en sede judicial.

Carlos M. Giuliani Fonrouge entiende que el gravamen sucesorio "es uno de los impuestos más justos, no solamente por percibirse en ocasión de un acrecentamiento patrimonial que no responde a ninguna actividad personal del contribuyente, sino también por su carácter casual y por responder a un caso evidente de aumento de la capacidad tributaria"⁷⁵.

Por su parte, Dino Jarach considera que "tanto el impuesto sobre el acervo global como los que gravan las asignaciones a herederos, legatarios o donatarios, satisfacen las exigencias de la equidad y justicia tributaria según las valoraciones predominantes"⁷⁶.

A su vez, Fritz Neumark, al referirse a un sistema fiscal ideal, en razón de ser fiscalmente productivo y de posible implementación, "justo", y económicamente racional, ha entendido que debe comprender necesariamente, pero también solamente, los siguientes impuestos: 1º) un impuesto general

⁷⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.* en nota 41, p. 79.

⁷⁶ Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, ps. 741 y sigs.

sobre la renta; 2º) un impuesto de sociedades; 3º) un impuesto general sobre el patrimonio; 4º) un impuesto sobre el volumen de ventas, concebido y aplicado como impuesto general de consumos; y 5º) "un impuesto de sucesiones"⁷⁷.

John F. Due, más allá de consignar algunas reservas al impuesto a herencias y donaciones, tal cual se lo ha implementado en los Estados Unidos de Norteamérica, señala que "desde el punto de vista de la equidad, la justificación fundamental de los impuestos sucesorios es el hecho de que la percepción de herencias, legados o donaciones representa un mejoramiento en el bienestar económico del beneficiario, que puede gravarse con justicia, ya que son relativamente pocas las personas afortunadas que perciben legados o donaciones de consideración en el transcurso de sus vidas", consiguientemente "existe plena justificación para gravar en forma adicional a quienes en verdad lo hacen", agregando que "siendo esos ingresos suplementos del rédito corriente, la imposición no interfiere con los niveles corrientes de vida"⁷⁸.

Debemos añadir que si bien la reimplantación del impuesto sucesorio, por sí sola no producirá el milagro de alterar las características que signan a nuestro sistema tributario y que lo ubican dentro de los más altamente regresivos, al menos importará un avance, poco significativo quizás, pero demostrativo de la intención de no abandonar el propósito de dotar, gradualmente, de mayor equidad a la distribución de las cargas públicas, proceso alentado, recientemente, por la incipiente recuperación de la *performance* recaudatoria de la restante imposición directa (vgr. ganancias y bienes personales).

2.1.2. Inaequitas maxima o confiscatoriedad

No debe perderse de vista que todo impuesto en principio equitativo, si se estructurara sobre la base de tasas marcadamente elevadas, o de escalas fuertemente progresivas, conducirá, paradójicamente, a lo que Roberto Tamagno⁷⁹ dio en denominar *inaequitas maxima*, esto es, a la afectación de la garantía constitucional del derecho de propiedad por confis-

⁷⁷ Neumark, Fritz, *op. cit.* en nota 74, p. 462.

⁷⁸ Due, John F., *op. cit.* en nota 73, p. 347.

⁷⁹ Tamagno, Roberto, *El Contribuyente - Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria*, ps. 46 y sigs., Ferrot, Buenos Aires, 1953.

cación. A tal respecto, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de la causa *Doña Rosa Melo de Cuzá, su testamentaria s/ inconstitucionalidad de un impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires*⁸⁰, sentencia del 16-XII-1911, dejó establecido que todo impuesto a la transmisión de bienes por causa de muerte, que alcance a una parte sustancial de la propiedad o a la renta de varios años del capital gravado, constituye una verdadera exacción o confiscación prohibida por la Constitución Nacional, agregando "que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que ellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquéllos, no serían impuestos sino despojo". El máximo tribunal trajo también en su apoyo, el criterio sustentado por la Corte Suprema de los Estados Unidos, la que, aplicando disposiciones menos explícitas que las nuestras, había sostenido en uno de sus fallos: "Si ocurriera alguna vez un caso en que bajo el nombre de impuesto progresivo o en otra forma se imponga una exacción arbitraria y confiscatoria, sería la oportunidad de considerar si el Poder Judicial puede otorgar amparo, aplicando los principios inherentes y fundamentales para la protección del individuo, aun cuando no haya para ello autoridad expresa en la Constitución".

En cuanto a los niveles de tasa de un impuesto a las herencias y donaciones, correlacionándolo con la capacidad contributiva, se hace necesario formular aquí una reflexión. Si bien la Corte Suprema de Justicia estableció desde antiguo, un tope máximo al tributo consistente en el treinta y tres por ciento del beneficio recibido⁸¹, de procederse a su reimplantación, deberá meditarse serenamente si tal limitación cuantitativa es suficiente, tomando en cuenta que cuando fue fijada, se lo concibió en un contexto económico diferente al actual, caracterizado por una baja presión fiscal global que toleraba

⁸⁰ Fallos, 115:111.

⁸¹ Causa, *José O.*, op. cit. en nota 17, Cap. V: "Garantías constitucionales comprometidas por extralimitación en la intensidad de la presión tributaria conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación computando un solo tributo sobre una única manifestación de riqueza", ps. 77 y sigs.

un impuesto sucesorio pronunciadamente elevado, mientras que la realidad de hoy es muy distinta, ya que exhibe una proliferación explosiva de tributos, los cuales en conjunto resienten y debilitan la capacidad contributiva y la efectiva posibilidad de pago de este nuevo gravamen.

2.1.3. Capacidad contributiva

Si bien nuestra Constitución no ha consagrado explícitamente el principio de capacidad contributiva, el mismo fluye inequívocamente de la doctrina de nuestro máximo tribunal a partir de las causas: *Ano Massotti de Busso y otras c/ provincia de Buenos Aires*⁸², sentencia del 7-IV-1947, y *Mario B. Gavina v. Provincia de Buenos Aires*⁸³, sentencia del 4 de diciembre del mismo año. Allí se arribó a la aludida regla por conducto de la garantía constitucional de la igualdad, entendiéndose que la misma se cumplía, en tanto se brindara igualdad de tratamiento tributario, a iguales, en iguales circunstancias de capacidad contributiva.

Queda ahora por ver si el impuesto sucesorio toma en cuenta o se desentiende de la capacidad contributiva de los sujetos llamados a pagarlo.

Señala Dino Jarach que el impuesto al enriquecimiento por vía de herencia, legado o donación, tiene la rara virtud de no ser trasladable, por lo menos del modo, o con los mecanismos que comúnmente conocemos y, en consecuencia, los contribuyentes percutidos son los efectivamente incididos, lo que recomienda el tributo en tanto, "dichos fenómenos de incremento del patrimonio evidencian una capacidad contributiva propia y peculiar de los sujetos gravados, que está constituida —en la mayoría de los casos— por una súbita modificación en su nivel patrimonial, sin que ello modifique los equilibrios del mercado"⁸⁴.

Bueno es admitir, de todos modos, que los impuestos sucesorios, en punto a una precisa captación de la capacidad contributiva "son susceptibles de perfeccionamiento, si se adecua la progresión, teniendo en cuenta el patrimonio pro-

⁸² Fallos, 207:270.

⁸³ Fallos, 209:431.

⁸⁴ Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, p. 734.

pio del heredero”, como lo señalara el profesor Dino Jarach⁶⁵, pero tal metodología, sin duda conceptualmente correcta, conspiraría contra la simplificación que tanto se reclama en la determinación del gravamen, acrecentando, por lo demás, los ya elevados costos de recaudación y fiscalización que se denuncian.

Desde otra perspectiva, las observaciones que se le formulan por la distinta intensidad con que opera, captando en plenitud la capacidad contributiva, cuando las transmisiones vienen constituidas por bienes inmuebles o bienes muebles registrables, mientras que a menudo resulta ineficaz para capturar otras transmisiones, particularmente las de dinero efectivo, divisas, obras de arte, joyas o títulos al portador, fácilmente sustraibles del gravamen, si bien describen una desigualdad —en términos de resultado recaudatorio— al momento de gravar diversas manifestaciones de capacidad contributiva, tal argumentación no tiene suficiencia para descalificar el tributo, ya que en tal caso, la disparidad en la imposición no proviene de la ley, sino de la aplicación incorrecta que de ella se haga, en tanto se facilite o se consienta la evasión. Ello debe conducir a recoger —reinstalado el impuesto— el desafío de prevenir, evitar y castigar implacablemente los comportamientos omisivos y/o fraudulentos en que puedan incurrir o desplegar los responsables.

2.1.4. *La progresividad de las escalas y la disposición constitucional sobre proporcionalidad de las contribuciones*

Si bien la noción de proporcionalidad, como nota característica de los tributos, aparece en nuestra Carta Constitucional en los artículos 4^o y 75, inciso 2^o (texto según reforma de 1994), la interpretación de dichas disposiciones ha descartado que ellas proscriban la utilización de escalas progresivas, como las que de ordinario se utilizan en la imposición sucesoria, ya tomando en cuenta el monto del enriquecimiento, ya el grado de parentesco entre el causante y el beneficiario.

Debe recordarse al respecto, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa *Don Eugenio Díaz Vélez c/*

⁶⁵ Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, p. 342.

provincia de Buenos Aires *s/ inconstitucionalidad de impuesto*⁹⁸, sentencia del 20-VI-1928, admitió la utilización de escalas progresivas —en ese caso en el impuesto inmobiliario—, al entender que la proporcionalidad a que se refiere la Constitución, debe considerarse como proporcionalidad indeterminada a la riqueza, aproximándose también, con tal hermenéutica, al concepto de capacidad contributiva.

2.1.5. Igualdad

Son abundantes las observaciones que a menudo se formulan frente a los usuales o posibles tratamientos diferenciales a que pueden conducir los diversos modelos, proyectos y leyes de impuesto a la herencia. Ello ocurre desde el momento en que se establecen mínimos no imposables; se consagran exenciones, tales como la que comprende a la casa-habitación o a otros bienes transmitidos; se estructuran escalas diferentes, por un lado para ascendientes, descendientes y cónyuges, y por otro, para colaterales y terceros; se fijan recargos a no residentes en el país; o se adoptan dispares métodos para la valuación de los bienes transmitidos, según sean inmuebles, muebles, créditos, participaciones sociales, acciones —conforme coticen o no en Bolsa—, títulos, etcétera. A tal respecto, es bueno recordar que el legislador, sobre la base de ponderaciones de mérito, oportunidad o conveniencia, puede dispensar tratamientos diversos a la materia imponible y formar distintas categorías de contribuyentes, siempre que tales temperamentos no se sustenten en diferencias arbitrarias, no respondan a propósitos de hostilidad contra algunos individuos o clases de personas, ni encierren indebido privilegio personal o de grupo.

Asimismo, las consecuencias diversas que pudieran originarse, según que el acervo sucesorio se vea constituido por activos líquidos, o por empresas en funcionamiento, tampoco generan agravios sustentables mediante la invocación de la garantía constitucional de la igualdad, ya que ésta no habilita dichos planteos cuando la diversidad de resultados es consecuencia de la distinta conformación de los presupuestos fácticos subsumibles en las hipótesis de incidencia del tributo.

⁹⁸ *Fallos*, 151:359.

Es así, que los criterios calificadores que la ley pueda consagrar resultarán válidos salvo irrazonabilidad manifiesta, admitiéndose que las categorías y tratamientos que se establezcan se refieran primordialmente a consideraciones económicas, sin perjuicio de ser igualmente legítimas las fundadas en razones de conveniencia, justicia social o bien común, ajenas por tanto, a la simple medida objetiva de la capacidad contributiva de los responsables.

A este respecto, la fijación de adicionales o recargos en el caso de que el beneficiario del enriquecimiento sucesorio fuera residente en el exterior, mereció expresa convalidación jurisprudencial por parte de nuestro máximo tribunal. Así en la causa *Segundo Fernández Aguilera (sucesión)*⁸⁷, sentencia del 4-VI-1948, la Corte Suprema de Justicia de la Nación debió hacerse cargo del agravio planteado por los recurrentes, en el sentido de que el impuesto cobrado había absorbido entre el cuarenta y dos y el cuarenta y nueve por ciento del haber transmitido, si se consideraba el valor de los bienes resultantes de la venta judicial de ellos. Sobre el punto, en lo que aquí interesa, señaló la Corte "que el establecimiento de una categoría distinta con los ausentes tiene razón de ser en la naturaleza de la situación de que se trata, tanto que el límite máximo de la equidad de un impuesto desde el punto de vista de la garantía de la propiedad no puede ser el mismo para el contribuyente radicado en el país y para el que está domiciliado en el extranjero". De todos modos, si bien el Tribunal no acogió el planteo de inconstitucionalidad incoado, tampoco explicó, en dicho fallo, el monto máximo a que podía llegarse entre el impuesto y su respectivo adicional por ausentismo. Ello ocurrió, poco después, *in re: Eduardo A. Shepherd su sucesión*⁸⁸, sentencia del 22-XII-1948, oportunidad en que ratificó que correspondía, al momento de establecer el límite de lo que podía ser válidamente absorbido por el impuesto, hacer diferencias entre los contribuyentes domiciliados y los no domiciliados en el país, declarando que para quienes estaban radicados en el extranjero, era constitucionalmente válido un gravamen que insumiera hasta el cincuenta por ciento de lo transmitido.

⁸⁷ Fallos, 211:34.

⁸⁸ Fallos, 212:493.

Continuando con el recargo de ausentismo en el impuesto sucesorio, cabe recordar que luego del cambio de composición del Tribunal a resultados de la revolución triunfante de septiembre de 1955, se hizo abandono de la anterior doctrina. Así, el 2-V-1956, la Corte Suprema de Justicia al dictar sentencia en la causa *Carlos Vicente Ocampo*⁶⁹, ratificó que la discriminación hecha por el artículo 30 de la ley 11.287 entre herederos domiciliados en el país y herederos domiciliados en el extranjero no pugna con el principio de igualdad impositiva consagrado por el artículo 16 de la Constitución Nacional pero, puntualizando a continuación, que el recargo no podía ser ilimitado al extremo de conducir al aniquilamiento de la transmisión hereditaria cuando el beneficiario residía en el extranjero, con lo cual unificó la tasa máxima en las dos hipótesis —beneficiarios residentes y no residentes en el país— fijándola en ambos casos en el treinta y tres por ciento.

2.2. Aspectos económicos

Si bien son muchos los efectos económicos que puede producir un impuesto a las donaciones y sucesiones, nos detendremos solamente en aquéllos más importantes, inspirados fundamentalmente en la intención de refutar las críticas que de ordinario se suscitan cuando se aplican tales gravámenes.

2.2.1. Tutela del derecho de propiedad

Muy a menudo se indica que el impuesto sucesorio afecta severamente el derecho de propiedad, e incluso que la filosofía que lo inspira, al menos en algunos autores, se orienta decididamente a la destrucción del capital.

El desacierto de la observación precedente, según Carlos M. Giuliani Fonrouge⁷⁰, ha quedado demostrado por el simple transcurso del tiempo ya que, a pesar de la vigencia de los impuestos sucesorios en los países con economía libre, el capital no ha desaparecido. Agrega el autor que de admitirse tal tesis, la misma sería igualmente válida para los restantes

⁶⁹ Fallos, 234:129.

⁷⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit. en nota 41, p. 71.

impuestos sobre la propiedad —ya se trate de los aplicados a los bienes singular o universalmente considerados—, no habiendo razón ninguna para particularizar el agravio sólo contra este tipo especial de imposición.

Debe agregarse igualmente, que el impuesto a las sucesiones grava enriquecimientos accidentales, estimándose que la incidencia del mismo, como término medio, se produce una vez cada treinta o treinta y cinco años, razón por la que también corresponde descartar que sea capaz de producir los efectos nocivos que sobre el derecho de propiedad pretenden adjudicársele.

Los detractores argumentan, asimismo, sobre la base de la situación que se produce en las herencias en que el bien o los bienes se transmiten del causante al cónyuge supérstite o a los hijos menores. A menudo en esta hipótesis, la transmisión del derecho de propiedad no representa un mejoramiento efectivo en el bienestar económico de los sucesores cuando ellos tenían un goce pleno de los bienes con anterioridad al perfeccionamiento del dominio a título propio.

El ejemplo brindado en el párrafo precedente tampoco es decisivo, ya que de estar los herederos en una posesión anticipada de la herencia, no se ve razón para que no afronten el pago del impuesto frente a una capacidad contributiva que nadie discute, y que se detentaba, incluso, con anterioridad al momento en que se hace efectivo el hecho imponible generador de la obligación de oblar el gravamen. Por lo demás, en el caso de los parientes próximos, el tributo opera con escalas atenuadas, sensiblemente inferiores que las aplicables a colaterales y terceros.

El impuesto también se justifica en vista a facilitar una mayor circulación de los bienes y propender a una más justa distribución de la riqueza.

Desde otro ángulo, la aplicación de un gravamen moderado a las transmisiones hereditarias importa, a su vez, una reafirmación del derecho de propiedad, entendido éste como comprensivo de la posibilidad de transmitir *mortis causa* los bienes poseídos, contrarrestando formulaciones doctrinarias orientadas lisa y llanamente a limitar el derecho sucesorio. Puede recordarse al respecto el pensamiento del filósofo Jeremy Bentham (1748-1832), para quien la transmisión de bienes hereditarios debía restringirse a los parientes próxi-

mes, suprimiéndose para las restantes hipótesis el derecho de suceder. A su vez, John Stuart Mill (1806-1873), opinaba que no resultaba censurable fijar un límite a lo que el individuo podía recibir a título de simple favor de sus semejantes, sin haber empleado o puesto en acción sus actividades, por lo cual, si bien el causante podía disponer libremente de sus bienes, el heredero no podía recibir más allá de lo necesario para una vida independiente. Por su parte, Eugenio Rignano⁸¹ llegó a propugnar que se acotara el derecho sucesorio con un impuesto con alícuotas proporcionalmente mayores sobre las herencias que a su vez ya habían constituido un beneficio sucesorio del causante, hasta absorber en pocas transferencias hereditarias el total del patrimonio heredado.

También entendemos que un impuesto sucesorio con escalas prudentemente bajas, podrá constituirse asimismo en un elemento impulsor del fraccionamiento de las grandes concentraciones de riqueza, contribuyendo a un mejor reparto de los bienes entre todos los integrantes de la sociedad, dando lugar a un aumento sensible del número total de propietarios, en interacción con las disposiciones de nuestro Código Civil que eliminó los mayorazgos y los fideicomisos.

Asimismo, corresponde tener presente, en el caso de inmuebles, que si el impuesto a la herencia puede llegar a exigir la venta de todos o de alguna parte de ellos, como lo señala Dino Jarach⁸², dicha posibilidad será tanto mayor cuanto más infructífera sea la propiedad. En tales circunstancias, mal puede hablarse de una agresión al derecho aquí considerado, siempre que se lo conciba, como ocurre actualmente, llamado a cumplir también una función social. Por lo demás, las ventas que en tales hipótesis se produzcan facilitarán el acceso a la propiedad de nuevas fuerzas emprendedoras, abaratando el costo de la tierra, que dejará de ser definitivamente aun bien especulativo, para convertirse efectivamente en un factor de producción.

⁸¹ Rignano, Eugenio, *En un Socialismo in Accordi colla Dottrina Economica Liberale*, Beca, Torino, 1901; trad. al inglés con el título *The Social Significance of the Inheritance Tax*, Knopf, New York, 1924, p. 115; según cita de Dino Jarach en *op. cit.* en nota 72, p. 731.

⁸² Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, p. 738.

2.2.2. Subsistencia de las empresas en funcionamiento

Se ha indicado que la aplicación del impuesto sucesorio puede conspirar contra la subsistencia de las empresas en funcionamiento, conduciendo a menudo a la disolución de las mismas.

Sobre este particular, se hace necesario distinguir situaciones diversas. Una es aquella en que los acervos hereditarios se encuentran constituidos por acciones que cotizan en Bolsa y con un amplio mercado. Otra, muy distinta, vendrá dada por las sociedades por acciones de familia, las sociedades de personas o las asimilables a ellas y las empresas unipersonales.

En ambos casos, un primer elemento a tener en consideración será, si las participaciones sociales o tenencias accionarias corresponden a empresas con adecuada rentabilidad, ya que no es improbable que en tiempos de bonanza el monto de la renta que genere este tipo de bienes pueda contribuir significativamente al pago del impuesto que deban atender los herederos.

De todos modos, si el acervo sucesorio contuviera exclusivamente participaciones en empresas en funcionamiento sin otros activos líquidos, los emprendimientos no generaran réditos suficientes, y las acciones no cotizaran en Bolsa, lo más probable es que algunas de ellas, incluso con dificultades y a valores deprimidos, deban realizarse para afrontar el pago del impuesto. Para evitar dicho proceder, y fundamentalmente para no afectar la estructura productiva del país, se hace aconsejable la concesión de planes de facilidades más o menos extendidos, con lo cual, tratándose de emprendimientos mínimamente eficientes y generadores de utilidades líquidas, se invalida el argumento de quienes afirman que en estas hipótesis se destruye el capital productivo.

Adherimos a este respecto, a las resoluciones del 33º Congreso de la *International Fiscal Association*, celebrado en Copenhague en 1979⁸², en el cual, luego de reconocer la importancia socioeconómica de las empresas propiedad de y dirigidas por personas físicas o de familia, el importante papel que desempeñan en la innovación, producción, trabajo,

⁸² *International Fiscal Association, 1936-1988 Resolutions Book*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1988, pp. 279 y sigs.

e inversión de capital, y la conveniencia de permitir la continuidad de dichas empresas después de la muerte de sus propietarios, sea cual fuere su forma jurídica, se concluyó:

"1. En los sistemas fiscales nacionales los impuestos sobre patrimonio, renta, plusvalías, donaciones o sucesiones no deberían constituir una carga financiera tal que amenazara la continuidad de estas empresas después de la muerte de sus propietarios.

"2. Para evitar que las cargas fiscales pongan en peligro la continuidad de estas empresas se deben poner en práctica:

"a) métodos de valoración de la propiedad sujeta a transmisión que tomen en consideración los impuestos que puedan devengarse sobre la renta y el patrimonio, así como los efectos de la inflación;

"b) tasas de imposición que tengan en cuenta el grado de parentesco o la naturaleza de los bienes que se relacionen con el patrimonio de la empresa;

"c) facilidades de pago tales como pago diferido en uno o varios plazos, o condiciones más favorables ...".

2.2.3. Consumo, ahorro y formación de capital

Algunos autores, como el académico Horacio A. García Belsunce⁶⁴, sostienen como posible que el gravamen sucesorio "induzca a los tenedores de capital a aumentar su consumo y disminuir el ahorro, prefiriendo darle ese destino en vez de dejarle al Estado una parte de su patrimonio en concepto de impuesto", de todos modos, el calificado tributarista concluye que "quizá lo más común sea que el impuesto, si la alícuota es moderada, sea neutro en cuanto a las decisiones del tenedor de la riqueza respecto de su tendencia al consumo, al ahorro o a la inversión". En igual sentido, Dino Jarach⁶⁵ señala que los efectos de la existencia de un impuesto a las sucesiones y donaciones pueden ser diversos dentro del universo de contribuyentes; añadiendo que, en algunos casos, hombres previsores y con fuertes afectos familiares, especialmente hacia su descendencia, estimularán su espíritu de ahorro a fin de dejar a los herederos un beneficio, en definiti-

⁶⁴ García Belsunce, Horacio A., art. cit. en nota 63.

⁶⁵ Jarach, Dino, op. cit. en nota 72, p. 736.

va equivalente, después de pagado el impuesto, mientras que otros derrocharán la riqueza acumulada para sustraerla del impuesto aplicable a su muerte.

Dino Jarach consigna también que "en la economía moderna el ahorro y la formación de capitales se deben —en gran parte— a las decisiones de las empresas, especialmente de las sociedades de capital", por lo cual "la circunstancia de que un grande accionista, aunque fuera el poseedor del paquete mayoritario de la sociedad o sus herederos, estén sujetos al impuesto sucesorio, no puede alterar en forma sustancial esas decisiones, que muchas veces están en manos de ejecutivos desvinculados de las consideraciones de accionistas respecto de sus problemas patrimoniales"⁹⁶. Agrega el indicado profesor, que el pago del impuesto no afecta necesariamente a la empresa misma, lo que sólo ocurre en las pequeñas o medianas de carácter unipersonal, en las sociedades de personas, y las sociedades de familia o de grupos restringidos, que son en realidad meras formas jurídicas, lo que sí obliga, en este último caso, como ya lo apuntáramos, a arbitrar planes especiales de facilidades de pago a fin de evitar disoluciones forzosas, en los términos en que lo propiciara la *International Fiscal Association*.

Sobre la base de las consideraciones precedentes, puede concluirse que los efectos de la aplicación de un impuesto a donaciones y sucesiones, no conduce a consecuencias marcadamente distorsivas en el campo económico, no privan de eficiencia al funcionamiento del aparato productivo, ni su influencia sobre el ahorro, la formación del capital y los incentivos es más severa que la generada por la imposición a la renta o por los gravámenes a los activos empresarios.

V. MODALIDADES Y REQUISITOS PARA LA REIMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES

A continuación reseñaremos, brevemente, las características a las cuales debiera ajustarse el diseño de un tributo a las donaciones y sucesiones, haciéndonos cargo de la asig-

⁹⁶ Jarach, Dino, *op. cit.* en nota 72, p. 737.

nación constitucional de las fuentes tributarias entre los diversos planos de gobierno, la experiencia que brinda la vigencia del gravamen hasta su derogación en el año 1976, y las observaciones de que ha sido objeto.

1. Plano de gobierno en el cual debe sancionarse el impuesto

Como hemos consignado (v. *supra* § II, pto. 1.1.), tanto la doctrina como la jurisprudencia son hoy pacíficas en cuanto a reconocer que el *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes* constituye un recurso ordinario y permanente de los fiscos locales, desde que se lo identifica como una contribución directa (art. 75, inc. 2º, Const. Nac., texto según reforma de 1994).

A su vez, junto con las veintitrés provincias, el impuesto podrá también ser sancionado por la ciudad de Buenos Aires, en la medida en que tal facultad no se vea restringida por la ley del Congreso que garantice los intereses del Estado nacional mientras tal ciudad sea Capital de la República, o por el "Estatuto Organizativo de sus Instituciones", a dictarse en el marco del *status* jurídico de gobierno autónomo con facultades de legislación y jurisdicción que le reconoce el artículo 129 de la Constitución Nacional, a partir de la reforma de 1994.

A tal respecto, cabe advertir que el impuesto sucesorio cuando fue legislado y recaudado por la Nación, se encontraba acotado a los bienes económicamente radicados en la Capital Federal y en los Territorios Nacionales. Es por ello, que habiéndose procedido a la provincialización de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, último territorio nacional, y en vísperas de la organización y establecimiento de un gobierno autónomo con facultades propias de legislación —incluida la fiscal— en la ciudad de Buenos Aires, ha perdido fundamento, al carecer hoy de sustento territorial, toda pretensión dirigida a la implantación de un impuesto de tal naturaleza por el gobierno central.

También consideramos inconveniente transitar la mala-grada experiencia del proyecto impulsado por el Poder Ejecutivo en el año 1985 (v. *supra* § III, pto. 10), dirigida a la creación de un Impuesto al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito, legislado por la Nación e íntegramente coparticipado entre las jurisdicciones locales. Tal modalidad, si bien permite dotar de uniformidad a la regulación del tribu-

ta, debilita la autonomía financiera y la responsabilidad provincial en el diseño y administración de tal herramienta, abdicando facultades en el poder central, y dando lugar a la difundida "ilusión fiscal consistente en creer que los recursos que así se obtienen, transferidos por un nivel superior que los recauda, carecen de costo"⁹⁷.

Es bueno recordar también, que ante el proyecto del Poder Ejecutivo, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Colegios de Abogados, en su primera reunión del año 1985 celebrada en la ciudad de San Juan, se opuso a la iniciativa por entender que afectaba la forma federal de gobierno y la autonomía provincial, resaltando a su vez que "quedando excluido el Estado Nacional de participación alguna en el producido de la imposición —conforme al texto del mismo proyecto de ley—, se desvirtúa el carácter de emergencia y temporario que excepcionalmente habilita al Congreso de la Nación para el establecimiento de este tipo de impuestos que deben tener como destinatario al Tesoro Nacional", agregando que la iniciativa "no prevé en su articulado la posibilidad de adhesión por parte de las provincias, recaudo inasoslayable para incluir en un eventual régimen de coparticipación federal de impuestos que debe instrumentarse mediante una ley convenio"⁹⁸.

2. Coordinación y armonización tributarias

Entendemos que se hace imprescindible arbitrar los mecanismos para evitar dobles imposiciones horizontales, mediante la adopción de criterios uniformes de vinculación o atribución de la materia imponible a los distintos fisco locales —coordinación—; y, al mismo tiempo, propender, de ser ello posible, a que el impuesto responda a un modelo conceptual semejante en todas las jurisdicciones locales —armonización—, conjurando los probables tratamientos desiguales, que si bien son propios de un Estado federal, conspiran desfavorablemente al momento de intentar vencer las resistencias que hoy se oponen a la reimplantación de un tributo sobre las donaciones y herencias.

⁹⁷ Dux, John F., *op. cit.* en nota 73, p. 400.

⁹⁸ Federación Argentina de Colegios de Abogados, *Boletín Informativo del Colegio de Abogados de la Ciudad de La Plata*, Año III, n° 13, ps. 58 y sigs.

2.1. *Coordinación*

La *coordinación financiera* se ha ocupado de los distintos sistemas de asignación de fuentes de recursos o de distribución de ingresos.

En nuestro país, más allá del sistema constitucional de reparto de la renta pública, la coordinación financiera alcanzó su máxima expresión a partir del dictado de la Ley de Unificación de Impuestos Internos 12.139⁹⁹, con la cual en el año 1935 se inició en Argentina la utilización de los mecanismos de participación o coparticipación provincial en impuestos nacionales.

Tiempo después, se advirtió la necesidad de alcanzar el mismo resultado —evitar las dobles imposiciones— pero, en este caso en el plano horizontal, esto es, ante la acción fiscal concurrente de las distintas provincias y asimismo de los municipios.

Si bien es cierto que la delimitación territorial de las jurisdicciones provinciales y municipales define un ámbito propio para la aplicación de sus tributos, sin que se adviertan en principio posibilidades de superposición tributaria al menos en impuestos tradicionales como lo son el inmobiliario y el aplicado sobre la radicación de vehículos, otros gravámenes locales originaron problemas serios de superposición.

Ello ocurrió con el Impuesto a las Actividades Lucrativas, creado en el año 1948 por la provincia de Buenos Aires, el cual rápidamente se expandió a las demás provincias y a la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires.

Con relación al expresado impuesto —en la actualidad Impuesto sobre los Ingresos Brutos—, los problemas que se suscitaron fueron resueltos mediante diversos convenios multilaterales, precedidos por el inicialmente suscripto por la provincia y la municipalidad de Buenos Aires el 28-V-1953. Así se suscribieron los convenios multilaterales del 24-VIII-1953, del 14-IV-1960, el del 23-X-1964 y el del 18-VIII-1977¹⁰⁰.

⁹⁹ A.D.L.A., Complemento 1920-1940, p. 558 y sigs.

¹⁰⁰ Bulst Gafí, Enrique G., *Convenio Multilateral - Distribución de Ingresos Brutos*, Cap. II, pta. 2: "Antecedentes", Depalma, Buenos Aires, 1982, p. 13 y sigs.

Por dichos instrumentos se arbitró un mecanismo para resolver la situación de los contribuyentes que desarrollaban actividades gravadas en más de una jurisdicción local, distribuyendo la base imponible para la posterior liquidación del tributo entre todas las jurisdicciones en que desplegaban las mismas. Por su régimen general, se tomó en cuenta el porcentual de ingresos obtenidos y de gastos soportados en cada jurisdicción, en relación al total de ingresos del sujeto, a fin de obtener el repartidor de base para determinar las obligaciones respecto de cada Fisco.

En otro orden, el Impuesto de Sellos, tributo también típicamente local, planteó desde sus orígenes el desafío de arbitrar los mecanismos orientados a evitar la doble imposición generada por los instrumentos en los cuales los lugares de otorgamiento y de producción de sus efectos se daban en distintas jurisdicciones fiscales. Si bien en este caso el profesor Dino Jarach propició conjurar tales efectos por medio de convenios entre los fiscos implicados, en forma análoga al Convenio Multilateral del entonces Impuesto sobre las Actividades Lucrativas¹⁰¹, tal solución no llegó a plasmarse. De todos modos, dichas situaciones se vieron sensiblemente reducidas mediante la introducción, en los ordenamientos legales internos de cada demarcación, de un amplio catálogo de supuestos de no sujeción o exclusión de objeto de instrumentos otorgados en ellas, en tanto su contenido económico o sus efectos era dable ubicarlos fuera de sus límites territoriales.

De producirse la reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, se impondría igualmente, propender a que se suscriba un Convenio Multilateral que resuelva las situaciones de atribución de base imponible entre los fiscos locales. Los casos que de ordinario ofrecen potencialmente la posibilidad de conducir a la configuración de dobles imposiciones son, entre otros, los derivados del tratamiento a brindar a las cuotas, participaciones sociales, y acciones de sociedades, ya que puede propugnarse el principio en virtud del cual se las grave en la jurisdicción del último domicilio del causante, o tomando en cuenta el domicilio de la sociedad, o ateniéndose a la radicación económica de los bienes

¹⁰¹ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 1ª ed., T. II, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1958, p. 475.

que integran el activo de los referidos entes. Otra situación de potencial conflicto, es la referente a obligaciones y créditos no garantizados con derechos reales, ya que las soluciones pueden bifurcarse tomándose en cuenta en algunos casos el domicilio del causante y en otros el domicilio del deudor. Cabe recordar también los conflictos que generaron los saldos en cuenta corriente, caja de ahorro o certificados de inversión, cuando los mismos se registraban en bancos de los Estados provinciales, a la luz de la pretensión de algunos fiscos de extender la gravabilidad en el caso de que las sucursales de sus bancos se encontraran fuera de la demarcación territorial provincial o la del último domicilio del causante. Otra situación difícil de resolver, ha sido la generada al fijar el valor de los enseres, muebles y útiles del causante sobre base presuntiva y por medio del arbitrio de estimarlo aplicando un porcentaje sobre los restantes bienes, lo cual condujo a sostener la ficción de que el fallecido tenía más de un domicilio o residencia.

No escapa a nuestro criterio, que de arribarse a un convenio multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, y para encontrar la mejor solución a los distintos problemas de aplicación que se susciten, también sería necesario, como en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, contar con un organismo encargado de resolver los conflictos que se planteen.

En orden a los razonamientos desarrollados en el párrafo precedente, no hallamos obstáculo a que tal competencia se asigne a la actual Comisión Arbitral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La solución se veía recomendada por dos circunstancias. La primera, ya que en la misma se encuentran representadas las veintitrés jurisdicciones provinciales y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, esto es los veinticuatro fiscos locales que se encuentran habilitados para reimplantar el tributo. La segunda, desde que así se evitaría la duplicación burocrática que generarían dos organismos, más teniendo en cuenta que la Comisión Arbitral ya está integrada por representantes, autoridades y asesores con vasta e indiscutida versación en materia impositiva.

2.2. Armonización

La *armonización tributaria* constituye un fenómeno más reciente que el de la coordinación. La misma se endereza a compatibilizar los sistemas fiscales de los diversos planos con potestad normativa —nacional, provincial y municipal, en nuestro sistema institucional— en vista a la consecución de una política tributaria, fiscal y económica de conjunto. Esto, sobre la base de la observancia de cánones o propósitos inspiradores comunes, que permitirán concebir a todas las definiciones que se adopten en razón de su congruencia, como subsimbles a un determinado patrón.

Un caso de armonización tributaria en la Argentina vino dado con la sanción de la ley 22.006¹⁰⁹, modificatoria de la Ley de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales 20.221¹⁰⁹. Por la misma, al sustituirse el inciso b) del artículo 9º, referente a obligaciones de las provincias, se estableció que no incurrirían en analogía con impuestos nacionales coparticipados, en infracción al régimen, los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre la propiedad de automotores, sobre los ingresos brutos, y de sellos, y en el caso de los dos últimos citados, en tanto se ajustaran a determinadas características básicas enumeradas en los apartados siguientes. En la actual ley 23.548, además de los gravámenes antes referidos, se dispensa, igualmente, de la posibilidad de analogía, a los impuestos provinciales sobre la transmisión gratuita de bienes.

2.2.1. Armonización mínima

El objetivo de lograr la armonización, en términos mínimos, podría alcanzarse mediante la suscripción y ratificación de un convenio multilateral sobre Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, que no solamente se orientara a resolver los posibles supuestos generadores de doble imposición, sino que caracterizara alguno o todos los aspectos que seguidamente se refieren: las transmisiones gravadas —herencias, legados, donaciones, renunciaciones de derechos, enajenaciones a título oneroso entre herederos forzosos, percepciones de

¹⁰⁹ A.D.L.A., t. XXXIX-B, ps. 1255 y sigs.

¹⁰⁹ A.D.L.A., t. XXXIII-B, ps. 1356 y sigs.

seguros de vida, compras para menores de edad, etc.—; restantes aspectos estructurales del hecho imponible —herencias o hijuelas, fallecimiento del causante o exteriorización sucesoria, ley aplicable—; exenciones objetivas y subjetivas; criterios de valuación de la materia imponible —inmuebles, muebles, mercaderías, bienes sujetos a agotamiento, bienes inmateriales, semovientes, derechos creditorios con garantía real o sin ella, títulos de renta, acciones, establecimientos, moneda extranjera, usufructos, nuda propiedad, uso y habitación, etc.—; y deducciones procedentes; mínimos y máximos de las escalas; plazos para el pago, planes de facilidades e intereses; forma de determinación, etcétera.

Por otro lado, la definición de los lineamientos generales del gravamen sobre la base de patrones uniformes evitaría la tendencia a radicar las sucesiones —información sumaria de por medio para acreditar el último domicilio del causante, cuando éste fuera distinto al consignado en la partida de defunción— en aquellas jurisdicciones en que el tratamiento impositivo pudiera resultar más favorable, por lo menos en orden a aquellos bienes en que la radicación económica de los mismos no se encuentre indubitadamente definida.

Igualmente, podría concebirse para las transmisiones con bienes en distintas jurisdicciones, un mecanismo determinativo único por declaración jurada a presentar por los responsables, que evitara tener que proceder a la liquidación del impuesto tantas veces como jurisdicciones haya con interés fiscal, sin perjuicio de que el pago se realice discriminando la suma que corresponda a cada una de ellas, remitiéndose copia de las declaraciones a las Direcciones Generales de Rentas respectivas, a fin de que las verifiquen. El mecanismo de determinación única, colaboraría al mismo tiempo, para perfeccionar más adecuadamente la progresividad del impuesto, e incluso a repartir con justicia entre todos los fiscos locales, el producido suplementario de la aplicación del tributo sobre los bienes ubicados en el exterior, en el caso que se decidiera gravarlos. Igualmente agilizaría las tramitaciones sucesorias evitando demoras contraproducentes, generando economías, tanto para los contribuyentes como para los fiscos.

2.2.2. Armonización máxima

El más alto grado de armonización entre las jurisdicciones locales, en la reimplantación de un impuesto a dona-

ciones y sucesiones, podría alcanzarse siguiendo un procedimiento conteste con el federalismo racional, cooperativo y de concertación. En sus lineamientos generales el mismo consistiría, sobre la base del consenso a que pudiera arribarse entre las provincias y la ciudad de Buenos Aires, en elaborar un modelo normativo tipo para el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes a ser sancionado por todas las legislaturas.

En segundo lugar, podría estipularse que lo recaudado en concepto de dicho tributo en todas las jurisdicciones, ingresara a una cuenta especial, a abrirse en bancos oficiales o autorizados a tal fin, que distribuirían el producido en forma automática, diaria y gratuita a favor de los fiscoes contratantes.

El criterio de reparto se basaría en porcentajes que reflejaran estimativamente la radicación económica de los bienes objeto de las transmisiones a título gratuito, en los diversos distritos políticos de la República. A tal efecto, podría partirse de índices provisorios por jurisdicción, los cuales, sobre la base de anexos de las declaraciones juradas en que los responsables atribuyeran los bienes a las diferentes demarcaciones, se podrían revisar los aludidos índices para años siguientes, con una adecuación periódica. A la inversa, podría aprovecharse la experiencia del Impuesto Sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, y distribuir inicialmente conforme a los datos aportados en los anexos de las declaraciones juradas, para luego confeccionar, partiendo de dicha muestra, los índices definitivos.

Serían autoridades de aplicación, las Direcciones Generales de Rentas de todas las provincias y de la ciudad de Buenos Aires, conformando a los fines específicos una suerte de "Unión Federal Impositiva".

El mecanismo determinativo operaría sobre la base de declaraciones juradas a confeccionar por los responsables, en liquidación única, sin perjuicio de la remisión de copia a todos los fiscoes en los cuales hubiera bienes alcanzados por la transmisión, a los fines de su posterior verificación.

Las ideas preliminares antes esbozadas, constituyen el punto de partida para un ulterior estudio más completo en el que, luego de evaluarse la factibilidad práctica de la propuesta, se trataran más particularizadamente los diversos aspectos implicados (constitucionales, jurídicos y administrativos).

Este tipo de armonización, desde ya novedosa, mostraría

a la totalidad de las provincias actuando en conjunto como partícipes de una iniciativa tendiente a rescatar un impuesto que desde antiguo les pertenece, fortaleciendo correlativamente el federalismo fiscal y dando una muestra acabada de que son capaces de consensuar políticas tributarias y medios instrumentales.

Es un hecho de fácil constatación que las jurisdicciones locales han perdido, en el último medio siglo, protagonismo en la toma de decisiones tributarias, más allá de sus reiterados embates enderezados a obtener una mejor distribución primaria en la coparticipación provincial en impuestos nacionales. Pareciera, incluso, que se hubieran resignado a acatar las directivas del gobierno central o a actuar sólo a impulso o en reacción de las decisiones previamente adoptadas por la Nación. En tal orden, el decaimiento de la importancia y gravitación de los sistemas tributarios provinciales, ha sido una constante desde el dictado de la Constitución de 1853 hasta la fecha, más allá de la defensa declamatoria de un federalismo que se malogra día a día en el terreno de los hechos, y que reconoce, en el concepto de Antonio López Aguado¹⁰⁴, quizás un único momento de restauración parcial del poder impositivo provincial en el año 1948, en que se dió a luz el entonces Impuesto a las Actividades Lucrativas.

La tendencia declinante de los sistemas tributarios provinciales a que se ha hecho alusión, y que puede verse acentuada ante las exigencias de derogación, exenciones o reformulación de sus gravámenes más significativos, —Impuesto de Sellos, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria e Impuesto sobre las Patentes de Automotores—, como consecuencia del "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento"¹⁰⁵ del 12-VIII-1993, insinúa como conveniente y necesaria la reivindicación de las potestades tributarias locales, mediante la reimplantación concertada entre todos los fiscos provinciales del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, para satisfacer la necesidad imperiosa de recursos y para reafirmar la intención de preservar concretamente la autonomía y el federalismo fiscal.

¹⁰⁴ López Aguado, Antonio, *Los Impuestos y la Constitución*, Merchi, Buenos Aires, 1978, p. 115.

¹⁰⁵ A.D.L.A., t. LIII-D, ps. 4239 y sigs.

CONCLUSIONES

Desde otra perspectiva, vale la pena de que los
medios comunicacionales se ocupen del
tema de un aflojamiento de los recursos,
especialmente en la respuesta a tal regla, evitando
así de destacar el problema del presupuesto o
de, como resultado, seguir mostrando apoyo
a las medidas económicas, especialmente a las

LA CUESTIÓN DE LOS RECURSOS DEL ESTADO

HÉCTOR RAÚL SANDLER

I. EL ORDEN ECONÓMICO EN LA SOCIEDAD CONTEMPORÁNEA

El vasto proceso de democratización mundial, iniciado hace un par de siglos por una conjunción de ideales e intereses materiales, acelerado por el crecimiento demográfico, el desarrollo científico y la sofisticación tecnológica, facilitado por la legislación y el refinamiento de las técnicas jurídicas, ha ido conformando bajo la forma política de Estados nacionales, órdenes sociales humanos de tamaño gigantesco. Órdenes sociales desconocidos en toda la historia de la humanidad por la dimensión de sus problemas y su creciente complejidad.

Esta evolución ha cambiado los tradicionales centros de gravedad de anteriores civilizaciones. El núcleo central del orden social en cada Estado nación, en todo el planeta, es la economía. La actividad que pese a su inevitabilidad, siempre fue considerada valorativamente inferior, hoy da sentido y condiciona la casi totalidad de las actividades humanas. La bondad de este cambio puede y debe ser discutida, en especial por aquellos que ven en esa transformación una degradación de valores espirituales jerárquicamente superiores a los meramente instrumentales, como son los económicos. Pero los problemas de la vida pública cronicados diariamente por los medios de difusión, ratifican ampliamente esa primacía de lo económico. Las actividades económicas tienen la gravitación de una estrella que impone un giro planetario a los demás órdenes de conducta en que se concreta la vida humana.

Tal cantidad de actividades económicas no pueden desplegarse caóticamente. Más allá de que ellas se configuren en complejos órdenes económicos, este tipo de orden supone órdenes de otra clase que concurren para posibilitar economías humanas de tal magnitud. A la recíproca, los nuevos órdenes económicos que en cada sociedad se establecen actúan sobre los restantes de modo muy diverso. Según los procesos e instituciones, el orden económico puede reforzar y mejorar, por ejemplo, el orden jurídico, el orden político o el orden moral de la sociedad. Pero también puede erosionarlos e incluso deteriorarlos por completo. El análisis de esta interrelación recíproca entre los órdenes es uno de los temas más importantes de las ciencias sociales en la actualidad.

Dado el peso que acabamos de reconocer a la economía, conviene detenerse un momento en reflexionar sobre algunos aspectos de este orden. Un examen más atento puede mostrar que la economía de una sociedad moderna es un orden más complejo de lo que habitualmente la gente común e incluso los cultores del Derecho y las Ciencias Sociales, suelen suponer. Sólo reconociendo esa complejidad puede advertirse la relevancia del sistema de recursos del Estado. Por la ubicación y sus efectos, la constitución de este sistema puede ser considerado como la *cuestión social* de nuestro tiempo.

II. UNA DIGRESIÓN EPISTEMOLÓGICA

Para valorizar con cautela lo que exponemos, hay que tener en cuenta que nos referimos a objetos invisibles. Nadie ha visto ni verá jamás un orden económico, ni ninguno de los otros órdenes que se conforman en la sociedad humana. La razón es clara: tales órdenes, sin perjuicio de ser fenómenos reales, no son cosas. Son relaciones dinámicas que los hombres establecen entre sí. Relaciones no aprehensibles por los sentidos, pero que nutren la gran corriente que llamamos vida social. Estas relaciones y procesos son conductas humanas que cumplen los múltiples miembros de la sociedad, según pautas propias de una específica legalidad en el marco de una totalidad unitaria, a la que llamamos orden¹. Cada orden de activi-

¹ Sobre la importancia de la noción de orden, Eucken, Walter *Cuestiones Fundamentales de Economía Política*, 2ª ed., Alianza Editorial,

dades es así, por un lado, expresión de ciertos pautados comportamientos de algunos miembros de la sociedad; a la vez, el orden establecido obra como suministrador de datos para orientar las conductas de los titulares de esos comportamientos. Esta concepción revela, en primer lugar, la inevitable interacción recíproca entre procesos internos del orden y el orden que contiene a los procesos. En segundo lugar, la concepción habla de una *multiplicidad de órdenes* que a pesar de ser esferas autónomas se interactúan funcional y recíprocamente. Metafóricamente podríamos decir que entre estos órdenes sociales específicos median relaciones semejantes a las que existen, según los biólogos, entre los diversos sistemas del cuerpo humano².

III. ECONOMÍA SOCIAL Y ECONOMÍA PÚBLICA

La invisible realidad que nombramos con la palabra *economía* no es una unidad homogénea. Está conformada por la articulación de dos hemisferios inseparables pero muy distintos entre sí. Se trata de dos órdenes reales diferentes por los principios que los rigen, los agentes que los dinamizan, los recursos que emplean, los procesos que contienen, las instituciones que los gobiernan, y principalmente, por el sentido que justifica a cada uno. La inderogable articulación funcional y estructural que existe entre ambos hemisferios económicos anticipa un fenómeno muy importante: la buena constitución y funcionamiento de cada uno de estos dos órdenes depende, al mismo tiempo, de su propio modo de ser como del modo de ser del otro. Estos dos hemisferios, integrantes de la econo-

Madrid, 1967. Para una conceptualización del orden como ser de lo real y su devenir, con aplicación especial al orden jurídico, Jenkins, Iredell, *Social Order and the Limits of Law (A Theoretical Essay)*, Princeton University Press, Princeton, 1980.

² Sobre la multiplicidad de ordenamientos que configuran el orden social, Schrecker, P., *La Estructura de la Civilización*, FCE, México, 1967. La semejanza entre la vinculación funcional existente entre los órdenes sociales y la de los sistemas del cuerpo humano, fue magníficamente ejemplificada por Rudolf Steiner como estructura ternaria de la sociedad en su trabajo *Die Kernpunkte der Sozialen Frage*, traducido por Francisco Schneider con el título, *El Nuevo Orden Social*, Buenos Aires, 1983.

mía positiva de un Estado nación, son la *economía social* y la *economía pública*.

En la *economía social* son agentes originales los particulares; su principio rector les manda obtener el máximo resultado con el mínimo esfuerzo; sus relaciones y procesos fundamentales son la producción y el consumo de cosas; los recursos son el trabajo, la tierra y el capital³; la institución gobernante es el mercado formado por demandantes y oferentes y su existencia se justifica por la variable —pero constante— escasez de cosas apetecidas por los hombres. Este campo de la economía es el que ha atraído el mayor esfuerzo teórico a partir del siglo xviii. Mucho después del nacimiento y desarrollo de este conocimiento y sólo en años muy recientes, comenzaron a desarrollarse teorías sobre la *economía pública*, visualizada como un orden específico. En esta economía los agentes son los funcionarios del Estado; su principio rector no es la escasez de recursos sino su gratuita disponibilidad; los recursos no son valores de producción sino valores de obligación; las relaciones y procesos que acontecen son relaciones de poder; la institución gobernante no es económica sino política; y su sentido consiste en gastar los recursos disponibles a fin de satisfacer necesidades políticamente definidas. Estas necesidades reflejan los variados objetivos, reales e ideales, permanentes y mudables, que justifican la existencia de un gobierno democrático en la sociedad.

IV. LA ECONOMÍA PÚBLICA

La economía pública consiste sustancialmente en gastar los recursos que el gobierno obtiene. Por esta razón la opinión común y académica concentra y dirige a este aspecto de

³ Es importante ser rigurosos en esta definición. La literatura económica contemporánea fracasa en sus análisis por haber sepultado al factor primario de la producción, la tierra, olvidando por completo las lecciones de los clásicos y, para colmo, identificándola con el capital. La tierra, noción recuperada en parte por los movimientos ecologistas, bajo el nombre de *naturaleza*, es lo dado al hombre. En cambio el capital es producido por el hombre: aquella parte de la riqueza producida que se aplica al proceso de producción de más riqueza. Carranza, Carlos P. *Nuevos y Viejos Economías Política, Librerías Hachette*, Buenos Aires; Sandler, H.R., *Alquileres e Inflación. Un Examen de las Relaciones Existentes entre el Orden Jurídico, el Orden Económico y la Renta Fundiaria*, Jus, México, 1977.

la economía pública su máxima atención y sobre su práctica recaen las recomendaciones⁴.

No se debe rebajar un ápice la importancia del estudio y la organización y la vigilancia del gasto público. Esto es comprensible, porque siendo el principio rector de la economía pública el gastar hasta el último centavo programado en el presupuesto, la incursión en el despilfarro está siempre latente. El clásico principio de economicidad (máximo resultado con mínimo esfuerzo) tiene alguna vigencia en esta esfera. Pero su momento de vigencia es efímero: rige compitiendo con otros y sólo en la preparación del presupuesto. Tanto en etapa de preparación como durante su aprobación, se percibe que otros principios y fuerzas obran favoreciendo el incremento del gasto público. La siguiente etapa, la ejecución del presupuesto, consiste en *gastar todos los recursos asignados*. En verdad, aprobado el gasto, existiendo los recursos, no figura en el horizonte del funcionario el problema de la escasez, hecho que, en cambio, aguijonea de modo constante a los que actúan en la economía social. El funcionario que ejecuta el presupuesto no hace ni tiene que hacer cálculos tipo costo/beneficio: su tarea es gastar lo disponible. Por su conducta gastadora será aplaudido; al contrario, puede sufrir reproches por no haber gastado lo que se programó.

Esta tendencia al gasto, propio de la economía pública, es reforzada en la sociedad democrática, en cuyo seno ha florecido un nuevo tipo de obligación: *las obligaciones sociales*. A la recíproca, ellas se corresponden con derechos subjetivos de sus miembros, llamados *derechos sociales*, a pagar por el todo social⁵. Todo concurre en la sociedad contemporánea a

⁴ Criticando las intervenciones del FMI, acaba de decir el premio Nobel en economía Milton Friedman: "El FMI es, en mi opinión, una institución nefasta. Aun en el único papel que le queda hoy en día, que es el de tutor de la política económica de los países subdesarrollados, los consejos que da son en su mayoría malos. Impulsa el aumento de los impuestos porque está obsesionado por el equilibrio presupuestario, en lugar de ocuparse en forma prioritaria por el crecimiento. Contribuye a la idea peligrosamente difundida de que la reducción del déficit presupuestario constituye la prioridad, cuando el problema central reside en el ámbito del gasto público" (subrayado nuestro). *La Nación*, 14-XII-1980, p. 7.

⁵ Sobre la dramaticidad de esta evolución, Roserwallon, Pierre, *La Nueva Cuestión Social. Repensar el Estado Providencia*, Manantial, Buenos Aires, 1985.

incrementar el gasto público. El núcleo de esta lógica del crecimiento del gasto radica en la amplia estima de que gozan los sistemas políticos democráticos por un lado y, por el otro, en la convicción generalizada de que un gobierno del pueblo tiene que satisfacer las necesidades del pueblo. Un sentido inevitable del gobierno democrático ha consistido siempre en satisfacer al máximo las demandas de sus electores. La mayoría de estas demandas, para ser satisfechas, exigen aumentar el gasto. Esta tendencia no puede ser contradicha de frente y por la fuerza sin minar las bases mismas del sistema democrático y social. Esta es la razón por la que las llamadas políticas de ajuste, por explicables que puedan ser, generan crisis de representatividad política.

V. LA DESCUIDADA CUESTIÓN DE LOS RECURSOS DE LA ECONOMÍA PÚBLICA

Ambos órdenes económicos están orgánicamente vinculados entre sí mediante una variada red de relaciones. Pieza esencial de esa red vinculante es el conducto que posibilita el flujo de recursos desde la economía social hacia la economía pública. Aquí hay que ser muy cuidadoso en el uso de los términos, pues la economía social produce cosas (valores de producción), en tanto que la economía pública funciona en la medida que recibe, como recursos, valores de obligación (dinero, títulos, etc.). De manera que la conexión entre la economía social y la pública se logra previa transmutación de valores⁶. Esto es posible gracias al sistema monetario. Pero justamente es el manejo de este sistema por parte del gobierno lo que genera el riesgo de crear recursos financieros sin un correlato en la producción de cosas en la economía social.

⁶ Para una recta comprensión de los problemas que presenta la economía política hay que distinguir tajantemente entre valores de producción y valores de obligación. Hasta lo que sé, quien formuló esta distinción por vez primera, fue el economista norteamericano Henry George en su obra póstuma *La Ciencia de la Economía Política*, trad. Baldomera Argente, Madrid, Cap. XIV. Estos conceptos han sido magníficamente usados por el economista danés Knud Tholstrup para explicar el efecto inflacionario de los títulos de propiedad del suelo, en *The Third Way. A New Economy*, Copenhagen, Denmark.

La palabra *conducto* es completamente metafórica. La realidad que nombra es algo más que un mero canal de fondos de una economía a otra. En rigor, ese conducto es un complejo sistema.

La explicable importancia asignada al gasto público ha desviado la atención de los teóricos de la cuestión del sistema de recursos fiscales. La falta de una debida atención a este sistema, por las circunstancias que más abajo exponemos, ha acrecentado sus perniciosos efectos en la emergencia de la cuestión social. A la corta o a la larga, el gasto público *planteará problemas que sólo pueden resolverse modificando el sistema de recursos fiscales*. A pesar de que los recursos de la economía pública ingresan en forma de valores de obligación, si se quiere una economía y una sociedad ordenadas, hay que hacerse cargo de que esos créditos deben estar respaldados por equivalentes valores de producción. *O sea que los recursos de la economía pública han de ser suministrados siempre por la economía social*⁷.

Es un hecho por demás reiterado que los más directos representantes políticos de productores y consumidores, los diputados, suelen aprobar casi a hortadillas y sin consulta alguna a sus representados las leyes estableciendo recursos para el gobierno. Incluso aprueban leyes en blanco que el poder administrador —el Ejecutivo— llenará a su voluntad mediante resoluciones *ad hoc*. Este fenómeno es muy significativo. Muestra una grave brecha entre lo que podríamos llamar el *deber público* del legislador de proveer de recursos al poder administrador y el *deber político* emergente de su función representativa. Esta brecha no puede explicarse con remisiones a la deslealtad política, a la visible, pero irritante

⁷ El invento del dinero en forma de papel y créditos tiende a ocultar este hecho: en economía las deudas se pagan con cosas. Que los plazos entre el compromiso de pagar y el efectivo pago hecha con cosas, se haya extendido increíblemente, en especial gracias al Derecho, no invalida el principio; pero genera la ilusión en los gobernantes de que se pueden obtener cosas reales a cambios de valores de obligación. Esta ilusión acaba en la deuda pública primera y en la inflación finalmente. El error gubernamental no lo pagan los agentes de la economía pública (los funcionarios) sino los de la economía social. Estos son los empobrecidos por aquéllas políticas y los posteriores ajustes a que los someten los actuales gobiernos para nivelar el déficit, o sea la quiebra del Tesoro.

sumisión de los legisladores al Poder Ejecutivo, o a su supuesta, pero inexplicable indiferencia por la suerte de quienes los han elegido. La reiteración del fenómeno presuncia, más bien, la existencia de un *problema sistémico*. La hipótesis de trabajo más correcta es que el sistema de recursos del Estado adoptado produce, inevitablemente, una disyuntiva entre las exigencias del orden político democrático y de la economía social, por un lado, y la economía pública por el otro. En tal caso, la investigación debe recaer sobre este sistema, analizando a fondo las contradicciones que produce y las posibilidades de construir otro sistema en el que, por sus fundamentos, sean compatibles la economía social, la economía pública y la democracia⁸.

VI. EL ESTUDIO DE LOS IMPUESTOS

El sistema de recursos del Estado no ha merecido la suficiente atención por parte de la filosofía y la ciencia social. Esto no quiere decir que los sistemas impositivos y otras fuentes de recursos para el Estado, no hayan sido tratados con amplitud y en profundidad. Pero se lo ha hecho *técnicamente*, especialmente en relación a los impuestos. Así ocurre con los expertos en economía y en Derecho. En cuanto a los demás cultivadores de las ciencias sociales, el tema ni siquiera suele figurar en sus normales programas de investigación.

En materia de impuestos el esfuerzo intelectual apunta a *conocer el sistema existente*⁹. Se trata de dominar el manejo

⁸ Sobre esto Sandler, H.R., *El Desafío Argentino: Eliminar los Impuestos*, Punto Sur, Buenos Aires, 1987.

⁹ En nuestro país, dada que uno tiene memoria, el sistema de recursos del Estado ha sufrido constantes modificaciones, tanto en cuanto a la vía elegida como recurso principal, como a los detalles con que se configuraran esas vías. Sin embargo, ninguna de esas modificaciones alteró la estructura vertebral del sistema, dada por grandes fuentes: a) empréstito externo; b) empréstito interno; c) emisión de moneda sin respaldo en bienes producidos por la economía social; y d) confiscación de riqueza de los particulares mediante los impuestos (confiscar en sentido literal: hacer del Fisco lo que es privado).

del sistema y, ocasionalmente, estar en condiciones de predecir sus efectos o de presentar propuestas para reformas parciales que no afectan a la filosofía del sistema.

VII. EL SISTEMA DE IMPUESTOS VIGENTE ES ARCAICO

Los sistemas de impuestos actuales aparentan ser en extremo refinados. Es una ilusión. Se ve refinamiento allí donde lo único que ha ocurrido es que se han institucionalizado, mediante leyes jurídicas dictadas por gobiernos democráticos, los más primitivos sistemas. La ilusión se monta sobre dos discutibles supuestos. Uno, la creencia de que basta con adoptar formas de gobierno democrático para que las leyes dictadas sean correctas. Es la idolatría del consenso. Dos, la creencia, también errónea, de pensar que la mera formalización legislativa puede hacer de un contenido material incorrecto una institución social correcta, o sea adecuada para un determinado rango de civilización. Es la idolatría de la ley jurídica²⁰.

Los sistemas impositivos contemporáneos están estructurados con materiales institucionales acuñados en épocas muy anteriores a la moderna organización política de las sociedades actuales. La *igualdad ante la ley* y de *oportunidades* como miembro de la sociedad, la *libertad individual* como *cimiento del orden social* (libertad de creencias, de expresión, de enseñanzas, de aprendizaje, de trabajo, de asociación, de migración, de empresa, etc.), la *inviolabilidad de la propiedad particular*, el *trabajo como principal legitimador de la propiedad privada*, la *dignidad de la persona* y su *privacidad* como vallas infranqueables por los gobiernos, la *seguridad contra el peligro y el infortunio* como fundamento moral del Estado, la *solidaridad o fraternidad* entre los individuos como raíz del deber de socorro a los desvalidos por parte del Estado, etcétera, reconocen diversos y remotos orígenes. Pero hoy son *principios constitutivos de la sociedad*

²⁰ Claramente que este modo de ver las cosas plantea el problema del Derecho correcto como algo distinto de la ley formalmente válida. Sobre esto, Sanjzer, H.R., *Derecho Natural, Positivismo Jurídico y Derecho Correcto*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, n° 40, ene./abr. 1981.

moderno, cuyas directrices se pretende que rijan en conjunto¹¹. Pero esto es así sólo desde hace un par de centurias, cuando a partir de un supuesto contrato o pacto social, suscripto entre el todo (representado por el gobierno) y las partes (los ciudadanos) se establecieron límites al poder político y derechos a los individuos. Lo que comenzara por ser una explicación teórica para fundar el orden social, terminó por ser el diseño de los fundamentos para constituir un edificio social completamente nuevo. El orden social resultante tuvo su auge en los Estados Unidos, Estado que de hecho se convirtió en el modelo de sociedad política y civil contemporánea durante todo el siglo XIX. Pero las cosas no resultaron exactamente como se planearon, ni en aquel país ni en los inspirados en su modelo¹².

La decisión de transformar la sociedad enmarcada en el ámbito del Estado nacional, tuvo como mira general forjar dos órdenes sociales: el político, estableciendo la democracia representativa y la división de poderes, y el económico, adoptando la forma típica denominada "economía de mercado". Desde un punto de vista teórico, hoy podemos comprender que esa gran transformación del orden social exigía, al menos, plantearse esta cuestión: *¿el sistema de recursos que estamos utilizando, originado en la antigüedad, es compatible con la democracia, la economía de mercado y el Estado de Derecho que pensamos instalar?*¹³ La cuestión, aunque plan-

¹¹ La llamada "cláusula del nuevo progreso" (inc. 18, art. 75, Const. Nac.) junto a lo que dispone el Capítulo de derechos y garantías, es un mandato social para el cumplimiento simultáneo de todas esas directrices. Los cultivadores de la filosofía y las ciencias sociales tienen el deber moral de inventar modelos que hagan viables esas exigencias. Sobre este, Alberdi, J.B., *Sistema Económico y Económico de la Confederación Argentina*, y Sandler, H.R., "El orden económico constitucional", en Bidart Campos - Sandler, *Estudios sobre la Reforma Constitucional de 1894*, Facultad de Derecho, Depalma, Buenos Aires, 1995.

¹² Sobre la advertencia contra los previsibles desvíos del modelo en los EE.UU. de América, la crítica de George, Henry, en *Progress and Poverty* (1879), varias ediciones, trad. por Baldemero Argente como *Progreso y Miseria*.

¹³ Un ensayo de explicación histórica sobre la ausencia del planteo de esta cuestión, ha sido escrito recientemente por el pensador británico Ian G. Lambert. En tesis muy interesante, Lambert sostiene que la declaración de derechos no contiene previsión alguna sobre el derecho existencial

tenda por algunos visionarios, no alcanzó, ni ha alcanzado aún, un claro nivel en la conciencia de los individuos ni es motivo del debate público. *El nuevo orden fue establecido por gobiernos que mantuvieron urgente y se mantuvieron financieramente, con los recursos provistos por el sistema del antiguo régimen.* Los primitivos sistemas de recursos del Estado, el pillaje, la confiscación, el endeudamiento, la emisión inflacionaria de moneda, los impuestos, prosiguieron abasteciendo el Tesoro de los nuevos Estados. De esta manera, sin un deliberado propósito, dada la continuidad de un sistema de recursos para el Estado fundado en la apropiación por la fuerza de la riqueza de los particulares, se sembró la semilla de una cizaña que habría de generar en el nuevo orden democrático y de mercado, distintos pero correlativos efectos. En general una creciente discordancia entre la democracia, la economía social, la economía pública y el Derecho¹⁴. Desde el punto de vista institucional, se constituyó un Estado antagónico con la prosperidad y el bienestar general. Desde el punto de vista social, se produjo la fractura de la sociedad en bolsones de pobreza institucional por un lado, y la concentración de riqueza en muy pocas manos, por el otro.

VIII. EL ARCAICO SISTEMA DE RECURSOS

MENA LOS FUNDAMENTOS DE LA SOCIEDAD MODERNA

La discordancia producida por causa del uso del primitivo sistema de recursos como sostén de los nuevos sistemas po-

de todo hombre a acceder al suelo ni grava la tenencia de la tierra, porque fue hecha por los propietarios del suelo y en resguardo de su posición monopólica. *Righting Wrongs, An End to the Language of Political Rights and the Return of Freedom, The International Conference in Roskilde, Denmark, 1995.* Considerando el fracaso de la Lde Enfiteusis aprobada por nuestro Congreso de 1898 y su rechazo por la generación posterior a Rosas en 1883/1890, es posible que la tesis de Lambert fuera aplicable a la Argentina.

¹⁴ Sobre las constantes fricciones y francas contradicciones entre los derechos y garantías constitucionales y la legislación tributaria, los brillantes trabajos que contiene el libro de García Belaunce, Horacio A. (coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994.

líticos y económicos, habría de ir más allá de una mera y transitoria incompatibilidad. Los desajustes demandaban correcciones y la acumulación de éstas fue llevando, paulatinamente, a la ruina de la economía social y el abatimiento de la democracia representativa. Un hecho sobresale: por causa del sistema arcaico de impuestos, estamos en presencia de dos *constituciones jurídico-políticas*. Una, la que figura en los textos constitucionales destinados a fijar límites al poder estatal y a garantizar las libertades y derechos de los miembros de la sociedad. La otra, institucionalizada mediante una legislación oportunista de todo tipo y rango, cuyo sentido permanente ha sido y sigue siendo el de conferir cada vez mayor poder a los gobiernos para hacerse de recursos, aunque para ello tengan que coartar la libertad individual, licuar los derechos y garantías y vaciar de contenido y eficacia a las instituciones constitucionalmente creadas¹⁵.

IX. LA SOCIEDAD MODERNA EXIGE UN ESPECÍFICO SISTEMA DE RECURSOS

No es éste el lugar para desarrollar una teoría sobre el especial sistema de recursos para el Estado que requiere la sociedad moderna. Sin embargo este artículo, que sólo se propone denunciar el arcaísmo del vigente, quedaría incompleto si no anticipáramos algunos parámetros que el nuevo sistema debe satisfacer.

Por principio, y ésta es una responsabilidad de los intelectuales, la sociedad democrática moderna necesita contar con una teoría sobre los recursos para el Estado que compatibilice no sólo las exigencias de la economía social y las propias de la economía pública, sino —al mismo tiempo— que posibilite el funcionamiento del orden político y el orden jurídico con arreglo a los sentidos esenciales establecidos por

¹⁵ Los proyectos remitidos al Congreso por el Poder Ejecutivo a fines de 1936, tendientes a llevar adelante una segunda reforma del Estado y a otorgar "superpoderes" impositivos al Presidente, no son más que un nuevo eslabón de una cadena que estrangula la vida económica y vacía de contenido a la Constitución.

la Constitución Nacional. Para promover los estudios desde esta *perspectiva armonizadora*, en otro lugar he propuesto algunas tesis para el debate público sobre la cuestión¹⁶.

Lo sustancial es reconocer la posición central que ocupa la economía total de cada país (pública y privada) en el orden social y el rol determinante que para ambas economías tiene el sistema de recursos para el Estado. Desde este punto de vista sistémico y por lo tanto globalizador, hay que determinar teóricamente primero, para institucionalizarlo después por ley, *al crédito público fundamental del que es titular la sociedad contra sus miembros por causa de la ocupación, material o jurídica, que mantengan sobre alguna parte de los recursos naturales del país; o sea su territorio.*

El reconocimiento teórico de ese crédito público como aporte fundamental del Tesoro exige repensar las bases del pacto social que justificó la democracia y la economía de mercado. El contrato social pensado en los albores del siglo XVIII, base del pensamiento contractualista posterior, descuidó el papel esencial de la fuente primera de los recursos del Estado. Ese descuido no sólo produjo un Estado que sólo supo vivir en la bancarrota sino que, al mismo tiempo, generó prácticas económicas e instituciones legales que traban la eficacia de la economía social de mercado¹⁷.

¹⁶ Transcribo las pertinentes en este punto y agrego otras necesarias: un sistema de impuestos: 1) sólo es compatible con la democracia cuando por sus principios genera el respeto moral de los ciudadanos y por su sencillez puede ser aprendido en la etapa de educación pública primaria; 2) sólo es compatible con una economía social de mercado cuando estimula la producción y el consumo, sin recurrir a exenciones ni privilegios; 3) sólo es compatible con el Derecho cuando su ejecución importa concretar los valores jurídicos esenciales: la justicia y la seguridad; 4) sólo es compatible con el orden político constitucional argentino cuando promueve la autonomía financiera del municipio, los Estados provinciales y el Estado nacional; 5) sólo es compatible con el sistema de derechos y garantías individuales cuando se funda en el valor de mercado del uso libre de mejoras (sistema *invidiosario*) y no en las presunciones del poder o las declaraciones de los contribuyentes (sistema *declarativo*). 6) sólo es compatible con los derechos sociales cuando ellos pueden ser pagados con el producto de los créditos de los que la sociedad es titular por causas económicas y no legales, en revista *El Defensor del Contribuyente*, n° 2, nov/95. Sobre el sistema declarativo como causa de la evasión y el delito fiscal, ver Martínez, Jean-Claude, *El Fraude Fiscal*, Breviario 468, FCE, México, 1989.

¹⁷ La idea de repensar el sistema impositivo como condición del contrato social es algo que está creciendo en el ambiente intelectual. El libro

Felizmente, quienes decidan afrontar todas estas cuestiones no han de partir de la nada. Estos problemas fueron intuidos y hasta planteados en forma notable por los economistas o fisiócratas franceses¹⁹. Pero fue el norteamericano Henry George, posiblemente motivado por el dolor y asombro que le produjo ver el vasto territorio de su país excluido del trabajo y la inversión por causa de la especulación con el suelo y, a la par, la pobreza institucional instalada en medio de la opulencia de unos pocos, quien sentó las bases filosóficas de una teoría general sobre el sistema de recursos para el Estado. Sin embargo, no había llegado aún la época de la globalización y si bien el pensamiento de George se difundió rápidamente en los lugares más lejanos del planeta, su pensamiento fue reducido —indebidamente— a una mera reforma impositiva bajo el nombre de *single tax* o impuesto único. Las siguientes guerras mundiales y la crisis de 1929 se encargaron de hundir en el olvido aquella teoría. La reacción autoritaria como doctrina social se adueñó del mundo hasta hace apenas unos días. Recién en las postrimerías de nuestro siglo, cons-

de Resenvalien (nota 5) no es explícita; pero pasando la cuestión social por el ineludible gasto público que el Estado debe asumir, el tema queda instalado. Con conceptos más claros y definidos, Richard Noyes (Editor) *New The Systemic Capitalism, Socialism and the New Social Contract*, Shephard-Walwyn, London, 1991; Andelson, Robert V. - Dawson, James M., *From Wasteland to Promised Land*, Orbis Book, New York, 1992; Andelson, Robert V. (Ed.), *Commons Without Tragedy. Protecting the Environment from Overpopulation - a New Approach*, Shephard-Walwyn, London, 1991. La idea de un nuevo contrato social a partir de un distinto sistema impositivo fue dominante en la conferencia internacional celebrada en Roskilde, Dinamarca, 1993, entre cuyas abundantes ponencias cito: Sornnik Gerstein, Fernando, *The Issue of the Poll Tax in the United Kingdom and its Economical, Political Implications*; Strassrup, Bent, *The Mining Clause in the UN Declaration of Human Rights and Profit Sharing of the Resources of Nature Instead of Social Subsidies and Taxes*; Lorch-Palsh, Drah Even, *The World Demands a New Way of Thinking - a New Mentality*; Noyes, Richard, *Property Rights: a Common-sense*.

¹⁹ Queeney, François, (1694-1774) médico, calificado como un filósofo del Derecho natural, fue el iniciador de una teoría que si bien consiguió adeptos en toda Europa y América, no tuvo influencia en el tiempo. Mirabeau, La Rivière, Le Trésne, Dupont, Turgot, Alvaro Flores Estrada, entre otros, fueron sus discípulos en Europa. En nuestro país, Manuel Belgrano y varcos de los gestores de la Revolución de Mayo fueron influenciados por aquel pensamiento. Sobre esto, Andrés Lamas, *Rivadavia y la Legislación de Tierras Públicas*, Buenos Aires, *cf.*

cientes de los daños del autoritarismo político y económico, renace el pensamiento de George como base para un nuevo pacto social¹⁹.

Además, y esto es muy importante en materia de ciencias sociales, quienes quieran reemplazar el arcaico sistema impositivo que nos arruina, no sólo disponen de aquellas antecedentes teóricos. Cuentan, felizmente, con muchas experiencias prácticas, que si bien son locales o han sido esporádicas, constituyen verdaderas lecciones empíricas acerca de cómo debe ser el sistema de recursos que exige la sociedad moderna²⁰.

¹⁹ La obra escrita legada por Henry George (1839-1897) es grande. Su best-seller fue el ya citado *Progress and Poverty* (1879), pero su pensamiento, que conforma una filosofía social y moral dentro de la cual tiene que ser comprendida su propuesta impositiva, se completa con libros tales como *El Crimen de la Miseria, Protección y Libre Comercio, El Problema del Trabajo, Problemas Sociales*, y su obra póstuma *La Ciencia de la Economía Política*.

²⁰ La experiencia más reciente ordenada y sistemática es la realizada a partir de la década de los 30/80 en más de trece ciudades del Estado de Pensilvania (EE.UU.), aplicando los métodos del profesor Steve Cord, expuesto en varias publicaciones, entre las que sobresale, *Catalyst: How a Reform of the Property Tax Can Revitalize Our Cities and Counter Inflation and Recession*, Henry George Foundation of America, Indiana, Penna, 1979. Los resultados de recaudar, muy modestamente la renta fundiaria, eliminando impuestos a los edificios, los expone el propio Cord en su trabajo *The Evidence For Land Value Taxation*, Center For the Study of Economics, Columbia, Maryland. Los mismos resultados se aprecian en el trabajo de Starke, Vigo, *The Davis Government*, explicando la experiencia dinamarcquesa (1967-1980).

SEGUNDA PARTE

LAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

Durante los días 15 a 20 de octubre de 1956 se realizaron en la ciudad de Montevideo las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Las mismas tuvieron lugar en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Uruguay, con el patrocinio de esa casa de altos estudios y del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario que presidia el Dr. Ramón Valdés Costa.

La delegación de nuestro país estuvo compuesta por Carlos María Giuliani Fonrouge, profesor de Finanzas de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires; Juan Carlos Luqui, profesor de Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y adjunto de Finanzas en la Facultad de Derecho de La Plata; Horacio A. García Belsunce, profesor de Finanzas y Derecho Financiero en la Facultad de Derecho de La Plata y adjunto de la misma materia en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires; Jacinto Tarantino, profesor de Finanzas de la Facultad de Derecho de Córdoba; Guillermo Ahumada, también profesor de Finanzas de la Facultad de Derecho de Córdoba; Miguel Bonchil, presidente de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal —hoy Asociación Argentina de Estudios Fiscales—; y Juan Carlos Sorondo, Jefe de Investigaciones de Derecho Financiero del Instituto de Derecho Político de la Universidad de Buenos Aires.

En ocasión de llevarse a cabo las Segundas Jornadas Latinoamericanas en la ciudad de México en 1958, se suscribió el Acta Constitutiva del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, el cual ha proseguido organizando y llevando a

cabe las apuntadas Jornadas, habiéndose celebrado la última de ellas como XVII, en Cartagena de Indias, Colombia, en 1995.

Cabe acotar que Portugal y España se incorporaron al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, tomando participación sus representantes, a partir de las XII Jornadas de Bogotá, realizadas en 1985 y, que otro tanto, ha ocurrido con Italia, quien se hizo presente a partir de las XV Jornadas de Caracas de 1991.

Los pronunciamientos antes referidos se constituyen en uno de los pilares fundamentales de la doctrina tributaria latinoamericana, que también se ha visto expresada en el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto de Tributación oca/nip de 1967, cuya Comisión Redactora estuvo integrada por tres participantes de las Primeras Jornadas de Montevideo de 1956, los destacados juristas Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay).

El alto valor doctrinal de las Jornadas se ha visto reflejado en el reconocimiento brindado a las mismas y a los especialistas de estas latitudes por parte de instituciones del Viejo Continente como la *International Fiscal Association*, la cual decidió, trasladándose del ámbito exclusivamente europeo, fijar como sede de sus Congresos también a América latina, donde llevó a cabo el primero de ellos en Montevideo durante 1966.

Sin desconocer el mérito de los pronunciamientos a que se arribara en otros foros afines a nuestros derechos, como el de las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho Tributario, que se celebraron en diez ocasiones, siendo las primeras las de Curia, Portugal en 1966, y las últimas las décimas, celebradas en Montevideo en 1984, hoy comenzamos efectuando la recopilación documental de los considerandos y recomendaciones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, conmemorando los cuarenta años de la concreción inicial, a fin de posibilitar su más amplia difusión y conocimiento por estudiantes y estudiosos de esta rama jurídica.

JOSÉ OSVALDO CASÁS

RESOLUCIONES DE LAS JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO

I JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. MONTEVIDEO -1958

I) Tema I: Autonomía del Derecho Tributario

1º. El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, con concepto y objeto también propios.

2º. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos.

3º. En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en y siendo *ex lege* dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley.

4º. La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional.

5º. Las normas jurídicas-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrapadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.

6º. El contencioso tributario debe competir a organismos independientes de la administración activa.

7º. En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de Derecho Tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina.

2) Tema II: *Doble imposición internacional*

Considerando:

Que el principio de la fuente como atributivo de exclusiva potestad fiscal se fundamenta en una adecuada distribución de poderes en el orden internacional permitiendo a cada Estado desarrollar su propia política tributaria en armonía y con respeto de los demás Estados, afirmando en el campo que le es propio el principio más vasto de la igualdad jurídica de las naciones.

Se recomienda:

1º. Que, de modo general, el principio de la fuente por oposición al del domicilio o de la nacionalidad, sea adoptado en la legislación interna de cada uno de los países o en los tratados que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional.

2º. Que se constituya una comisión permanente designada entre los delegados asistentes a estas Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario con el fin de estudiar los principios a que debe condicionarse la aplicación del concepto de la fuente, teniendo en cuenta la naturaleza de las inversiones o actividades desarrolladas en escala internacional, a fin de lograr soluciones uniformes en la legislación interna de cada Estado o en los convenios que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, cuyas recomendaciones estarán sometidas a las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario a celebrarse en el lugar y fecha que se fijará.

3º. La declaración de principios contenida en las recomendaciones que preceden no comprometen los tratados celebrados o a celebrarse por las naciones latinoamericanas que siguen un principio distinto al de la fuente cuando la naturaleza especial del hecho económico sujeto a tributación —como en el caso de las empresas de transporte internacional— así lo requiera.

3) Tema III: *Autonomía de los gobiernos locales en materia tributaria*

1º. Que el mejor medio para asegurar el normal desenvolvimiento de los Estados miembros u otros gobiernos locales que —según las características de cada país— consti-

tuyen una unidad política, social y económica, es el reconocerles u otorgarles autonomía financiera, comprendida en este concepto la atribución de establecer recursos, inclusive impuestos, y emitir títulos de deuda pública, en las esferas de sus competencias.

2º. Las facultades tributarias que se reconozcan u otorguen a los Estados miembros y otros gobiernos locales, deben coordinarse entre sí y con el gobierno nacional a efectos de:

a) Evitar que se produzca la superposición de gravámenes y solucionarla en los casos concretos por órganos y medios jurídicos.

b) Realizar una política fiscal de equilibrio o para otros fines que contemplen los intereses económicos del país, tanto en lo que respecta al orden interno como al internacional.

c) Uniformar, en cuanto fuere posible, los conceptos jurídicos relativos a la obligación tributaria en todos sus aspectos.

3º. Las facultades a que se refieren los puntos anteriores deberán ser distribuidas y coordinadas en los respectivos ordenamientos constitucionales.

II JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. MÉXICO - 1958

D) Tema I: La interpretación de la ley tributaria

I. En virtud del principio de legalidad no podrán, por vía de interpretación o de integración análoga, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes.

II. Respetando este principio, son aplicables para fijar el sentido de la Norma Tributaria, los distintos métodos reconocidos por la ciencia jurídica.

III. Deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto en favor del Fisco como del contribuyente.

IV. Las teorías de interpretación "funcional" y de la "realidad económica" sostenidas por la doctrina, podrán aplicarse no en forma exclusiva, cuando así corresponda a la naturaleza de los hechos gravados, pero siempre con sujeción a los principios jurídicos que deben regir la interpretación.

2) Tema II: *El proceso contencioso tributario*

I. Debe darse a la administración la oportunidad de rever sus resoluciones mediante un recurso administrativo previo a la fase contenciosa, a ser resuelto dentro de los plazos establecidos por la ley, vencidos los cuales se considera que existe denegatoria tácita.

II. Los tribunales de lo Contencioso Tributario deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este poder.

III. Los magistrados o jueces de lo Contencioso Tributario deben ser juristas dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del Derecho Tributario.

IV. A tal efecto, las facultades de Derecho deben incluir en sus planes de estudios una adecuada enseñanza de las materias a que se refiere la recomendación anterior.

V. El procedimiento contencioso tributario debe ser sencillo y rápido, asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la ley, así como el respeto al principio de igualdad de las partes.

VI. Debe eliminarse como requisito de procedencia tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal.

VII. Debe reconocerse a los tribunales en lo Contencioso Tributario la facultad de imponer sanciones al contribuyente que interponga demanda con el solo fin de entorpecer y demorar el pago de los tributos.

VIII. Los tribunales de lo Contencioso Tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el Derecho, independientemente de lo alegado y aprobado por las partes.

IX. El Derecho positivo de cada país debe proveer eficazmente al cumplimiento de las sentencias de los tribunales de lo contencioso tributaria.

3) Tema III: *La codificación del Derecho Tributario*

I. Que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario estudie la posibilidad de unificar la terminología técnica

tributaria, con la mira de elaborar un diccionario latinoamericano de Derecho Tributario.

II. Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del Derecho Tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos.

III. Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten.

IV. Que, con el objeto de simplificar la legislación singular tributaria y facilitar su comprensión y cumplimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos.

V. Que los distintos países envíen al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario los códigos, trabajos y proyectos de codificación que éste deberá divulgar entre ellos, con los comentarios y recomendaciones de orden general que estime conveniente, para facilitar la adopción de criterios afines en las legislaciones.

III JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. SAN PABLO - 1962

1) Tema I: Aspectos tributarios de la zona de libre comercio principalmente en lo que se refiere a los impuestos sobre la importación, las ventas y la renta

Teniendo presente que el Tratado de Montevideo de fecha 18 de febrero de 1960 ha merecido por parte del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en lo referente a los aspectos e implicaciones que el mismo tendrá en el establecimiento de la zona de libre comercio derivados de los diversos regímenes existentes en los países signatarios, una preocupación por su trascendencia futura digna de toda ponderación;

Considera:

1. Que frente a la complejidad y al número de los problemas que en el orden tributario presenta a los países la zona

de libre comercio, acuerda estudiar nuevamente esta materia en las próximas Jornadas.

2. Los países concurrentes, por intermedio de sus instituciones nacionales, se comprometen a enviar a la sede del Instituto, dentro del curso del presente año, un informe de los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes.

2) Tema II: La tributación de la propiedad territorial como instrumento auxiliar de política social y económica

1. El impuesto territorial a los predios rústicos, puede servir como instrumento auxiliar de política económica y social según las circunstancias de cada país, empleando fórmulas jurídicas adecuadas no sólo para combatir la evasión, sino para asegurar el logro de aquellas finalidades de bien común.

2. La imposición a la propiedad rural puede pertenecer al Estado central o a los Estados miembros, provincias o departamentos, sin perjuicio de la distribución de parte de la recaudación a los municipios. La tributación urbana puede ser municipal. Los distintos ordenamientos constitucionales deben hallar una manera de coordinar la política tributaria territorial.

3. El impuesto territorial a los predios rústicos debe fijarse considerando separadamente el valor de la tierra libre de mejoras y el de éstas. El valor de la tierra libre de mejoras se determinará en función de su ubicación, calidad, valor venal de la misma tierra o similares y su producción promedio real. Las mejoras se evaluarán en función de su calidad. Para la imposición al latifundio, en los casos que en cada país se considere conveniente y de acuerdo al concepto que del mismo se tenga en dicho país, para determinar su valor, se tomará en cuenta la productividad potencial ordinaria de la tierra.

4. Para los casos en que los sujetos del impuesto territorial rural sean personas físicas, el Estado podrá gravar como si fuese una sola persona a los núcleos familiares que constituyen una unidad económica desde el punto de vista de la explotación agraria.

5. Cuando las circunstancias económicas y sociales de cada país lo aconsejen, se otorguen desgravaciones totales o parciales a los inmuebles rurales en razón de su ubicación, de su baja productividad o en función de las explotaciones a que estén destinados y cuya producción se estime convenient-

te fomentar. La propiedad urbana podrá ser desgravada en todo o en parte cuando fuere de bajo costo o de baja renta.

6. A los efectos de considerar los problemas que plantea la existencia de entidades morales como sujetos del impuesto territorial empleado como instrumento de política económica y social, los países concurrentes, por intermedio de sus institutos nacionales, se comprometen a enviar a la sede del instituto, dentro del curso del presente año, un informe y los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes a fin de que sean considerados en las próximas Jornadas.

3) Tema III: Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias

1. El ilícito tributario y sus sanciones integran el Derecho Tributario.

2. Los ilícitos tributarios y sus sanciones deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria.

3. Los delitos tributarios requieren necesariamente la existencia de dolo o culpa, pudiendo la ley establecer presunciones al respecto. Las penas correspondientes se fijarán atendiendo primordialmente a los elementos subjetivos que determinaron la conducta del infractor.

4. Las infracciones a las normas que establecen deberes formales, se tipificarán atendiendo primordialmente a los elementos objetivos que exteriorizan la conducta del sujeto.

5. La ley tributaria deberá determinar la gravedad de las infracciones atendiendo a la naturaleza de los hechos y a la conducta del sujeto, pudiendo establecer las presunciones que correspondan.

6. Las sanciones tributarias deben ser de naturaleza pecuniaria. Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad pueden establecer penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos.

7. Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios de Derecho Tributario y en su defecto, a los principios generales del Derecho en materia punitiva.

8. Las normas sobre el ilícito tributario no deben establecerse ni aplicarse con efecto retroactivo, sin perjuicio de la adopción del principio de la ley más benigna.

9. La ley tributaria debe asegurar las garantías del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales, otorgando en todos los casos el derecho a obtener el pronunciamiento de un órgano jurisdiccional. No se exigirá el pago de las penas aplicadas por la administración como requisito previo para dicho pronunciamiento jurisdiccional. El conocimiento del proceso que incide sobre aplicación de penas privativas de libertad y restrictivas de derechos, sólo corresponderá a la justicia judicial.

10. Cuando una infracción sea pasible de sanciones de distinta naturaleza, éstas se aplicarán independientemente una de la otra. Las sanciones pecuniarias no son transmisibles a los herederos del infractor.

4) Tema IV: Los conflictos internos de competencia en materia tributaria en los países federales

Para solucionar los conflictos internos en materia tributaria en los países federales se recomienda:

1. Uniformar en cada país de régimen federal los conceptos de los institutos y categorías del Derecho Tributario sustantivo mediante la fijación de criterios objetivos que permitan distinguirlos jurídicamente.

2. Que estas Jornadas, con el objeto de auxiliar los programas de desarrollo, designarán una Comisión formada por juristas que dé las bases del ordenamiento jurídico-financiero que necesiten los países de sistema federal y presente sus conclusiones en las próximas Jornadas.

3. Uniformar los criterios para el tratamiento fiscal de los entes gubernamentales, considerando que las inmunidades tributarias no dependen de la naturaleza de estos entes, sino de los respectivos ordenamientos jurídico-constitucionales.

5) Tema V: La doble tributación internacional

1. El problema es de gran importancia y las Terceras Jornadas de Derecho Tributario declaran su preocupación.

2. Como estas Jornadas no previeron el tema de la doble tributación internacional, su estudio y discusión se realizarán en las próximas Jornadas.

3. Los países concurrentes, por intermedio de sus instituciones nacionales, se comprometen a enviar a la sede del Instituto, dentro del curso del presente año, un informe y los antecedentes necesarios para la confección del temario y mejor estudio de los problemas comunes.

IV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. BUENOS AIRES - 1964

1) Tema I: Doble imposición internacional. Bases para su prevención a fin de alentar las inversiones en los países latinoamericanos

a) Primera Resolución

Considerando:

1°. Que es conveniente ratificar la aceptación por estas Jornadas del principio de la fuente como el principio fundamental que rige para la aplicación de impuestos en materia internacional y confirmar la resolución adoptada en este sentido en las I Jornadas de Montevideo de 1956.

2°. Que ello no obstante, se considera que el principio precedente debe ajustarse a la realidad económica actual en materia de transferencias internacionales de capitales, introduciendo otros criterios de imposición, con el fin de realizar una política fiscal que atraiga las inversiones extranjeras y no cree estímulos a las transferencias de capitales nacionales al exterior, tal como lo están realizando la mayoría de los países latinoamericanos.

3°. Que por ello consideran justificadas tanto las normas que se establezcan exonerando rentas obtenidas en su territorio como las medidas que gravan las rentas obtenidas por sus capitales propios radicados en el exterior.

4°. Que en el caso que antecede por aplicación del principio de la fuente, debe reconocerse la prioridad de tributación del país donde la renta se produce, lo que obliga al país del domicilio a reconocer los créditos por los impuestos abonados o eximidos en el extranjero.

5°. Que se considera imprescindible restringir el otorgamiento de franquicias tributarias a aquellos casos en que

ellas signifiquen un efectivo beneficio para el contribuyente, y que, en consecuencia, deben adoptarse en cada legislación medidas conducentes a ese fin, especialmente en los casos en que los países inversores no reconozcan créditos por impuestos exonerados en el país de la inversión.

6°. Que las recomendaciones aconsejadas por la Comisión encuentran en distinto grado amplio apoyo en las más recientes conferencias internacionales realizadas sobre este problema: la conferencia de política fiscal para el desarrollo económico y social para América Latina, organizada por la O.E.A., BID y CEPAL en Santiago de Chile en 1962, la XII Conferencia de la Federación Interamericana de Colegios de Abogados celebrada en Panamá en abril de 1963 y el Congreso de la *International Fiscal Association (I.F.A.)* celebrado en París en 1963.

Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Declaran:

I. Que cuando existan diferencias de legislación que provoquen la doble imposición internacional, los países exportadores de capital deben reconocer un crédito por concepto de impuestos pagados en los países de la fuente y por impuestos exonerados por éstos con fines de incentivo del desarrollo económico y social.

II. Que mientras no se consiga por parte de los países exportadores de capital un reconocimiento del principio de la fuente o de los correctivos mencionados en el apartado precedente, las exoneraciones que conceden los países importadores de capital, deben estar condicionadas a la circunstancia de que ellas constituyan un efectivo beneficio para los contribuyentes.

III. Que en todos los casos en que se computen en el impuesto global a la renta del contribuyente nacional residente en el país, todas sus rentas cualesquiera fuera su origen geográfico, deben reconocerse los créditos correspondientes a los impuestos abonados o exonerados en el país de la fuente establecida en los apartados precedentes.

IV. Que deberán concederse incentivos a favor de los contribuyentes nacionales residentes, sobre los capitales que reingresen a su país de origen, siempre que sean invertidos para o en función del desarrollo agropecuario, industrial, de la vivienda, o de cualquier otra de carácter económico-social.

Proposición del Doctor Vas, sustituyendo el punto III

En el estado actual del desarrollo de los países latinoamericanos, a los efectos de no crear estímulos a la salida de capitales nacionales, es recomendable que en el impuesto a la renta global se computen todas las rentas, cualquiera fuere su origen geográfico, obtenidas por el contribuyente nacional residente en el país, debiendo en tal caso reconocerse los créditos correspondientes a los impuestos de los países de la fuente en la forma establecida en el apartado 1º) (rechazada por 13 votos contra 11 a favor).

b) Segunda Resolución

Considerando:

Que durante el curso de la presente semana, concurrentemente con las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se están realizando las reuniones de la Comisión Asesora de Asuntos Monetarios de la ALALC, en cumplimiento de cuyo temario nº 1 (arts. 15 y 54, Tratado de Montevideo, y Res. 75 y 81 de la Conferencia) existe un informe a consideración de dicha Comisión sobre armonización de los tratamientos aplicados a las inversiones privadas extranjeras en los países de la ALALC, en el cual se prevé (Cap. V, incs. I y II) la estructuración de incentivos tributarios y cambiarios, planes de depreciación acelerada y garantía contra la elevación de los impuestos, la discriminación tributaria y cambios de tratamientos impositivos y la formulación de acuerdos sobre doble tributación internacional, arbitraje y convertibilidad.

Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Resuelven:

I. Expresar la satisfacción que les depara apreciar la preocupación de la ALALC por darle solución a los problemas que suscitan la doble tributación internacional.

II. Manifestar su deseo de prestar a los organismos que la integran, la colaboración técnica que pudieran requerirle a efecto de coadyuvar a la solución de los problemas a que se refiere el punto anterior.

III. Sugerir que, dando cumplimiento a lo dispuesto por el propio Tratado, se estructure a la mayor brevedad, mediante la elaboración de uno o más Protocolos Adicionales, un régi-

men conducente a eliminar o atemperar las consecuencias inconvenientes que la doble tributación trae aparejada para los países de la Zona.

c) Tercera Resolución

Considerando:

1°. Que la existencia del problema de doble o múltiple tributación resultante de la adopción por los Estados soberanos en ejercicio de su poder tributario de distintos regímenes de vinculación de un hecho imponible específico, con el sujeto activo de la obligación tributaria, representa, entre otros, un serio factor de perturbación a la corriente de inversiones de capital extranjero necesaria para contribuir al desarrollo de los países latinoamericanos.

2°. Que no obstante haber sido la solución de este problema preocupación constante de todos los congresos y reuniones internacionales en materia jurídica, económica y financiera, y haber sido incluida una recomendación específica al respecto en la Carta de Punta del Este, poco se ha hecho en la práctica para concretar las soluciones recomendadas tanto en forma de normas impositivas como de tratados impositivos bilaterales.

3°. Que existe poco contacto efectivo entre las organizaciones oficiales y privadas que se ocupan de este problema en Latinoamérica.

4°. Que el problema de la doble tributación no sólo se extiende al impuesto a los réditos, campo relativamente estudiado, sino que puede extenderse también a otros impuestos, tales como el impuesto sucesorio o el impuesto a las ventas, en que son aún necesarios estudios.

Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Resuelven:

1. Designar una Comisión que estará integrada por los Dres. Daniel Augusto Vaz, Eduardo Rieffro Villagomez, Manuel María Risueño, Rubens Gomes de Souza, Enrique Piedra-buena, Carlos Antonio Mersán, José Andrés Octavio, Enrique Vidal Cárdenas y un delegado a designar por los institutos de México y Colombia, a fin de que realicen mediante activo contacto epistolar los estudios y trabajos necesarios para la pre-

paración de los proyectos que contemplen en forma concreta y detallada, respectivamente, los principios generales cuya adopción considere aconsejable en la legislación interna de cada país, a fin de reducir los casos de doble tributación internacional, y un modelo de tratado internacional destinado a solucionar los casos en que tal doble tributación se produzca.

Los miembros de la Comisión deberán reunirse en el país en que se realicen las V Jornadas de Derecho Tributario, con cinco días de anticipación a la fecha de iniciación de las mismas, para considerar definitivamente los diversos proyectos y formular el que será presentado a dichas Jornadas para su aprobación por el Instituto.

II. Comunicar las tres resoluciones aprobadas sobre el tema 1º por vía de la Presidencia del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario a los Ministerios de Relaciones Exteriores de los Estados representados en el Instituto, a la Secretaría permanente del Comité Ejecutivo de la ALALC, a la Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, a la Secretaría General de la Comisión Económica para la América Latina, a la *International Fiscal Association*, al *Institut International de Finances Publiques*, a la Federación Interamericana de Colegios de Abogados, y a la Secretaría Permanente de Integración Económica Centroamericana.

2) Tema II: Los impuestos a la renta y a la propiedad inmobiliaria como instrumentos de promoción de las actividades agropecuarias

a) Resolución Unica

Considerando:

1º. Que es de urgente necesidad promover las actividades agropecuarias, como condición para el desarrollo económico de los países latinoamericanos.

2º. Que esa necesidad se comprueba por la importancia del aporte del sector agropecuario en el producto bruto nacional y la gran proporción en que depende de las exportaciones de productos primarios el poder de compra de esos países en el mercado internacional.

3º. Que esa necesidad imperiosa se torna dramática ya que el estancamiento de las actividades agropecuarias no sólo

coloca a los países latinoamericanos en posición de deterioro frente a los países exportadores de productos industriales, sino que amenaza en un porvenir no muy lejano con el peligro de la falta de medios de subsistencia ante el extraordinario incremento demográfico de los países de Latinoamérica.

4°. Que sobre la base de esta premisa se ha analizado el aporte que la tributación puede suministrar para una política de promoción de la tierra.

5°. Que sin desconocer que la tributación sola no es suficiente para esta tarea de incentivación y aun subrayando que las medidas tributarias no surtirán efectos sin la adecuada complementación de otras medidas de política económica como, por ejemplo, de crédito, régimen de arrendamientos, etcétera, es conveniente señalar que un adecuado régimen tributario puede constituir un poderoso instrumento de promoción.

6°. Que a ese propósito se ha convenido en las ventajas que ofrece una tributación de las explotaciones agropecuarias sobre la base de la renta normal potencial de la tierra, tanto en el ámbito de los tradicionales impuestos inmobiliarios como en el cuadro de impuestos globales o cedulares a la renta.

7°. Que una vez resuelta la adopción de la renta potencial como base para el impuesto a la renta, deberán merecer atención los problemas particulares tales como el tratamiento de las mejoras agrarias introducidas por los contribuyentes, con anterioridad a la aplicación del sistema o durante su vigencia, el tratamiento fiscal de las explotaciones agropecuarias especiales, como también las deducciones por las pérdidas extraordinarias ocasionadas por factores climatológicos, plagas o calamidades que afecten en forma sustancial el resultado de las explotaciones.

8°. Que a los efectos de la tributación progresiva sobre la tierra y el tratamiento de las sociedades por acciones si, por principios jurídicos de política económica o administración fiscal no se quiere adoptar el arbitrio más directo de la nominatividad obligatoria de las acciones de sociedades agropecuarias y la atribución a los socios o accionistas de la cuota parte que proporcionalmente les corresponda en los inmuebles de la sociedad, existen otros procedimientos que pueden alcanzar eficazmente el mismo propósito tales como la aplicación a dichas sociedades de las tasas máximas de la tarifa,

salvo el derecho a la reliquidación del impuesto para los accionistas que se individualicen o bien la aplicación de escalas progresivas más elevadas para las sociedades que para las personas físicas.

3°. Que la aplicación de las recomendaciones siguientes debe conciliarse con la realidad social e institucional de cada país, por lo cual corresponde efectuar con la mayor premura los estudios necesarios para tal fin.

Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Declaran:

I. La imposición en el sector agropecuario debe ser orientada de tal manera que promueva la mejor utilización de la tierra, productividad, capitalización y demás objetivos requeridos en cada país, para que dicho sector cumpla con la función que en el proceso de desarrollo tiene generalmente adjudicada en los países latinoamericanos.

II. La renta normal potencial es una base eficiente para la tributación del sector agropecuario, a los efectos de cumplir los objetivos precitados; sea como base de valuación para los impuestos a la propiedad raíz, sea para integrar el concepto de renta imponible para los impuestos a la renta global y cedular, según las características del sistema institucional y tributario de cada país.

III. El nivel de la renta normal potencial debe fijarse de tal forma que provoque un incentivo acorde con las finalidades que requiere el desarrollo del sector agropecuario. El concepto de renta normal potencial es el que resulta de la renta presuntiva y promedial cíclica que debe producir una explotación agropecuaria en función de las características del suelo, clima y dimensión, con la aplicación de cantidades normales de capital, dedicación normal del factor trabajo y técnicas ni muy avanzadas ni muy primitivas.

IV. Es de imperiosa urgencia arbitrar los medios económicos, técnicos y administrativos indispensables para confeccionar o perfeccionar las valuaciones y el catastro en los respectivos países, a los efectos de aplicar la imposición sobre las bases aconsejadas.

A este propósito puede utilizarse un sistema que combine la labor a cargo de la administración, de determinación del rédito potencial normal de la tierra óptima de distintas

regiones, y la declaración de los propietarios según las características de la propia y, en consecuencia, la fijación de la valuación y el rédito normal potencial que corresponda a la explotación individual de que se trate.

Hasta tanto sea posible establecer las valuaciones y el catastro y en regiones donde las características de las explotaciones admitan la utilización de otras bases presuntivas, es aceptable, transitoriamente, utilizar el concepto de rédito presunto que surja de su aplicación.

V. Los problemas de productividad que plantean el latifundio también pueden ser encarados eficazmente desde el punto de vista tributario por el impuesto territorial progresivo. El concepto de latifundio debe determinarse considerando además de la extensión, la naturaleza de los cultivos y los elementos técnicos y sociales que puedan incidir en la explotación económica racional de la tierra. En tal sentido, debe considerarse que no constituyen latifundios aquellos predios cuya producción alcanza la renta normal potencial a que se refiere la ponencia n° 3 de esta resolución.

VI. Para que la progresividad produzca los efectos perseguidos el impuesto territorial debe gravar a las personas físicas sobre su patrimonio inmobiliario. A tal fin, deberán arbitrarse medidas para evitar que a través de la formación de sociedades, se eluda dicho principio.

VII. Las asociaciones nacionales y miembros estudiarán y dictaminarán sobre la aplicación concreta en sus respectivos países de las recomendaciones precedentes, elevando las conclusiones durante el corriente año al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario el que a su vez, tomará las medidas para su posterior divulgación.

3) Tema III: La prueba en el proceso tributario

a) Resolución Unica

Considerando:

Que los principios de la legalidad del impuesto y de la generalidad e igualdad en la distribución de las cargas públicas, deben hallar en el proceso tributario el medio apropiado para asegurar, en todos los casos, el cumplimiento de esos

postulados fundamentales de la tributación en los países de organización democrática.

Que, en consecuencia, más que la calificación del proceso tributario, en orden a su carácter dispositivo o inquisitivo, debe atenderse a la finalidad pública de su institución, para procurar que la determinación del impuesto se haga conforme a la ley, y no según la habilidad o actividad de las partes, de modo tal que asegure a la Administración, su derecho de recaudar lo que se le adeuda y garantice al contribuyente el estricto y adecuado cumplimiento de la obligación tributaria.

Que, a tal efecto, el proceso tributario debe permitir la libre investigación de los hechos por el Juez, acordando a éste amplias facultades e imponiéndole el deber de suplir la actuación de las partes para el esclarecimiento de la verdad, en cuanto ello sea necesario para la verificación del hecho imponible y determinación de la obligación tributaria.

Que, asimismo, es aconsejable para la obtención de esa finalidad la admisión de todos los medios de prueba cuya valoración debe ser libremente apreciada por el juez tributario, con excepción de aquellas medidas probatorias que no resulten adecuadas a la índole del proceso y a la calidad de las partes intervinientes.

Que, en materia de carga de la prueba y sin entrar a considerar si existe en el sentido técnico procesal una verdadera carga de la prueba, debe recomendarse la obligación, tanto de parte de la Administración Pública, como del contribuyente, de proporcionar en el proceso tributario los elementos de prueba en su poder.

Que, en la estructuración del proceso tributario deben tenerse particularmente presentes las garantías constitucionales que consagran la igualdad de las partes y el debido proceso legal.

Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Declaran:

I. Los principios generales sobre carga de la prueba son aplicables en el proceso tributario, debiendo concederse al juez la facultad de adecuarlos a la naturaleza específica del mismo.

II. En el proceso tributario debe establecerse la obligación de cada parte de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que esté en condiciones de producir.

III. Siendo principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos.

Al juez deberán acordársele las más amplias facultades para la verificación del hecho imponible y de la cuantía de la obligación tributaria, aun en los casos en que medie inactividad de los litigantes durante la secuela del proceso.

IV. En el proceso tributario son admisibles todos los medios probatorios reconocidos en derecho, excepto la prueba de absolución de posiciones de la Administración Pública. La valoración de la prueba se hará libremente por el juez. Debe evitarse en lo posible el sistema de las pruebas legales, salvo cuando fueren indispensables para impedir la evasión fiscal.

V. Los terceros están obligados a prestar colaboración en el proceso tributario, debiendo la ley asegurar su efectivo cumplimiento.

V JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. SANTIAGO DE CHILE - 1967

1) Tema I: Tributación de las rentas del trabajo.

Las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

Considerando:

1. Que los sistemas tributarios deben contener normas que propendan a la formación y desarrollo del capital humano como un medio para asegurar el desenvolvimiento sano y vigoroso de nuestras economías.

2. Que las rentas del trabajo dependiente o independiente se encuentran en condiciones diferentes de otras rentas, dado su carácter precedero, precario o inestable.

3. Que los beneficiarios de estas rentas necesitan un margen superior de ahorro para encarar los períodos en que tales rentas disminuyen o desaparecen.

4. Que, por otra parte no es posible establecer una depreciación por el agotamiento del capital humano y la previsión social no constituye, por ahora, una respuesta satisfactoria a esta inquietud.

5. Que ha sido preocupación preferente de las legislaciones tributarias dar normas para la formación y desarrollo

de los capitales que requieren las empresas para el desenvolvimiento de sus actividades.

6. Que, en la determinación de las rentas líquidas gravadas deben autorizarse deducciones adecuadas para obtener y conservar dichas rentas, incluyéndose, entre otras las sumas que se destinen al pago de seguros complementarios del régimen oficial de previsión social.

Recomiendan:

1. Se encuentra justificado el otorgamiento de un tratamiento especial a las rentas derivadas del trabajo, cualquiera sea la forma en que ellas se obtengan.

2. Tal diferenciación debe hacerse por vía de reducción de la carga tributaria sobre esas rentas, antes que por creación de impuestos al patrimonio y los capitales o de tasas adicionales a las rentas provenientes de éstos.

3. Ello puede lograrse a través del impuesto único a la renta personal global, sin perjuicio de que en los sistemas celdulares pueda efectuarse mediante tasas diferenciales.

4. Entre los medios para efectuar dicha reducción, los más recomendables son, dentro de ciertos límites máximos, los siguientes:

a) Computación parcial de estas rentas mediante la aplicación de deducciones porcentuales;

b) Exoneración de ciertos empleos de estas rentas, tales como seguros, inversiones en viviendas y otros similares;

c) Otorgamiento de un crédito sobre el impuesto a pagar, proporcionado al monto de las rentas del trabajo en relación con las rentas totales.

5. La cuantía de estas reducciones impositivas, debe fijarse teniendo en cuenta las características económicas y sociales de cada país y las modalidades de su Derecho positivo, especialmente en materia tributaria y laboral.

6. Las soluciones que adopten los respectivos Derechos positivos deben aplicarse a todas las rentas derivadas del trabajo, sin efectuar distinciones entre las del trabajo dependiente e independiente.

7. Para la determinación de la renta neta gravada debe regir el principio general de la deducción de la totalidad de los gastos reales necesarios para obtener y conservar la renta sin perjuicio de las opciones que la ley otorgue para deducir porcentajes fictos o presuntos.

8. Es recomendable el establecimiento de normas que permitan promediar en varios años fiscales, las rentas devengadas en lapsos mayores de un año y que se perciban en un ejercicio determinado.

Reserva de la Delegación Paraguaya sobre el Tema: 1

Paraguay formula su reserva en el sentido de que las rentas del trabajo no deben ser gravadas, atento a las consideraciones socioeconómicas de su país, aunque admiten una tributación indirecta a base de la limitación como gasto deducible, de las sumas abonadas como sueldos, salarios u otras clases de retribuciones.

2) Tema 2: Incidencia de la inflación en el sistema tributario.

Las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

Considerando:

1. Que la inflación cuando alcanza niveles de la intensidad y duración con que la sufren algunos de los países latinoamericanos es elemento principalísimo en el deterioro de sus economías, y factor de distorsión de sus sistemas tributarios;

2. Que la consideración de la inflación en los tributos debe ser coordinada con la adopción de una política general antiinflacionaria tendiente a controlar y eliminar el fenómeno con el objeto de concurrir a obtener la aspiración común de un desarrollo acelerado y autosostenido que se construya sobre fundamentos de estabilidad económica.

3. Que la política tributaria debe propender entre sus fines a controlar el proceso inflacionario y mientras esto no ocurra, el sistema tributario deberá contener normas que tiendan a corregir las distorsiones señaladas a fin de restablecer la equidad.

4. Que las consideraciones negativas de la inflación afectan tanto al Fisco como a la generalidad de los contribuyentes.

Recomiendan:

1. Los sistemas tributarios deben estructurarse de modo tal que constituyan un instrumento eficaz para prevenir y combatir la inflación.

2. Que los institutos miembros propongan a sus Gobiernos modificaciones en los sistemas tributarios a fin de que

éstos constituyan un instrumento más eficaz para prevenir y combatir la inflación.

3. Adaptar los sistemas tributarios en forma tal que el Estado no vea afectado el valor real de sus ingresos y que para los contribuyentes el tributo recaiga sobre la expresión real del valor de la materia imponible, entendiéndose por valores reales los depurados de los efectos distorsionados de la inflación; procurándose en todos los casos y a todos los efectos, la uniformidad de valores en las relaciones entre el Estado y las personas físicas y jurídicas del sector privado.

4. Que los gravámenes sobre los consumos se establezcan preferentemente sobre bases *ad valorem*.

5. La base imponible de los gravámenes que afectan al patrimonio debe ser actualizada mediante mecanismos de ajuste.

6. El proceso de determinación de los gravámenes que recaen sobre los ingresos deberá contemplar mecanismos de ajuste correctivos.

7. Los mecanismos de ajuste de la base imponible de los gravámenes al patrimonio y sobre los ingresos, deben cumplir los siguientes requisitos:

a) En lo posible no deben introducir discriminaciones entre la carga tributaria que deben soportar los diferentes sectores o actividades afectos al impuesto, por el hecho de depurar o actualizar en mayor o menor grado los patrimonios o los ingresos de algunos de ellos, sino que deben tender a un grado similar de corrección de las distorsiones que la inflación introduce en la carga impositiva de los diferentes sectores o actividades; si en los impuestos a que los ajustes se refieren ello no fuera posible, deberá tratarse dentro del sistema tributario en su conjunto que dicha redistribución de la carga tributaria no se produzca.

b) Los mecanismos destinados a lograr que el impuesto sobre la renta se aplique sobre utilidades reales, depuradas de los efectos de la desvalorización monetaria, no deben producir como consecuencia el hecho de desgravar utilidades reales obtenidas debido al proceso inflacionario, sino que deben diseñarse a fin de que dichas utilidades queden afectadas al impuesto.

c) Las diferencias resultantes de los ajustes no deberán estar gravadas por los impuestos.

8. Sin perjuicio de las correcciones en la base, las deducciones y mínimos gravables así como los tramos de las escalas progresivas deberán ser ajustados en forma automática en función del deterioro del poder adquisitivo de la moneda.

9. Recomendar que los institutos nacionales estudien y sometan a las próximas Jornadas procedimientos de ajustes que satisfagan los requisitos enunciados en el punto 6, para lo cual se habilitará un punto especial del temario.

Cláusulas de sustitución sugeridas a las recomendaciones contenidas en el informe sobre el Tema II

Presentado por los Dres.:

Jorge Ochsenius Vargas (Chile)

Aron Germán (Argentina)

José María Rívarola (Paraguay).

7. Los mecanismos de ajuste de la base imponible de los gravámenes tanto al patrimonio como a los ingresos, deben perseguir los siguientes fines:

a) En su aplicación no deben introducir discriminaciones en la carga tributaria que deben soportar tanto los sectores entre sí como las diferentes actividades de un mismo sector.

b) La depuración del efecto inflacionario por aplicación de estos mecanismos de ajuste, debe impedir que se desgraven utilidades reales obtenidas por esta causa, las cuales deberán ser determinadas con criterio jurídico-tributario.

8. Recomendar a los institutos nacionales el estudio de procedimientos de ajuste que satisfagan los fines enunciados en la recomendación 6ª, para lo cual se fijará un tema especial en la agenda de las próximas Jornadas con carácter económico-tributario.

Votación de la asamblea:

Las cláusulas de sustitución fueron rechazadas por 10 votos en contra, 7 a favor.

Cláusula adicional sugerida a las recomendaciones contenidas en el informe sobre el Tema II

"Incidencia de la Inflación en el Sistema Tributario"

Presentada por los Dres.:

José María Rívarola (Paraguay)

Aron Germán (Argentina)
Jorge Ochsenius Vargas (Chile)

Los créditos fiscales no pagados oportunamente deben quedar sujetos a la corrección monetaria desde la fecha de la mora e igual reajuste debe aplicarse a las obligaciones tributarias sujetas a controversia y sus accesorios, sea que la decisión condene tanto al Fisco como al contribuyente. En los casos de anticipos a cuenta, el importe abonado deberá ser ajustado con el mismo criterio a la fecha en que se devengue el tributo.

Votación de la asamblea:

Esta cláusula adicional fue rechazada por 10 votos en contra, 8 a favor.

3) Tema 3: La determinación de la renta afecta a impuestos y los principios de la contabilidad

Las V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Considerando:

1. Que la contabilidad ha elaborado principios y normas generalmente aceptadas para la determinación de los resultados de las actividades de que ella da cuenta.
2. Que es deseable que en la determinación de la renta sujeta a impuesto se utilicen los desarrollos alcanzados por la contabilidad, armonizando en lo que fuera posible principios y métodos aplicables.
3. Que ello no debe impedir el establecimiento de principios y métodos propios a efectos tributarios cuando razones administrativas, de equidad o relativas al uso extrafiscal de la imposición así lo justifiquen:

Recomiendan:

1. En la determinación de la renta sujeta a impuestos deben aplicarse los principios y métodos generalmente aceptados por la contabilidad.
2. Las legislaciones deberían incorporar a sus normas positivas lo enunciado en el punto anterior a efectos de darle vigencia efectiva.
3. Las normas de la legislación fiscal sólo podrán apartarse de los principios o métodos contables generalmente aceptados cuando ello se justifique por razones administrativas, de equidad o de política extrafiscal, claramente definidas.

4. En particular, con referencia a la imputación de rentas y gastos al año fiscal se declara:

a) Debe permitirse la aplicación flexible de los métodos que conoce la contabilidad general, sin perjuicio de establecer excepciones imponiendo determinados procedimientos en el caso de tipo de rentas o beneficiarios de ellas en que se justifique.

b) La legislación o las normas que la complementen deben definir adecuadamente los métodos de imputación al año fiscal aplicables.

c) El contribuyente podrá optar por cualquiera de los métodos aplicables sin previa autorización fiscal. La ley deberá contener las normas específicas que condicionen el cambio de método y los casos en que pueda hacerse automáticamente.

d) No existe fundamento para que cuando esté justificado apartarse de los principios y métodos contables generalmente aceptados, se exija que los que se adopten para efectos tributarios deban reflejarse en la contabilidad del contribuyente.

5. Los institutos miembros del Instituto Latinoamericano, formarán comisiones que realicen estudios en detalle sobre la justificación de las desviaciones de los principios y métodos contables generalmente aceptados a efectos de la determinación de la renta, estableciendo en tales casos los criterios adecuados desde el aspecto tributario. Contribuirán asimismo con su acción a que sean adoptados por la legislación o las autoridades administrativas.

VI JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. PUNTA DEL ESTE - 1970

1) Tema 1: Modelo de Código Tributario para América Latina

Las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Declaran:

A) El *Modelo del Código Tributario para América Latina*, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, constituye un instrumento de alto valor científico a los fines del cumplimiento de la recomendación aprobada en las Jornadas de México de 1958, en el sentido de codificar en forma sistemática y ordenada los principios generales del De-

recho Tributario, incluyendo normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos. Esta circunstancia ha quedado evidenciada en los Códigos Tributarios promulgados por Bolivia y Perú y en los proyectos preparados por Costa Rica, Guatemala, Honduras y Uruguay.

B) Las soluciones contenidas en el Modelo recogen la doctrina latinoamericana de Derecho Tributario elaborada a lo largo de las Jornadas de nuestro Instituto y que puede resumirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria.

C) El Modelo afirma los principios jurídicos fundamentales que son esenciales para el fortalecimiento de los sistemas tributarios de los países de América latina con miras a su desarrollo económico-social, los cuales no deben sacrificarse so pretexto de que constituyen una traba a los principios de la política fiscal o a la eficiencia de la administración tributaria.

Y recomiendan:

1. Que los principios fundamentales del Derecho Tributario se consagren en el orden jurídico con una jerarquía superior a la de la ley ordinaria, de acuerdo con el sistema constitucional de cada país, a fin de asegurar su debida permanencia.

2. Que el Programa Conjunto de Tributación OEA/ID, continúe promoviendo el intercambio de ideas y experiencias sobre los principios y soluciones contenidos en dicho Modelo con el objeto de su adopción por los distintos países en la forma más adecuada a las realidades nacionales. A tal efecto y en carácter de colaboración, se enviarán al Programa todos los informes presentados a estas Jornadas sobre el tema.

3. Que se tenga presente la recomendación formulada en las II Jornadas celebradas en México en el año 1958, en el sentido de que las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos, con el objeto de simplificar y facilitar su comprensión y cumplimiento; y que, si las leyes especiales no se incorporaran directamente a la codificación, guarden con ella la debida armonía, evitando divergencias y contradicciones.

Aprobado por unanimidad.

2) Tema 2: Los tratados tributarios entre países desarrollados y en desarrollo

Recomendaciones

Considerando:

1°. Que si bien el instrumento tributario es sólo uno de los factores conducentes a la orientación de las inversiones externas necesarias para el desenvolvimiento económico de los países en desarrollo, corresponde a estas Jornadas específicamente dar su contribución en esta materia y no en otras.

2°. Que, dentro del objetivo señalado, el factor tributario para incentivar inversiones externas debe considerarse específicamente a dicho fin, más allá de las preocupaciones por resolver exclusivamente las consecuencias derivadas de la doble tributación.

3°. Que para concretar los incentivos tributarios en el ámbito internacional para el desarrollo económico, las medidas conducentes deben resultar de decisiones convenidas a través de tratados que suponen la valoración política y económica necesaria para la orientación de las inversiones.

4°. Que ya en las I y IV Jornadas de este Instituto, realizadas en Montevideo en 1956 y en Buenos Aires en 1964 respectivamente, se ha declarado como única solución aceptable de este problema la vigencia del principio de la imposición en el territorio del país en que se generan los beneficios imponibles (principio de la fuente o territorialidad).

5°. Que en el mismo sentido se han pronunciado, entre otras, la X y la XVI Conferencias Interamericanas de Abogados reunidas en Buenos Aires en 1957 y en Caracas en 1969, respectivamente.

6°. Que sin menoscabar el reconocimiento del principio de la fuente o territorialidad, podrían aplicarse otros sistemas que importan un reconocimiento parcial del principio de igualdad de imposición en el país de la fuente, tales como la exoneración de las rentas obtenidas en el exterior en los países en proceso de desarrollo, sin perjuicio de su eventual cómputo para los fines de la progresividad del impuesto en el país de origen; la concesión de un crédito amplio por los impuestos pagados y por los exonerados en el país de la fuente, complementariamente, el otorgamiento por los países industrializados de un crédito o deducción del impuesto debido en el país del inversor, de un porcentaje sobre el monto de su inversión en el país en proceso de desarrollo.

7. Que el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, por medio de su Resolución 1273 (XLIII) del 4 de agosto de 1967, al crear el Comité de Expertos le encomendó explorar los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en proceso de desarrollo sobre bases aceptables para ambos grupos de países, distintas de las que han fundamentado los tratados "concedidos en función de las relaciones entre países desarrollados" buscando "un modelo de acuerdo más apropiado".

8. Que ello no obstante, este Comité de Expertos, en lugar de buscar nuevas bases, decidió pese a la opinión de los representantes latinoamericanos, adoptar como base de sus tareas el proyecto de Convención Modelo de la OCDE preparado por expertos de países con un nivel de desarrollo económicamente igual y que descansa sobre el principio de la imposición en el país de la residencia del titular de los beneficios imponibles, lo que no contempla los principios invariablemente sustentados por los países en desarrollo ni condice con las motivaciones que evidentemente originaron la creación del Comité.

9. Que la Resolución 1430 (LVI) del 6 de junio de 1969 del Consejo Económico y Social al autorizar la continuación de los trabajos del Comité de Expertos, recuerda "su Resolución 486 B (XVI) del 9 de julio de 1953, en que recomienda que el principio del país fuente constituya el principal fundamento de los acuerdos fiscales".

10. Que a los fines de completar el estudio de este tema es necesaria la consideración en las próximas Jornadas de los aspectos específicos de la cuestión objeto de esta Resolución, tales como concepto de establecimiento permanente, regalías, intereses, dividendos y asignaciones de gastos, en función de los principios señalados.

11. Que en el proceso de la integración latinoamericana deben considerarse los temas objeto de esta recomendación.

*Las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:*

1. La adopción del principio de la imposición en el territorio del país en que se generan los beneficios imponibles (principio de la fuente o territorialidad) con independencia de la nacionalidad, el domicilio y la residencia de su titular;

2°. Dirigirse al Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas para expresarle la preocupación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario por cuanto la forma en que el Comité de Expertos creado por la Resolución 1273 (XLIII) del 4 de agosto de 1967 de dicho Consejo, ha encarado sus tareas, no cumple ni con la letra ni con el espíritu que motivó su creación.

3°. Que los Institutos miembros se dirijan a sus respectivos Gobiernos aconsejándoles gestionen ante el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas la revisión de lo actuado por el citado Comité de Expertos.

4°. Que en el temario de las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se incluya la consideración de los aspectos específicos de la cuestión objeto de esta resolución, en función de los principios señalados.

5°. Comunicar a sus efectos la presente resolución a la *International Fiscal Association*, a la Federación Interamericana de Colegios de Abogados, a las Naciones Unidas, a la Organización de Estados Americanos, a la Comisión Económica para América Latina, a la ALALC, a la Junta del Pacto Andino, a la OCDE, a la Secretaría Permanente de Integración Económica Centroamericana, etcétera.

Dra.: Manuel María Risueño (miembro informante), Alberto Brause (en disidencia en cuanto a la 1ª recomendación), Manuel de Juano, Francisco Dornelles, José Estévez Paulós, Horacio García Belsunce, Gabriel Giampietro Borrás (con disidencia en cuanto a la 1ª recomendación), Carlos Martínez Molteni, José Andrés Octavio y Enrique Piedrabuena R.

Aprobado por unanimidad, salvo la Recomendación 1, que fue aprobada por 26 votos a favor, 2 en contra y una abstención.

Resolución N° 3 (9-XII-1970)

Considerando:

1°. La invitación formulada por la *International Fiscal Association* (IFA) por nota del señor Presidente de su Comité Científico, don Raoul Lens, de fecha 19 de noviembre de 1970 (Doc. n° 10), y ratificada por el señor observador nombrado por dicha institución, presente en estas Jornadas, don Narciso Amorós Rica.

2º. El interés demostrado por la citada institución, no sólo en la forma expresada en el considerando precedente, sino en muchas otras, en tener siempre en cuenta la doctrina latinoamericana sobre el problema de las relaciones tributarias entre los países desarrollados y los países en desarrollo.

3º. La evidente conveniencia que para hacer conocer y aprobar esta doctrina latinoamericana representa la valiosa colaboración y estímulo de la IFA.

4º. Las consecuentes ventajas en aceptar esta colaboración designando, en la forma como la IFA lo solicita, tres relatores para los tres temas a cubrir: imposición de los dividendos, de los intereses y de las regalías.

5º. Las circunstancias de no haberse aún fijado el procedimiento para la designación de estos relatores.

Las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Resuelven:

1º. Agradecer y aceptar la invitación formulada por la *International Fiscal Association (IFA)*, con un voto de aplauso por el interés demostrado en que sea defendida la posición latinoamericana sobre el problema de las relaciones tributarias entre los países desarrollados y los países en desarrollo;

2º. Facultar al Consejo Directivo para que oportunamente nombre los tres relatores que deberán informar sobre los problemas relacionados con la imposición de los dividendos, de los intereses y de las regalías, respectivamente.

Aprobado por unanimidad.

**VII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.
CARACAS - SEPTIEMBRE 1975**

1) Tema 1: Los tratados tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo; régimen de los intereses, dividendos, regalías, honorarios de asistencia técnica y otras rentas

Considerando:

1. Que el tema ha sido sometido a estas Jornadas como consecuencia del Considerando 10 y del Punto 4º de la

Resolución 2 sobre el Tema 2 discutido en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Punta del Este en 1970, con el propósito de precisar la aplicación de la citada resolución a los problemas específicos de los intereses, dividendos, regalías, honorarios de asistencia técnica u otras rentas análogas abonadas por una Empresa establecida en un país en vías de desarrollo a otra empresa, generalmente situada en un país desarrollado.

2º. Que en consecuencia, es conveniente ratificar formalmente los principios generales aprobados en las IV Jornadas (Buenos Aires, 1964), Tema 1, Primera Resolución y en las VI Jornadas (Punta del Este), Tema 2, Resolución 2 en el sentido de que el principio de la fuente debe ser el principio fundamental y prioritario que rige para la aplicación del impuesto en materia internacional, sin perjuicio de la aplicación subsidiaria de otros principios a fin de tomar en cuenta la realidad económica en materia de transferencias internacionales de capitales y tecnología, la necesidad de realizar una política fiscal que atraiga las inversiones y tecnología extranjera y no cree estímulos a las exportaciones de capitales nacionales al exterior.

3º. Que corresponde a estas Jornadas precisar la forma en que estos principios deben aplicarse específicamente a los casos de dividendos, intereses, regalías y honorarios por asistencia técnica.

4º. Que a tal fin las deliberaciones han demostrado la necesidad de establecer claramente la distinción entre regalías y asistencia técnica, llegándose a la conclusión que las regalías comprenden la cesión del uso, no sólo de marcas y patentes propiamente dichas, sino también de todos los conocimientos técnicos previamente obtenidos por el titular, aunque no se hayan patentado o no sean patentables, y todos los servicios accesorios, tales como las informaciones necesarias para la aplicación de las patentes y otros conocimientos técnicos similares, en tanto que la asistencia técnica cubre los servicios de asesoramiento de carácter industrial, tecnológico o similar, pero no los servicios profesionales propiamente dichos, ajenos al temario de estas Jornadas.

5º. Que el monto sujeto a gravamen debe ser la renta neta, es decir, previa deducción de los gastos necesarios para obtener, mantener o conservar la renta.

6°. Que en la práctica puede resultar difícil la prueba de que el gasto es efectivo, necesario y razonable, especialmente tratándose de pagos realizados entre empresas vinculadas, por lo que pueden ser recomendables métodos alternativos de deducción de gastos.

7°. Que la obtención práctica de los resultados indicados sólo puede alcanzarse mediante tratados internacionales con los países capacitados para proveer los capitales y tecnologías deseadas.

8°. Que al referirse a las empresas vinculadas, las Jornadas entienden bajo tal expresión las empresas comprendidas en la definición del artículo 9° del modelo de la OCDE.

9°. Que sin perjuicio de poder considerar los pagos de intereses, regalías y asistencia técnica entre empresas vinculadas como parte de la utilidad total de fuente local a todos los fines extrafiscales y al de fijar la tasa del impuesto, es necesario que el tratamiento impositivo sea por vía de retención a la empresa extranjera, a fin de permitir a ésta la obtención del crédito impositivo en su país de origen fomentando así la inversión.

10. Que es conveniente llevar estas conclusiones a conocimiento de los organismos internacionales pertinentes.

*Las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:*

1°. Ratificar las recomendaciones anteriores sobre la adopción del principio de la imposición territorial del país en el cual se generan los ingresos imponibles (principio de la fuente o del territorio) con prescindencia de la nacionalidad, domicilio y residencia de su titular como base prioritaria de imposición; no sólo por sus virtudes intrínsecas, sino por ser el más apropiado para lograr el fomento internacional de las transferencias de capitales y de tecnología con fines de desarrollo económico y social.

2°. Declarar que la fuente de las rentas analizadas en estas Jornadas, debe localizarse en base a los siguientes criterios específicos fundados en la característica común de la relación entre el contribuyente y el lugar donde éste obtiene la renta:

a. *Dividendos*, en el lugar donde funciona la sociedad que los distribuye.

b. *Intereses*, en el lugar donde el prestamista coloca su capital. Dadas las conocidas dificultades que presenta esta localización, son admisibles presunciones simples relacionadas con el domicilio del deudor (convenio de México) o con el lugar desde el cual se hace el pago (convenio del Pacto Andino).

c. *Regalías*, por cesión de uso de marcas, patentes y similares, y sus accesorios, en el lugar donde se utilizan o explotan de acuerdo con lo pactado.

d. *Honorarios por asistencia médica*, en el lugar donde el asesor desarrolla la actividad; no obstante, considerando las dificultades de orden práctico que presentan las determinaciones de la naturaleza y la efectiva localización de las actividades del asesoramiento, son admisibles presunciones simples en base al lugar donde la asistencia es utilizada, o desde el cual se hace el pago.

3°. Declarar que las rentas precedentes deben ser gravadas previa deducción de los gastos necesarios para obtenerlas y conservar la fuente productora, de acuerdo con las reglas comunes que rijan para las rentas de la misma naturaleza, obtenidas en el país.

Cuando ello no sea posible deberían establecerse, por vía de presunción, deducciones porcentuales según las características de la actividad generadora de la renta, o reducciones de tasa que tengan efectos equivalentes. Este principio general está sujeto en la práctica a la necesidad de que se pruebe la efectiva realización de los gastos y la racionalidad de su monto.

4°. Recomendar la celebración de tratados internacionales con los países desarrollados que, inspirados en el principio de la fuente, tengan por objeto principal coordinar la gestión tributaria de ambos Estados con la finalidad de:

a. Facilitar las mencionadas transferencias hacia los países en desarrollo, mediante el otorgamiento de incentivos equitativamente distribuidos entre los Estados contratantes, limitados a las necesidades del desarrollo y condicionados a una efectiva reducción de los precios.

b. Lucha contra la evasión, mediante el intercambio de informaciones y la evacuación de consultas, en lo cual sería deseable la colaboración de los organismos internacionales especializados, gubernamentales y científicos.

c. Organizar un régimen procesal para solucionar los conflictos que se planteen por insuficiencia u oscuridad de los tratados.

5°. Declarar que la política de incentivos debe estar formulada por los países en desarrollo de acuerdo con la apreciación discrecional de sus necesidades y conveniencias.

6°. Declarar que el tratamiento impositivo de las sociedades vinculadas debe seguir las reglas generales aplicables a las sociedades independientes sin perjuicio de recomendar:

a. El establecimiento de regímenes especiales de control unilateral y conjunto por parte de los Estados interesados, que eviten las distorsiones que la experiencia ha permitido comprobar.

b. La adopción de limitaciones y requisitos legales que impidan los abusos que no puedan comprobarse por los controles administrativos.

7°. Establecer para el caso de pago de intereses, regalías y asistencia técnica, que el país fuente autorice por considerarlo necesario para su desarrollo tecnológico, que el impuesto debe ser siempre establecido como una retención a la empresa que recibe estos pagos.

8°. Transmitir las Conclusiones que se aprueban a la XIX Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados a celebrarse en Cartagena, el 26 del corriente, al Congreso de la *International Fiscal Association* (IFA) a celebrarse en Londres, el 21 de setiembre, a la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y a la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Esta resolución fue aprobada por unanimidad, con 27 votos a favor, 1 delegado ausente y la abstención del Dr. Gabriel Giampietro Borrás.

2) Tema II. Los incentivos tributarios al desarrollo económico

Considerando:

1°. Que los incentivos ya sean en forma de estímulo o desestímulo, constituyen modalidades de frecuente uso, como instrumento de política económica en general y de política fiscal en particular, reconociendo la importancia que los mismos pueden adoptar a los fines de promover, entre otros objetivos, el ahorro, la inversión, la productividad de la tierra

agrícola, la descentralización geográfica de ciertas actividades y la lucha contra la inflación.

2º. Que los incentivos tributarios deben insertarse dentro de una planificación que los coordine con los demás instrumentos de política económica y social en forma suficientemente explícita para que tanto el sector público como el privado comprendan la finalidad que tales incentivos persiguen y la responsabilidad que a ellos cabe para su consecución.

3º. Que la existencia de un sistema tributario estable, coherente y técnicamente estructurado, con tipos impositivos no desalentadores de la actividad privada, así como de una administración eficiente y proba constituyen un incentivo general a los objetivos buscados en pro del desarrollo económico y social, especialmente por asegurar los derechos y expectativas del contribuyente, permitiendo en consecuencia limitar los incentivos tributarios a los casos realmente necesarios.

*Las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:*

1º. Los incentivos tributarios sólo pueden ser creados por ley formal, salvo que la Constitución admita la delegabilidad de las facultades en el Poder Administrador, en cuyo caso, es aconsejable que la ley delegante establezca las condiciones y límites estrictos de su otorgamiento por el Poder Administrador sin concederle facultades discrecionales.

2º. Los regímenes de incentivos tributarios a veces contrarían el principio de igualdad concebido como principio de capacidad contributiva; en tales casos, debe admitirse su armonización con otros valores de interés público consagrados expresa o implícitamente en la Constitución.

3º. La interpretación de las normas que crean incentivos tributarios debe hacerse de acuerdo con los principios o criterios generales de interpretación del Derecho Tributario, y no limitarse a criterios literales o restrictivos.

4º. Los incentivos tributarios deben crearse con carácter temporal. Las normas que crean incentivos pueden ser derogadas o modificadas por otra ley. Es aconsejable que los beneficios previstos en las leyes respectivas, deben mantenerse a pesar de su modificación o derogación por el lapso por el cual fueron establecidos respecto de quienes hubiesen cumplido los requisitos legalmente previstos sin perjuicio de la

responsabilidad que en su caso el Estado pueda incurrir si no los mantuviese.

La Resolución fue aprobada por 27 votos. Los delegados Héctor Villegas, René Isoldi Avila, Paulo Barros Carvalho, José Diniz, Orville Edvino Pieta, Custodia Souza Pieta, Oswaldo Torres y Gabriel Giampietro Borrás, salvaron sus votos respecto de la segunda frase de la Recomendación n° 4, que dice: "Las normas que crean incentivos pueden ser derogadas o modificadas por otra ley". Consideraron los mencionados delegados innecesaria la inclusión de esta afirmación.

El Dr. Geraldo Ataliba y el Dr. Ramón Valdés Costa, votaron en contra de la Recomendación n° 2 en los siguientes términos: "Entienden que los pronunciamientos de un Congreso Jurídico no pueden partir de la hipótesis de la violación de un principio consagrado constitucionalmente".

Estiman que lo único admisible es una limitación del principio, para coordinarlo con otros que contengan la misma constitución.

El Dr. Geraldo Ataliba se abstuvo de votar sobre la parte final de la Recomendación n° 4 con la siguiente fundamentación: "Pienso que los principios, reglas, jurisprudencia y doctrina de cada país ya indican la solución de los problemas suscitados por las cuestiones ligadas a la responsabilidad del Estado".

El Dr. Roberto Freitas fundamentó su voto favorable a la Recomendación n° 2 en los siguientes términos: "En ningún momento he entendido que pueda dejarse de lado el principio constitucional de la igualdad. He entendido que en la Recomendación n° 2 se busca respetar el principio armonizándolo con otros principios que la misma constitución consagra".

Todos los demás delegados que votaron la Recomendación n° 2 expresaron su acuerdo con la fundamentación anterior.

**VIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.
LEMA - OCTUBRE 1977**

1) Tema I: Alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de empresa

Resultando:

1º. Que el tema fue considerado exhaustivamente a través de las relaciones presentadas por doce delegados pertenecientes a Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela, en las que se analizan los Derechos positivos, la doctrina y la jurisprudencia de los respectivos países, con numerosas referencias al *Modelo de Código para América Latina* y al Derecho comparado extracontinental.

2º. Que de las mencionadas relaciones y del debate general que la siguió surge que el problema presenta características jurídicas complejas como consecuencia de las grandes transformaciones de la economía contemporánea, entre ellas la creciente internacionalización de las relaciones comerciales, los cambios de estructura y dimensión de las empresas y las innegables posibilidades de evasión que ellas traen aparejadas.

Considerando:

1º. Que el Derecho Tributario debe arbitrar soluciones que se adecuen a la realidad económica y administrativa contemporánea imperante en cada país corrigiendo o ampliando las soluciones tradicionales.

2º. Que el problema debe resolverse atendiendo a los principios fundamentales del Derecho Tributario reiteradamente expuestos en pronunciamientos anteriores de nuestro Instituto, entre ellos el de la igualdad jurídica de ambas partes de la relación jurídica tributaria que impone la equitativa adjudicación de derechos y obligaciones en defensa de los legítimos intereses de aquéllas.

3º. Que también son de aplicación otros principios como el de legalidad, tutela jurisdiccional, culpabilidad y personalidad en materia de infracciones y sanciones, y también las reglas más admitidas en materia de responsabilidad por deuda ajena.

4º. Que en lo que respecta específicamente a la atribución de responsabilidad a terceros por las deudas de la empresa y

por las infracciones que se hayan cometido en beneficio de éstas, su adopción encuentra justificación en la protección del crédito fiscal y cuenta con valiosos antecedentes en otras ramas del Derecho.

5°. Dicha responsabilidad debe regularse por vía de ley y en condiciones de razonabilidad que contemplen las distintas hipótesis de hecho que ofrece la realidad contemporánea. A tal efecto la ley debería considerar las distintas formas jurídicas de vinculación y de actuación, distinguiendo entre propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores y considerando la efectiva participación de esos terceros en la adopción o el cumplimiento de las decisiones de la empresa y el provecho que aquéllos puedan haber obtenido a expensas del Fisco.

6°. Que por obvias razones derivadas de su diferente naturaleza jurídica debe distinguirse entre deudas resultantes de los hechos previstos en la ley como presupuesto de los distintos tributos por una parte, y, por otra, las resultantes de la comisión de actos ilícitos ya sean infracciones o delitos.

7°. Finalmente, que las soluciones de Derecho Tributario deben guardar armonía con las que imperen en las demás ramas jurídicas respetando así el principio de la unidad del Derecho.

En virtud de los precedentes fundamentos,

*Las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:*

1°. *En cuanto a la adjudicación de responsabilidad por las deudas por obligaciones tributarias y a la naturaleza jurídica de aquélla.*

La responsabilidad que las leyes establezcan a cargo de personas vinculadas jurídicamente a la dirección y administración de las empresas debería regularse sobre las bases que a continuación se exponen.

A) Debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que inciden en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director.

B) Sólo se configurará cuando los propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores hayan actuado sin la debida diligencia, la que deberá ser apreciada atendiendo a las características de cada empresa y a las facultades y deberes del responsable.

C) Debe hacerse efectiva sólo cuando no sea posible percibir el tributo directamente de la empresa contribuyente. A tal efecto es recomendable organizar esta responsabilidad por deuda ajena con características análogas a la de la responsabilidad subsidiaria o la fianza regulada por el Derecho privado. En el caso de que la ley haga referencia a responsabilidad solidaria, la administración al hacer uso del derecho de elección debería perseguir el cobro de su crédito en primer término contra la empresa contribuyente.

D) Complementariamente deberían organizarse medidas judiciales de carácter cautelar, dentro de los límites necesarios, para evitar el riesgo de la frustración del crédito fiscal que podrá ocurrir como consecuencia de la postergación de la iniciación de los procedimientos judiciales contra el eventual responsable.

2ª. En cuanto a si la responsabilidad debe comprender sólo el pago del tributo o si debe extenderse también a las sanciones.

A) Debe distinguirse entre infracciones y delitos, aunque teniendo presente el principio fundamental común a ambos sectores de que nadie puede ser penado si no ha cometido personalmente la acción u omisión prevista en la ley como acto ilícito y además, actuado con dolo o culpa.

B) Las penas por infracciones tributarias deberán ser exclusivamente patrimoniales y seguir las reglas recomendadas en el numeral primero precedente, adaptadas a su especial naturaleza. En tal sentido deberían reconocerse circunstancias atenuantes y agravantes a fin de adecuar la sanción a la gravedad del ilícito.

C) Los delitos en materia tributaria deben regirse por las normas del Derecho penal.

3ª. En cuanto a si la responsabilidad debe determinarse en la vía administrativa o en la vía judicial.

Sin perjuicio de los procedimientos administrativos que cada ordenamiento jurídico establezca para la determinación del tributo o para revisión de los actos administrativos, debe-

rá reconocerse siempre al responsable la posibilidad de recurrir a la vía judicial con las más amplias garantías de alegación y defensa y sin que se le exija el pago previo de los importes reclamados por la Administración.

Resultado de la votación:

El párrafo 1, en sus literales A), B), C) y D), fue aprobado por unanimidad de votos: López, González de Rechter, de Juano, Palacios, Schindel, Freytes, Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Ataliba, Gorziglia, Magasich, Balmaceda, Ibarra, Mersán, Vergara, Flores Zavala, Castillo, Vidal Cárdenas, Salazar, Llantop, del Busto, Valdés Costa, Mazz, Estévez Paulós, Rodríguez Villalba, Brause, Ossi, Rettig, Parra de Castro, Parra, Oates y Octavio.

El literal A) del párrafo 2 fue aprobado por mayoría con el único voto en contra del doctor Ibarra; el literal B) se aprueba por unanimidad; el literal C) del párrafo 2 y el párrafo 3 fueron aprobados por unanimidad, con la aclaración del doctor de Juano en cuanto a que su voto afirmativo se basaba en los fundamentos que expuso oportunamente.

Los doctores Gorziglia, Magasich y Mersán, dejaron constancia de una reserva redactada en los siguientes términos:

"El incumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas es de su plena y exclusiva responsabilidad, sin que se justifique contemplar normas especiales en Derecho Tributario que afecten la responsabilidad patrimonial de sus representantes.

"Sin embargo, si se determinase por resolución firme de la justicia ordinaria que el incumplimiento de las obligaciones tributarias del ente jurídico se debe a dolo o culpa grave de sus representantes, podrá establecerse una responsabilidad patrimonial de éstos, cuando en la respectiva legislación no se contemplen otros procedimientos eficaces para obtener el cumplimiento de dichas obligaciones.

"En estos casos la responsabilidad del representante tendrá por objeto, no la prestación del impuesto, sino el resarcimiento del daño causado por su culpa grave o dolo y cuya cuantía no ha de identificarse necesariamente con el importe del impuesto".

2) Tema II: Problemas en la aplicación del impuesto al valor agregado

Vistos:

1. Los distintos trabajos presentados a través de los institutos de Argentina, Bolivia, Perú y Uruguay, y los aportes de miembros de distintas delegaciones exteriorizados en las sesiones científicas, en la labor de la Comisión y en la sesión plenaria; y

Considerando:

1°. Que el impuesto al valor agregado, en razón de sus características económicas ha sido adoptado por distintos países latinoamericanos.

2°. Que para lograrse una adecuada implementación del gravamen se debe contar con un instrumento legal que en general resulta complejo por su grado de afinamiento.

3°. Que lo antes expuesto da lugar a una serie de problemas de aplicación del gravamen que han sido particularmente estudiados en estas Jornadas.

4°. Que dichos problemas han sido circunscriptos en esta oportunidad a los casos en que procede la devolución del tributo; a las consecuencias de la vinculación económica entre comprador y vendedor; a la pluralidad o unidad de alícuotas y al sistema de sanciones.

*Las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:*

D) Con respecto a la devolución del tributo

1. El derecho de un contribuyente a repetir el gravamen pagado por error o sin causa, no debe ser limitado por el legislador, cualquiera que sea la variante o modalidad de liquidación adoptada en la legislación positiva.

2. El titular de la acción de repetición debe ser el contribuyente de *iure* quien deberá acreditar el pago y su falta de causa.

3. La traslación del impuesto no es condición oponible a la procedencia de la devolución del gravamen.

4. La devolución del tributo en el caso de que se adopte la técnica de liquidación de impuesto contra impuesto recogida

en la mayoría de las legislaciones contemporáneas puede dar lugar a la ruptura de la llamada "cadena tributaria", en el caso de operaciones entre sujetos pasivos del impuesto al valor agregado lo que involucra situaciones de inequidad fiscal.

A efectos de superar tales dificultades, es aconsejable el estudio de procedimientos que agilicen y simplifiquen el proceso de devolución del gravamen.

II) Con respecto a los efectos de la vinculación económica entre vendedor y comprador:

1. En la medida en que el impuesto al valor agregado se estructure con una base amplia y cubra la totalidad de las etapas del proceso de producción y comercialización, dejan de tener relevancia los problemas de vinculación económica.

2. Si el gravamen se aplicara únicamente en las etapas anteriores a la minorista, debería contemplarse el caso de la integración de empresas.

En esas circunstancias las operaciones entre entes que corresponden al mismo grupo económico deberán ser computadas teniendo en cuenta las modalidades, precios y condiciones de operaciones con terceros.

III) Con respecto a la unidad o pluralidad de alícuotas:

1. Como principio de orden general la imposición al valor agregado debe ser estructurada en base a una alícuota única.

2. Razones de orden social, económico o político pueden dar lugar a la aplicación de alícuotas mayores o menores que la básica o a la utilización de exenciones. Ello involucrará un mayor grado de complejidad en la estructuración de la norma tributaria, debiendo contemplarse especialmente el tratamiento de los saldos acreedores de impuesto por aplicación de diferentes alícuotas, topes de impuesto, y otros similares.

3. En tales circunstancias será necesario compatibilizar los efectos económico-sociales buscados a través de las exenciones y pluralidad de alícuotas con las dificultades administrativas tanto para el Fisco como para el contribuyente que surgirán como consecuencia de la aplicación del sistema.

4. En los casos en que la administración fiscal sea débil, un régimen de impuesto al valor agregado complejo y con pluralidad de alícuotas puede dar lugar al recrudescimiento de la evasión.

5. Los bienes suntuarios o de otra naturaleza independientemente de su sujeción al régimen general del impuesto al valor agregado, podrán ser gravados diferencialmente dentro del mismo tributo o a través de impuestos a los consumos selectivos.

IV) Con respecto al régimen de sanciones:

1. Las especiales características del impuesto al valor agregado no justifican un régimen de sanciones que difiera de los receptados por la legislación para otros gravámenes. La omisión en el cumplimiento de determinados requisitos sobre documentación de operaciones puede ser incluida como figura infraccional en el sistema general de penalidades.

2. Las penas por infracciones tributarias deberán ser exclusivamente patrimoniales. Los delitos en materia tributaria deben regirse por las normas del Derecho penal.

Resultado de la votación.

El n° 1 del párrafo I fue aprobado por 21 votos a favor (López, Guyot, Schwarzer, Velarde, de Juano, Schindel, Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Gorziglia, Mersán, Vergara, Flores Zavala, Castillo, Vidal Cárdenas, Salazar, Linton, Peirano, Montero y Ostos); 5 votos en contra (Balmaceda, Nichtawitz, Valdés Costa, Rodríguez Villalba y Rettig); y 3 abstenciones (Freytes, Estévez Paulós y Campos; este último se abstiene en la votación de todo el párrafo I en razón de la tesis que sustenta en la comunicación que presentó en las Jornadas). Quienes votaron en contra manifiestan que estarían conformes con el texto propuesto si se interpretara de acuerdo a la aclaración contenida en la disidencia relativa a este punto, que se transcribe más abajo.

El n° 2 del párrafo I fue aprobado por 15 votos a favor (López, Schwarzer, Velarde, de Juano, Schindel, Mersán, Vergara, Flores Zavala, Castillo, Vidal Cárdenas, Linton, Peirano, Montero y Ostos); 11 votos en contra (Nogueira, Ataliba, Pego, Sacha, Gorziglia, Balmaceda, Salazar, Nichtawitz, Rodríguez Villalba, Valdés Costa y Rettig); y 4 abstenciones (Freytes, Guyot, Estévez Paulós y Campo).

El n° 3 del párrafo I fue aprobado por 13 votos a favor (López, Schwarzer, Schindel, de Juano, Velarde, Mersán,

Vergara, Flores Zavala, Castillo, Vidal Cárdenas, Llontop, Peirano y Ostos); 12 votos en contra (Nogueira, Pego, Sacha, Oliveira, Gorziglia, Balmaceda, Salazar, Nichtawitz, Valdés Costa, Rodríguez Villalba, Montero y Rettig); y 4 abstenciones (Freytes, Guyot, Estévez Paulós y Campo).

Los párrafos II y III fueron aprobados con 28 votos a favor y 1 abstención de Estévez Paulós.

El n° 1 del párrafo IV fue aprobado por 23 votos a favor (López, Schwarzer, Schindel, de Juano, Velarde, Freytes, Guyot, Gorziglia, Balmaceda, Mersán, Vergara, Flores Zavala, Castillo, Salazar, Vidal Cárdenas, Llontop, Peirano, Rodríguez Villalba, Valdés Costa, Montero, Rettig, Estévez Paulós y Ostos); 5 votos en contra (Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha y Nichtawitz); y 1 abstención (Campo, por entender que las especiales características del IVA justifican un régimen de sanciones distinto al que se consagra en otros tributos).

El n° 2 del párrafo IV fue aprobado por 16 votos a favor (Schwarzer, Schindel, Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Mersán, Vergara, Valdés Costa, Rodríguez Villalba, Rettig, Salazar, Nichtawitz, Llontop, Campo, Estévez Paulós) y 13 votos en contra (Freytes, López, de Juano, Guyot, Gorziglia, Balmaceda, Flores Zavala, Ostos, Peirano, Montero, Vidal Cárdenas y Castillo).

El n° 2 del párrafo IV correspondiente al proyecto presentado al Plenario por el Comité de Resoluciones, que resultó derrotado en esta última votación, estaba redactado en la siguiente forma:

"Las sanciones tributaristas deben ser de naturaleza pecuniaria. Excepcionalmente podrán contemplarse penas privativas de la libertad en casos de extrema gravedad y después de haberse agotado el proceso en la instancias administrativas y jurisdiccionales, con las debidas garantías".

Disidencia con relación al n° 1 del párrafo I, presentada por los doctores Oliveira, Rodríguez Villalba y Nichtawitz y enmendada de acuerdo a una proposición del Dr. Valdés Costa:

"Con la salvedad de que la expresión 'contribuyente' comprende indistintamente al sujeto indicado en la ley y las personas que de acuerdo con ésta deben soportar la carga del impuesto".

Dicha disidencia obtuvo 12 votos a favor (Oliveira, Pego, Sacha, Gorziglia, Balmaceda, Vergara, Flores Zavala, Salazar,

Nichtawitz, Valdés Costa, Rodríguez Villalba y Rettig); 13 votos en contra (López, Schwarzer, Schindel, de Juano, Vergara, Nogueira, Mersán, Vidal Cárdenas, Llantop, Peirano, Montero, Campo y Ostos); y 1 abstención (Estévez Paulós).

Disidencia con relación a los números 2 y 3 del párrafo I; presentada por los doctores Oliveira, Rodríguez Villalba y Nichtawitz:

"Reconocer la acción de repetición en favor del inculcado económicamente por la carga financiera, sea el contribuyente de Derecho cuando no haya transferido jurídicamente el tributo, sea el contribuyente de hecho en caso contrario".

Esta disidencia obtuvo 14 votos a favor (Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Gorziglia, Vergara, Balmaceda, Flores Zavala, Salazar, Nichtawitz, Valdés Costa, Rodríguez Villalba, Rettig y Ostos); 13 votos en contra (López, Schwarzer, Schindel, Guyot, de Juano, Velardo, Freytes, Mersán, Vidal Cárdenas, Llantop, Peirano, Montero y Campo).

Disidencia con relación al punto 3 del párrafo I; presentada por el doctor Montero:

"La devolución del gravamen se acordará siempre que el impuesto no haya sido incluido en la factura, lo que supone jurídicamente la traslación".

Esta disidencia obtuvo 6 votos favorables (Montero, Gorziglia, Oliveira, Pego, Sacha, Nogueira).

Disidencia con relación a los puntos 2, 3 y 4 del párrafo I; presentada por el doctor Nogueira:

"El titular de la acción de repetición debe ser definido por la legislación tributaria de cada uno de los países".

Esta disidencia obtuvo 8 votos favorables (Nogueira, Oliveira, Pego, Sacha, Gorziglia, Salazar, Nichtawitz y Montero).

Nota: Las conclusiones que reúnen por lo menos el 20% de los votos emitidos en cada oportunidad, se publican conjuntamente con las que obtienen mayoría de votos, de acuerdo a lo que dispone el reglamento de las Jornadas.

**IX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.
ASUNCIÓN - AGOSTO 1979**

1) Tema I: Empresas conjuntas

Vistos:

1º. Los trabajos presentados por los señores delegados de Brasil, España, Paraguay, Perú y Uruguay; y,

2º. Las opiniones vertidas en las reuniones de comisión y plenaria de las IX Jornadas;

Considerando:

1º. Las numerosas decisiones al más alto nivel político que destacan la necesidad de una integración económica de América latina, tales como el Tratado de Montevideo, la Declaración de Bogotá (1966), Declaración de Punta del Este (1967), Acuerdo de Cartagena y Declaración de Cuzco (1971).

2º. Los obstáculos con que tropiezan los países latinoamericanos en general para lograr su desarrollo económico como consecuencia de la insuficiente dimensión de sus mercados internos unida a la escasez de capital y tecnología.

3º. El mejoramiento del nivel de vida que podría lograrse a través de la planificada complementación de las potencialidades económico-sociales de los distintos países que integran el área.

4º. La imprescindible necesidad de lograr una integración en los campos del transporte, energía, comunicaciones y aprovechamiento conjunto de recursos naturales lo mismo que de concretar los grandes proyectos multinacionales de industrias básicas.

5º. La urgencia que tiene América latina de participar en el proceso mundial de industrialización y de operar con peso en los mercados mundiales.

6º. Que las empresas conjuntas constituyen un medio idóneo para la complementación de recursos de distintos países como así también para su paulatina integración.

7º. Que es conveniente que los Estados establezcan un sistema tributario que facilite la creación y funcionamiento de empresas conjuntas y, en especial, evitar la doble tributación.

Las IX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario

Declaran:

1º. A los efectos de concretar una más rápida y eficaz integración en Latinoamérica es deseable la formación de empresas conjuntas con participación de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de dos o más Estados —cualquiera que sea la forma jurídica que se utilice— que permitan la complementación de recursos económicos y la cooperación de todo orden y que tengan por fin la explotación de proyectos de interés recíproco de los países involucrados.

2º. En virtud del objetivo de integración económica de las empresas conjuntas, los organismos de dirección y control de dichos entes, deberían constituirse teniendo en cuenta equitativamente a las partes interesadas en el proyecto.

3º. Si bien sería un anhelo que se formaran con participación mayoritaria latinoamericana, no debería limitarse a los países de la región, sino admitirse a los ubicados fuera de la zona.

4º. Dadas las características de las empresas conjuntas es conveniente la elaboración de un régimen jurídico en los países del área, que consagre —entre otros aspectos— un procedimiento administrativo rápido y adecuado a fin de calificarlas como empresas nacionales con plena personalidad jurídica en cada uno de los Estados en que actúen.

5º. Los sistemas tributarios deberían contener normas que faciliten la creación y funcionamiento de empresas conjuntas, sin que ello involucre un tratamiento más favorable para las mismas que para las empresas privadas locales de cada país.

6º. Los países de América latina deberán adoptar las medidas conducentes a que las empresas conjuntas no queden sometidas a doble tributación, sea mediante la concertación de Tratados o la armonización de las respectivas legislaciones, en forma especial con la aplicación de los principios de territorialidad y de la fuente aceptados en anteriores Jornadas de este Instituto.

Resultado de la votación

Esta resolución tuvo la unanimidad de los votos presentes que eran 31 (Rebizzo, López, Villegas, Guyot, Freytes,

De Campos, Isoldi, Ríos, Da Silva, Magasich, Paolinelli, Silva, Arango, Troya, Flores Zavala, Peña Villamil, Ruiz Díaz, Mersán, Villagra Maffiodo, Chase Plate, Arriola, Mersán Gali, Valdés Costa, Pravia, Zujanov, Noboa, Torres Hermida, Peirano Facio, Parra Pérez y Casado).

Propuestas en minoría del doctor Enrique Noriega del Valle

El objeto principal de la Empresa Conjunta es contribuir a la integración económica de los países latinoamericanos.

El régimen jurídico que aplican los países miembros del Pacto Andino a las empresas multinacionales no admite inversión extranjera (no regional) en proporción mayor del cuarenta por ciento del capital de la empresa. Consecuentemente, en las circunstancias actuales, estos países no podrían aceptar porcentajes mayores.

Declara:

Se recomienda que el régimen jurídico propio de la Empresa Conjunta sea coordinado con los organismos pertinentes, con miras a armonizar su legislación a nivel latinoamericano, sin que la falta de armonización pueda impedir la constitución de empresas conjuntas entre los Estados en cuanto lo permitan sus propias legislaciones.

Resultado de la votación

Aunque el resultado fue por la negativa, esta propuesta se publica en virtud de haber obtenido más del 20% de los votos. Se computaron 14 votos en contra (Villegas, Freytes, Da Silva, Magasich, Paolinelli, Silva, Flores Zavala, Peña Villamil, Mersán Gali, Valdés Costa, Pravia, Zujanov, Noboa, Peirano Facio), 12 votos a favor (Arango, Troya, Ruiz Díaz, Mersán, Villagra Maffiodo, Chase Plate, Arriola, Benítez, Balmaceda, Torres Hermida, Parra Pérez, Casado) y 6 abstenciones (Rebizo, López, Guyot, De Campos, Isoldi, Ríos).

2) Tema II: Puertos francos, zonas francas y depósitos francos

Considerando:

1. Que por territorio franco debe concebirse en lo esencial, una excepción al principio general de la tributación al

ingreso y egreso de mercaderías a un país, consistente en franquicias aduaneras y la concesión de otros beneficios.

2. Que las principales alternativas de dichos territorios francos son los institutos, comúnmente, denominados zonas y depósitos francos, constituyendo la diferencia esencial entre ambos, la posibilidad de que las mercaderías introducidas en los primeros sean sometidos a procesos de transformación industrial.

3. Que los institutos antes mencionados, entre otros fines, pueden constituirse en un instrumento de política económica útil a fin de alcanzar el objetivo de integración que anima a los pueblos del Continente.

4. Que estos Estados con litoral marítimo deberían conceder las máximas facilidades de forma que los Estados sin litoral puedan aprovechar del uso de los territorios a que se ha hecho referencia.

*Las IX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:*

1. En los territorios francos se debería incluir la concesión de áreas a los Estados interesados de la región, para que éstos actúen como usuarios o para que a su vez concedan tal calidad a empresas vinculadas a los mismos.

2. La utilización por los Estados extranjeros de los territorios no debe significar una extraterritorialidad que pudiese afectar la soberanía del Estado concedente. En consecuencia, dicho Estado será el que dicte el ordenamiento legal a que se sujetarán las actividades que se desarrollen en estos territorios con monopolio de la función de policía, de control y de jurisdicción.

3. Para la instalación de establecimientos industriales, el gobierno del Estado concedente deberá intervenir, conjuntamente con el gobierno del Estado beneficiario, en la aprobación de solicitudes y proyectos de instalación en los espacios concedidos a este último dentro del perímetro de las zonas francas.

El procedimiento que regule la intervención conjunta debería ser objeto de contemplación expresa en tratados o convenios internacionales a celebrarse por los gobiernos de los Estados interesados. Estos tratados o convenios deberían, asimismo, contener las bases y condiciones que hayan de regir el otorgamiento de las autorizaciones.

4. En estos territorios francos podrán introducirse mercaderías provenientes de países no vinculados a tratados de integración, según lo estime el Estado concedente.

Resultado de la votación

Esta resolución fue aprobada en general por la unanimidad de los votos presentes que eran 33: Guyot, Rebizzo, López, Villegas (con salvedades), Freytes, Da Silva, Isoldi, De Campos, Ríos, Magasich, Paolinelli, Silva, Arango, Troya, Florez Zavala, Olmedo, Mersán, Chase Plate, Arriola, Benítez, Mersán Galli, Balmaceda, Brause, Valdés Costa (con salvedades), Pravia, Mazz (con salvedades), Montero Traibel, Estévez Paulés, Shaw, Abreu, Peirano Facio, Parra Pérez y Casado.

En la votación particular del numeral 1 se registraron 32 votos a favor y una abstención del doctor Arriola. En la votación del numeral 2 y del numeral 3 se registraron 33 votos a favor. En la votación del numeral 4 se registraron 32 votos a favor y una abstención del Dr. Abreu.

X JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, QUITO - OCTUBRE 1961

Tema I: Regularizaciones de balances

Vistos:

1. Los trabajos presentados por delegados de Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Uruguay, relativos al tema "Regularización de Balances" cuya nómina se indica por separado;
2. Los aportes de los participantes durante el debate;
3. Los considerandos y acuerdos de las "V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario" celebradas en Santiago de Chile en 1957;
4. Las distorsiones que provoca la inflación en los estados contables de las empresas que no reconocen los efectos de las variaciones de los niveles de precios y del poder adquisitivo de la moneda con las consiguientes consecuencias tributarias;

5. Las distorsiones que provoca la inflación en las rentas que los contribuyentes obtienen al margen de su participación en empresas;

6. Los efectos de injusticia en el sistema tributario a que conducen las referidas distorsiones;

7. La incidencia económica del agotamiento de las fuentes de recursos no renovables y de la obsolescencia de los equipos productivos derivada del incremento de la velocidad del cambio tecnológico;

8. La experiencia que en materia de reconocimiento de los efectos de la inflación para propósitos contables e impositivos, han recogido algunos países latinoamericanos que han sufrido procesos inflacionarios agudos.

Considerando:

1. Que corresponde reafirmar los principios que inspiraron los considerandos y acuerdos de las "V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", celebradas en Santiago de Chile en 1967 sobre el tema "Incidencia de la inflación en el sistema tributario", los que no han perdido vigencia.

2. Que en la expresión de los estados contables de las empresas es necesario evitar las distorsiones que provoca la inflación y reconocer la incidencia del agotamiento de las fuentes de recursos no renovables y de la obsolescencia tecnológica, de modo que los impuestos sólo graven aquellos resultados reales que puedan económicamente distribuirse sin reducir el patrimonio operativo de las empresas, en similares condiciones de mercados.

3. Que en los regímenes de imposición personal a la renta global el cumplimiento del objetivo de mantener su equidad requiere contemplar los efectos de las variaciones en el poder adquisitivo del dinero al determinar las rentas no empresarias, así como al fijar las escalas progresivas de imposición y los mínimos no imposables.

4. Que el objetivo del mantenimiento de la equidad del régimen requiere también que los mecanismos de pago contemplen que una vez determinado el monto del impuesto, todos los contribuyentes lo paguen en moneda de idéntica capacidad de compra, cualquiera sea la fecha en que el pago se realice.

5. Que la experiencia recogida por aquellos países latinoamericanos que fueron reconociendo los efectos de la infla-

ción en la determinación de los resultados de las empresas a través de etapas sucesivas, con grado creciente de perfeccionamiento, sugiere la inconveniencia de reconocer dichos efectos a través de ajustes parciales a los resultados contables determinados en base a la aplicación de las reglas tradicionales, por el alto grado de inexactitud e injusticia que dichos ajustes implican.

6. Que los métodos de ajuste global aplicados por algunos de esos países presentan limitaciones.

Las X Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:

1. La adopción de sistemas de corrección de estados contables que se basen en los principios del "ajuste integral", conforme los pronunciamientos de la ciencia contable sobre el particular y de modo especial los de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad.

2. La legislación tributaria debería adaptar sus normas para acoger los estados contables ajustados conforme a la recomendación anterior o, en su caso adoptar los principios que los sustentan, a los efectos de la determinación de la base de cálculo de los gravámenes.

3. La aplicación de sistemas de ajuste integral que tiendan invariablemente al objetivo de que la renta imponible sea determinada de tal modo que su eventual o potencial distribución no reduzca la capacidad operativa del capital invertido.

4. Extender los principios que sustentan los ajustes mencionados a las demás rentas y patrimonios que no hubieran sido tratados conforme las recomendaciones precedentes, sin perjuicio de los ajustes automáticos de los tramos de las escalas y de las deducciones o créditos personales del impuesto individual sobre la renta.

5. La adopción de criterios para la definición de la renta imponible que concuerden con las recomendaciones precedentes y acejan su evolución conforme a las nuevas tendencias doctrinarias. A tal efecto se recomienda:

a) La aplicación general de criterios de valuación basados en la utilización de valores corrientes, siempre que la determinación de dichos valores ofrezca garantías suficientes de objetividad;

b) La gravabilidad de los resultados por tenencia de activos y pasivos monetarios.

6. Al diseñar el sistema de ajuste integral se tomen en consideración las condiciones específicas prevaletientes en cada país, fundamentalmente en lo que respecta a:

- La gravedad del proceso inflacionario;
- El grado de eficiencia de la administración tributaria.

7. Los mecanismos de pago deben contemplar, una vez determinado el monto de los impuestos, que éstos sean ajustados en función de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda verificadas con relación a las diferentes fechas de pago.

Resultado de la votación:

Esta resolución fue aprobada por unanimidad de los votos presentes que eran 34 (Prada Rebizo, Schindel, Reig, Ayala, Doniak, C. Ramírez, Flores, Arango, Gorziglia, Paolinelli, A. Parra, Cevallos, Carrera, Sánchez, Guzmán, Luzcano, Armendaris, López, Meléndez, Contreras, P. Ramírez, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Ztujanov, Campo, Herrera, Octavio, Van Der Velde, Albornoz, J. Parra).

2) Tema II: Infracciones tributarias y sus sanciones.

Las X Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

Considerando:

1. Que el tema ha sido estudiado en forma sistemática por las II Jornadas del Instituto celebradas en São Paulo y por las VIII Jornadas celebradas en Lima en 1977, en lo que respecta a la responsabilidad de terceros y a la diferenciación entre las infracciones y los delitos tributarios.

2. Que en dichas reuniones se aprobaron conclusiones que siguen mereciendo general aprobación, ya que contemplan adecuadamente los principios fundamentales de la legalidad, tipicidad, culpabilidad y tutela jurisdiccional.

3. Que similares conclusiones fueron aprobadas en las Jornadas Luso-Hispanoamericanas, especialmente en las Primeras celebradas en Portugal en 1965.

4. Que las referidas conclusiones fueron recogidas en términos generales por el *Modelo de Código Tributario para América Latina*, y por los códigos vigentes que siguieron sus

recomendaciones, entre ellas, los de Bolivia, Costa Rica, Ecuador, Uruguay y por el Proyecto de Venezuela en vísperas de sanción legislativa, lo que pone de manifiesto su aceptación por los Derechos positivos.

5. Que no obstante, se considera conveniente efectuar algunas precisiones, en lo que respecta a:

- La diferenciación entre infracciones y delitos, no sólo en cuanto a su caracterización, sino también en cuanto a la aplicación de las normas respectivas;

- El concepto de culpa;

- La tutela jurisdiccional; y,

- La transmisibilidad de las penas a los sucesores.

6. Que también es aconsejable efectuar algunas ampliaciones en lo que respecta a la diferenciación entre obligación tributaria y pena; entre sanciones tributarias de naturaleza indemnizatoria o resarcitoria y punitiva; y, a la naturaleza de la corrección monetaria.

Recomiendan :

La adopción de las siguientes conclusiones referentes a las infracciones tributarias, con exclusión del delito tributario:

1. Debe distinguirse, por una parte entre crédito tributario, comprensivo de la obligación de pagar el tributo y prestaciones accesorias, y, por otra, el crédito por concepto de multa o penalidad pecuniaria y sus accesorios.

2. Las infracciones tributarias deben observar el principio de la responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan presunciones simples, en la medida en que sean necesarias para asegurar la efectiva aplicación de las normas.

3. La ley debe contemplar el error excusable de hecho como causa de inculpabilidad, incluyendo dentro del mismo el error de derecho extrapenal o extrainfraccional.

4. La ley tributaria debe asegurar el derecho pleno de defensa, o sea, el derecho a obtener un pronunciamiento jurisdiccional que proteja los intereses del contribuyente, sin trabas de ninguna especie, asegurándose de esta manera el principio de garantía jurisdiccional, esto es, el derecho de ambas partes a que la controversia sea resuelta por un juez idóneo e independiente de los contendientes.

5. Es aconsejable que todas las sanciones por infracciones tributarias sean aplicadas por órganos jurisdiccionales.

En los derechos positivos que admitan la aplicación de sanciones por la autoridad administrativa deberá regir el mismo derecho de defensa y sus resoluciones deben ser siempre impugnables ante el órgano jurisdiccional.

En todo caso, las penas privativas de libertad y de otros derechos individuales deben ser aplicadas exclusivamente por los órganos jurisdiccionales competentes.

6. Debe distinguirse claramente entre intereses por no pago oportuno, de carácter indemnizatorio o resarcitorio; y, multa por mora como pena a la violación de la norma.

7. La ley debe fijar la cuantía de los intereses, los que no deberán exceder del interés normal del mercado. Cualquier prestación que supere dicho límite debe ser considerada como multa.

8. La corrección monetaria del crédito tributario, no tiene naturaleza punitiva, pudiendo acumularse a los intereses, siempre que en la fijación de éstos no se haya previsto la desvalorización monetaria.

9. Las multas no deben ser transmisibles a los herederos del infractor.

Resultado de la votación:

Los considerandos y los puntos 1 y 2 obtuvieron la unanimidad de votos que eran 32: De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García (con salvedad al Considerando 5), Pangrazio (con salvedad al Considerando 5), B. Ramírez (con salvedad al Considerando 5), Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera J. Parra, G. Parra, Van Der Velde.

El punto 3 fue aprobado por 24 votos a favor (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Beltrán, Medrano, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde), y 8 votos en contra (García, Navarrete, De la Torre, Bucheli, Garcés, Pangrazio, B. Ramírez, Nichtawitz).

El punto 4 fue aprobado por unanimidad de votos que eran 32 (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete,

De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde).

El punto 5 fue aprobado por 23 votos a favor: Balera, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés (con salvedades), Navarrete (con salvedades), De la Torre (con salvedades), Bucheli (con salvedades), García (con salvedades), B. Ramírez (con salvedades), Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde; y 9 en contra (De Barros, Ataliba, C. Ramírez, Flores, Arango, Pangrazio, Beltrán, Medrano, Nichtawitz).

El punto 6 fue aprobado por unanimidad de votos que eran 32 (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde).

El punto 7 fue aprobado por 20 votos a favor (C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde) y 11 en contra (De Barros, Ataliba, Balera, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez).

El párrafo 8 fue aprobado por unanimidad de votos que eran 31 (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Alborno, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde).

El punto 9 fue aprobado por 23 votos a favor (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Shaw, Brause, Varela, Alborno, Van Der Velde) y 9 votos en contra (Paolinelli, Bucheli, Saravia, Valdés Costa, Peirano, Octavio, Herrera, J. Parra, G. Parra).

Por haber obtenido por lo menos el 20% de los votos emitidos se publican las siguientes ponencias:

En sustitución del punto 5 el doctor Ataliba propuso la siguiente ponencia que obtuvo 9 votos a favor (De Barros, Ataliba, Balera, Bucheli, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz) y 23 votos en contra (G. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, García, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Albornoz, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde): "En los Derechos positivos que admitan la aplicación de sanciones por las autoridades administrativas, deberá regir el derecho de defensa y sus resoluciones deben ser siempre impugnables ante el órgano jurisdiccional. En todo caso, las penas privativas de libertad y de otros derechos individuales deben ser aplicados exclusivamente por los órganos jurisdiccionales competentes".

En el punto 9 la propuesta de la Comisión Redactora contenía un segundo inciso que obtuvo 9 votos a favor (Paolinelli, Bucheli, Saravia, Valdés Costa, Peirano, Octavio, Herrera, J. Parra, G. Parra) y 22 votos en contra (De Barros, Ataliba, Balera, Ramírez, Flores, Arango, Gorziglia, A. Parra, Garcés, Navarrete, De la Torre, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Shaw, Brause, Varela, Albornoz, Van Der Velde) cuyo texto era el siguiente: "Cuando tales sanciones hayan sido objeto de resoluciones o pronunciamientos cuya firmeza, en vida del causante, no admita ulterior recurso o acción, el crédito que por tal concepto se haya generado en favor de la administración, será exigible sólo sobre el patrimonio del causante".

La propuesta de la Comisión Redactora contenía también un punto 10 que obtuvo 14 votos a favor (Ayala, Balera, Paolinelli, Garcés, Bucheli, Saravia, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde), 17 votos en contra (De Barros, Calmon, Ataliba, C. Ramírez, Flores, Gorziglia, A. Parra, Navarrete, De la Torre, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Albornoz, Herrera) y una abstención (Shaw) cuyo texto era el siguiente: "En caso de silencio u oscuridad de la norma tributaria, deben aplicarse los principios generales del Derecho Tributario y las normas del Derecho público y del penal, siempre y cuando éstas sean compatibles con el Derecho Tributario".

Sobre este mismo punto el doctor Ataliba propuso una recomendación que obtuvo 15 votos a favor (De Barros, Calmon, Ataliba, Balera, A. Parra, Saravia, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Albornoz, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde), 16 votos en contra (Ayala, C. Ramírez, Flores, Paolinelli, Corziglia, Garcés, Navarrete, De la Torre, Bucheli, García, Pangrazio, B. Ramírez, Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Herrera) y una abstención (Shaw), cuyo texto era el siguiente: "En caso de silencio de la norma tributaria, se aplicarán los principios de Derecho Constitucional, del Derecho Público y del Penal, debiendo compatibilizarse las normas tributarias con dichos principios".

XI JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. RIO DE JANEIRO - 1963

D) Tema 1: Impuesto a la renta

Adquisición de la disponibilidad jurídica y económica como hecho generador. Límites de su incidencia

1. Por disponibilidad se entiende la posibilidad efectiva e incondicional de usar, gozar, emplear, consumir o dar destino a determinados bienes o derechos con contenido económico, independientemente de cualquier acto de terceros.

2. La disponibilidad jurídica se manifiesta en situaciones previstas por ley tributaria anterior al hecho, concomitantes con la disponibilidad económica, entendida ésta como adquisición de riqueza o incremento patrimonial, cuyo origen es independiente de la licitud del hecho que la haya generado.

3. La disponibilidad económica, conforme a lo expuesto, no significa necesariamente disponibilidad financiera o de caja.

4. La ley no puede establecer como aspecto temporal de la hipótesis de incidencia un momento anterior al de la adquisición efectiva de la disponibilidad, sea cual fuere el concepto de renta adoptado.

5. El empleo del criterio del "flujo de riqueza" que requiere la existencia de actos del beneficiario con terceros y que lleva a excluir ganancias meramente acumuladas en términos reales, implica la necesidad de que las legislaciones

definan el concepto de "realización" de la renta por su estrecha conexión con el concepto de adquisición de la disponibilidad aun cuando haya salvedades o excepciones a su general aplicación.

6. El legislador, en razón de comodidad financiera para el pago del impuesto, puede elegir manifestaciones posteriores a la disponibilidad, como las de percepción o exigibilidad de la renta.

7. La precisión del momento de adquisición de la disponibilidad es también necesaria cuando se efectúan ajustes en razón de la inflación. Las correcciones que sólo tiendan al ajuste de las distorsiones de la inflación en la renta medida sobre bases históricas, no son nuevas ganancias (o pérdidas), sino ajustes de valuación de las mismas rentas.

Es necesario precisar la adquisición de la disponibilidad respecto de las correcciones que incorporan al concepto de renta imponible, los denominados "resultados por exposición a la inflación", derivados de la tenencia de activos y pasivos monetarios.

Si bien, en estos casos habría disponibilidad, es aconsejable que el legislador, por razones similares a las dadas en el párrafo 6, elija también manifestaciones posteriores a la de aquélla, como por ejemplo el diferimiento del exceso de tales resultados por sobre los correspondientes intereses, actualizaciones y diferencias de cambio, hasta el momento de pago de las deudas que originan tales resultados o de la venta de los bienes respectivos.

8. La adquisición de la disponibilidad de la renta resulta de hechos (voluntarios o no) que se producen a lo largo del período y que son hechos jurídicos relevantes a los efectos de la legislación tributaria. En consecuencia los principios de anterioridad, irretroactividad y seguridad del Derecho (la no sorpresa, exclusión de la arbitrariedad), así como las demás implicaciones del Estado de Derecho impiden la modificación de la ley para crear o incrementar el impuesto después del inicio del período.

El resultado de la votación del n° 1 fue el siguiente: por la afirmativa se pronunciaron 41 votos (Reig, Schindel, Simesen, Etcheverry, Tarantino, Oliveira Leite, Da Rocha Guimarães, Dolario, Nicasio, Dejalma, Flores, Arango, Monsalve, Gorsiglia, Paulinelli, Zárate, Carrasco, Valen-

zuela, Troya, Almeida, Navarrete, León, Flores Zavala, Mersán, Pangrazio, Ramírez, Medrano, Vidal Zolerzi, Orbegozo, Noriega, Pérez Pérez, Costa, Shaw, Valdés Costa, Brause, Peirano, Van Der Velde, de Ramírez, Albornoz, G. Parra, J. Parra y Arévalo); un voto por la negativa (Neviani) y un voto con reservas (Octavio).

La votación de los números 2, 3, 4, 5 y 6 resultó unánime por la aprobación. Con respecto al punto 3, el doctor Octavio dejó constancia que el enunciado del tema permite suponer que la expresión "disponibilidad económica" está referida a disponibilidad financiera o percepción efectiva, diferenciada de la disponibilidad jurídica, como se pone de relieve en el informe del relator Alcides Jorge Costa.

En la votación del n° 8 se pronunciaron por la afirmativa 20 votantes (Reig, Schindel, Simesen, Etcheverry, Tarantino, Dolacio, Nicasio, Dejalma, Gorsiglia, Paolinelli, Zárate, Carrasco, Valenzuela, Flores Zavala, Pangrazio, Mersán, Medrano, Vidal, Noriega, Peirano); por la negativa siete votantes (Flores, Arango, Monsalve, Troya, Almeida, Navarrete, León); y se manifestaron siete abstenciones (Zolerzi, Pérez Pérez, Costa, Shaw, Valdés Costa, Octavio y Arévalo). Los delegados venezolanos y uruguayos que se abstuvieron dejaron constancia como fundamento de voto, de que expresaron su opinión en el sentido referido por considerar que el ítem 8 no tiene relación con el tema en análisis, aunque adhieren a los principios jurídicos que dicho punto refleja; el Dr. Schindel efectuó una reserva de voto por los mismos fundamentos.

2) Tema II: Tributación agropecuaria

Vistos:

Los trabajos presentados por: Alicia Oliveira (Argentina), Antonio Joaquín de Carvalho (Portugal), Carlos A. Mersán y Oscar A. Mersán (Paraguay), Carlos M. Varela Vázquez (Uruguay), Elvira Carballo (Argentina), Heron Arzuva (Brasil), Jorge Macón (Argentina), José Estévez Paulés (Uruguay), José M. Gimeno Sanz (Uruguay), Rubén R. Ruival (Argentina), Sara Diana Telias (Argentina), Víctor Antonio Duarte Favero (Portugal), Arnaldo Gorsiglia (Chile), Julio Flores Velandía (Colombia) y los apertes realizados por los participantes;

Considerando:

1. Que el tema, en alguno de sus aspectos más significativos ha sido estudiando en las Terceras Jornadas del Instituto, celebradas en São Paulo, en 1962 y en las Cuartas Jornadas realizadas en Buenos Aires, en 1964.

2. Que el tiempo transcurrido plantea nuevas realidades económicas y sociales que la doctrina y el Derecho deberían recoger.

3. Que el estudio de los instrumentos tributarios y el análisis de su aptitud para obtener recursos, fines de justicia y otros, es aporte valioso para orientar las decisiones políticas.

4. Que la imposición al sector agropecuario debería promover la explotación de la tierra en forma tal que procure aumentar la productividad y la creación de nuevas fuentes de trabajo.

5. Que la tributación agropecuaria debería adecuarse en cada país en función de su realidad social y económica. No obstante, y dada la similitud en la problemática del sector, debería coordinarse la imposición agropecuaria con la finalidad de alcanzar la integración económica en América latina.

Recomiendan:

1. Que la tributación del sector agropecuario debería simplificarse evitando la multiplicidad y yuxtaposición de tributos.

2. Que la imposición a la renta efectiva o presunta proveniente de explotaciones agropecuarias debería promover la explotación económica y racional de la tierra que conduzca a la formación del ahorro y estímulo a la inversión.

3. Que los tributos a las transacciones de productos agropecuarios —incluidas las retenciones y deducciones— y bienes afectados a la explotación agropecuaria, no deberían constituir obstáculo a su producción y normal comercialización.

4. Que la explotación agropecuaria, a nivel individual o societario, reciba adecuados estímulos fiscales, inclusive exenciones hasta ciertos límites de renta, para su mejor desarrollo.

Resultado de la votación: el texto que antecede fue aprobado por unanimidad, con exclusión del punto 2 que fue aprobado por mayoría (por razones de tiempo resultó imposible la votación nominal correspondiente).

**XIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO,
BOGOTÁ - 1985***1) Tema I: La tributación sobre la renta de las sociedades y los socios***Visto:**

Los trabajos presentados por los relatores nacionales, doctores Enrique J. Reig (Argentina), Eduardo Domingos Botalle (Brasil), Alfredo Lewin Figueroa (Colombia), Julio Navarrete Córdoba (Ecuador), Julio Saneloche Pérez (España), João Lopes Alvez (Portugal), José Luis Shaw, contador Juan Antonio Pérez Pérez (Uruguay), y el Instituto Peruano de Derecho Tributario (Perú).

El informe del señor Ponente General, Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga

Las opiniones vertidas sobre el tema en la sesión plenaria inicial, y

Las conclusiones y recomendaciones de la doctrina y los pronunciamientos de anteriores reuniones científicas, inclusive las realizadas en el ámbito hispano-luso-americano, sobre el tratamiento tributario de la renta de las Sociedades y los Socios o Accionistas;

Considerando:

Que el Derecho positivo debe respetar los principios fundamentales de la tributación, entre ellos los de igualdad ante la ley, de equidad y de neutralidad.

Que en armonía con los principios señalados en el considerando anterior el impuesto sobre la renta debe tender a la imposición global de las personas físicas con tasas progresivas, sin perjuicio de reconocer personalidad fiscal independiente a determinados tipos de sociedad.

Que el tratamiento fiscal de las rentas de dichas sociedades justifica la adopción de adecuados sistemas de integración, en tanto el impuesto personal incluya la totalidad de las rentas de las personas físicas.

Las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:

Primero. Gravar con el impuesto personal en forma global y progresiva la totalidad de las rentas de las personas físicas, incluyendo las derivadas de cualquier tipo de sociedades.

Segundo. Reafirmar el principio reconocido por la doctrina de la personalidad fiscal independiente de cierto tipo de sociedades como contribuyentes del impuesto sobre la renta. En estos casos la alícuota aplicable debe ser uniforme y proporcional.

Tercero. Evitar que la renta obtenida por sociedades, resulte sucesivamente gravada, una vez a cargo de la entidad y otra vez en cabeza de los socios o accionistas.

Cuarto. Aplicar, en todos los casos en que ello sea posible, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la sociedad, de acuerdo con los criterios que informen cada legislación, el principio denominado de "transparencia fiscal" o propio de las sociedades de personas", en virtud del cual:

a) La sociedad no es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta;

b) La renta obtenida por la sociedad se atribuye íntegramente a los socios o accionistas, por la parte que proporcionalmente les corresponde.

Quinto. Establecer, cuando no sea posible aplicar el referido principio, sistemas de integración, tales como:

a) El de créditos o descuentos tributarios —totales o parciales— a los socios o accionistas, preferiblemente con agregación al dividendo efectivamente recibido de la parte proporcional del impuesto de la sociedad.

b) El de deducir de la renta de la sociedad los dividendos pagados, y

c) Los que combinen adecuadamente elementos de los anteriores.

La integración debería ser lo más completa posible, mediante la adopción del sistema que más se adapte a las características y realidades de cada país.

Sexto. Reafirmar el principio de que la capitalización de utilidades, mediante la emisión de acciones liberadas, no debe ser tratada como dividendo, por no representar transferencia alguna de los activos de la sociedad a los accionistas

y con el objeto, además, de alentar por ese medio la consolidación del patrimonio de las sociedades, sin perjuicio de la posibilidad de gravar al accionista en caso de ulterior enajenación o rescate de las acciones recibidas.

Séptimo. Armonizar adecuadamente el tratamiento fiscal de las utilidades de los socios o accionistas con el tratamiento fiscal que corresponde a los resultados generados por la enajenación de acciones o participaciones sociales y evitar que los inversionistas en colocaciones de capital diferentes de las inversiones en acciones o participaciones sociales tengan un tratamiento preferencial con respecto a éstas.

El resultado de la votación de los números 1, 2, 3, 4 y 5 fue afirmativo por unanimidad de votos (Schindel, Megetta, Díaz, Vives, Asorey, Ataliba, Amaro, Narahashi, López, Paddey, Bravo, Lewin, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Cruz de Quiñones, Gorziglia, Navarrete, Garcés, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacanins, Pimentel, Rojas).

El n° 6 fue aprobado por 39 votos a favor (Schindel, Megetta, Díaz, Asorey, Narahashi, Bravo, Lewin, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Cruz de Quiñones, Gorziglia, Navarrete, Garcés, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Shaw, Mazz, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacanins, Pimentel, Rojas), y 6 en contra (Vives, Amaro, López, Paddey, Valdés Costa, Estévez Paulós).

2) Tema II: Tratamiento fiscal a los intereses y diferencias de cambio sobre la deuda del sector privado en moneda extranjera

La Comisión constituida para el efecto y teniendo como base los siguientes elementos:

- El informe general elaborado por el profesor Marcelo Ramón Lascano de la Argentina y la exposición y fundamentación de sus conclusiones hechas en la respectiva sesión científica;

- Los informes nacionales presentados respectivamente por Guillermo Carlos Balzarotti de la Argentina, José Delton Moreira Díaz del Brasil, Alberto Múnera Cabas y Horacio

Ayala Vela de Colombia, José Vicente Troya Jaramillo del Ecuador, Enrique Piedrabuena de España, Noriega del Valle del Perú, Antonio Joaquín Carvalho de Portugal y Raúl Luis D'Alessandro del Uruguay.

Las intervenciones hechas durante el debate del tema, por los relatores nacionales y por Vicente Oscar Díaz de la Argentina y Héctor Julio Becerra de Colombia; y considerando que:

1) El Derecho Tributario debe recoger con prontitud los cambios que se producen en la realidad económica para concretar el fin de la justicia que la ley debe cumplir inexorablemente.

2) El Derecho Tributario ha ido quedando a la zaga de dicha realidad, por razones comprensibles, pero no siempre justificadas, generando distorsiones cuando la legislación tributaria no reconoce ciertos hechos económicos.

3) El tema de la deuda externa esta sometido a condicionamientos internos y externos de tal magnitud que su tratamiento adecuado requiere extrema cautela y singular realismo.

4) Las restricciones al endeudamiento externo deberán ser formuladas expresamente no siendo conveniente la utilización a tal efecto de medidas de naturaleza tributaria.

5) Las normas sobre control de cambios y las restricciones que las acompañen deben respetar, en todos los casos, las garantías constitucionales.

6) Los intereses resultantes de la deuda externa debidamente autorizados por los organismos de control deben tener un tratamiento tributario compatible con el reconocido en la legislación monetaria, en la medida en que constituyen en costo económico incuestionable.

7) El tratamiento tributario de las diferencias de cambio debe seguir en principio, los lineamientos dispuestos para los intereses; de lo contrario se desconocería la realidad económica.

Presenta

Las siguientes recomendaciones

1. Intereses provenientes de deudas externas

1.1. Los intereses originados por deudas externas deben ser considerados en la base tributaria del impuesto sobre las

ganancias de las empresas sin limitaciones, cuando sean debidos por una entidad distinta y separada de su acreedor y que actúe con total independencia.

1.2. Los intereses debidos por filiales a sus matrices deben ser deducibles dentro de los límites razonables, considerándose como tales los que rigen entre empresas independientes. En estos casos los límites que se establezcan deberán tener en cuenta las tasas de interés vigentes en el mercado internacional de capitales.

1.3. Los intereses deberán ser deducibles de acuerdo con el principio de la especialización de los ejercicios: o sea, ser imputados al ejercicio al cual corresponden, admitiéndose también su imputación en el momento en que son pagados o acreditados, si las legislaciones de cada país no se oponen a ello.

1.4. En materia de intereses las normas legales relativas a la tributación y la contabilidad deben ser armónicas.

2. Diferencias de cambio originadas por endeudamiento externo

2.1. Las diferencias de cambio, favorables o desfavorables, provenientes de deudas externas deben integrarse en la base imponible de los impuestos sobre las que inciden.

2.2. Las diferencias de cambio mencionadas en el punto anterior serán las que se relacionan con las deudas externas y con los correspondientes intereses que hayan sido reconocidos para efectos tributarios.

2.3. Las diferencias de cambio deberán computarse, para efectos tributarios, a la fecha de liquidación de la deuda o a la del cierre del período para el caso de saldos pendientes.

2.4. Deberá existir la máxima concordancia entre las normas tributarias y los criterios contables en el tratamiento de las diferencias de cambio.

3. Estímulos tributarios

3.1. Reiterando la recomendación formulada en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Caracas en 1975, se sugiere dirigir los estímulos tributarios hacia la inversión directa con preferencia a los créditos externos.

3.2. Es recomendable que las medidas que otorgan estí-

mulos tributarios consulten la eficacia del beneficio otorgado al prestatario, a la luz de la legislación del país de su domicilio.

El punto 1.1. fue aprobado por unanimidad de votos (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Ayala, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Quiñones, Gorziglia, Garcés Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulés, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido).

El punto 1.2. fue aprobado por las mismas personas: los Dres. Gorziglia y Shaw hicieron la salvedad de que el mismo debe hacerse extensivo con la misma solución a las sucursales de empresas extranjeras a la matriz.

El punto 1.3. fue aprobado por las mismas personas.

El punto 1.4. tuvo 38 votos a favor (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Ayala, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Quiñones, Gorziglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulés, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), 8 en contra (Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Medrano, Grellaud) y una abstención (Noriega).

Se publica la siguiente moción que obtuvo más del 20% de los votos aunque no logró la mayoría absoluta de los votos que exige el reglamento para ser aprobada: "El reembolso de los intereses pagados por una sucursal de empresa extranjera a la matriz, deberá ser deducible en la base imponible del impuesto sobre la renta, siempre que se refieran a obligaciones contraídas por esta última para aplicar a inversiones en bienes de activo fijo de la sucursal".

El resultado de la votación fue el siguiente. 22 votos a favor (Lascano, Louzao, Gómez, Martínez, Quiñones, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), 20 votos en contra (Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Botalla, Amaro, Narahashi, López, Múnera, de la Torre, Sierra, Gorziglia, Medrano, Grellaud, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulés, Mazz, Varela), y 3 abstenciones (Ataliba, González, Juan).

Por la misma razón se publica también la siguiente moción que se incluyó en el proyecto a continuación de la anterior: "igual tratamiento se deberá aplicar cuando existan relaciones especiales entre el contribuyente y otra persona residente o domiciliada en el exterior".

El resultado de la votación fue el siguiente: 27 votos en contra (Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Ataliba, Botallo, Amaro, Narahashi, López, Múnera, Ayala, de la Torre, Sierra, Quiñones, Goriglia, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Medrano, Grellaud, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulós, Mazz, Varela), 16 por la afirmativa (Lascano, Louzao, Martínez, Garcés, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido), y 2 abstenciones (González, Juan).

El punto 2 fue votado en bloque por unanimidad, excepto las salvedades que se indican en cada caso (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira salvo el punto 2.4, Botallo salvo el punto 2.4, Amaro salvo el punto 2.4, Narahashi sólo vota favorable el punto 2.1, López salvo el punto 2.4, Ayala, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Quiñones, Goriglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Ramírez, Troche, Noriega absteniéndose en el punto 2.4, Medrano salvo el punto 2.4, Grellaud salvo los puntos 2.2, y 2.4, Carvalho, Rodríguez Pardal, Macedo, Valdés Costa, Shaw salvo el punto 2.2, Estévez Paulós, Mazz, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido).

Se deja constancia que el Dr. Ataliba se abstuvo en la votación.

El punto 3 también fue votado en bloque computándose 40 votos a favor (Lascano, Louzao, Arce, Schindel, Arroyo, Díaz, Moreira, Botallo, Amaro, López, Ayala, Gómez, Martínez, de la Torre, Sierra, Goriglia, Garcés, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Valdés Costa, Estévez Paulós, Varela, Octavio, Hernández, Suárez, Arévalo, Garrido) y 2 abstenciones (Ataliba, Narahashi).

3) Tema III: El uso de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario

Considerando el uso generalizado que las presunciones y ficciones tienen en el Derecho Tributario de los países miembros.

Considerando que en estos países existen soluciones legislativas y prácticas administrativas que merecen observaciones en cuanto a su juridicidad.

Las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

Luego de analizar la ponencia general presentada por el Prof. Eduardo Laverde, de Colombia, las ponencias nacionales de Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, España, Perú, Portugal y Uruguay y las comunicaciones técnicas presentadas, cumpliendo sus objetivos estatutarios ha considerado conveniente emitir el siguiente pronunciamiento, con la finalidad de fijar las características jurídicas que las presunciones y ficciones deben reunir en el ámbito del Derecho Tributario, tanto desde el punto de vista de su adecuación a los principios fundamentales consagrados en las Constituciones, como a su configuración técnico-jurídica:

Recomiendan:

1. La potestad del Estado para establecer ficciones y presunciones no puede constituir un sustitutivo ni un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Es un imperativo moral y político de los Estados asumir —y no ignorar en cualquiera de sus aspectos— las responsabilidades que les competen.

2. Las ficciones y las presunciones legales (*iuris et de iure* y *iuris tantum*) son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el Derecho, siendo también legítimas dentro del Derecho Tributario, entre otras razones por las dificultades de obtener pruebas directas, por la proliferación de comportamientos evasivos y por la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables.

3. Los principios generales del Derecho Tributario universalmente reconocidos deben estar consagrados en las Constituciones de los países miembros o, en su defecto, en normas jurídicas de rango superior a las leyes ordinarias.

4. Excepcionalmente o con carácter subsidiario el legislador podrá hacer uso de las ficciones y de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales.

5. Bajo ningún supuesto la Administración podrá efectuar la determinación del tributo creando ella misma presunciones. Estas deberán establecerse siempre por el Legislador.

6. De acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de prueba conducentes para ello. En caso de inexistencia de esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre la base presunta mediante indicios, de conformidad a las reglas del Derecho común.

7. Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir siempre prueba en contrario. No se deberán requerir pruebas imposibles a quienes se desplace la carga de la misma, y la Administración Tributaria tendrá que probar en todos los casos el hecho inherente de la presunción.

8. Como medio de respeto efectivo de derechos individuales, debe consagrarse como regla fundamental de Derecho positivo, el elemento subjetivo o culpabilidad en todas las infracciones tributarias. Solamente para casos muy precisos y justificados podrán establecerse en materia de infracciones tributarias administrativas, presunciones relativas de culpabilidad.

Las recomendaciones relativas a este tema fueron votadas en bloque, resultando aprobadas con 48 votos a favor, con las salvedades que en cada caso se indican (Asorey, Arce, Schindel, Lascano, Arce, Megetta, Louzao, Amaro, Ataliba, Botallo, Narahashi salvo el punto 2, López, Paddey, Lavende, Alfonso, Gómez, Martínez salvo el punto 3, de la Torre con salvedades en cuanto a los puntos 2 y 4, Sierra salvo la segunda frase del punto 6, Quiñones salvo la segunda frase del punto 6, Gorziglia, García, Navarrete, Sánchez, Del Pozo, De León, Malo, González, Juan, Beretta, Ramírez, Troche, Noriega, Medrano, Grellaud, Carvalho, Rodríguez Pardal, Valdés Costa, Shaw, Estévez Paulés, Mazze, Varela, Peirano, Octavio, Hernández, Pacanina, Fimentel con reservas al punto 2, Rojas, y 1 abstención (Días).

**XIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.
PALMA DE MALLORCA - ESPAÑA 1967**

El Tema I: El reparto de competencias tributarias en los distintos niveles de gobierno

Visto:

Las Ponencias Nacionales presentadas por Enrique Bullit (Argentina), Dejalma de Campos (Brasil), Lucy Cruz de Quiñones (Colombia), Eusebio González (España), Francisco Rodríguez Pardal (Portugal) y Addy Mazz (Uruguay).

El informe del Ponente General, Juan Ramallo.

Las opiniones vertidas en las sesiones de trabajo.

Considerando:

Que en lo sustancial se ratifican las recomendaciones aprobadas en las Primeras Jornadas celebradas en Montevideo sobre el tema III y en las Terceras Jornadas de São Paulo sobre el tema IV.

Que son tres las competencias fundamentales que en el ámbito de los ingresos públicos existen: competencia normativa, competencia para la gestión y competencia para la disposición o disfrute de los rendimientos; y que pueden ser, todas ellas, desarrolladas de un modo pleno por un solo ente o de forma compartida entre varios de ellos.

Que el principio de legalidad, eje central del Derecho Tributario, no puede desconocer su origen vinculado al principio del consentimiento de los ciudadanos a las cargas públicas y, en consecuencia, no puede negarse que tienen legitimación como fuente del Derecho objetivo en su respectivo ámbito las normas que, no siendo formalmente leyes, están producidas por Asambleas representativas constitucionalmente reconocidas.

Recomiendan:

1. Que la distribución de competencias tributarias entre distintos niveles o ámbitos de poder territorial de un país, corresponde al plano normativo constitucional, pudiendo ser desarrolladas por la legislación ordinaria cuando esté constitucionalmente previsto.

2. Que esta distribución debe ajustarse a los fines o cometidos que se atribuyan a cada uno de esos niveles o ámbitos de poder territorial, a fin de asegurar un funcionamiento eficiente

y equilibrado del Estado en su conjunto, tanto para lograr una adecuada satisfacción de las necesidades públicas, cuanto para fijar una justa contribución de los sujetos afectados.

3. Que la superposición de los mismos o aun de distintos niveles o ámbitos de poder territorial sobre los mismos hechos o actos, debe rechazarse en cuanto atente contra el principio de capacidad contributiva y el pleno desenvolvimiento de las actividades económicas.

4. Que los distintos niveles o ámbitos de poder territorial deben coordinar el ejercicio de sus respectivas competencias tributarias, tanto horizontal como verticalmente, a fin de racionalizar al máximo el ejercicio de dichas competencias, proteger las fuentes de tributación y no superar niveles razonables de presión fiscal conjunta.

5. Que la distribución de competencias tributarias no debe obstaculizar la realización de una política nacional en materia económica y social.

Resultado de la votación:

Las recomendaciones han sido aprobadas por 39 votos a favor (Díaz sin compartir los puntos 3 y 5, Macón, Schindel, Mari Arriaga, Villegas, Silvert, Campos, Ataliba se abstiene en el punto 4, Estevao, Leonor, Oliveira, Quiñones, Becerra, Bravo, Florez, Leyva, Sarmiento, Navarrete, Larrea, Ramallo, González, Martín, Pérez de Ayala, Palacios, Ferreira, Francés, Flores Zavala, Sáinz, Ramírez, Talledó, Rodríguez Pardo, Carvalho, Mazz, Valdés, Estévez Paulés, Shaw, Whitelaw, Peirano, Octavio). No hubo votos en contra y se pronunciaron 3 abstenciones (Pires, Martins, Sá Gómez).

2) Tema II: La distribución del gasto público en los distintos niveles de gobierno

Visto:

1. Las Ponencias Nacionales de Argentina, Brasil, Ecuador, España y Uruguay, y las comunicaciones técnicas presentadas sobre el tema.

2. Las intervenciones y los debates de los delegados presentes.

Considerando:

Que la prestación de bienes y servicios públicos por los

Entes administrativos locales permite en principio una mayor proximidad al administrado, un mejor conocimiento de sus demandas y una mejor adecuación del gasto público a las peculiaridades de cada colectividad con los mecanismos políticos correspondientes.

Que cuando el bien o servicio público sea notoriamente indivisible, afecte al conjunto de la Nación o implique importantes efectos externos sobre varias regiones, es preferible la competencia centralizada.

Que cuanto mayor es el grado de autonomía y descentralización, mayor es el riesgo de que se consoliden y acrecienten las diferencias de producción, renta y riqueza entre las diversas zonas del país, lo que requiere, por consiguiente, mecanismos compensatorios.

Que el hecho que la autoridad local pueda asumir la responsabilidad del gasto y no la impopularidad de financiarlo, no estimula la exploración de sus propias bases imponibles y excluye la necesidad de evaluar costos y beneficios esenciales en las decisiones económicas.

Que la existencia de dificultades técnicas para especificar los servicios que corresponden a cada nivel impide una asignación rígida.

Recomiendan:

1. Que la asignación de responsabilidades en la prestación de bienes y servicios públicos entre diferentes niveles de gobierno, debe ser lo más flexible posible, teniendo en cuenta la naturaleza de dichos bienes y servicios.

2. Que toda competencia de gasto vaya acompañada de la potestad recaudatoria paralela suficiente, reduciéndose las transferencias intergubernamentales.

No obstante, deben arbitrarse medidas correctoras que ayuden a las regiones menos desarrolladas a alcanzar niveles de bienestar y servicios públicos equiparables a los de las restantes zonas del país.

Resultado de la votación:

El punto 1 resultó aprobado por 35 votos a favor (Díaz, Macón, Schindel, Wilhem, Villegas, Gauna, Lauría, Barros, Quiñones, Becerra, Bravo, Florez, Leyva, Sarmiento, Navarrete, Larrea, Ramallo, González, Pérez de Ayala, Ferreiro, Amador, Flores Zavala, Sáinz, Ramírez, Talledo, Rodríguez

Pardal, Carvalho, Pires con reservas, Martins, Sá Gómes, Torres Hermida, Valdés Costa, Peirano, Shaw, Salerno; hubo 1 voto en contra (Mazz) y 1 abstención (Octavio).

El punto 2 fue aprobado por 27 votos a favor (Díaz, Maciá, Schindal, Wilhem, Villegas, Gauna, Lauría, Barros, Quiñones, Becerra con reserva, Bravo, Florez, Sarmiento con reserva, Navarrete, Larrea, González con reserva, Pérez de Ayala, Amorós, Florez Zavala, Ramírez, Talleo, Rodríguez Pardal, Carvalho, Pires, Martins, Sá Gómes, Torres Hermida); 6 votos en contra (Leyva, Valdés Costa, Peirano, Shaw, Mazz y Salerno) y 3 abstenciones (Ramallo, Ferreira, Sáinz).

XIV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. BUENOS AIRES - ARGENTINA 1989

1) Tema 1: Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente

Vistos:

Los Informes Nacionales presentados por José Osvaldo Casás (Argentina), Geraldo Ataliba (Brasil), Bernardo Carreño Varela (Colombia), Rubén Carrasco Fuentelba e Italo Paolinelli Monti (Chile), Manuel Marín Arias (España), Luis Alberto Delgadillo Gutiérrez (México), Miguel Angel Pangrazio (Paraguay), Enrique Vidal Henderson y Luis Hernández Berenguel (Perú), Francisco Rodríguez Pardal (Portugal), Nelly Valdés y Hugo Villanueva (Uruguay) y José Andrés Octavio (Venezuela). Las comunicaciones técnicas presentadas por Patricio Aristóbulo Navarro (Argentina), Vicente Oscar Díaz (Argentina), Juan José Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch (España), María del Carmen Bollo Arocena (España), Miguel Dolls Roca (España), Javier Cora (España), José Estóvez Paulés (Uruguay), Addy Mazz (Uruguay) y Carmen Adela López de la Roche (Venezuela).

El informe del Relator General Dr. Héctor Belisario Villegas.

Las importantes opiniones vertidas en las reuniones de Comisión.

Considerando:

1. Que la carga producida sobre los sujetos que la soportan, por el concurso de obligaciones fiscales, o aisladamente por una sola de ellas, puede violar derechos y garantías consagrados por los Ordenamientos Fundamentales (Constituciones o leyes con supralegalidad), de los países representados en estas Jornadas, como así también los principios que los informen como plan o proyecto de cada Constitución.

Que entre dichas garantías se han enunciado como eventualmente comprometidas —individual o conjuntamente consideradas— las del derecho de propiedad (no confiscación); del respeto de la capacidad contributiva o económica; del derecho a trabajar, comerciar o ejercer industrias lícitas; de la igualdad; de la equidad; del progreso individual, social o colectivo; de la razonabilidad; de la interdicción de la arbitrariedad; y de la seguridad jurídica, entre otras varias.

2. Que los Estatutos Fundamentales de los países representados consagran, en algunos casos, en forma expresa y terminante los principios y regulaciones que tutelan los derechos de los contribuyentes contra las cargas fiscales excesivas, mientras que en otros, sus preceptos constitucionales acogen tan sólo en forma implícita tales garantías.

3. Que la situación de agobio fiscal suele verse acentuada en los Estados políticamente descentralizados, en los cuales los distintos ámbitos normativos tienen reconocidos poderes fiscales amplios, que suelen ejercerse descoordinadamente.

4. Que en relación a la cuestión que plantea el exceso de la carga originada por el concurso fiscal a que pueden llegar a ser sometidos los sujetos que la soportan, se ha coincidido en su naturaleza justiciable.

5. Que corresponde precisar qué obligaciones fiscales pueden llegar a integrar el concurso tributario inconstitucional. Ello así, definiendo si cabe excluir del mismo a los impuestos trasladables, a los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas, y a los que cumplen manifiestos objetivos extrafiscales. Merece también un párrafo aparte, la situación de las tasas y las contribuciones especiales.

6. Que admitida la viabilidad de efectuar impugnaciones judiciales ante el exceso de la carga fiscal que recae sobre los sujetos que la soportan, queda por resolver a quiénes se les reconoce la titularidad de la pertinente acción a articular;

esto es, si se la limita a los contribuyentes *de iure*, o se la asigna también a los *de facto*.

7. Que desde otra óptica, corresponde dilucidar si la carga fiscal global, a la que se ve sometido el universo de los contribuyentes, constituye a su vez, una cuestión justiciable, ello a pesar de la ausencia de derecho subjetivo o interés legítimo, en la acepción tradicional. En tal sentido la cuestión debe encararse partiendo de la invocación de los intereses de la sociedad en su conjunto, hoy también denominados "intereses difusos", resolviendo al mismo tiempo quiénes se encuentran legitimados para invocarlos.

8. Que los límites de la carga fiscal admisible, según los criterios jurisprudenciales y doctrinales expuestos durante las Jornadas, se exhiben como marcadamente variables de país en país, y según los componentes tributarios específicos que la integran en cada caso, atento a lo cual debe valorarse si es oportuno efectuar un pronunciamiento concreto sobre el punto.

9. Que las vías procesales disponibles en cada país para canalizar las tachas o impugnaciones tributarias específicas que la integran, se muestran dispares, si bien se observa que en algunos casos no resultan específicas para la materia tributaria, o se exhiben como insatisfactorias para brindar con celeridad adecuada, tutela a los derechos de los contribuyentes.

10. Que se ha advertido, que de obtener los afectados por el fenómeno fiscal en tratamiento, acogida favorable a sus pretensiones en una sentencia judicial de condena, de todos modos, de ser el exceso de la carga el producto de la aplicación de tributos provenientes de diversos ámbitos normativos queda pendiente, como un aspecto a resolver, pronunciarse sobre cuáles debieran ser los gravámenes invalidados, en qué proporciones, y cuáles los órganos competentes.

Las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:

1. Declarar la inconstitucionalidad de las cargas fiscales, que individualmente o en su conjunto resulten excesivas, por contravenir los principios y garantías superiores que en cada país contengan las respectivas Constituciones o leyes de rango superior al de la ley ordinaria.
2. Propiciar para aquellos países en que las garantías de los derechos de los contribuyentes tengan tan sólo forma-

lación implícita en sus Estatutos Fundamentales, se tienda a explicitarlas, consolidando las interpretaciones judiciales y doctrinales ya existentes, afirmando, de tal modo, la seguridad jurídica, y respondiendo a las modernas tendencias en la materia.

3. Reafirmar la conveniencia en orden a los países con forma de Estado políticamente descentralizada, que coordinen su acción fiscal mediante alguno de los métodos que propone la Ciencia Financiera y el Derecho comparado, a fin de ejercitar armónica y racionalmente el poder tributario, sin desmedro de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

4. Dejar categóricamente sentado, que una premisa esencial del Estado de Derecho reclama la justiciabilidad plena de cuestiones constitucionales como la que aquí se trata. En tal sentido, la revisión de la constitucionalidad de las leyes fiscales, como de tantas otras, importa el contralor de la supremacía de la Ley Fundamental, potestad de la cual no puede abdicar bajo ningún concepto la magistratura judicial, ni siquiera invocando que las propuestas revisten cuestiones privativas de otros poderes.

5. Reconocer como integrantes potenciales de un concurso fiscal excesivo, en principio, tanto los impuestos directos, como las otras cargas fiscales que efectivamente inciden en el sujeto contribuyente. Descartar asimismo, el cómputo de los impuestos trasladados, o de los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas. Dejar sentada la existencia de dudas sobre si la invocación de objetivos extrafiscales, justifica la exorbitancia fiscal, tratándose las gravadas de actividades legalmente lícitas, y social y económicamente útiles y provechosas. Excluir también, en principio, a las tasas y a las contribuciones especiales, en tanto en los hechos sus características concretas no desvirtúen la naturaleza típica de tales institutos financieros.

6. Asignar primordialmente la titularidad de las acciones judiciales que puedan articularse por exceso de la carga fiscal, al contribuyente legalmente incidido, sin desconocer, excepcionalmente, tal derecho a otros sujetos que efectivamente la soportan.

7. Admitir que la cuestión que plantea la carga fiscal global y la afectación de los intereses difusos generales, comprometidos por la imposición, su posible impugnación y legi-

timación para efectuarla, se encuentra, al menos en gran parte de los países que componen el Instituto, en un estado de desarrollo jurídico embrionario, lo que recomienda profundizar su estudio en próximos encuentros científicos.

8. Establecer con carácter general, criterios precisos sobre la carga fiscal máxima admisible, aunque ello dependa de las características políticas, económicas y sociales de cada país.

9. Propiciar que los ordenamientos adjetivos de los países, incorporen las vías procesales preventivas, defensivas y reparadoras, que más se adecuen con las modalidades del contencioso tributario y que garanticen, incluso en el caso de ejecución fiscal, con amplitud suficiente, el derecho de defensa, en particular cuando se esgriman impugnaciones de inconstitucionalidad.

10. Convocar a la doctrina tributaria en general, y a la que congrega el Instituto en particular, a fin de profundizar los estudios sobre el tema, y concretamente a brindar la más adecuada respuesta a los interrogantes que plantea el dictado de una sentencia condenatoria de inconstitucionalidad, cuando se encuentran comprometidas en la descalificación, gravámenes provenientes de diversos ámbitos normativos, sancionados por las legislaturas implicadas, con plena competencia constitucional para su establecimiento.

Resultado de la votación:

La recomendación 1 fue aprobada por 46 votos a favor (Villegas, Casás, Díaz, Tarsitano, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, Martín, Ferreira, Lampreave, Guirola, Dolla, Jiménez González, Pangrazio, Merlán, Arriola, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, N. Valdés, Mazz, Estévez Paulés, Valdés Costa, Montero, Bordoli, Shaw, Peirano, Octavio, Facanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra), 4 votos en contra (Carbajo, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro) y 3 abstenciones (de la Torre, T. Carvalho, A. Carvalho).

Las recomendaciones 2 y 3 fueron aprobadas por 53 votos a favor (Villegas, Casás, Díaz, Tarsitano, Atchabaián, García Pietro, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la

Torre, Marín, Ferreiro, Lampreave, Carbajo, Guirola, Dolla, Jiménez González, Pangrazio, Mersán, Arriola, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho, N. Valdés, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Montero, Bordolli, Shaw, Peirano, Octavio, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra).

La recomendación 4 fue aprobada por 52 votos a favor (Villegas, Casás, Díaz, Tarsitano, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, Marín, Ferreiro, Lampreave, Carbajo, Guirola, Dolla, Jiménez González, Pangrazio, Mersán, Arriola, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho, N. Valdés, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Montero, Bordolli, Shaw, Peirano, Octavio, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra) y 1 voto en contra (de la Torre).

La recomendación 5 fue aprobada por 30 votos a favor (Villegas, Casás, Tarsitano, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Composto, Marín, Ferreiro, Mersán, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, N. Valdés, Estévez Paulós, Valdés Costa, Montero, Bordolli, Peirano, Octavio, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra) y 23 votos en contra (Díaz, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Massone, Arango, de la Torre, Lampreave, Carbajo, Guirola, Jiménez González, Pangrazio, Arriola, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho, Mazz, Shaw).

La moción del Dr. Vicente Díaz que propuso la derogación de esta recomendación, así como del considerando 5, obtuvo 17 votos (Díaz, Massone, de la Torre, Lampreave, Carbajo, Guirola, Pangrazio, Arriola, Chase Plate, Ramírez, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho, Mazz, Shaw).

Una moción del Dr. Atchabaián propuso el siguiente texto sustitutivo: "5. Reconocer como integrantes potenciales de un concurso fiscal excesivo las cargas fiscales que efectivamente recaen en el sujeto contribuyente. Dejar sentada la existencia de dudas sobre si la invocación de objetivos extra-

fiscales, justifica la exorbitancia fiscal, tratándose las gravadas de actividades legalmente lícitas, y social y económicamente útiles y provechosas. Excluir también en principio, a las tasas y a las contribuciones especiales, en tanto en los hechos sus características concretas no desvirtúen la naturaleza típica de tales institutos financieros". Dicha moción obtuvo 14 votos (Villegas, Casás, Carrasco, Atchabaián, García Prieto, Ataliba, De Jalma, Massone, Arango, Dolls, Jiménez González, Martínez, Luque, López de la Roche, Gisela Parra) y 6 abstenciones (Carbajo, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, A. Carvalho).

La recomendación 6 fue aprobada por 36 votos a favor (Villegas, Casás, Tarsitano, Ataliba, Carrasco, Paolinelli, Composto, Arango, Martín, Ferreira, Lampreave, Guirola, Dolls, Jiménez González, Pangrazio, Mersán, Chase Plate, Martínez, Ramírez, Vidal, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, T. Carvalho, N. Valdéz, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Bordoli, Peirano, Octavio, López de la Roche, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra) y 15 votos en contra (Díaz, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, De Jalma, Massone, de la Torre, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Aráoz, Chang, Montero, Shaw).

Una moción del Dr. Atchabaián obtuvo a su favor los 15 votos que se opusieron a la recomendación 6; el texto de dicha moción es el siguiente: "6. Asignar la titularidad de las acciones judiciales que puedan articularse por exceso de la carga fiscal, al contribuyente de derecho".

La recomendación 7 fue aprobada por 51 votos a favor (Villegas, Casás, Díaz, Tarsitano, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Martín, Ferreira, Lampreave, Guirola, Dolls, Jiménez González, Pangrazio, Mersán, Arriola, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Luque, Araoz, Chang, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, A. Carvalho, N. Valdéz, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Montero, Bordoli, Shaw, Peirano, Octavio, López de la Roche, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra).

La recomendación 8 fue aprobada por 43 votos a favor (Villegas, Casás, Atchabaián, García Prieto, González de Rechter, Ataliba, De Jalma, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, Martín, Ferreira, Lampreave, Guirola,

Dolls, Jiménez González, Pangrazio, Messán, Chase Plata, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Salas, Loque, Araoz, Chang, N. Valdés, Mazz, Estévez Paulós, Valdés Costa, Bordelli, Shaw, Peirano, Octavio, López de la Roche, Pacanins, De Biagi, Gisela Parra, Josefina Parra) y 8 votos en contra (Navarro, Tarsitano, de la Torre, Rodríguez Pardal, Ferreira, Barreiro, A. Carvalho, Montero).

Las recomendaciones 9 y 10 fueron aprobadas por 51 votos a favor, siendo los votantes los mismos que participaron en la votación de la recomendación n° 7.

2) Tema II: Impacto del impuesto a la renta en la inversión empresarial productiva

Visto:

Los trabajos presentados por los Ponentes Nacionales, Dres. Fernando Rezende y Luis Romero Paturoy Accioly (Brasil), Dr. Domingo Carballo Vasco (España), Dr. José Tomás Arriola (Paraguay), Dr. Antonio Joaquín Carvalho y José Eugenio Soares Vinagre (Portugal) y Dr. Armando Montilla Varela (Venezuela).

El trabajo presentado por el Ponente General, Dr. Eurico Korff (Brasil).

Los aportes de los participantes durante el debate.

Considerando:

1. Que la inversión es un requisito imprescindible para el crecimiento y desarrollo económico y social.
2. Que, en general, todo impuesto influye sobre las decisiones de inversión.
3. Que, por sí solo, el sistema fiscal no suele ser el factor relevante en las mencionadas decisiones.
4. Que, en particular, el impuesto a la renta tiene efecto en la asignación de los recursos y, en consecuencia, puede afectar la inversión empresarial productiva.
5. Que el impuesto a la renta constituye un tributo generalmente aceptado en todos los sistemas fiscales modernos, incluidos la mayoría de los países en vías de desarrollo.
6. Que, actualmente, su estructura y forma de aplicación está sujeta a un intenso debate y revisión.

7. Que una incorrecta estructuración del mismo afecta a la neutralidad, al volumen y dirección de la inversión.

8. Que, ello no obstante, el impuesto a la renta real es preferible a otras formas de tributación que pretenden gravar los resultados de la actividad empresarial.

Recomiendan:

1. Mantener el impuesto sobre la renta como un instrumento básico de los sistemas fiscales de los países representados.

2. Los resultados de la actividad empresarial deben gravarse básicamente mediante un tributo sobre la renta real, y no mediante exacciones sobre rentas presuntas u otros impuestos que utilicen bases diferentes a las de la renta.

3. La base del gravamen debe ser lo más amplia posible y las alícuotas preferentemente moderadas, para que no afecten la inversión, y reducir la propensión a la evasión.

4. La determinación de la base tributaria debe evitar que los sistemas de valuación de los inventarios le alejen del principio de realización o de disponibilidad económica de la renta, tal como recomendaran las XI Jornadas reunidas en Río de Janeiro en 1983.

5. La base de cálculo y los pagos del impuesto deben estar adecuadamente corregidos por la inflación para evitar las distorsiones que puedan afectar la inversión. A tales efectos se ratifica en lo pertinente lo resuelto en las V y X Jornadas del Instituto, celebradas en Santiago de Chile y Quito, respectivamente.

6. Evitar la erosión de la base del gravamen a través de exenciones, incentivos y otros gastos fiscales. No obstante, los incentivos fiscales podrían ser admisibles por excepción en tanto sean específicos, coyunturales, temporales y debidamente cuantificados.

7. Los métodos de depreciación de los bienes de uso deben permitir el recupero del capital invertido en plazos razonables, a menos que se adopte la depreciación acelerada como incentivo fiscal, sujeto a las limitaciones del punto anterior.

8. La alteración constante de las normas tributarias debe evitarse. La seguridad y estabilidad jurídicas actúan positivamente sobre la inversión.

9. La estructura del impuesto debería ser neutral con relación a la forma de organización empresarial, de modo que

la carga total que soportan las empresas y sus participantes no produzca un desestímulo a la inversión, en función de dicha forma organizativa. Tampoco debería gravarse en el impuesto personal la capitalización definitiva de las utilidades, tal como fue recomendado en las XII Jornadas llevadas a cabo en Bogotá, Colombia, en 1985.

10. La estructura del impuesto debe permitir el traslado total y sin límite de tiempo de las pérdidas fiscalmente determinadas.

Resultado de la votación:

La recomendación 1 fue aprobada por 39 votos a favor (Reig, Schindel, Lauria, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Lampreave, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses).

La recomendación 2 fue aprobada por 40 votos a favor (Reig, Schindel, Lauria, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses) y 1 voto en contra (Valdés Costa).

Las recomendaciones 3, 4 y 5 fueron aprobadas por 41 votos a favor (Reig, Schindel, Lauria, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses).

La recomendación 6 fue aprobada por 37 votos a favor (Reig, Schindel, Lauria, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque,

Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Garrido, Meneses), 2 votos en contra (Arango, Faget) y 2 abstenciones (Scalone, Lupini).

Con relación a este punto, obtuvo el 20 % de los votos una moción del Dr. Valdés Costa que redactaba esta recomendación en la siguiente forma: "Evitar la erosión de la base del gravamen a través de exenciones, incentivos y otros gastos fiscales. No obstante, los incentivos fiscales podrían ser admisibles por excepción en tanto sean específicos, coyunturales, temporales y debidamente cuantificados, especialmente cuando tengan por finalidad estimular la transferencia de capitales y tecnología necesaria para el desarrollo económico".

Votaron a favor de esta moción Scalone, Arango, de la Torre, Jiménez González, Luque, Valdés Costa, Montilla y Meneses.

La recomendación 7 fue aprobada por 40 votos a favor (Reig, Schindel, Lauría, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses) y 1 abstención (Scalone).

La recomendación 8 fue aprobada por 41 votos a favor (Reig, Schindel, Lauría, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses).

La recomendación 9 fue aprobada por 41 votos a favor (Reig, Schindel, Lauría, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirola, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Medrano, Luque, Chang, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcano, Lupini, Garrido, Meneses).

La recomendación 10 fue aprobada por 29 votos a favor (Reig, Schindel, Lauría, Scalone, Korff, Ferreira, Carrasco, Paolinelli, Massone, Composto, Arango, Jiménez González, Mersán, Martínez, Ramírez, Vidal, Hernández, Madrano, Loque, Chang, D'Alessandro, Faget, Whitelaw, Valdés Costa, Bajac, Montilla, Marcato, Garrido, Meneses) y 13 votos en contra (de la Torre, Carbajo, Marín, Lampreave, Guirela, Sáinz de Alarcón, A. Carvalho, Vinagre, Duarte, Barreiro, T. Carvalho, Ferreira, Lupini).

Quienes votaron en contra de esta resolución habían propuesto el siguiente texto sustitutivo: "La estructura del impuesto debe permitir el traslado total de las pérdidas fiscalmente determinadas".

XV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, CARACAS - VENEZUELA 1991

1) Tema I: Tasas y precios

Visto:

Los trabajos presentados por los relatores nacionales: doctores Enrique Bulit Goñi (Argentina), Aurelio Pitanga Seixas Filho (Brasil), Alvaro Arango Mejía (Colombia), José Vicente Troya Jaramillo (Ecuador), Eusebio González y José Juan Ferreiro Lapatza (España), Alfredo Vidal Henderson, Enrique Vidal Henderson y Miguel Mur Valdivia (Perú), James A. Whitelaw (Uruguay), Federico Araújo Medina y Rodolfo Plaz Abreu (Venezuela).

El informe del señor Relator General, doctor José Luis Shaw.

Las comunicaciones técnicas y las opiniones vertidas sobre el tema en la Sesión Plenaria inicial.

Las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Concluyen:

1. La correcta delimitación de los caracteres definitorios de la tasa y del precio desde el punto de vista jurídico tiene gran trascendencia, a fin de distinguir lo más claramente posible estos ingresos entre sí, así como también de otros ingresos como el impuesto y la contribución especial.

En algunos países es de fundamental importancia distinguir la tasa del impuesto por razones vinculadas con la forma distinta en que las respectivas Constituciones o leyes organizan la potestad tributaria de diferentes niveles o esferas de gobierno en materia de tasas y en materia de impuestos.

En todos los países es preciso distinguir la tasa del precio, así como estos ingresos del impuesto y de la contribución especial, dado el diferente régimen jurídico a que cada uno de ellos está sujeto.

Particular importancia adquiere la distinción entre el precio y los ingresos tributarios por la circunstancia de que estos últimos están sujetos al principio de legalidad o de reserva en materia tributaria, en tanto el primero puede —en principio— ser fijado por la Administración. Esta distinción también es de suma importancia porque no resulta jurídicamente admisible que se otorguen a la Administración, en el caso del precio, las facultades especiales que el Derecho positivo le pueda conceder en el caso de los créditos de naturaleza tributaria. Todo intento de confundir tasa y precio con regímenes legales híbridos o atípicos debe ser entendido como un mecanismo para eludir las garantías individuales del contribuyente.

2. El elemento de distinción fundamental del precio con la tasa —así como con las otras especies tributarias— es la fuente jurídica de la obligación, que en el caso del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular y en el caso de los tributos, la voluntad unilateral y coactiva de la ley.

En los casos en que este elemento de distinción se desdibuja en la práctica porque los servicios de naturaleza supuestamente contractual se encuentran monopolizados de derecho o de hecho por el Estado y, además, su demanda resulta ineludible, es aconsejable que el ordenamiento jurídico extienda a los mismos el principio de reserva de ley para la fijación de todos los elementos de la obligación.

Cuando, además, la utilización del servicio monopolizado está impuesta obligatoriamente por la ley, corresponde concluir que la fuente jurídica de la obligación no es el acuerdo de voluntades —del cual existe una mera apariencia formal— sino la voluntad unilateral y coactiva del Estado, razón por la cual estamos en presencia de un verdadero tributo que debe cumplir con todos los requisitos constitucionales correspondientes.

3. La tasa como especie del género "tributo" se encuentra sometida al principio de legalidad, debiendo contener la ley de su creación una descripción clara y precisa de la actividad que genera la obligación de pago, con indicación del sujeto pasivo y los elementos cuantificantes del tributo.

4. La percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa.

Por el contrario, la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contraprestativa.

5. La demanda o solicitud del contribuyente para que la actividad estatal se ponga en funcionamiento a su respecto, tampoco constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa.

Por el contrario, en el caso del precio siempre se requiere que el obligado a su pago demande o solicite el funcionamiento del servicio estatal para que se concrete una prestación específica a su respecto.

6. Tanto en el caso de la tasa como del precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto del obligado al pago.

7. Es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aun cuando éste se resista a recibirlo.

La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto.

La carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio, en caso de conflicto, debe corresponder a la Administración.

La prestación efectiva del servicio estatal es también condición esencial de la existencia del precio.

8. Para establecer la diferencia entre tasa y precio debe recurrirse primordialmente a la caracterización de aquellas actividades divisibles y vinculantes del Estado, que éste no puede dejar de ejercer tales como las jurídico-administrativas, del poder de policía o del poder constitucional de impartir jus-

ticia. Estas actividades o servicios derivados del concepto de soberanía e inherentes a la existencia misma del Estado, hacen que su retribución tenga naturaleza tributaria.

Todas las otras sumas que se exigen por servicios que no tienen las características apuntadas pueden ser tratadas por la ley como precios.

9. Para que se configure una tasa es indispensable que el servicio sea preparado por el Estado en su condición de tal; en cualquier otro caso se configura el precio.

10. La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación.

Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla.

11. Es de esencia de la tasa que no exceda de una "razonable equivalencia" entre su producto y el costo global del servicio estatal vinculado.

La carga de la prueba de la "razonable equivalencia" debe corresponder, en caso de conflicto, a la Administración.

12. Es de la esencia de la tasa que su base de cálculo se fije en función de la medición o cuantificación de alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma, pues de lo contrario la exigencia de la tasa como tal carecería de legitimidad, en especial en cuanto a la potestad para establecerla.

Resultado de la votación:

La conclusión 1 fue aprobada por 38 votos a favor (Bullit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Flores, Israel Hernández, E. González, Ferreira, Lampreuve, Falcón, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Loqué, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz —con reservas—, D'Alessandro, Peirano, Araújo, Plaz, Octavio) y 1 voto en contra (Marciano).

Los párrafos uno y dos de la conclusión 2, la conclusión 3, la conclusión 4, la conclusión 5, la conclusión 6 y la conclusión 7 fueron aprobados unánimemente por 41 votos (Bulit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Florez, Israel Hernández, E. González, Ferreiro, Lampreave, Falcón, Flores Zavala, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Luque, León, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Araujo, Plaz, Octavio, Marciano). El Dr. Valdés, con relación al párrafo dos de la conclusión 2 hace reserva respecto de la mención "todos los elementos de la obligación".

El párrafo tres de la conclusión 2 fue aprobado por 34 votos a favor (Bulit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Florez, Israel Hernández, E. González, Ferreiro, Lampreave, Falcón, Flores Zavala, Reyes, García, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Luque, León, Chang, Alexandre, Shaw, Mazz, Araujo, Plaz, Octavio, Marciano) y 7 votos en contra (Akselrad, Jiménez, Alexandre, Whitelaw, Valdés, D'Alessandro, Peirano).

La conclusión 8 tuvo 22 votos a favor (Casás, Villegas, Bocchiardo, Akselrad, Arango, Leyva, Florez, Flores Zavala, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, Luque, León, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Octavio, G. Parra), 17 votos en contra (Schindel, Ataliba, Campos, De Paula, Israel Hernández, E. González, Ferreiro, Lampreave, Cayón, Falcón, Reyes, García, Jiménez, Grellaud, Araujo, Plaz, Marciano) y 5 abstenciones (Bulit, Agullá, L. Hernández, Chang, Alexandre).

Se publica a continuación por haber obtenido más del 20% de los votos, una cláusula sustitutiva de la conclusión 8 que dice así: "Corresponde a la decisión política determinar los servicios que en cada momento histórico y en cada organización política determinan la exigencia de una tasa, sin que parezca posible establecer las características esenciales de tales servicios". El resultado de la votación sobre esta cláusula fue el siguiente: 22 votos por la negativa (Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Arango, Leyva, Florez, Israel Hernández, Jiménez, Ramírez, A. Vidal, Mur, L. Hernández, León, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Octavio, G. Parra), 18 votos por la

afirmativa (Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, E. González, Ferreiro, Lampreave, Cayón, Agulló, Falcón, Reyes, García, López, Grellaud, Luque, Chang, Alexandre, Marciano) y 5 abstenciones (Bullit, Florez Zavala, E. Vidal, Araújo, Plaz). El Dr. Schindel fundamentó su voto negativo sobre los dos textos porque entiende que hubo un vicio de procedimiento en la votación, porque previamente se debió haber votado si se debía incluir o no una propuesta sobre este tema, y sólo en caso de haber resultado positivo este punto, se deberían haber puesto a votación las dos fórmulas referidas por su orden. El Dr. Ferreiro explicó su voto señalando que "nadie puede poner un ejemplo de un servicio para el que se pide una tasa y que no puede nunca en ningún país determinar la exigencia de un precio". Ataliba fundamentó su voto porque es científicamente correcto y cumple las exigencias de todas las Constituciones, al dejar al legislador el criterio, que necesariamente va a atender a las exigencias constitucionales.

La conclusión 9 tuvo 34 votos a favor (Bullit, Casás, Villegas, Schindel, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Florez, Israel Hernández, E. González, Ferreiro, Lampreave, Cayón, Florez Zavala, Reyes, García, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Grellaud, Luque, León, Chang, Shaw, Whitelaw, Araújo, Plaz, G. Parra), 9 votos en contra (Agulló, Jiménez, Alexandre, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Octavio, Marciano) y 1 abstención (Falcón). La Dra. Agulló fundamentó su voto negativo en que "si bien la referencia a la actuación del Estado 'en su calidad de tal' resulta bastante confusa, sobre todo ante la complejidad de las diferentes modalidades de prestación de servicios públicos, la razón fundamental en que se apoya mi voto negativo es el total desacuerdo con la frase final del punto 9, ya que la configuración de una prestación como precio depende de otros factores, primordialmente de la existencia de una obligación contractual, no legal, y de su cuantificación retributiva, no contributiva, esto es, de su configuración como una auténtica contraprestación. La existencia o inexistencia de contraprestación es la clave de la diferenciación entre tributo y precio y es preciso ser coherente con este planteamiento". El Dr. Jiménez fundamentó su voto negativo "por el carácter residual atribuido al precio, ya que tal figura no es omnicom-

prensiva de las otras opciones o posibilidades jurídicas". El Dr. Alexandre fundamentó su voto negativo porque entiende que debería ser retirado el párrafo final que dice "en cualquier otro caso se configura el precio". El Dr. Valdés fundamentó su voto negativo "por considerar que ciertas prestaciones realizadas por personas públicas no estatales reúnen los requisitos básicos de los tributos, por lo que se requiere su creación por ley, ejemplo: aportes obligatorios para la financiación de la Seguridad Social". La Dra. Mazz fundamenta su voto negativo "por la expresión de que 'el servicio sea prestado por el Estado en su condición de tal', consideramos que el Estado es tal actuando en servicios inherentes, o como empresario por lo cual la conclusión no establece ningún criterio de referencia. Es, además, contradictorio con la conclusión 8 votada afirmativamente".

La conclusión 10 fue aprobada por 42 votos (Bulit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Akselrad, Ataliba con reservas, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Florez, Torres, E. González, Ferreiro, Lampreave, Agulló, Florez Zavala, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez con reservas, E. Vidal, A. Vidal, L. Hernández, Grellaud, Luque, León, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Araujo, Plaz, Octavio, G. Parra, Marcuso), 2 votos en contra (Israel Hernández, Falcón) y 2 abstenciones (Cayón, Mur).

El primer párrafo de la conclusión 11 tuvo 39 votos a favor (Bulit, Casás, Villegas, Schindel, Akselrad, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Israel Hernández, Torres, E. González, Lampreave, Falcón, Florez Zavala, García, Jiménez, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Grellaud, Luque, Melgarejo, León, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Araujo, Plaz, Octavio, G. Parra, Marcuso) y 6 votos en contra (Ataliba, Ferreiro, Cayón, Agulló, Reyes, López). La Dra. Agulló fundamentó su voto porque: "es de esencia de la tasa que exista una 'razonable proporción' entre su producto y el coste global del servicio estatal vinculado sin que en ningún momento dicho coste global pueda ser superado".

El párrafo dos de la conclusión 11 fue aprobado por 40 votos (Bulit, Casás, Villegas, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Leyva, Israel Hernández, Torres, Ferreiro, Cayón, Agulló, Falcón, Florez Zavala, Reyes, García, López,

Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Grellaud, Luque, Melgarejo, León, Chang, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Araújo, Plaz, Octavio, G. Parra, Marciano), 1 voto en contra (Jiménez) y 4 abstenciones (Schindel, E. González, Lampreave, Alexandre). El Dr. Jiménez fundamentó su voto negativo "por considerar que contraviene los principios de 'presunción de legalidad de los actos de las autoridades', así como el que rige en materia de Derecho procesal, en el sentido de que quien niega debe soportar la carga de la prueba cuando dicha negación implica una afirmación contraria, como en la especie de que la tasa no guarda la razonable equivalencia. Con la propuesta de la Comisión, se quiebra el principio de la unidad del orden jurídico al romper la regla procesal que prima".

Se publica a continuación por haber superado el 20% de los votos, el siguiente párrafo propuesto por el Dr. Schindel a efectos de ser intercalado entre los parágrafos uno y dos de la conclusión 11: "La eventual utilización a los efectos del reparto de la tasa de indicios o parámetros emergentes del principio de la capacidad contributiva debe tener como límite, en todos los casos, el referido principio de la 'razonable equivalencia' ". Esta proposición tuvo 30 votos por la negativa (Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Leyva, Israel Hernández, Ferreira, Lampreave, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez, A. Vidal, Mur, Grellaud, Luque, Melgarejo, León, Chang, Alexandre, Shaw, Whitelaw, Valdés, Mazz, D'Alessandro, Peirano, Plaz, G. Parra, Marciano), 11 votos por la afirmativa (Bulit, Casás, Schindel, Arango, Torres, E. González, Agulló, Falcón, Flores Zavala, Araújo, Octavio) y 2 abstenciones (E. Vidal, L. Hernández).

La conclusión 12 fue aprobada por 41 votos (Bulit, Casás, Villegas, Bocchiardo, Schindel, Akselrad, Ataliba, Campos, De Paula, Arango, Alfonso, Leyva, Torres, Ferreira, Lampreave, Falcón, Flores Zavala, Reyes, García, Jiménez, López, Ramírez, E. Vidal, A. Vidal, Mur, L. Hernández, Grellaud, Melgarejo, León, Chang, Alexandre con reservas, Shaw, Whitelaw, Valdés con reservas, Mazz, D'Alessandro, Peirano con reservas, Araújo, Plaz, Octavio con reservas, G. Parra), 1 voto en contra (Israel Hernández) y 2 abstenciones (E. González, Marciano).

2) Tema II: *Tributación e integración*

Visto:

Los trabajos presentados por los Ponentes Nacionales doctores Rubén Oscar Amigo (Argentina), Ordellio Azevedo Sette (Brasil), Víctor Uckmar (Italia), Luis Hernández Berenguel y Humberto Medrano (Perú), Mario Alberto Alexandre (Portugal), Addy Mazz (Uruguay) y Jaime Parra Pérez (Venezuela).

Las comunicaciones técnicas presentadas por los doctores José Carlos Bocchiardo y Enrique Jorge Reig (Argentina), Piera Filippi (Italia) y Carlos Mersán y Blanca Ramírez (Paraguay).

La Ponencia General elaborada por el Relator General del tema, doctor Oswaldo Padrón Amaré.

Los aportes de los participantes durante el debate en la Comisión presidida por Luis Hernández Berenguel (Perú).

El Informe del Sub-Comité de Redacción integrado por los doctores José Luis Albornoz (Venezuela), José Carlos Bocchiardo (Argentina), José Luis Lampreave (España), Luciano Lupini (Venezuela) y Enrique Jorge Reig (Argentina).

Considerando que:

1. Los objetivos políticos, sociales y económicos, definidos en los procesos de integración económica latinoamericana requieren de instrumentos legales apropiados para su cumplimiento;

2. La armonización tributaria es necesaria para evitar las distorsiones fiscales que obstaculizan estos procesos;

3. En los tratados "marco" o "constitución" deben definirse los principios tributarios básicos y establecerse los mecanismos jurídicos y los órganos apropiados que así lo garanticen;

4. A tales fines, los Estados deben establecer reglas internas que definan con claridad los dominios fiscales de los diferentes entes públicos dotados de potestad tributaria y los límites de su ejercicio;

5. Es indispensable que el proceso de armonización tributaria contemple un programa concreto de disminución gradual y progresiva de los derechos o tributos aduaneros y una política arancelaria externa común;

6. Es también indispensable que se contemple un programa de armonización de los impuestos indirectos al consumo, en sus diversas manifestaciones, tendiente a evitar que se distorsionen las condiciones de competencia o se obstaculice la libre circulación de bienes y servicios;

7. Entre los aspectos tributarios que se deben armonizar se encuentran también los impuestos directos sobre la renta, así como el impuesto al capital de las empresas, en su caso. En cuanto al impuesto a la renta se refiere, debemos mencionar entre otros aspectos el uso de una forma de tributo concordante con aquéllas prevalecientes en el ámbito internacional; los regímenes de exenciones y subsidios, de depreciación de bienes de uso y métodos de valuación de inventarios; tratamiento del impuesto societario y su acreditación en la imposición sobre dividendos; niveles de alícuotas; alcance de las liberaciones de impuesto en las fusiones, divisiones, escisiones, transferencias y reorganización de empresas dentro de un mismo conjunto económico; tratamiento de remesas de utilidades de sucursales a casas matrices; tratamiento de los pagos por regalías, asesoramiento técnico e intereses a beneficiarios de otros países miembros y a inversores de fuera de la región; métodos de ajuste por inflación en su caso, criterios de vinculación del hecho imponible con la potestad fiscal (fuente, o fuente en general y domicilio para los residentes).

8. Las experiencias de integración de los países latinoamericanos en el marco de los tratados de Montevideo (ALALC), de Montevideo 1980 (ALADI), y del Acuerdo de Cartagena, así como la de los países europeos miembros del EADT —España, Italia y Portugal— integrantes de la Comunidad Económica Europea, y la labor armonizadora del *Modelo del Código Tributario para América Latina*, constituyen valiosos antecedentes aprovechables en cuanto puedan adaptarse a las regiones que celebren nuevos acuerdos de integración y a sus necesidades actuales;

Las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan que:

1. Debe insistirse en que la integración económica constituye un medio de desarrollo tanto para el conjunto como para cada uno de los Estados participantes.

2. Los principios y mecanismos fundamentales destinados a la solución de los problemas tributarios en los procesos de integración económica latinoamericana, deben preverse en el Tratado marco o en el Tratado constitución. Las normas de Derecho derivado deberán ser atribuidas a órganos con facultades suficientes para asegurar el debido cumplimiento de esos procesos.

3. Las funciones de control de legalidad, interpretación uniforme y solución de las controversias tributarias que se planteen como consecuencia de la integración, deben atribuirse a órganos específicos de carácter jurisdiccional.

4. La armonización tributaria en sus diversas formas, interregional e interna de cada país miembro, sea reconocido en todo acuerdo como condición necesaria para un proceso de integración económica.

5. En materia de impuestos aduaneros y otros tributos o medidas de efectos equivalentes, deberá establecerse un cronograma para su reducción gradual y progresiva, que procure su eliminación entre los países miembros al finalizar el período de transición. Asimismo, debe fijarse una política arancelaria común hacia terceros países.

6. En materia de tributación indirecta, tenga evidente prioridad la armonización de la imposición en los consumos, tanto en cuanto al impuesto general a las ventas, como al impuesto sobre consumos específicos y, asimismo, gravámenes de similar tipo, de aplicación en jurisdicciones fiscales locales. En este sentido, inicialmente la adopción del principio de imposición en el país de destino permite la máxima transparencia del peso de la carga tributaria de las exportaciones, a los fines de lograr la justa valoración de los reintegros y el igual tratamiento de bienes y servicios, nacionales e importados, en los países de consumo de los mismos.

Se reconoce que el impuesto al valor agregado es el instrumento actualmente más apto para garantizar la aplicación de los principios expuestos.

7. En cuanto a la imposición directa, su armonización, si bien no igualmente prioritaria, debe acompañar a la de la imposición indirecta, no apartándose de las formas de tributación usualmente aceptadas a nivel mundial, reduciendo y eliminando diferencias que coloquen en situaciones preferentes a la localización de actividades económicas en un país miembro respecto de otro.

8. Debe evitarse toda discriminación tributaria en perjuicio de las personas físicas o jurídicas provenientes de otros países miembros o participantes por razón de la nacionalidad o circunstancias similares.

9. Los Estados involucrados en procesos de integración económica deben procurar la supresión de todo tipo de subvenciones o ayudas equivalentes, directas o indirectas, que distorsionen las condiciones de competencia.

10. Se implemente un programa informativo y educativo que promueva la formación de una conciencia integracionista en la sociedad.

11. Se profundice en futuras jornadas el estudio específico de los distintos problemas tributarios derivados de los procesos de integración económica en América Latina.

Resultado de la votación:

Tanto los considerandos como las recomendaciones fueron votados en bloque, aprobándose por unanimidad de votos (Schindel, Reig, Bocchiardo, Vives, Naveira, Akselrad, Campos, De Paula, Arango, Alfonso, Flores, Israel Hernández, Lampreave, Cajón, Mateo, Agulló, Falcón, Flores Zavala, Reyes, García, Jiménez, López, L. Hernández, León, Fernández, Melgarejo, Chang, Trujillo, Alexandre, Mazz, Shaw, D'Alessandro, Whitelaw, Padrón, J. Parra, Alborno, Arria, C. Hernández).

XVI JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. LIMA - 1993

1) Tema I: El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo

Considerando:

Que la seguridad jurídica constituye un principio a cuyo respeto aspira toda sociedad democrática.

Que corresponde a estas Jornadas señalar cuáles son las condiciones más importantes que deben concurrir para tal fin.

Que de la Ponencia General, los informes nacionales y comunicaciones técnicas presentados, así como de las exposi-

ciones realizadas en la Asamblea y del debate habido en la Comisión, se advierten amplias coincidencias.

Las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:

1. La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica.

2. La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica.

3. Un Poder Judicial independiente e imparcial, al que se someta el Estado en una situación de igualdad con las otras partes, es condición indispensable de la seguridad jurídica.

4. La supresión de la regla *solve et repete* y de cualquier otro obstáculo al acceso incondicionado e inmediato de todas las personas a la tutela jurisdiccional, así como la posibilidad de suspensión del acto impugnado, son necesarios para igualdad de las partes.

5. Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para evitar la incertidumbre en los contribuyentes, sin perjuicio de la retroactividad de las normas sancionadoras más favorables.

6. Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.

7. Debe reconocerse el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La Administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta.

8. La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución

y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.

9. La legislación de emergencia emanada del Poder Ejecutivo no debe versar sobre materia tributaria. No obstante, si ello es permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedando sometidas a la ratificación del Poder Legislativo.

10. Las exenciones y beneficios tributarios concedidos por plazo determinado o bajo condición, no deben revocarse o reducirse antes del vencimiento de tal plazo o del cumplimiento de la condición, respecto de los contribuyentes que cumplieron con todos los requisitos exigidos por la ley que los otorgó. En caso contrario, el contribuyente debe ser indemnizado por los perjuicios que haya sufrido.

Resultado de la votación:

El considerando 1 fue aprobado por 32 votos a favor (Bocchiardo, Casás, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Campos, Machado, Ataliba, Plazas, Leyva, Israel Hernández, Grace Hernández, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, Sá Gomes y Rojas); 14 votos por la negativa (Villegas, Brito Machado, Paolinelli, Ferreira, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo y Dulce Parra).

Por haber obtenido por lo menos el 20% de los votos emitidos se publica el texto propuesto por la Comisión respecto de este primer considerando: "Que la seguridad jurídica es un derecho a cuyo respeto aspira toda sociedad democráticamente organizada". Este texto tuvo 15 votos a favor (Villegas, Brito Machado, Machado, Paolinelli, Ferreira, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo y Dulce Parra) y 32 votos en contra (Bocchiardo, Casás, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Vieira, Campos, Ataliba, Plazas, Leyva, Israel Hernández, Grace Hernández, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, Sá Gomes y Rojas).

Las recomendaciones 1, 3, 4, 5 y 6 fueron aprobadas por 50 votos (Bocchiardo, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Brito Machado, Lima, Goffi, Campos, Machado, Ataliba, Plazas, Leyva, Paolinelli, Israel Hernández, Grace Hernández, Torres, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, Ferreira, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonnino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gomes, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Rojas, Octavio y Dulce Parra).

La recomendación 2 tuvo 39 votos por la afirmativa (Bocchiardo, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Barros, Vieira, Lima, Goffi, Ataliba, Plazas, Paolinelli, Grace Hernández, Torres, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonnino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, Montero, Yavarone, Araújo, Rojas, Octavio y Dulce Parra); 14 votos por la negativa (Brito Machado, Campos, Machado, Leyva, Israel Hernández, Ferreira, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Grellaud, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gomes y Peirano).

Por haber reunido más del 20% de los votos se publica el texto propuesto por la Comisión que obtuvo 14 votos a favor y 39 en contra, repitiéndose el resultado de la votación anterior, aunque a la inversa. Dicho texto es el siguiente: "La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona como ciudadano y para el desarrollo de su actividad económica".

La recomendación 7 fue aprobada por 47 votos a favor (Bocchiardo, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colanino, Varela, Gebhardt, Barros, Lima, Goffi, Ataliba, Plazas, Leyva, Paolinelli, Israel Hernández, Grace Hernández, Torres, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, Ferreira, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonnino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, del Busto Vargas, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Sá Gomes, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Marciano, Pecanins y Gisela Parra) y 9 votos por la negativa (Brito Machado, Campos, Machado, Grellaud, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Rojas, Octavio y Dulce Parra).

La recomendación 9 fue aprobada por 45 votos por la afirmativa (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colamino, Varela, Gebhardt, Brito Machado, Campos, Machado, Paolinelli, Israel Hernández, Grace Hernández, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, Ferreiro, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Adonnino, Antonio Pistone, Fausto, Filippi, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Ramírez, del Busto Vargas, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gómez, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Rojas, Marcano y Octavio); y 11 votos por la negativa (Barros, Lima, Goffi, Ataliba, Plazas, Leyva, Torres, Grellaud, Pacanins, Gisela Parra y Dulce Parra).

La recomendación 9 se aprobó por 43 votos a favor (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Colamino, Varela, Gebhardt, Barros, Brito Machado, Da Motta, Leite, Vieira, Lima, Goffi, Campos, Machado, Israel Hernández, Grace Hernández, Torres, de la Torre, Bossano, Iturralde, Garcés, González, Falcón, Cayón, Albiñana, Carlos Hernández, del Busto Vargas, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gomes, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Rojas, Pacanins, Gisela Parra y Dulce Parra); 5 votos por la negativa (Leyva, Paolinelli, Ferreiro, Medrano, y Allemant) y 3 abstenciones (Ataliba, Grellaud y Octavio).

La recomendación 10 fue aprobada por 48 votos a favor, de los cuales 5 con reservas en cuanto a la última frase (Bocchiaro, Casás, Villegas, Arroyo, Bulit, Schindel, Varela, Barros, Brito Machado, Da Motta, Vieira, Lima, Goffi, Campos, Machado, Paolinelli, Israel Hernández, Grace Hernández, Torres, Bossano, Iturralde, Garcés, Ferreiro, González, Cayón, Albiñana, Adonnino con reservas, Antonio Pistone con reservas, Fausto con reservas, Filippi con reservas, Pasquale Pistone con reservas, Carlos Hernández, Ramírez, del Busto Vargas, Medrano, Allemant, Hernández Berenguel, Vidal Henderson, Vidal Cárdenas, Sá Gomes, Montero, Peirano, Yavarone, Araújo, Marcano, Pacanins, Octavio y Dulce Parra); 2 votos por la negativa (de la Torre y Falcón) y 5 abstenciones (Ataliba, Plazas, Leyva, Grellaud y Rojas).

2) *Tema II: La imposición sobre el patrimonio de las empresas y de las personas físicas*

Vistos

1. El informe del relator general profesor Angel Schindel.
2. Los informes nacionales recibidos para su tratamiento en estas Jornadas a saber:
 - Argentina. Por los profesores José Daniel Litvak y Jorge Gebhardt;
 - Brasil. Por el profesor Edvaldo Brito;
 - España. Por el profesor Francisco Escribano;
 - Italia. Por la profesora Piera Filippi;
 - Perú. Por el profesor Enrique Vidal Henderson;
 - Uruguay. Por el profesor Juan Carlos Peirano Facio.
3. Las comunicaciones técnicas preparadas por los profesores Vicente Oscar Díaz (Argentina), Domenicantonio Fausto (Italia), Mario Laccisotti (Italia) y César Albiñana García-Quintana (España).
4. Las opiniones vertidas durante los debates.

Considerando

1. Que la diversificación de los instrumentos fiscales dentro del sistema tributario con el objeto de alcanzar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva conduya a una más equitativa distribución de la carga tributaria; dicho fin sólo se logra en tanto los gravámenes se diseñen respetando los principios básicos de la imposición, se adecuen al medio económico social de aplicación y puedan ser eficazmente administrados.
2. Que el patrimonio juntamente con la renta y el consumo constituyen las manifestaciones de capacidad contributiva susceptibles de ser alcanzadas por tributos admitidas por la doctrina.
3. Que por patrimonio debe entenderse el conjunto de bienes y derechos menos las deudas atribuibles a toda persona física.
4. Que, en tal sentido, sólo debería gravarse mediante tributos periódicos la suma algebraica del conjunto de bienes y derechos de contenido económico apreciables pecuniariamente, con exclusión a estos efectos de aquellos derechos inherentes a la persona, tales como el honor, la fama, y las aptitudes personales.

5. Que debe evitarse la aplicación de impuestos sobre el patrimonio neto de las empresas, aun a título de complemento del impuesto que recae sobre la renta de las mismas o del que impone el patrimonio neto de las personas físicas, por los efectos distorsionantes que provocan en materia de inversiones y porque suelen ser trasladables, transformándose en una suerte de imposición híbrida sobre los consumos, con la consiguiente desnaturalización del objetivo perseguido con su creación y vulnerar patrones de equidad horizontal.

6. Que los tributos que alcanzan manifestaciones aisladas o parciales del patrimonio son criticables puesto que no miden con la precisión debida la respectiva manifestación de capacidad contributiva, discriminando en contra de los poseedores de tales manifestaciones patrimoniales y en contra de quienes las han adquirido con financiamiento de terceros. No obstante, los tributos sobre la propiedad inmueble y sobre ciertos bienes muebles registrables suelen ser admisibles por estar basados más en el principio del beneficio que en el de la capacidad contributiva.

7. Que en función de lo expuesto, los tributos sobre bienes o activos que se estructuran sin computar pasivos con formas espurias que no respetan el principio de capacidad contributiva.

8. Que los impuestos sobre los activos de las empresas constituyen, en realidad, formas presuntivas inadecuadas de imposición sobre la renta por lo que carecen de justificación si no recaer sobre manifestación aceptable de capacidad contributiva.

9. Que, por su estructura técnica, los impuestos sobre los activos empresarios discriminan en contra de la inversión y particularmente en contra de actividades de uso intensivo de capital y nuevas empresas.

10. Que, por ende, siendo la única forma recomendable de imposición equitativa sobre el patrimonio la que recae sobre las personas físicas, la decisión sobre su implantación deberá ponderar las dificultades de administración, especialmente los problemas de valoración y ocultamiento y el escaso rendimiento recaudatorio, propio de esta forma de imposición.

11. Que el derecho a la intimidad personal y familiar inherente al ser humano no debe ser violado mediante actuaciones administrativas indagatorias tendientes a individu-

lizar bienes del hogar y otros de carácter estrictamente personal. Por ello, es aconsejable la adopción de mecanismos presuntivos para establecer tanto la existencia como el valor de tales bienes.

12. Que este gravamen debe estructurarse para que pueda ser satisfecho con la renta ordinaria, pues de lo contrario se constituiría en "leva de capital".

13. Que la progresividad emergente de su aplicación concurrente con el impuesto a las ganancias no debe constituir un freno a la inversión y al desarrollo.

Las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
Recomiendan:

1. El impuesto ordinario y anual sobre el patrimonio neto de las personas físicas es la forma más adecuada de gravar la capacidad contributiva exteriorizada por la tenencia de riqueza.

A tal efecto, el impuesto debe estructurarse sobre base global incluyendo todos los bienes y derechos susceptibles de valoración económica, con excepción de aquéllos inherentes a la persona. Deben ser deducibles las obligaciones pecuniarias a cargo del contribuyente y contemplar, en su caso, mecanismos tendientes a evitar la doble imposición interna o internacional.

La inadmisibilidad total o parcial del pasivo atenta contra las razones de equidad que justifican la implantación de éste tipo de imposición y viola los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

2. Los criterios de valuación de los bienes deben ser precisos, simples, coherentes con los de otras formas de imposición y estar dirigidos a determinar, en todos los casos, el valor real o de mercado de los bienes integrantes del patrimonio. Respecto de algunos elementos patrimoniales, por ejemplo muebles del hogar, joyas, colecciones, obras de arte y otros similares, es aconsejable recurrir a presunciones para establecer su existencia y valor, salvo opción a favor del contribuyente para su individualización y valuación según las reglas generales.

3. Las exoneraciones deben limitarse en todo lo posible, siendo recomendable el reconocimiento de un mínimo no imponible adecuado y la aplicación de alícuotas moderadas de carácter proporcional o levemente progresivas.

4. Se ponderen —al momento de decidir el establecimiento o mantenimiento de este tipo de tributo— juntamente con sus bondades teóricas, las dificultades derivadas de su compleja administración y su escasa potencialidad recaudatoria.

5. No deben establecerse impuestos sobre el patrimonio neto ni sobre los activos de las empresas. El patrimonio afectado a actividades empresariales debe ser incorporado, en su caso, en la base de cálculo del gravamen sobre las personas físicas titulares de ellas.

Resultado de la votación:

El documento transcrito fue votado en general, habiéndose obtenido el siguiente resultado: 40 votos por la afirmativa (Schindel, Litvak, Gebhardt, Villegas, Bocchiardo, Casás, Bulit, Varela, Campos, Barros, Brito Machado, Da Motta, Farias Machado, Leyva, Plasas, Israel Hernández, Grace Hernández, Bossano, Iturralde, Garcés, Filippi, Fausto, Adonino, Antonio Pistone, Pasquale Pistone, Carlos Hernández, Vidal Henderson, Allemant, Vidal Cárdenas, Grellaud, Médrano, Hernández Berenguel, Sá Gomes, Peirano, Montero, Yavarone, Araujo, Marciano, Gisela Parra y de Biaggi); un voto por la negativa (Albiñana) y 2 abstenciones (Torres y González).

**XVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.
CARTAGENA - COLOMBIA - OCTUBRE 1985**

1) Tema I: Sujeción pasiva y responsables tributarios

Las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

Vistos:

El Informe del Relator General, las Ponencias Nacionales y las Comunicaciones Técnicas sobre el tema jurídico: "Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios".

Teniendo en cuenta, además, las exposiciones hechas en la Asamblea Plenaria de este tema, y los debates efectuados en la Comisión Redactora y en la Asamblea Plenaria final.

Considerando:

Que al abordar en un concierto latinoamericano y latino-europeo el tema de los Sujetos Pasivos Tributarios, conviene tener presente, para evitar equívocos terminológicos, que en el ámbito americano el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable, y dentro de este último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta. Sin embargo, en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele referirse esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa "en lugar" de éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan "junto a" o "después de" el sujeto pasivo.

Que la figura del responsable sustituto, particularmente cuando pretende identificarse con los agentes de retención y de percepción, plantea numerosos problemas, entre los que cabe destacar, primero, la confusión de planos materiales e instrumentales en los que una y otra figura se desenvuelven y, segundo, la dificultad técnica de hablar de un sustituto del contribuyente, cuando todavía no se sabe si la persona objeto de retención llegará, o no, a ser contribuyente.

Recomiendan:

1) La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligada a la previa realización del hecho imponible o hecho generador que debe ser revelador de capacidad contributiva o económica.

2) El que realiza el hecho imponible o hecho generador es el sujeto pasivo por naturaleza de la obligación o deuda tributaria, al que comúnmente se le denomina contribuyente.

3) El deudor podrá estar sujeto al cumplimiento de distintos deberes tributarios antes, durante y después de haber satisfecho su obligación. Estos deberes pueden también recaer sobre personas que no han sido, no son, ni probablemente lleguen a ser sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Entre estos deberes, tienen especial significación los de facilitar información a cargo del sujeto pasivo o de terceros. La regulación de estos deberes ha de respetar estrictamente los derechos y garantías fundamentales y deberá ajustarse a los límites y requisitos establecidos por la norma habilitante. En consecuencia, los deberes instrumentales tendrán en

cuenta los principios de proporcionalidad, moderación, ponderación y razonabilidad.

4) La figura del responsable obedece a razones de afinamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por ley, en base a su específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho al resarcimiento que le es inherente.

5) La responsabilidad subsidiaria, por su propia naturaleza, debe gozar de carácter preferente en el Derecho Tributario.

En caso de que las legislaciones establezcan la responsabilidad solidaria, es conveniente que la Administración al hacer uso de su derecho de elección, persiga el cobro de su crédito en primer término contra el contribuyente.

6) El sustituto es el único obligado frente al Fisco por las obligaciones y deberes que se originan por el acaecimiento del presupuesto de hecho.

7) En el caso de los agentes de retención y percepción el contribuyente queda liberado de su obligación de pago sólo por el importe retenido o percibido.

Resultado de la votación:

El considerando 1º fue aprobado por 50 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spizzo, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, De la Torre, Troya, Suñig, Trujillo, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Ferreiro, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur, Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belandé, Leish, Alexandre, Valdés, Paget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Aguerrevere, Amalia Octavio) y 3 abstenciones (González García, Falcón y Tella, Merino).

El considerando 2º fue aprobado por 40 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spizzo, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, Troya, Suñig, Trujillo, González García, Menéndez, Yebra, Fernández Yunquera, Merino, Ferreiro, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur, Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belandé, Leish, Alexandre, Valdés, Peirano, Varela) 8 por la negativa (Falcón y Tella, Paget, Mazz, Costa, Shaw, Rojas, Aguerrevere, Amalia Octavio) y 5 abstenciones (De la Torre, Calvo Ortega, Aparicio, José Octavio, Montilla).

El punto 1) propuesto por el Prof. Alejandro Menéndez Moreno en carácter sustitutivo de los puntos 1) y 2) del proyecto elaborado por la Comisión, fue aprobado por 43 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Campos, Pires, Alfonso, Betancourt, Troya, Bossano, Trujillo, González García, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreira, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Costa, Shaw, Varela, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere), 5 por la negativa (Apocalipse, Leyva, Godoy, Alexandre, Mazz) y 5 abstenciones (Carvalho, De la Torre, Suing, José Octavio, Amalia Octavio).

El punto 2) fue aprobado por 50 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Campos, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, De la Torre, Suing, Bossano, Trujillo, González García, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Merino, Ferreira, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Alexandre, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Varela, José Octavio, Rojas, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio), 1 por la negativa (Apocalipse) y 3 abstenciones (Carvalho, Falcón y Tella, Shaw).

El punto 3) fue aprobado por 53 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, De la Torre, Troya, Suing, Bossano, Trujillo, González García, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreira, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio) y 2 abstenciones (Menéndez y Alexandre).

El punto 4) fue aprobado por 52 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Apocalipse, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, De la Torre, Troya, Suing, Bossano, Trujillo, González García, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreira, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Grellaud,

Manini, Belaúnde, Leish, Alexandre, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio) no existiendo votos en contra ni abstenciones.

El punto 5) fue aprobado por 49 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, Bossano, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreiro, Aparicio, Adonnino, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Leish, Alexandre, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio), 4 por la negativa (De la Torre, Troya, Suñig, Trujillo) y 3 abstenciones (González García, Pistone, Belaúnde).

El punto 6) fue aprobado por 29 votos a favor (Carvalho, Campos, Apocalipse, Goffi, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, Adonnino, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Montilla, Amalia Octavio), 24 votos por la negativa (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Pires, De la Torre, Bossano, Trujillo, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreiro, Aparicio, Pistone, Alexandre, Rojas, Montilla, Bóveda) y 3 abstenciones (Troya, Suñig, González García).

Se publica por haber obtenido más del 20% de los votos el siguiente texto sustitutivo propuesto por los profesores Ferreiro, Tejerizo, Falcón y Tella y Fernández Yunquera: "El sustituto debe ser el único obligado frente al Fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho".

El resultado de esta votación fue de 32 votos por la afirmativa (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Pires, Goffi, Alfonso, Betancourt, Godoy, Bossano, Trujillo, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreiro, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto, Vázquez Mata, Pangrazio, Rojas, Bóveda, Aguerrevere), 16 votos por la negativa (Leyva, De la Torre, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José

Octavio, Montilla) y 7 abstenciones (Apocalipse, Gómez, Troya, Suing, González García, Alexandre, Amalia Octavio).

Se publica por haber obtenido más del 20 % de los votos el siguiente texto sustitutivo del punto 6) propuesto por la delegación argentina: "El sustituto debe ser el único obligado frente al Fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acasamiento del presupuesto de hecho, reconociendo que ciertas legislaciones los caracterizan de forma distinta".

El resultado de la votación fue el siguiente: 21 votos por la afirmativa (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Pires, Goffi, González García, Tejerizo, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Ferreiro, Aparicio, Adonnino, Pistone, Fausto), 27 votos por la negativa (Alfonso, Leyva, Betancourt, Godoy, De la Torre, Bossano, Trujillo, Merino, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Belaúnde, Leish, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere) y 7 abstenciones (Apocalipse, Gómez, Troya, Suing, Menéndez, Alexandre, Amalia Octavio).

El punto 7) fue aprobado por 51 votos a favor (Díaz, Bulit Goñi, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Leyva, Gómez, Betancourt, Godoy, Troya, Suing, Bossano, Trujillo, González García, Menéndez, Yebra, Fernández Yunquera, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Ferreiro, Aparicio, Pistone, Vázquez Mata, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Toval, Belaúnde, Leish, Alexandre, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Shaw, Varela, José Octavio, Rojas, Montilla, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio), 3 por la negativa (Alfonso, De la Torre, Tejerizo) y 2 abstenciones (Adonnino, Fausto).

Se publica por haber obtenido más del 20% de los votos el siguiente texto que estaba incorporado como primer párrafo de este numeral en el proyecto elevado por la Comisión: "Las figuras de los agentes de retención y percepción tienen naturaleza propia específica distinta de aquella de la sustitución, por lo cual no pueden ser considerados sustitutos".

El resultado de la votación fue de 17 votos por la afirmativa (Leyva, Gómez, Troya, Suing, González García, Fernández Yunquera, Merino, Pistone, Vázquez Mata, Toval, Valdés, Faget, Peirano, Mazz, Costa, Varela, Montilla), 36 votos

por la negativa (Díaz, Bulit Gofí, Bértola, Casás, Spisso, Villegas, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Goffi, Alfonso, Betancourt, Godoy, De la Torre, Bossano, Trujillo, Menéndez, Tejerizo, Yebra, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Ferrales, Aparicio, Pangrazio, Mur Valdivia, Grellaud, Manini, Belaúnde, Leish, Alexandre, José Octavio, Rojas, Bóveda, Aguerrevere, Amalia Octavio) y 3 abstenciones (Adonnino, Fausto, Shaw).

Se transcribe a continuación un *memorandum* redactado por el Relator General, Dr. Eusebio González García, y leído en la sesión plenaria donde se consideró este tema, sobre lo ocurrido en el debate que tuvo lugar en la Comisión con relación al tema del sujeto pasivo del impuesto al valor agregado:

Memorandum

Puede sorprender a la Asamblea que siendo el tema del Sujeto Pasivo del IVA uno de los grandes problemas abordados en las distintas Ponencias nacionales, comunicaciones y, consiguientemente, también en el resumen del Relator General, no aparezca recogido en las recomendaciones que la Comisión de Trabajo presenta. Debo confesarles que el primer sorprendido es quien les habla; pero para que no parezca que la omisión obedece a descuido o desidia de la Comisión, es necesario dejar constancia de que la Comisión trabajó, discutió y polemizó ampliamente sobre el tema, llegándose a presentar hasta cuatro proyectos alternativos, que en último término, por renuncia de dos de los proponentes, quedaron reducidos a los dos que a continuación se citan:

Propuesta del relator general

Particulares dificultades presenta la delimitación del sujeto pasivo contribuyente en el caso del IVA, por la sencilla razón de que en este impuesto se ha roto el tradicional hilo conductor que une la capacidad económica, el hecho imponible y el pago de la deuda tributaria. Al disociarse la realización del hecho imponible de la capacidad jurídicamente gravable a través del mecanismo de la repercusión legal obligatoria, las soluciones dogmáticas hasta el presente conocidas resultan poco satisfactorias para explicar el fenómeno

descrito, por lo que se hace necesario una mayor profundización en su estudio e intentos de sistematización.

Proyecto sustitutivo de los doctores Alberto Faget y José Bordolli

En los impuestos cuyo hecho generador es un negocio en el que intervienen diversos sujetos, el legislador se encuentra habilitado para gravar la capacidad contributiva de uno de ellos a quien, en consecuencia, designa como único contribuyente.

Esta calidad no se pierde por el hecho de que la ley imponga la discriminación del impuesto en la documentación respectiva, ni por la eventual traslación económica que ese contribuyente realice a su contratante.

La propuesta del Relator General obtuvo trece votos y la de los doctores Faget y Bordolli diez, pero siendo necesarios catorce votos para que una propuesta de la Comisión pueda prosperar, y no siendo posible llegar a ningún acuerdo de compromiso entre ambas posiciones, el Reglamento por el que se rigen las Jornadas impide en este momento cualquier solución distinta a la escueta relación de los hechos que acabo de someter a su consideración.

2) Tema II: El IVA en los negocios internacionales

Las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

Vistas:

La relatoría general preparada por el doctor Mauricio A. Plazas Vega, las ponencias nacionales presentadas por Alberto M. Gorosito (Argentina), Antonio C. Rodríguez Do Amaral (Brasil), Carlos A. Ramírez Guerrero (Colombia), Gabriel Casado Ollero (España), Piero Filippi (Italia), Javier Luque Bustamante (Perú), Mario A. Alexandre (Portugal), Raúl D'Alessandro (Uruguay), las comunicaciones técnicas preparadas por Daniel M. Schwartzman (Argentina), y Domenicantonio Fausto y Mario Laccisotti (Italia), y las deliberaciones realizadas por la comisión designada constituida por José Luis Shaw (Presidente), Ramón Falcón y Tellu (secretario), el relator general, los ponentes nacionales y

comunicantes antes mencionados, y Jorge Gebhardt, Vicente Amaya Mantilla, Juan Pablo Godoy Fajardo, Luis de la Torre, Guillermo Grellaud, José Manuel Tejerizo, Pablo Sergio Varela, Addy Mazz y Sidney Apocalipse.

Considerando:

Que es necesaria la neutralidad y transparencia del impuesto sobre el valor agregado (IVA) en los negocios internacionales.

Recomiendan:

1. Las legislaciones nacionales deben garantizar la deducción inmediata del IVA soportado, incluido el correspondiente a bienes de inversión (base económica tipo consumo) y que la tasa nominal coincida con la tasa efectiva (cálculo por fuera).

2. Las legislaciones nacionales deben regular los diferentes aspectos del hecho generador del IVA de forma tal que no dé lugar a distorsiones en los negocios internacionales. Para tal fin:

2.1. Debe regularse con precisión el aspecto espacial del hecho generador de acuerdo con un criterio general que tenga en cuenta que el Estado que debe percibir el impuesto es aquel en el cual se verifica el consumo.

2.2. Por regla general la prestación de servicios debe entenderse ejecutada en el lugar en que el prestador tenga su sede, porque usualmente coincide con el de la utilización del servicio.

2.3. Sin embargo, y sin perjuicio de otras reglas especiales, los servicios deben entenderse ejecutados en la sede del destinatario cuando éste sea un sujeto sometido al impuesto y los utilice para las necesidades de su actividad. En tal caso, si quien ejecuta el servicio no está establecido en el país sede del destinatario, debe atribuirse la condición de sujeto pasivo a este último.

2.4. De existir zonas francas u otros enclaves fiscales, deben regularse de forma clara y precisa las operaciones que tengan su origen o destino en los mismos.

2.5. Deben establecerse reglas claras en relación con el momento de realización del hecho generador, en particular para los contratos de tracto sucesivo y los contratos a plazo.

2.6. Debe permitirse a los administrados conocer con suficiente antelación las modificaciones al régimen del impuesto, para que puedan considerarlas en sus transacciones económicas.

3. Para hacer efectiva la regla de tributación en destino y asegurar la plena neutralidad del IVA en las operaciones internacionales, son necesarias las siguientes medidas en relación con las exportaciones:

3.1. Exonerar con carácter general las exportaciones de bienes y todos aquellos servicios que vayan a utilizarse fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo previsto en el punto 5.1 siguiente.

3.2. Reconocer al exportador el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado, incluso antes de la exportación efectiva, en cuanto pueda demostrarse el destino de los bienes a la exportación.

3.3. Extender dicho derecho a los servicios mencionados en el punto 3.1 anterior, incluso cuando de realizarse en el interior del país estarían exentos.

3.4. Asegurar al sujeto pasivo la recuperación de los saldos a su favor, a través de mecanismos eficaces, como la devolución en un plazo breve o la compensación automática con deudas del sujeto pasivo frente al ente público.

3.5. Establecer, mediante intereses de mora o por otra vía, una compensación adecuada cuando se produzcan dilaciones en el reconocimiento o ejecución de las devoluciones.

3.6. Establecer, de ser necesaria, una adecuada indexación, con el fin de evitar toda carga financiera al exportador.

3.7. La deducción del IVA soportado debe hacerse según el método específico, y cuando ello no sea posible, total o parcialmente, deberán establecerse reglas de prorrata o de determinación proporcional del IVA deducible, tomando como referencia un período suficientemente significativo, vgr. el año anterior, sin perjuicio de la posterior regularización.

4. En relación con las importaciones de bienes, debe asegurarse que el gravamen sea equivalente al que pesa sobre los bienes similares producidos en el país; a estos efectos, debe procurarse evitar las distorsiones que pueden generar los mecanismos de exoneración distintos del de tasa cero. El mismo tratamiento se acordará a los servicios.

5. En los acuerdos de libre comercio y en las organizaciones supranacionales de integración conviene además:

5.1. Coordinar las respectivas legislaciones internas del IVA a fin de evitar todo caso de doble imposición o de no imposición. Para ello, deben gravarse las prestaciones de servicios a que se hace referencia en el punto 3.1 anterior, cuando el destinatario establecido en otro país miembro sea un consumidor final.

5.2. Armonizar la normativa interna, mediante la elaboración de una ley marco o directiva, y aproximar las tasas, especialmente si se pretende pasar a un sistema de gravamen en origen.

5.3. Mantener los controles fiscales en frontera en tanto no se haya logrado un grado de armonización suficiente y establecido el gravamen en origen.

Resultado de la votación:

La resolución que antecede fue votada globalmente con el siguiente resultado: 37 votos a favor (Gebhardt, Schwartzman, Lamberti, Díaz, Altamirano, Zino Colanino, Schneir, Carvalho, Campos, Apocalipse, Plazas, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godey, Bossano, Trujillo, Tejerizo, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Adonnino, Fausto, Pistone, Vázquez Mata, Luque, Padrón, Brigneti, Delgado, Zurunaga, Callier, Alexandre, Faget, Albacete, Varela, Shaw, Valdés), 2 votos en contra (De la Torre, Pangrazio) y 5 abstenciones (Pérez, del Castillo, Garrido, José Octavio, Montilla).

Posteriormente se tomó también votación sobre el considerando de la resolución transcrito en el texto que antecede que arrojó el siguiente resultado: 40 votos por la afirmativa (Gebhardt, Lamberti, Díaz, Altamirano, Zino Colanino, Schneir, Carvalho, Campos, Apocalipse, Pérez, Plazas, Ramírez, Alfonso, Leyva, Gómez, Betancourt, Godey, Suing, Bossano, Trujillo, Tejerizo, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, Del Castillo, Adonnino, Fausto, Vázquez Mata, Luque, Padrón, Brigneti, Delgado, Zurunaga, Callier, Alexandre, Faget, Albacete, Varela, Shaw, Valdés), 3 por la negativa (De la Torre, Pangrazio, Garrido) y 3 abstenciones (José Octavio, Montilla, Aguerrevere).

También se tomó votación individual sobre la recomendación 2.2 por cuanto —a iniciativa de la delegación peru-

na— se agregó en el texto proyectado por la Comisión, la parte final que dice: "porque usualmente coincide con el de la utilización del servicio". El texto completo de la recomendación 2.2 fue aprobado por 23 votos a favor (Carvalho, Campos, Apocalipse, Pires, Pinzas, Ramírez, Alfonso, Leyva, Betancourt, Godey, Vázquez, Mata, Luque, Padrón, Brigneti, Delgado, Zuzunaga, Caller, Alexandre, Faget, Albaceta, Varela, Shaw, Valdés), 20 votos por la negativa (Gebhardt, Lamberti, Díaz, Altamirano, Zino Colanino, Schneir, Gómez, De la Torre, Suñig, Bossano, Trujillo, Tejerizo, Calvo Ortega, Falcón y Tella, Merino, del Castillo, Adonnino, Fausto, Pangrazio, Garrido) y 3 abstenciones (José Octavio, Montilla, Aguerrevere).

LECCIONES

EL GÉNERO DE LOS INCIDENTES

CARLOS ESPÓSITO

*"Temo decepcionarle si le doy una explicación,
pero tengo por costumbre no ocultar mis métodos,
ni a mi amigo Watson ni a nadie que demuestre
un interés inteligente en ellos".*

A. C. Doyle, *Los Hicólogos de Reigate*¹

Las cuestiones de método en Derecho Internacional han sido objeto de mucha reflexión y últimamente han surgido también algunas propuestas metodológicas "innovadoras". En ciertas universidades extranjeras se han llevado a cabo cursos opcionales de *incidentes* para el estudio del Derecho Internacional. Los iniciadores de esta experiencia fueron Michael Reisman y Andrew Willard, que impartieron un seminario sobre "incidentes" internacionales, que luego se convirtió en un libro llamado *International Incidents: The Law that Counts in World Politics*². El libro citado podría ser un estudio más sobre

¹ He recogido la cita del trabajo de T. Seebeck y J. Umiker Seebeck, "Ya conoce Usted mi Método": Una Conferencia entre Charles S. Ferris y Sherlock Holmes, 1990. Para los aficionados a las historias de Baker Street y del método de Holmes, ver la magnífica compilación de U. Eco y T. Seebeck (eds.), *El Signo de los Tres*, traducción de E. Busquets, 1989.

² Reisman, M. - Willard, A. (eds.), *International Incidents: The Law that Counts in World Politics*, 1987; sobre el tema pueden verse los comentarios de R. Falk, "The Validity of the Incidents Genre", *Yale J. Int. L.*, vol. 12, 1987, pp. 376-385, y Bowett, D. W., "International Incidents: New Genre or New Delusion?", *ibidem*, pp. 386-395. Ver también Chinkin, C. M., y Sedurka, R., "Learning about International Law through Dispute Resolution", *KCLQ*, vol. 40, 1991, pp. 529-550; estos últimos organizaron un

el análisis y la identificación de normas internacionales a partir de ciertos hechos relevantes de la realidad internacional, si no fuera porque los editores instan a "crear un nuevo género y establecer un nuevo paradigma" en el estudio del Derecho Internacional³. En consecuencia, de acuerdo con esta teoría, los incidentes se convertirían en una nueva unidad epistémica para el estudio del Derecho Internacional.

¿Qué es un incidente? Reisman define un "incidente" como "un conflicto abierto entre dos o más actores en el sistema internacional. El mismo debe ser percibido así por otros actores fundamentales y ser resuelto de alguna forma que no sea judicial. Finalmente, y de importancia extrema, su resolución debe proveer alguna indicación de qué es lo que las élites consideran una conducta aceptable en una variedad de procesos efectivos"⁴. Willard es más directo al definir un incidente: incidente es "una situación que crea, clarifica o cambia las expectativas de las élites frente a las normas internacionales"⁵.

Para Reisman, el incidente se diferencia de lo que conocemos como la *práctica*⁶ de los Estados en que el primero no examina una serie de actos de los Estados para establecer la existencia de una norma internacional, sino que considera las acciones de aquéllos a partir de un solo evento, es decir, el incidente. Puede decirse que esta distinción es una de las más controvertidas de la teoría de los incidentes, porque aquí divergen las diferentes tendencias que en Derecho Internacional existen sobre el valor de la práctica de los Estados en general y como elemento material de la costumbre. No entraremos en una discusión detallada sobre el problema de la costumbre como fuente de Derecho Internacional. Sin embargo, creo necesario, para lograr los objetivos de este trabajo, dejar constancia de las líneas generales de divergencia que existen en relación a la costumbre como fuente del Derecho Internacional.

curso en la Facultad de Derecho de la Universidad de Sidney, que si bien estuvo basado en parte en el método de los incidentes, no puede asimilarse por completo, porque se trataba de un curso de resolución de controversias internacionales, en el que se incluía a los medios jurisdiccionales.

³ Reisman - Willard, *op. cit.*, p. 16.

⁴ *Ibid.*, p. 15.

⁵ *Ibid.*, p. 29.

⁶ Reisman - Willard, *op. cit.*, p. 16; Brownlie, *Principles of Public International Law*, 1990, ps. 4-11.

Coincido con parte de la doctrina en afirmar que costumbre es sinónimo de *Derecho internacional general* en el Derecho internacional⁷. Ello implica erigir a la costumbre en la fuente principal⁸ del Derecho Internacional. En este sentido, Bin Cheng dice que "costumbre internacional, en el uso general del término hoy, significa en realidad *Derecho internacional general*, el cual no corresponde necesariamente al uso tradicional del término "costumbre", porque está claro que el *consuetudo* no es un requisito⁹. La frase transcripta nos muestra también que no hay acuerdo sobre los elementos constitutivos de la costumbre. Si, siguiendo la línea del profesor Cheng, aceptáramos que la costumbre sólo necesita de la *opinio iuris* para ser una fuente de Derecho Internacional general, sería mucho más complicado establecer una diferencia clara entre la determinación del Derecho a través de un incidente frente a la que obtenemos por medio de la constatación de una *opinio iuris*. Esto es así, porque la postura mencionada conlleva la posibilidad de una costumbre instantánea¹⁰. La tesis de Cheng, en una palabra, es afirmar que sólo la *opinio iuris generalis* es el elemento constitutivo de la costumbre, mientras que la práctica (*consuetudo*) es evidencia de la que comúnmente se llama Derecho internacional consuetudinario¹¹.

⁷ Cheng, B., "Custom: The future of general state practice in a divided world", en Macdonald y Johnston (eds.), *The Structure and Process of International Law*, 1983, pp. 512-554.

⁸ ¿Existe una jerarquía normativa en Derecho Internacional público? ¿De qué sirve? ¿Cuáles son los criterios jurídicos para determinarla? Para una visión desde la Teoría General del Derecho ver: Ruiz Miguel, A., "El principio de jerarquía normativa", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 24, 1988, pp. 128-154.

⁹ *Ibid.*, p. 548.

¹⁰ *Ibid.*, p. 526, donde Cheng pone a la Declaración de Barcelona de 1921 como un ejemplo de este tipo de formación de una costumbre. Además, ver su artículo "United Nations Resolutions on Outer Space: 'Instant' International Customary Law?", en *Indian Journal of International Law*, vol. 9, 1965, pp. 23-68 (reimpresa en B. Cheng [ed.], *International Law: Teaching and Practice*, 1962, pp. 237-262).

¹¹ "On the nature and sources of international law", p. 223, en B. Cheng [ed.], *International Law: Teaching and Practice*, 1962. El autor cita en esa página una descriptiva frase del profesor Jennings: "The time has surely come to recognize boldly that it is not custom at all, and never was". Ver, también, las conclusiones de "United Nations Resolutions on Outer Space: 'Instant' International Customary Law?", *loc. cit.*, p. 260 de la reimpresión.

Una vez establecida esta primera incertidumbre, hay que preguntarse cuáles son las unidades epistémicas que se utilizan para el estudio del Derecho Internacional. Esta es la pregunta que guía el trabajo introductorio del profesor Reisman, quien acusa a los que nos dedicamos al Derecho Internacional de construir nuestra ciencia sólo a partir de los textos. Para Reisman los incidentes internacionales brindan la posibilidad de convertirse en una nueva unidad epistémica para el estudio del Derecho Internacional mucho más rica que las decisiones de árbitros y de jueces de tribunales internacionales. Parafraseando a Oliver W. Holmes, diríamos que para Reisman el "Derecho Internacional son las profecías sobre lo que los actores relevantes de la escena internacional harán en un incidente".

La riqueza de los incidentes consiste en que no se basan en el estudio de lo que tradicionalmente se han llamado las fuentes formales del Derecho, sino en la respuesta de ciertos actores principales de la comunidad internacional frente a un evento crítico. Lo que se pretende es ir más allá de lo meramente institucional, probadamente inefectivo en el campo de las relaciones entre Estados, dirigir la mirada hacia lo que *realmente* tiene importancia en la toma de decisiones internacionales, las verdaderas normas, según Reisman, del Derecho Internacional.

En este punto, ya podemos introducir algún matiz sobre las consecuencias que, según mi entender, surgen de la adopción del método de los incidentes, en el sentido de que la aplicación de este método implicaría decir que el sistema institucional internacional no es efectivo. Yo diría que si bien hacer esta afirmación es posible, es mucho mejor decir que la efectividad del aparato institucional internacional es menor a la que existe en algunos Estados, donde el respeto a la regla del Derecho es usual y los sujetos pueden ser compelidos a respetarla¹². Por otra parte, si lo que se pretende es ir del análisis de las sentencias judiciales y laudos arbitrales hacia el estudio de los incidentes, alegando que los primeros elemen-

¹² Que ésta es la interpretación que el mismo Reisman parece adoptar se desprende del ejemplo de la ineficacia del sistema jurídico formal veneratoriano durante el siglo XIX, que el autor nos describe en su artículo (ps. 8-9).

tos son insuficientes para la determinación del Derecho, no habría ningún inconveniente, porque ese estudio se convertiría en una vía más de indagación de lo que los Estados, órganos creadores de Derecho, opinan que debe ser el Derecho Internacional (*opinio individualis iuris generalis*). A nivel internacional, no obstante, esa opinión individual de cada Estado debe tener el consenso general de la comunidad internacional para convertirse en una norma de Derecho Internacional general, es decir, debe gozar de una *opinio generalis iuris generalis*.

No obstante, la pretensión es presentada como algo más ambicioso, Reisman afirma que "las expectativas normativas que los analistas políticos infieren de los eventos son la sustancia de gran parte del Derecho Internacional contemporáneo"¹³. El profesor Reisman, en coherencia con la escuela de Yale, distingue entre expectativas de autoridad y de control¹⁴. Las expectativas de autoridad son ideas sobre cómo debe ser ejercido el poder; mientras que las expectativas de control son ideas sobre cómo el poder es ejercido de hecho. Pero, ¿cuál es la fuerza normativa de las expectativas de los analistas políticos internacionales? Una respuesta podría ser que las expectativas de los analistas tendrán una fuerza normativa directamente proporcional a la coincidencia que las mismas presenten con el poder político en un momento dado. El problema, sin embargo, sigue existiendo, porque lo fundamental es resolver las eventuales contradicciones entre el poder y el Derecho¹⁵ —a menos que consideremos al poder político como Derecho sin más, idea con la que no simpatizo. En definitiva, en mi opinión, el requisito del consenso general de los Estados sigue siendo necesaria.

¹³ *Ibid.*, p. 5.

¹⁴ Sobre esta terminología, que pretende liberarse de los prejuicios establecidos en otras más comunes, ver Virginia J. Lea L., vol. 8, 1988, pá. 188 y sigs.

¹⁵ Rosalyn Higgins, en su artículo sobre la identidad del Derecho Internacional, reflexiona sobre el problema del poder y su relación con la autoridad. La profesora Higgins afirma, frente a los que sostienen que las relaciones internacionales se ocupan del poder y que el Derecho Internacional se ocupa de la autoridad, que "el Derecho Internacional se interesa por la integración de poder y autoridad"; ver "The identity of international law", en B. Cheng (ed.), *International Law: Teaching and Practice*, 1982, pá. 27-44 e "Integrations of authority and control", en Reisman, W. M., - Weston, B. (eds.), *Towards World Order and Human Dignity*, 1976.

Para terminar esta breve nota, hago más las conclusiones del profesor Bowett¹⁶. Este autor sostiene, en concordancia con nuestra argumentación, que el género de los incidentes no es tan nuevo como podría suponerse; y, segundo, que el estudio de los incidentes internacionales es sólo un complemento útil de los métodos tradicionales de estudio del Derecho Internacional, idea que también se deduce de la posición arriba defendida.

Estas conclusiones no obstan para considerar que la utilidad del incidente como alternativa para la determinación del Derecho es, sin embargo, grande. Esto es así porque el incidente, después de todo, no es una sentencia de legalidad de una conducta de un determinado actor. Es, más bien, un intento de identificación de las normas que realmente estuvieron en juego en un evento determinado a través del estudio de la reacción de todos los demás actores¹⁷. En este sentido, puede decirse que la investigación de los incidentes cubre espacios que otras vías de identificación del Derecho Internacional no abarcan. Los cursos de incidentes, en consecuencia, pueden ser de gran ayuda para la determinación del Derecho Internacional autointerpretativo frente al Derecho Internacional judicial o judicial.

¹⁶ *Op. cit.*, ps. 394-395.

¹⁷ Reisman - Willard, *op. cit.*, p. 22.

EL CONTINENTALISMO SUDAMERICANO

MARIO EDGARDO ROJAS

I. SUDAMÉRICA POR LATINOAMÉRICA

He optado por la utilización del no tan frecuente término sudamericano en lugar del habitual *latinoamericano* sobre la base de las consideraciones que —respecto de la integración regional— efectúa Juan Carlos Agrólla. En efecto, el maestro piensa que México difícilmente se sustraiga a la integración económica norteamericana con los EE.UU. y el Canadá, y esta circunstancia provocará a la postre el abandono de un destino común con sus pares de raíz cultural latinoamericana. En cuanto a la América Central, teniendo a México integrado en el bloque norteamericano, difícilmente pueda sustraerse a la atracción centripeta que este bloque ejercerá sobre toda la región. Por otra parte, los EE.UU. no permitirán que su tradicional "patio trasero" deje de pertenecerles para pasar a integrarse con el bloque relativamente independiente de los demás países latinoamericanos del Sur. Por lo tanto, encuentra Agrólla que es probable se concrete el histórico ideal del siglo XIX de una Sudamérica unida en vez del ideal de este siglo de una "Patria Grande" latinoamericana. Por estas razones he preferido referirme a las perspectivas de una posible confederación sudamericana antes que a una unión latinoamericana, que aunque más deseable, estimo como menos probable por los intereses aludidos.

II. PLANTEO DEL PROBLEMA

El nacionalismo es la ideología justificadora de la estructura de dominación de las modernas sociedades nacionales, surgidas en Occidente a fines del siglo XVIII¹. Sin embargo, esta experiencia histórica, producto típico de la modernidad, está —juntamente con ésta— llegando a su fin: “a finales del siglo XX el Estado-nación es económica, militar, cultural y ecológicamente anticuado” (Glotsz)². El advenimiento de la “era del continentalismo” (Perón)³ —breve paso previo al universalismo— es el fenómeno que estamos viviendo y analizando.

Los recientes casos de la “Tormenta del Desierto” y la intervención en Haití, son las primeras y aún rudimentarias manifestaciones de un sistema de dominación planetario. Por ello en el presente se manifiestan tres estructuras de dominación simultáneas: 1) la sociedad nacional, sistema dominante aunque en crisis y declinación; 2) los bloques continentales, sistema emergente y vigoroso en etapa de consolidación económica y —en el caso de la Unión Europea— con significativos avances en su organización política; 3) un rudimentario

¹ Respecto de la época de aparición temporal de la nación moderna están de acuerdo casi todos los autores especializados en el tema, ubicándola —como se dice en el texto— a fines del siglo XVIII, tomando como punto de partida la Revolución francesa o la norteamericana. A la suma algunos expositores toman como fecha inicial a la Inglaterra de fines del siglo XVII, considerando a ésta como la primera nación moderna. “Pero sólo a fines del siglo XVIII se convirtió el nacionalismo, en el sentido moderno de la palabra, en un sentimiento generalmente reconocido que modela en grado creciente la vida pública y privada” sostiene Hans Kohn, en *El Nacionalismo: su Significado y su Historia*, FCE, México, 1948, p. 19. “Sólo en el siglo XIX, Europa y América, y en el siglo XX, Asia y África, los pueblos se identificaron con la nación...”, *op. cit.*, p. 12. Por otra parte, autores tan caracterizados como Elis Kedourie (1960) y Anthony D. Smith (1971) coinciden en la fecha de fines del siglo XVII. Pretender que el moderno concepto de nación va más allá de la Revolución Gloriosa, forma parte de la ideología (en el sentido de falsa conciencia) del nacionalismo.

² Citado por Dehrendorf, Ralf, *Reflexiones sobre la Revolución en Europa (Carta Pensada para un Caballero de Varsovia)*, Emecé, Barcelona, 1969, p. 156.

³ Perón, Juan D., Discurso pronunciado en la sede de la Confederación General del Trabajo, el 30-VII-1973, en *Discursos y Mensajes del Gral. Juan D. Perón (junio a octubre de 1973)*, Secretaría de Prensa y Difusión de la Presidencia de la Nación, ps. 23 y 25.

asome de estructura de dominación mundial, sobre la base de un Estado nacional *sui generis* militarmente hegemónico: los Estados Unidos. Esta interpretación sufre una seria prueba en el equívoco comportamiento adoptado hasta septiembre de 1995 por la superpotencia del Norte en el conflicto desatado por el imperialismo serbio. Parecería que cuando no están en juego directa o indirectamente los intereses norteamericanos, los EE.UU. vuelven a la doctrina Monroe. En Irak estaba de por medio el petróleo y Haití forma parte de su ya tradicional "patio trasero". En cambio Yugoslavia no parece tener para los EE.UU. ningún interés inmediato y de ahí su reticencia en adoptar un claro papel de gendarme en el conflicto balcánico.

El Estado-nación es y debió constituirse como Estado unitario⁴. Esto sucede aun en aquellos países que asumen nominalmente formas federales, como es el caso de la Argentina, la República Federativa del Brasil, los Estados Unidos de América y el resto. Los Estados nacionales federales no han pasado del papel. Ello por la imposibilidad de constituir la estructura de dominación nacional respetando las particularidades regionales —intrínsecamente incompatibles— excepto en sistemas confederales. El continentalismo emergente posibilita superar paulatinamente las artificiales unidades nacionales —en tanto procesos históricos— para permitir el resurgimiento de las regiones antropológico-culturales. Las sociedades nacionales se han plasmado históricamente en torno a una región hegemónica que no logró integrar ni en el plano económico-social, ni en el cultural, a las regiones periféricas que le sirvieron de apoyo a su mayor desarrollo relativo. Las regiones interiores de las sociedades nacionales son unidades sociales más auténticas que —confederadas— pueden plasmar el valor democracia, de manera más real y eficaz que en el actual Estado-nación centralizado⁵. A la Europa de las patrias con la que soñara De

⁴ Respecto de la contradicción entre nación y federalismo, pueden verse las irrefutables afirmaciones de Schmitt, Carl, *Teoría de la Constitución*, Revista de Derecho Privado, Madrid, añ. pa. 438 y sgtes., Schmitt llama —a países como la Argentina, Brasil, Venezuela, México y los EE.UU.— Estados federales sin fundamentos federales, porque el Poder constituyente reside en el pueblo como un todo y no en el pacto federal entre Estados, lo que "es a todas luces un concepto contradictorio" (op. cit., p. 448).

⁵ Sobre la relación democracia-descentralización, pueden leerse con provecho las apreciaciones de Kelsen, Hans, *Teoría General del Derecho y el Estado*, 2ª ed., UNAM, México, 1958, pp. 371 y sigs.

Gaulle —basada en la unión de los Estados nacionales— Latinoamérica puede oponer como modelo alternativo de mayor valor axiológico y funcional, la Confederación de regiones antropológico-culturales.

III. UN MODELO TEÓRICO

Juan Carlos Agulla elabora un modelo de los agrupamientos sociales *ad nativitatem*⁶ que utilizaremos como marco teórico para el presente trabajo. Al modelo teórico elegido, su autor lo denomina *histórico-genético*, caracterización adecuada, por cuanto: a) toma de los sociólogos enciclopedistas la idea de que se trata de formas sociales *históricas* en cuanto a su estructura; y b) de los sociólogos analíticos toma la idea de que se trata de *conceptos* en cuanto a su función⁷. De esta forma abre la posibilidad de que el modelo sea secuencial. La tipología usada no es más que un instrumento de interpretación de la realidad y no coincide —como todo tipo ideal weberiano— sino idealmente con los datos empíricos en cuanto éstos siempre mostrarán —en distinto grado— desviaciones del modelo utilizado⁸.

⁶ Entre los agrupamientos sociales que diferencian socialmente a los individuos, se distinguen aquellos que lo hacen desde su nacimiento (*ad nativitatem*), como por ejemplo, la familia, el país o el estrato social —ya sea casta, estamento o clase— y que tienen como característica la de que condicionan de manera casi indelible a cada persona, de los otros a los que se incorpora al ser humano a lo largo de su vida (*ad vitam*), como son las asociaciones voluntarias de todo tipo. En los primeros la diferenciación social es *ascriptiva*, ya que irremisiblemente se pertenece a ellos al entrar en la vida, en tanto que en los segundos, siempre existe la posibilidad de salir de ellos. Cf. Agulla, Juan Carlos, *La Promesa de la Sociología*, 4ª ed., Ed. de Belgrano, ps. 187 y sigs.

⁷ Agulla, Juan Carlos, *op. cit.*, p. 221; en general, sobre la totalidad del tema que aquí se trata, ver Cops. II y X.

⁸ "El método científico consistente en la construcción de tipos, investiga y expone todas las conexiones de sentido irracionales, afectivamente condicionadas, del comportamiento que influyen en la acción, como 'desviaciones' de un desarrollo de la misma 'construido' como puramente racional con arreglo a fines. Por ejemplo, para la explicación de un 'pánico bancario' será conveniente fijar primero cómo se desarrollaría la acción fuera de todo influjo de afectos irracionales, para introducir después, como 'perturba-

Para Agulla la sociedad nacional es una realidad europea nueva —en tanto forma de vida social— que aparece históricamente —aunque no necesariamente— a fines del siglo XVIII, a partir de la paulatina desaparición de las comunidades territoriales. Estas comunidades territoriales constituirían —al momento de la aparición de las sociedades nacionales— la forma de vida social propia del medioevo europeo. Abarca casi la mitad de la era cristiana ya que se extiende —esta forma de vida social— a lo largo de más de diez siglos. Ambas experiencias históricas, sociedades nacionales y comunidades territoriales, tienen una estructura de dominación política que define una forma típica de vida social y se asienta al mismo tiempo en tres elementos que la constituyen, a saber: a) un sistema de estratificación social (que en las sociedades nacionales es de clases); b) una estructura de poder (que en la sociedad de clases o nacional, es la burocrática); y c) una ideología nacional justificadora de la misma (que en la sociedad nacional, claustrista, burocrática y racional, es el liberalismo). En el presente trabajo nos ocuparemos —críticamente— sólo de este último elemento, referido —claro está— exclusivamente a las sociedades nacionales. El modelo agulliano —rico como instrumento analítico para conocer la realidad social— permite prever la

ciones, aquellos componentes irracionales. De igual modo procederíamos en la explicación de una acción política o militar: tendríamos que fijar, primero, cómo se hubiera desarrollado esa acción de haberse conocido todas las circunstancias y todas las intenciones de los protagonistas y de haberse orientado la elección de los medios —a tenor de los datos de la experiencia considerados por nosotros como existentes— de un modo rigurosamente racional con arreglo a fines. Sólo así sería posible la imputación de las desviaciones a las irracionalidades que las condicionaron. La construcción de una acción rigurosamente racional con arreglo a fines sirve en estas cosas a la sociología —en mérito de su evidente inteligibilidad, y, en cuanto racional, de su univocidad— como tipo (tipo ideal), mediante el cual comprende la acción real, influida por irracionalidades de toda especie (afectos, errores), como una desviación del desarrollo esperado de la acción racional". Weber, Max, *Economía y Sociedad*, T. I, FCE, México, 1944, Cap. I, Ficha n° 134 del Servicio de Documentación de Sociología de la Facultad de Filosofía y Letras de la UBA, p. 3. Para una muy didáctica y completa exposición de la obra y del pensamiento de Max Weber, véase Agulla, Juan Carlos, *La Experiencia Sociológica*, T. II, Instituto de Derecho Público, Ciencia Política y Sociología de la Academia de Ciencias de Buenos Aires, ps. 385 y sigs. El texto transcrito de Weber también puede hallarse en esa misma obra, ps. 408-409.

evolución de la estructura de dominación en la forma de vida social que se avecina y el mismo Agulla encuentra ya atisbos emergentes en algunas sociedades nacionales actuales, en las que la estratificación social deja de ser clasista para ordenarse por niveles de status ocupacionales y la estructura de poder pasa —de burocrática— a ser tecnocrática.

IV. LA IDEOLOGÍA JUSTIFICADORA

Retomando la consideración del elemento ideológico de justificación del poder, para Agulla esta ideología es el liberalismo. El *ideario* que explica racionalmente —y justifica— la nueva estructura de dominación emergente a fines del siglo XVIII es el liberalismo, en tanto da razón de la sociedad civil (política) con sus leyes naturales fundadas en la libertad individual y contrapuesta al Estado. Sin embargo, la justificación de la sociedad civil (política) se realiza a través del contrato social. Según esta interpretación, la sociedad civil (política) genera una obligación *ex contractu* en tanto el gobernante —a diferencia del padre que ejerce la dominación doméstica— tiene que justificar su autoridad, ya sea por la voluntad de Dios o por la voluntad de los hombres que han celebrado un contrato legitimando el poder. En esta concepción, lo que justifica el paso del estado de naturaleza a la sociedad civil (política) es el pacto social. Pero aquí surge un problema. Es frecuente justificar la sociedad por el recurso al pacto sin profundizar demasiado a qué tipo de pacto nos estamos refiriendo. Aquí sostengo que el pacto esencial no es el tipo de contrato que parecería desprenderse de la tesis de Agulla —el *pactum subjectionis*— que es el que celebran los individuos frente al Estado (propio de la ideología liberal). Por el contrario, la justificación de la autoridad estatal está dada por el *pactum societatis* que es el que convierte a una *multitudo* en un *populus* o —al se quiere— por el *pactum unionis* que interpreta a los dos anteriores (*societatis* y *subjectionis*) como uno solo.

Para el liberalismo, el principio que legitima el poder político es solamente el consenso prestado a través del pacto social. Su exposición clásica está en el *Segundo Tratado sobre*

el *Gobierno Civil* de John Locke⁹, donde desde el subtítulo se aclara de modo terminante el objetivo de la tesis que se va a sustentar: *Un ensayo acerca del verdadero origen, alcance y fin del Gobierno Civil*. Locke, en su obra, apunta a aclarar las diferencias entre los distintos tipos de dominación y a refutar a quienes las confunden en un único tipo. Para el filósofo inglés, la dominación política tiene características particulares que la hacen claramente distinguible de la dominación doméstica o —en palabras del mismo Locke— de la que posee “un padre sobre sus hijos, un amo sobre sus siervos, un esposo sobre su mujer, y un señor sobre su esclavo”¹⁰. En definitiva Locke —y con él, el liberalismo clásico— sostiene que el poder político —a diferencia del doméstico— necesita de la aceptación de los sometidos al mismo para tener legitimidad. De ahí su necesidad de justificar —mediante el contrato— el origen del gobierno civil (político). Pero Locke en este punto se refiere al origen del poder y no a su alcance. Es más frecuente considerar el contrato social desde el punto de vista de la ideología liberal, en el que se pone el acento en el alcance —limitado— del poder político. Es mediante el pacto social que el individuo pone límites al poder al no permitirle ir más allá de ciertas funciones —si se quiere— mínimas: es el Estado-gendarme que se limita a dictar la ley que castiga las ofensas y a ser el árbitro que la aplica en las disputas internas. Es un Estado protector de los derechos naturales del individuo y sus poderes no van más allá de lo delegado por los que lo constituyen. El Estado no puede avanzar en materia de libertad de conciencia, ni en materia de propiedad ni en otros aspectos que el individuo se reserva y no entrega al poder estatal. Estas limitaciones surgen del pacto social, pero se refieren al alcance que tiene el poder político respecto de los individuos. Por eso, es distinto el pacto en cuanto al origen del poder. De ahí que origen y alcance, si bien son aspectos ambos que surgen del contrato, deben distinguirse claramente pues tienen características distintas en cuanto a las consecuencias que se pueden extraer válidamente de ellos.

Aunque Agulla no analiza explícitamente el tema ni da mayores precisiones sobre las razones concretas que lo llevan a

⁹ Locke, John, *Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil*, trad. de Carlos Mellizo, Alianza Editorial, Madrid, 1990.

¹⁰ Locke, John, *op. cit.*, p. 34.

sostener como ideología justificadora de la estructura de dominación al liberalismo, podemos razonablemente inferir esas razones a partir de algunos elementos que nos brinda. Dice el maestro: "El Estado, como estructura institucionalizada del poder, era liberal; por eso, no participaba del proceso de desarrollo industrial. Su función se agotaba en la protección y en la garantía de la libre iniciativa y del orden público. Era el 'laissez-faire'"¹¹. Y agrega a continuación: "El liberalismo, como respuesta política, social y económica, que se había plasmado en la así llamada Economía Clásica de Adam Smith y David Ricardo, tenía una fuerza impulsora que a veces, atemorizaba a la misma burguesía. Paulatinamente ese ideario político se fue transformando en una ideología predominante por la presencia de la burguesía en el poder. Y, consecuentemente, empezó a aparecer un nuevo ideario revolucionario: el socialismo como sistema de ideas que pretendía defender al proletariado urbano frente al poder de la burguesía dominante. De cualquier manera, el enfrentamiento del liberalismo, como ideario, se hacía con el tradicionalismo, como ideología que mantenía los estratos sociales estamentales, tomando un carácter cada vez más residual durante todo el periodo hasta 1870"¹². "En consecuencia, las sociedades nacionales se constituyeron en una nueva forma de vida social porque empezaron a integrar una nueva estructura de dominación por entonces emergente y enfrentada a otra estructura de dominación, que se caracteriza por el proceso de integración de una estratificación social clasista, por la organización de una estructura del poder burocrático y por la afirmación de una ideología liberal. Al haberse descubierto esta nueva forma de estructura de dominación que paulatinamente tendía a imponerse, se descubrieron los perfiles de una estructura de dominación que define a las sociedades nacionales"¹³. Nos parece que Agulla apunta al liberalismo en general y no a algún aspecto particular de esta ideología. Por eso pensamos que ha tomado el liberalismo teniendo en cuenta el alcance (limitado) del poder político y no su origen y consecuente justificación de la autoridad.

En rigor todo pacto de sujeción (*pactum subjectionis*) supone, como condición necesaria y previa, la existencia de un

¹¹ Agulla, Juan Carlos, *La Promesa...*, cit., nota 4, p. 69.

¹² Agulla, Juan Carlos, op. cit., loc. cit.

¹³ Agulla, Juan Carlos, op. cit., p. 70.

pueblo (*populus*) como universalidad ya constituida superando la etapa inorgánica de la multitud¹⁴. Este paso de la indiferenciada multitud al orgánico *populus* se realiza, justamente, a través del *pactum societatis* o el *pactum unionis*, que —como se dijo— interpreta a los dos anteriores como uno solo. El *pactum unionis* es el que constituye la nación y es ideado por Hobbes, innovando a este respecto. En este pacto de unión, cada hombre que compone una multitud cede a una persona o una asamblea el derecho al autogobierno que tiene en estado de naturaleza. "Esto es más que consentimiento o concordia; es una verdadera unidad de todos ellos en una e idéntica persona hecha por pacto de cada hombre con cada hombre, como si todo hombre debiera decir a todo hombre: autorizo y abandono el derecho a gobernarme a mí mismo, a este hombre o a esta asamblea de hombres, con la condición de que tú abandones tu derecho a ello y autorices todas sus acciones de manera semejante. Hecho esto, la multitud así unida en una persona se llama República, en latín *civitas*. Esta es la generación de ese gran Leviatán (...) a quien debemos (...) nuestra paz y defensa"¹⁵. La República "es una persona cuyos actos ha asumido como autora una gran multitud, por pactos mutuos de unos con otros, a los fines de que pueda usar la fuerza y los medios de todos ellos, según considere oportuno, para su paz y defensa común"¹⁶. Ya Pufendorf había advertido la diferencia entre ambos tipos de pacto —el *subjectivus* y el *societatis*— y las dificultades que ello entrañaba en la sociedad democrática, que es la que instaura la burguesía al cabo del antiguo régimen, dando así nacimiento a la sociedad nacional.

Por ello sostenemos que la ideología justificadora del poder en las sociedades nacionales no es el liberalismo, sino su consecuencia lógica: el nacionalismo. Son las revoluciones liberales norteamericana y francesa las generadoras de la ideología nacionalista. O quizás la Revolución Inglesa de 1688 pero, indudablemente, en no más allá de estas revoluciones

¹⁴ Sobre el punto véanse Bobbio, Norberto - Bovero, Michelangelo, *Sociedad y Estado en la Filosofía Política Moderna*, 1ª ed. en español, FCE, México, 1986, pp. 87 a 107.

¹⁵ Hobbes, Thomas, *Leviatán*, 2ª ed. corregida, Nacional, Madrid, 1983, p. 267. El destacado es de Hobbes.

¹⁶ Hobbes, Thomas, *op. cit.*, loc. cit.

está la matriz del nacionalismo moderno. Abraham Lincoln dijo: "Hace 87 años, nuestros padres crearon en este continente una nueva nación..." Por su parte, Vicente López y Planes afirma en el *Poema* que es uno de los símbolos oficiales de la Argentina: "Se levanta a la faz de la tierra, una nueva y gloriosa Nación". Si bien es cierto que la Revolución Francesa se hizo en nombre de los derechos del hombre, ella desembocó en la soberanía del pueblo francés, que moralmente fue asumido como *la nación francesa*. "Para Sieyès el punto de partida es la existencia de la nación, es decir de un cuerpo social no constituido políticamente sino ya organizado en relación al estado de naturaleza", nos dice Prélot¹⁷. Para el eminente abate francés, la nación, si bien está hecha de individuos (es incontrovertible que el pensamiento del autor es rotundamente liberal en este punto) constituye un cuerpo combinado distinto de sus partes integrantes, formando una colectividad indivisible que se personifica en el Estado-nación. "La nación existe ante todo, es el origen de todo. Su voluntad es siempre legal, es la ley misma. Antes que ella y por encima de ella sólo existe el Derecho natural"¹⁸. Y anticipándose —a nuestro entender— al decisionismo de Carl Schmitt, sostiene: "Sería ridículo suponer a la nación misma ligada por las formalidades o por la Constitución a que ella ha sujetado sus mandatarios". "La nación se forma por el solo Derecho natural. El gobierno, por el contrario, sólo puede pertenecer al positivo. La nación es todo lo que puede ser por el solo hecho de que es". "La voluntad nacional (...) no tiene necesidad sino de su realidad para ser siempre legal; ella es el origen de toda legalidad". "Ante todo, una nación no puede ni alienar ni prohibirse el derecho de querer; y cualquiera que sea su voluntad, no puede perder el derecho a cambiarla en el momento en que su interés lo exija". "De cualquier manera que una nación quiera, basta que quiera; todas las formas son buenas, y su voluntad es siempre la ley suprema". "La nación existe independientemente de toda regla y de toda forma constitucional"¹⁹.

¹⁷ Prélot, Marcel - Lescuyer, George, *Historia de las Ideas Políticas, La Ley*, Buenos Aires, 1966, p. 295.

¹⁸ Sieyès, Emmanuel, *¿Qué es el Tercer Estado?*, Americanitas, Buenos Aires, 1943, cit. por Vancosi, Jorge R., en *Teoría Constitucional*, T. I, Depalma, Buenos Aires, 1975, ps. 15-28.

¹⁹ *Ibidem*.

V. EL NACIONALISMO

Este sistema de ideas —el nacionalismo— es la base de justificación de casi todo otro sistema de ideas políticas que operan en el marco de cualquier sociedad nacional. Es la ideología contenedora de todas las demás, que funcionan sólo como meros instrumentos en la consecución más plena del indiscutido ideal nacional. Incluso las ideologías de base clasista —como el marxismo— que en principio han negado que la contradicción principal se dé en el plano de las naciones, han concluido por aceptar y adoptar características propias del nacionalismo para poder operar con posibilidades de éxito político en las confrontaciones internas de las sociedades nacionales. La relación (entre nacionalismo y socialismo) ha recorrido, es cierta, un largo camino desde que ambos movimientos anunciaron en 1848 su entrada en la escena europea. Ese año, los fundadores del marxismo pudieron predecir con confianza la socialización de la nación, pero un siglo después parecía más plausible comprobar —de acuerdo con la expresión acuñada por E. H. Carr— la nacionalización del socialismo²⁰.

De esta suerte el nacionalismo o ideología de la nación se ha convertido en "la" ideología que de alguna manera más o menos explícita contiene a todas las demás existentes dentro de la nación. Los argentinos tenemos una expresión famosa que ha pasado a la historia de boca del Presidente Avellaneda, que suelen usar los políticos de tanto en tanto para pretender significar algo trascendente: "Nada hay en la Nación superior a la Nación misma", pretendiendo englobar en ella tanto sea a una Provincia discola, como a una fracción o intereses económicos que reputara extraños²¹. Las particulares circunstancias históricas en las que fuera pronunciada ejemplifica de manera admirable, la ideología nacional, que pretende que la abstracción "Nación" sea un fin en sí misma, y no un instrumento organizacional puesto al servicio de los hombres que la componen.

²⁰ Wright, Anthony W., "Socialism and nationalism", en *The Nation-State, the Formation of Modern Politics*, Martin Robinson, Oxford/Dasil Blackwell, Oxford, 1981.

²¹ Conf. Babay, Fernando L. - Casablanca, Adolfo, *La Sociedad Argentina: En Busca de la Voluntad Popular*, La Ley, Buenos Aires, 1974, p. 104.

El nacionalismo —en tanto ideología— se dice de dos maneras. La primera, la corriente, la común, resume los postulados de un sector de la sociedad nacional que comúnmente se denominan "nacionalistas". Como sostenemos que el Nacionalismo es la ideología sustancial de la sociedad nacional, la "ideología madre" o "continente" de todas las otras que operan dentro de un Estado-nación, debemos tener un cartabón para distinguir a ambas maneras de decirlo: la que corrientemente se entiende por ideología "nacionalista" o nacionalismo a secas, y este otro Nacionalismo que trato de caracterizar y que entiendo es la ideología que subyace en todas o casi todas las demás. El primer nacionalismo, el común (lo escribo con minúscula, como cualquier otra corriente ideológica) es el que se expresa a través de los autores que se autodenominan "nacionalistas". Caracterizar con rigor en qué consiste esta ideología común y corriente nacionalista, está fuera de los límites de este trabajo, razón por la cual me voy a limitar a dar unas pocas definiciones y unos pocos ejemplos particularmente argentinos, los que pueden ser más fácilmente identificados y entendidos por los estudiantes de nuestro país.

Comenzaremos por definirlo, y para ello podemos tomar —al sólo efecto ilustrativo— la definición de Ludovico Incisa que es una de las tantas buenas existentes. Tiene como característica ser lo suficientemente amplia como para abarcar buena parte de las notas constitutivas del nacionalismo, según muchos autores especializados en el tema: "Por nacionalismo se entiende la fórmula política o la doctrina que propone el desarrollo autónomo, autodeterminado, de una colectividad definida según características externas precisas y homogéneas, y considerada como depositaria de valores exclusivos e impercederos (nación). El nacionalismo exige la concentración de las decisiones políticas y económicas, de las elecciones y modelos ideológicos y culturales así como de su proceso de formación en la colectividad en cuestión, la cual se presenta como una entidad con derecho a su propia independencia, a su propia integridad, a su propia identidad, ya sea para emanciparse de condiciones alternativas o conjuntas de dependencia política, de atraso económico o de segregación cultural, ya sea para reaccionar ante amenazas externas de incorporación, alienación o marginamiento"²². Por su parte, uno de los autores más

²² Incisa, Ludovico, *ver* "Nacionalismo", en Bobbio, Norberto - Ma-

insistentemente citado sobre el tema, Anthony D. Smith dice que la teoría nacionalista —que él denomina— *central* se construye a partir de unas cuantas proposiciones fundamentales, que son las siguientes: "1) *La humanidad se halla dividida naturalmente en naciones.* 2) *Cada nación tiene su carácter peculiar.* 3) *El origen de todo poder político es la nación, la colectividad total.* 4) *Para su libertad y autorrealización, los hombres deben identificarse con una nación.* 5) *Las naciones sólo pueden realizarse en sus propios Estados.* 6) *La lealtad al Estado-nación es anterior a las demás lealtades.* 7) *La condición primaria de la libertad y armonía globales es el fortalecimiento del Estado-nación*"³³. Estas características definitorias tan acabadamente expresadas han servido a buena parte de los desarrollos contemporáneos sobre el nacionalismo e incluso han sido criticadas por otro de los autores "fuertes" contemporáneos como lo es Elie Kedourie. Este gran teórico del nacionalismo sostiene: "El nacionalismo es una doctrina inventada en Europa al comienzo del siglo XIX. Pretende suministrar un criterio para determinar la unidad de población adecuada para disponer de un gobierno exclusivamente propio, para el ejercicio legítimo del poder en el Estado y para la organización justa de la sociedad internacional. Dicho en pocas palabras, la doctrina sostiene que la humanidad se encuentra dividida naturalmente en naciones, que las naciones se distinguen por ciertas características que pueden ser determinadas y que el único tipo de gobierno legítimo es el autogobierno nacional"³⁴.

Sólo algunas ideologías —o utopías en términos de Mannheim³⁵— como el pacifismo extremo, el anarquismo o contemporáneamente ciertas corrientes ecologistas, han quedado al margen de sustentar como ideal último de sus postulados la plena realización de la Nación. En este sentido sostiene Anthony D. Smith: "El Estado-nación es la norma de la organización política moderna... Es el fundamento casi indiscutido de

tauci, Nicola, *Diccionario de Política*, 4ª ed., Siglo XXI de México y de España, México, 1986, pp. 1080-1092.

³³ Smith, Anthony D., *Las Teorías del Nacionalismo*, 1ª ed., Península, Barcelona, 1976, p. 49.

³⁴ Kedourie, Elie, *Nacionalism*, Hutchinson University Library, Londres, 1974 (1960). Hay versión castellana agostada; la cita del texto corresponde a la p. 3 de esta versión.

³⁵ Véase Mannheim, Karl, *Ideología y Utopía*, Aguilar, Madrid, 1973.

orden mundial, el objetivo principal de las lealtades individuales, el elemento esencial en la definición de la identidad de un hombre... A tal punto impregna hoy nuestra visión general del mundo, que apenas hay alguien que ose cuestionar su legitimidad²⁸. Parece claro entonces, que hay dos conceptos diferentes operando bajo el término "nacionalismo". El que aquí desarrollamos y analizamos, es el "macro-concepto", si se nos permite el neologismo, y podríamos identificarlo con el "patriotismo", pues —desde cierto punto de vista— opera como un sentimiento difuso que se acerca más a una creencia —al menos en algunos estratos sociales— que a una ideología. El otro, el común, el corriente, es el que identifica a los partidos o movimientos "nacionalistas", más o menos derechistas, o conservadores o inclinados hacia las doctrinas afines con el fascismo. Claro está que esta ideología nacionalista corriente tiene muy diferentes caracteres, según se implante y desarrolle en los países periféricos (más bien de corte revolucionario) o en los países centrales (más bien de corte reaccionario). El Nacionalismo que aquí nos interesa, el difuso o "patriotismo", común a todas las ideologías, tiene como característica no estar desembocadamente estructurado de modo conceptual, ni aparenta tener una armazón lógica o al menos pretensiones lógico-conceptuales, que son características propias de las ideologías corrientes. Claro está que también es una ideología pero más sutil y profunda, de modo que superficialmente no aparece como tal, sino que se reviste de caracteres emocionales.

El nacionalismo es una ideología —como ya se dijo— inventada en Europa y en su prolongación cultural norteamericana durante el siglo XIX. Una de las grandes novedades de este siglo es precisamente el nacionalismo como ideología justificadora del poder. Básicamente consiste en sostener que las naciones son unidades naturales y —como también dijimos— las únicas auténticamente políticas. En consecuencia es el único fundamento moralmente válido del Estado. Es —incluso— la ideología de la modernización en las colonias del imperialismo occidental, esto es, la respuesta política a cambios económicos, políticos, sociales y culturales que tie-

²⁸ Smith, Anthony D., *Theories of Nationalism*, Duckworth, Londres, 1971, p. 2. Hay versión castellana, trad. de Luis Flaquer, ya citada en nota 23. En esta versión, la cita del texto está en p. 27.

nen lugar en las comunidades territoriales periféricas. Como sostiene Coleman para el caso africano, "el nacionalismo es el inevitable producto final del impacto del imperialismo occidental y la modernidad sobre las sociedades africanas"²⁷. De esta suerte, el nacionalismo se visualizó —correctamente a juicio de Hughes— "como el producto de la modernidad, cuando no necesariamente una respuesta inevitable a ella, y también una reacción al régimen colonial"²⁸.

VI. NACIONALISMO Y LIBERALISMO

Obviamente todos los países en los que impera el régimen demoliberal burgués, basan su legitimidad en el nacionalismo, ya que es el liberalismo precisamente el que funda la Nación. La relación entre nacionalismo y liberalismo —tan encontrados enemigos en la política argentina— es tan estrecha e íntima en sus raíces ideológicas que su dilucidación escandalizaría a más de uno de sus respectivos secuaces. En rigor de verdad, los enemigos "políticos" han sido en nuestro país —y no sólo en él— el "nacionalismo" particular y el liberalismo en sus manifestaciones históricas concretas, no el "Nacionalismo" como creencia o ideología de la Nación con el liberalismo en su realización histórica en el siglo XIX, ya que son casi dos caras de la misma moneda. No es ésta la oportunidad de analizar la estrecha ligazón entre el liberalismo y la aparición histórica de la Nación misma. Baste señalar que Hobsbawm, luego de referirse a distintos aspectos de la relación entre la ideología liberal y la nación, sostiene que "la nación moderna formaba parte de la ideología liberal de otra manera. Estaba vinculada al resto de las grandes consignas liberales por la larga asociación con ella más que por necesidad lógica; del mismo modo que la libertad y la igualdad lo están a la fraternidad. Por decirlo de otro modo, debido a que la nación misma era una novedad desde el punto de vista

²⁷ Coleman, James, "Nationalism in tropical Africa", en *American Political Science Review*, t. 48, n.º 2, junio de 1954, p. 426, cit. por Hughes, Arnold, "The Nation-State in black Africa", en *The Nation-State...*, cit., nota 6.

²⁸ Hughes, Arnold, op. cit., p. 163.

histórico, era blanco de la oposición de los conservadores y los tradicionalistas y, por consiguiente, atraía a sus adversarios". "Así era, pues, el concepto de nación y nacionalismo tal como lo veían los pensadores liberales en el apogeo del liberalismo burgués, que fue también la época en que el principio de nacionalidad pasó por primera vez a ser importante en la política internacional"²⁰.

A su vez Perón sostiene: "El sistema demoliberal-capitalista (...) fue creado para servir a la etapa de las nacionalidades, que hoy (...) está terminando para dar nacimiento a la etapa del continentalismo"²¹.

La estrecha relación entre el nacionalismo y la ideología liberal y el naciente capitalismo la pone también de manifiesto el filósofo Jürgen Habermas que lo ubica naciendo precisamente a partir de la caída del Antiguo Régimen juntamente con el surgimiento de la sociedad burguesa: "El nacionalismo, tal como se desarrolló en Europa desde fines del siglo XVIII, es una forma específicamente moderna de identidad colectiva. Tras la ruptura con el *Ancien Régime*, y con la disolución de los órdenes tradicionales de las primeras sociedades burguesas, los individuos se emancipan en el marco de libertades ciudadanas abstractas. La masa de los individuos así liberados se torna móvil, no sólo políticamente como ciudadanos, sino económicamente como fuerza de trabajo, militarmente como obligados al servicio militar y, también, culturalmente como sujetos a una educación escolar obligatoria; que aprenden a leer y a escribir y se ven arrastrados así por el remolino de la comunicación y cultura de masas. En esta situación es el nacionalismo el que viene a satisfacer la necesidad de nuevas identificaciones"²². La cita excede lo que se pretende demostrar en este párrafo —el parto múltiple de nacionalismo y liberalismo— y marca características del Estado-nación que se analizarán a continuación, con relación al Estado nacional argentino. Debe tenerse muy presente lo afirmado por Habermas cuando tratemos la creación de la nacionalidad argentina.

²⁰ Hobsbawm, E. J., *Naciones y Nacionalismos desde 1780*, Crítica, Barcelona, 1991, p. 49.

²¹ Perón, Juan D., *op. cit.*, p. 23.

²² Habermas, Jürgen, *Identidades Nacionales y Posnacionales*, Tecnos, Madrid, 1989, p. 49.

VII. EL NACIONALISMO NO LIBERAL

La Alemania nazi no presumió de ser una democracia liberal, pero un nacionalismo extremo y excluyente pretendió justificar su régimen. Lo mismo ocurrió en la Italia fascista y en la España falangista. En los casos de Alemania y de Italia, la imposición del líder dictador se basó precisamente en la identificación del *führer* o el *duce* con la Nación. Algo similar fue el *Caudillo de España por la gracia de Dios*. En ellos el líder encarna la nación postrada y conduce al pueblo en su lucha reivindicatoria contra los enemigos internos y externos. Dicta Goebbels: "¿Cuál es el fin del nacionalismo alemán? Quiere que, en el futuro, Alemania no sea ya la proletaria del Universo"³². La histórica explosión del genocidio nazi se justificó sosteniendo que los judíos eran los máximos enemigos de la nación alemana. Recuerda Chevallier que Hitler miró con simpatía a Schöenerer —a la sazón jefe del partido nacional alemán o pangermanista— porque tenía precisamente el mérito de ser nacionalista aunque no era lo suficientemente "social" como para arrancar a las masas del marxismo y de ese modo *nacionalizarlas*³³.

Apuntaba Mussolini —para quien el Estado, siguiendo a Hegel, es un absoluto—: "No es la nación la que engendra al Estado (...). Por el contrario, el Estado crea a la nación, dando al pueblo, consciente de su propia unidad moral, una voluntad y, por tanto, una efectiva existencia"³⁴. Si bien, como afirma Nolte, el fascismo no tuvo la capacidad de autoanalizarse³⁵, no caben dudas acerca de su acendrado nacionalismo al extremo de rescatar elementos de la Roma imperial y usarlos ampliamente en su aparato propagandístico y en su universo simbólico, pretendiendo de esta manera establecer una

³² Quentin, D., *Fascism and Grand Capital*, pp. 89-90, cit. por Recalde, José Ramón, en *La Construcción de las Naciones*, 1ª ed., Siglo XXI, Madrid, 1982, p. 108.

³³ Chevallier, Jean-Jacques, *Los Grandes Textos Políticos*, Aguilar, Madrid, 1972, p. 373.

³⁴ Mussolini, Benito, *La Doctrina del Fascismo*, USI, Salamanca, s/f, p. 45.

³⁵ Nolte, E., *La Crisis del Sistema Liberal y los Movimientos Fascistas*, Barcelona, 1971.

absurda conexión histórica del Imperio con la moderna nación italiana. Por su parte, el falangismo español también hace girar su doctrina sobre la nación española. Su devoción por España es tal, que su máximo exponente llega a afirmar que ama a España porque no le gusta²⁶. Ante el extremo de abrazar dos regiones fuertemente separatistas, no se detiene, afirmando: "Nosotros amamos a Cataluña por española, y porque amamos a Cataluña la queremos más española cada vez, como el País Vasco, como a las demás regiones"²⁷. Aunque ambas regiones sean cada vez menos españolas, como lo está señalando la experiencia histórica. Respecto de nosotros, hispanoamericanos, Primo de Rivera no tiene ningún empacho en adoptar un paternalismo imperial como si la gesta de la Independencia no hubiera existido: "América es, para España, no sólo la anchura del mundo mejor abierta a su influencia cultural, sino, como dicen los puntos iniciales de la Falange, uno de los mejores títulos que puede alegar España para reclamar un puesto preeminente en Europa y en el mundo". "Respecto de los países de Hispanoamérica, tendemos a la unificación de cultura, de intereses económicos y de poder. España alega su condición de eje espiritual del mundo hispánico como título de preeminencia en las empresas universales". Esta actitud nacionalista-imperial arrogante es tan profunda que perdura hoy hasta en personalidades españolas de bien ganado prestigio intelectual e insospechadamente democráticas y liberales, y en no pocos argentinos de vocación hispanista²⁸.

En el otro extremo ideológico el nacionalismo también es utilizado con diversos grados de intensidad. Hasta los países comunistas y el mismo marxismo buscó justificarse en el nacionalismo. El gran teórico marxista del problema nacional judío, Ber Borjov sostuvo: "El primer portador del pensamiento nacional —la burguesía (tanto comercial como industrial)— que en su tiempo fue tan pujante y progresista, luchó

²⁶ Primo de Rivera, José Antonio, *Obras Completas*, Madrid, 1954, p. 559, cit. por Fariñas García, Pedro, *El Pensamiento Fundamental de José Antonio*, Acervo, Barcelona, 1977, p. 18.

²⁷ *Ibidem*, *Obras de José Antonio Primo de Rivera*, 2ª ed., Barcelona, 1970, p. 116, en op. cit., nota ant. p. 22.

²⁸ Aludo —entre otros— a los españoles Pedrol Rius, Martí Mingarro y Feces Barba.

enérgicamente contra el viejo régimen y creó un mundo nuevo. No podía ser, por supuesto, la defensora de bases tradicionales: desde sus primeros pasos el nacionalismo no tiene relación alguna con las tradiciones (subrayado del autor). Terriblemente superficiales e ignorantes son los que desprecian al nacionalismo como cosa anacrónica, como cosa reaccionaria o tradicional. El nacionalismo es un producto de la sociedad burguesa; advino junto con ella; privó durante todo el tiempo de su hegemonía; es preciso tenerlo en cuenta lo mismo que a todas las manifestaciones de la sociedad burguesa. Y hablando desde el punto de vista proletario, debemos decir: el proletariado tiene una relación directa hacia el nacionalismo, hacia el patrimonio nacional, hacia el territorio. Ya que el proletariado tiene participación en la producción, está interesado en las condiciones de producción, debe haber un cierto tipo de nacionalismo proletario, y en verdad lo hay²⁹. Es notable que éste sea un teórico que proviene de una corriente de pensamiento que sostiene que las diferencias nacionales son relativas y que está signado por el apoteagma del *Manifiesto* de Marx y Engels: "Los obreros no tienen patria".

Siendo la nación el centro de la teoría y la práctica de la revolución burguesa, es lógico aceptar que su idea se constituyó en la antítesis de la teoría y práctica revolucionaria socialista. El socialismo aparece negando la estructura y la superestructura de la sociedad burguesa. Su propuesta es negativa, crítica del sistema que se propone combatir y destruir y en consecuencia la nación es el concepto central del enemigo contra el que hay que luchar, desentramasándola como la ideología de la clase opresora. Esta concepción inicial que el socialismo tiene del concepto de nación va a ser crucial y significativa durante toda su historia. No obstante lo dicho, los autores están de acuerdo en que si bien la obra de Marx y Engels sirvió para inaugurar el debate, fue demasiado esquemática y superficial para garantizar su futuro desarrollo. En

²⁹ Borzjov, Ben, *Los Intereses de Clase y la Cuestión Nacional*, versión castellana traducida del uzbeko y tomada de Ben Borzjov, su Vida y su Obra, Buenos Aires, s.f., pp. 109-110; en Borzjov, Ben, "Nacionalismo y lucha de clases (1905-1917)", introducción y compilación de José Luis Najenson, en *Cuadernos del Pasado y Presente*, n.º 83, Pasado y Presente, México, 1979, pp. 67-68.

el período clásico anterior a 1917, en el seno de esta corriente de pensamiento tuvo lugar un importante debate sobre el Estado-nación y el nacionalismo a partir de las formulaciones iniciales del creador de la doctrina. En él intervinieron teóricos de la talla de Otto Bauer y Rosa Luxemburg, incluyendo a Lenin y Stalin. Sin embargo, a partir de la creación del primer Estado nacional proletario en 1917, las cosas empiezan a cambiar y el socialismo deberá enfrentarse en el plano teórico con el insoslayable fenómeno de la sociedad nacional. Las luchas de unificación y secesión en la Europa de la primera posguerra, el proceso de descolonización, los pactos nacionales y los más recientes frentes nacionales de liberación de los países del Tercer Mundo, son realidades históricas insoslayables de las que deberán hacerse cargo los intelectuales de orientación marxiana y los políticos marxistas. Surge así una concepción de nación popular que tiene en el socialismo un pilar teórico, en la clase trabajadora su base social y en la práctica revolucionaria su participación histórica. Escándalo entre propios y extraños significó que la revolución social no se diera —según las predicciones iniciales— en los países altamente industrializados, sino que comenzara en una Rusia semifeudal. Más allá de las conquistas del Ejército rojo durante la Segunda Guerra Mundial, el socialismo fue la base teórica de los movimientos de liberación de los países periféricos y ambas circunstancias hicieron necesaria la etapa de una enunciación positiva, afirmativa de las propias tesis acerca de la nación. La sola circunstancia de que los movimientos tercermundistas revolucionarios adoptaran el nombre de Frentes o Movimientos de Liberación Nacional —aunque su ingrediente sustancial fuera fuertemente marxista— hizo que —de hecho— el socialismo tuviera que hacer profundas concesiones teóricas y prácticas a la ideología nacionalista. Su vía de penetración en las masas de los países periféricos se realizó a través de la afirmación de lo nacional. Así, tuvo que distinguir entre el nacionalismo de los países centrales —de carácter reaccionario e imperialista, ideología de la burguesía— y el nacionalismo de los países periféricos, popular y revolucionario. Tupamaros, Montoneros, la ETA, el IRA, el Movimiento de Liberación Argelino, la OLP, el M-19, el Movimiento Farabundo Martí, Camilo Torres, el sandinismo, el Movimiento Tupac Amaru, y otros, adoptaron fuertes componentes de la ideología nacionalista. En nuestro país, los

montoneros fueron una mixtura de la derecha nacionalista fascistoide, la izquierda revolucionaria escindida del aburguesado PC argentino y sectores cristianos predicadores de la teología de la liberación. Para estos sectores el único nacionalismo es el nacionalismo popular (o socialista) y el verdadero socialismo es el socialismo nacional. Y no se usó la terminología que hubiera sido poco menos que ideal —en tanto afirmaba la conjunción de ambos componentes y su posición relativa— por obvias razones que lo hubieran hecho aparecer como identificados con su más opuesta ideología: el nacionalsocialismo⁴⁰. Fuertemente antiimperialistas, identificaban la liberación nacional con la liberación social y a ésta con aquélla a punto tal que ambas eran inescindibles, dos caras de una misma moneda. He aquí al socialismo —acérrimo enemigo del nacionalismo— fundando sus postulados revolucionarios precisamente en su odiada ideología burguesa, claro que reformulada según sus intereses políticos inmediatos y/o su auténtica convicción teórica⁴¹. En este punto es bueno recordar la citada *ut supra* expresión de Carr sobre la "nacionalización del socialismo"⁴².

VIII. LA UNIVERSALIDAD DEL NACIONALISMO

Pero lo fundamental que aquí queremos afirmar es la universalidad doctrinaria del nacionalismo que lo convierte en una suerte de macro-ideología o ideología madre que contiene a todas las demás, incluidas las corrientes extremas del nacionalismo que como el resto, no pone en cuestión la sociedad nacional, sino que tiene otros métodos —más "nacionalis-

⁴⁰ Jauretche, Arturo, "Después de la victoria", en revista *Cuencario*, Buenos Aires, 1973.

⁴¹ Entre los muy interesantes aportes teóricos a esta perspectiva, se destacan los de Juan José Hernández Arregui: *Nacionalismo y Liberación (Metrópolis y Colonias en la Era del Imperialismo)*, Hachés, Buenos Aires, 1969 y Jorge Abelardo Ramos, de cuya abundante producción mencionamos sólo a título de ejemplo *Historia de la Nación Latinoamericana*, 7^ª ed., Peña Lillo, Buenos Aires, 1968. De este mismo autor puede verse "Marxismo para latinoamericanos", discurso pronunciado en la Universidad de San Andrés de La Paz (Bolivia), recopilado en el volumen *El Marxismo de Indiza*, Planeta, Barcelona, 1973.

⁴² Véase § V de este ensayo.

tas" que los otros partidos o movimientos— para realizar el ideal nacional, compartido en última instancia por todas las corrientes político-ideológicas. De modo que no es el liberalismo y ni siquiera la democracia, el fundamento ideológico de la estructura de dominio de las sociedades nacionales, sino el nacionalismo en cualquiera de sus múltiples variantes, ya sea concebido el pueblo todo como el sujeto del comportamiento histórico político, o sólo el proletariado, o el Estado como expresión absoluta de la Nación, un ente mítico suprapopular, o su encarnación en un líder carismático. Recientes estudios están poniendo de manifiesto —en algún sentido— esta universalidad "nacional" del nacionalismo. Así se recuerda que "Jean Touchard proponía a los historiadores del nacionalismo en Francia, distinguir entre el nacionalismo de los nacionalistas (definidos como los que así se declaran) y el nacionalismo societal, nacionalismo vivido pero no sabido, ni siquiera nombrado, digamos de sentimiento"⁴³. Así también Raoul Girardet reitera en disociar ambos nacionalismos, poniendo de manifiesto en su propósito, la existencia de un nacionalismo difuso que profesan —sin darse cuenta la mayoría de las veces— los que se sienten o se dicen orgullosos de ser franceses⁴⁴. La misma observación puede hacerse respecto de los integrantes de cualquier sociedad nacional.

En este punto es claro que el nacionalismo ha dejado de ser ya una estructura conceptual más o menos articulada y opera —en la mayor parte de la población— como una "creencia". Como primera aproximación acude el pensamiento de Ortega y Gasset sobre las creencias colectivas, esto es, lo que él llama los dogmas sociales. ¿Es acaso la nación moderna una creencia en el sentido orteguiano? ¿Estamos en presencia de lo que él denomina un dogma social? Sin duda que el sentimiento de pertenencia a una sociedad nacional se encuentra en lo más profundo de la arquitectura de nuestras vidas: vivimos en nuestra nacionalidad y que por eso mismo no solemos pensar en ella, pues "pensamos en lo que nos es más o menos

⁴³ Taguieff, Pierre-André, "El nacionalismo de los 'nacionalistas'. Un problema para la historia de las ideas políticas en Francia", en *Teorías del Nacionalismo*, compilación de Gil Delanoé y Pierre-André Taguieff, 1ª ed., Paidós, Barcelona, 1993, ps. 63 a 180.

⁴⁴ *Op. cit.* en nota anterior, p. 68.

cuestión. Por eso decimos que tenemos estas o las otras ideas; pero nuestras creencias, más que tenerlas, las somos⁴⁶. Somos argentinos antes bien que tenemos la idea de la Nación argentina. Para Ortega "lo decisivo en este asunto es que, cualquiera sea la creencia de cada uno de nosotros, encontramos ante nosotros constituida, establecida colectivamente, una vigencia social, en suma, un estado de fe"⁴⁷. Nuestra vigencia social, es la Argentina; nuestro estado de fe, la argentinidad. Resonancias de esta misma idea las podemos hallar en Mallén: "Yo no sentía a la Argentina en cualesquiera de los posibles modos de hacer en ella; la sentía de otra manera, la sentía siéndola"⁴⁸. Paradójicamente Ortega —que tanto ha reflexionado sobre el tema— nos ha dejado un sutil pensamiento sobre la nación escribiendo sobre mitología: "Mitología es el aire de ideas que respiramos a toda hora; son los pensamientos espontáneos que van por las calles de las urbes como canes sin dueño; son los prejuicios de las madres y las pardas consejas que cuentan las nodrizas; son los lugares comunes de la prensa y de los oradores. Pero son también mitología las creencias básicas de que parte nuestro edificio espiritual, las tendencias intelectuales que constituyen el empujón inicial recibido del ambiente por nuestra conciencia infantil; es el módulo decisivo, el ritmo mental que penetra íntegramente nuestra estructura psicológica, atmósfera omnipotente e irradiante, siempre y dondequiera eficaz, sustancia colectiva de que los individuos somos sólo variaciones. Una mitología es un pueblo. La mitología en que nacemos es nuestra fatalidad y nuestro determinismo. Ella nos separa, nos incomunica con lo más íntimo con los otros hombres de los otros grupos"⁴⁹. Esta es tal vez una de las páginas más brillantes escritas vez alguna sobre la Nación, aunque en ella ni siquiera se la menciona.

Ya ubicada la nación como una idea más cercana a la fe que a la razón, cabe traer a colación el pensamiento de Arnold Toynbee al respecto. Dice el pensador británico que "el

⁴⁶ Ortega y Gasset, José, *Historia como Sistema*, 4ª ed., Revista de Occidente, Madrid, 1958, t. VI, p. 18. El destacado es nuestra.

⁴⁷ Ortega y Gasset, José, *op. cit.*, *loc. cit.*

⁴⁸ Mallén, Eduardo, *Historia de una Pasión Argentina*, Secretaría de Cultura de la Nación con Corregidor, Buenos Aires, 1994, p. 73.

⁴⁹ Ortega y Gasset, José, "La guerra, los pueblos y los dioses", en *O.C.*, t. I, p. 418.

nacionalismo —el culto al poder colectivo de un Estado nación local— fue una importante religión occidental poscristiana, que los pueblos abrazaron con mayor intensidad que cualquier otra religión moderna. Llegó a ser una religión mundial. Hoy existen alrededor de ciento cuarenta Estados locales, (debe tenerse en cuenta que esto está escrito antes de 1976) oficialmente soberanos, cada uno de los cuales es un dios que posee el divino derecho de cometer toda suerte de atrocidades. Un Estado local soberano no está sujeto a las leyes humanas ni en teoría ni en la práctica. Convento en que a partir de la Segunda Guerra Mundial se ha debilitado, sin embargo, el culto de los Estados-naciones locales⁴⁹. Estas rotundas afirmaciones de Toynbee respecto de la moralidad del Estado-nación parecen el eco de similares afirmaciones de Ernest Renan en su famosa conferencia sobre la nación: "Suelo decirme que yo sería el más insoportable de los hombres (si fuera) un individuo que tuviera aquellos defectos considerados en las naciones como cualidades; un individuo que se alimentara de vanagloria, que fuera envidioso, egoísta, pendero, que nada pudiera soportar sin sacar la espada. Pero todas estas disonancias de detalle desaparecen en el conjunto. ¡Pobre humanidad! ¡Cuánto has sufrido!"⁵⁰.

IX. EL CASO DE LA NACIÓN ARGENTINA

Ahora bien, la nación moderna se construye a partir de un Estado que unifica territorios y poblaciones bajo una misma estructura dominante. Para tomar un ejemplo —y sólo uno— de una sociedad nacional construida con apreciable éxito en cuanto a la formación de una conciencia nacional, vamos a referirnos al caso argentino. La Argentina no es un país tan "natural" como Japón ni tampoco tan "artificial" como Yugoslavia. Digamos, es una nación relativamente "construida" a partir de elementos no extremadamente heterogéneos pero tampoco sustancialmente homogéneos. La organización

⁴⁹ Toynbee, Arnold J. - Ikeda, Daiisaku, *Escoge la Vida*, Ernest, Buenos Aires, 1980, p. 182.

⁵⁰ Renan, Ernest, *¿Qué es una Nación?*, Alianza Editorial, Madrid, 1987, pp. 84-85.

del Estado moderno argentino se realiza en un período de tres décadas (1852/1880). A partir de la consolidación del Estado nacional comienza —por obra de la llamada Generación del '80— la construcción de la sociedad nacional argentina. Más allá de sus errores y discutibles valores, no podemos negar que es un buen ejemplo típico de construcción de una sociedad nacional a partir de la creación o consolidación de un Estado. Es innegable el éxito alcanzado por esa eficiente y cínica generación que no ahorró esfuerzos ni traiciones para construir una nación en desiertos y selvas, en montañas y ríos de todos los climas, apropiándose de territorios ajenos, sometiendo a pueblos libres —genocidio incluido— y destruyendo las culturas ancestrales. Pero la moderna sociedad nacional argentina fue erigida, con la sangre de propios y el sudor de extraños, venidos de los más diversos y pobres lugares de Europa y el Oriente medio. Con ese material humano diverso, junto al indio vencido y al gaucho mestizo sojuzgado, esa generación lúcida e inescrupulosa edificó la Nación argentina a imagen y semejanza de una Europa inexistente en Sudamérica. Pero lo hizo. Tal vez a contrapelo de los espacios y de los tiempos, pero en eso consiste la construcción de una nación: un ámbito jurídico-político único para el desarrollo de una economía única en manos de una clase dirigente que elabora —fundamentalmente a través de la educación— una ideología que justifica ese estado de cosas ante el resto de la población más o menos sometida en el ámbito territorial conquistado. La fuerza primera construye el ámbito sobre el cual se ejercerá la dominación; luego la educación la justificará por medio de la ideología. Siguiendo en esto a Weber, sostiene Natalio Botana: "El monopolio de la violencia, el hecho por el cual un centro de poder localizado en un espacio reivindica con éxito su pretensión legítima para reclamar obediencia a la totalidad de la población afincada en dicho territorio, es la característica más significativa de una *unidad política*"⁵¹. Esta unidad política a la que alude Botana, en la modernidad, es el Estado-nación. Y continúa diciendo este autor: "De un modo u otro, por la vía de la coacción o por medio del acuerdo, un determinado sector de poder, de los múltiples que actúan en un hipotético espacio

⁵¹ Botana, Natalio R., *El Orden Conservador*, 2ª ed., Sudamericana, Buenos Aires, 1986, p. 26 (El subrayado es del autor).

territorial, adquiere control imperativo sobre el resto y lo reduce a ser parte de una unidad más amplia. Este sector es, por definición supremo; no reconoce, en términos formales, una instancia superior; constituye el centro con respecto al cual se subordina el resto de los sectores y recibe el nombre de poder político (o como se leerá más adelante, poder central)⁶⁸.

En el caso argentino a partir de la creación o consolidación del Estado moderno, se opera sobre la realidad a través de distintos instrumentos todos tendientes a cumplimentar los requisitos mínimos para constituir una sociedad nacional similar a las sociedades nacionales europeas, de las que es copia. Para ello se vale —entre otros— de instrumentos jurídicos y la puesta en práctica de la normativa creada. Tiene particular relevancia un pequeño pero muy importante conjunto de leyes que son las que —sin dudas— generan la Nación Argentina. Ellas son: la Ley de Educación Común 1420 (1884), que unifica la enseñanza mínima en todo el territorio poniendo especial énfasis en la historia nacional (indiscutida) y el idioma nacional (único). La Ley de Subvención a las Provincias para la Educación Primaria 2737 (1890), a través de la cual se presiona a los Estados particulares para implementar la enseñanza primaria y se los controla a través del otorgamiento de subsidios a ese fin. La Ley de Organización del Ejército 4031 (1901) que establece el servicio militar obligatorio (conocida como la Ley Ricchieri). La Ley de Escuelas Nacionales en las Provincias 4874 (1905), instrumento básico de “desfederalización” del país y que se conoce como Ley Láinez por ser su autor el senador Manuel Láinez.

El teniente general Ricchieri, propulsor de la ley que lleva su nombre, era un hijo de italianos que estudió en Bruselas y luego realizó buena parte de su carrera militar en Alemania. Obviamente su mentalidad europea lo llevó a concebir un ejército “argentino” hecho a imagen y semejanza de los de aquel continente. Esta ley fue fundamental en la educación y creación de la conciencia nacional. Se unificó bajo una misma bandera y una misma emoción mística tanto al hijo del judío ucranio, como al del gallego o napolitano católicos, junto al ortodoxo eslavo, el indioamericano panteísta, algún catalán agnóstico, un suizo protestante o un alemán ateo. Unificó no sólo bajo una misma bandera y una misma

⁶⁸ *Ibidem*, ps. 26-27. (Lo destacado en la cita es del autor).

emoción patriótica (de una patria que en rigor etimológico sólo lo era del indio o del gaucho, ya que el resto tenía sus *padres* en Europa). Pero sí eran todos miembros iguales de una nación en cuanto habían nacido en un mismo territorio nacional⁵³. La ley 1420 y su implementación unificó la visión de un pasado ideal de doctores civilizados y buenos contra caudillos bárbaros y malos, como en las peores películas. Una historia casi ridícula con héroes de cartón, hechos tergiversados, interpretaciones interesadas, pero herramienta indispensable para la construcción de una sociedad nacional⁵⁴. Buena o mala, linda o fea, verdadera o falsa, esa "Historia de Grosso" de nuestros abuelos hizo a la formación de la conciencia nacional. Convirtió a los italianos en argentinos en una sola generación, como dijo poco tiempo ha, Alain Touraine. Y junto con ellos a los españoles, sirios, franceses, irlandeses, portugueses, alemanes, libaneses, vascos, rusos, polacos, checos, húngaros, lituanos, croatas, serbios, griegos, turcos, daneses, bielorusos, suizos y suecos. Escuela y ejército, o sea un ejército de hijos de analfabetos alfabetizados y bastante bien instruidos y una escuela de práctica y emoción patrióticas, fueron los pilares de la construcción de la nacionalidad argentina. A ello luego se agregarán la Ley Sáenz Peña de sufragio universal, el tango y el fútbol: la conciencia nacional se habrá logrado plenamente.

X. EL FRACASO NACIONAL ARGENTINO

En cambio, el Estado nacional unitario argentino no ha conseguido la integración regional ni la homogeneización cul-

⁵³ Esta perspectiva entre patria y nación, puede invertirse. De este modo podría considerarse que la nación pertenece al concepto concebido como principio del *ius sanguinis* en tanto es "nacido" de; desde este punto de vista, se puede aceptar que el "nacido" de alemanes, por ejemplo, sigue siendo alemán aun cuando su alumbramiento se produzca en América. Siempre en esta perspectiva opuesta a la del texto, podríamos decir que la patria se identifica con el principio del *ius soli* porque en ella están los padres, recién venidos pero que en este suelo quedarán a su muerte. Esto, crea, es el sentido que habitualmente le dan los argentinos más o menos recién llegados, al término patria.

⁵⁴ Véase la cita de Habermas en el § VI de este ensayo.

tural. Este último fracaso de homogeneización —a punto de convertirse desgraciadamente en éxito por el uso intensivo de las nuevas tecnologías de comunicación masiva— es reconfortante en cuanto cada expresión cultural enriquece el acervo de todos los hombres y la civilización humana. Pero la falta de integración regional, el mantenimiento y profundización de las diferencias de desarrollo político, económico, social y cultural entre la región hegemónica puerto-pampeana (en definitiva la constructora de la Argentina)⁶⁵ y el resto de las regiones del interior, ha sido un factor frustrante del destino personal de millones de argentinos y la más patente prueba de la plena vigencia de una injusticia social indignante en un país tan rico en recursos naturales como pobre en igualdad de oportunidades sociales.

XI. LA IDEOLOGÍA NACIONALISTA EN EL CENTRO Y EN LA PERIFERIA

Esta situación no es más que la reproducción a escala nacional del fenómeno colonial producido por Occidente a escala mundial. Occidente pretendió que su propia historia fuera la historia del mundo, que su propia civilización fuera la Civilización Única con C mayúscula, ignorando todas las demás. Esta errónea concepción de la unidad de la civilización ha recibido de uno de los más grandes historiadores occidentales —Arnold J. Toynbee— un tratamiento excepcional —a mi juicio definitivo para la historiografía— y a él me remito⁶⁶. Pero Occidente no logró integrar como miembros plenos de la civilización mundial por él liderada a los países periféricos de quienes se sirvió para alcanzar su desarrollo industrial y tecnológico. Tampoco logró —esto felizmente— apagar del todo los fuegos de las culturas no occidentales, aunque su aplanadora tecnológica aún lo intenta empobreciendo la humanidad con la amenaza de imponer su cultura, en tantos aspectos admirable como en tantos otros francamente deplorable.

⁶⁵ Agulla, Juan Carlos, *Estudios sobre la Sociedad Argentina*, 2ª ed., Ed. de Belgrano, Buenos Aires, 1984, pp. 18-19.

⁶⁶ Toynbee, Arnold, *Estudios de la Historia*, T. I, 1ª ed., 3ª reimp., Emecé, Buenos Aires, 1981, t. I, pp. 175-215.

En el nivel de las sociedades nacionales, el fenómeno se reproduce en escala proporcional. Una región hegemónica —en nuestro caso la puerto-pampeana— elabora el proyecto nacional y ejerce el colonialismo correspondiente en las regiones de su periferia, de las que extrae las fuentes de su progreso pero que no integra sino sólo en la medida imprescindible para mantener una relación de liderazgo aceptable y aceptado. Sólo el mantenimiento de la ideología y creencia nacional permite —en el caso argentino— mantener la cohesión central sin provocar el crecimiento de fuerzas centrifugas que apunten a la secesión de las regiones interiores postergadas, política, económica, social y culturalmente.

XII. EL CONTINENTALISMO

La conformación de los bloques continentales pueden corregir la artificialidad relativa de las sociedades nacionales. El aparente conflicto que se presenta hoy en los procesos de integración es, por un lado, el mantenimiento de las identidades nacionales y, por el otro, la delegación de facultades —que se consideran del resorte soberano de las naciones— a las nuevas formas gerenciales supranacionales. La integración continental amenaza degradar la tan celosa soberanía nacional. Pero en los hechos ésta ya no existe. Piénsese solamente en casos como los desastres ecológicos de Chernóbil o el del Mar del Norte; la violación de los espacios aéreos nacionales por la multitud de satélites de todo tipo incluidos los de carácter militar y ofensivo; los flujos económicos globales y las consecuentes tomas de decisiones por el G-7; las imposiciones del FMI más allá de cualquier voluntad nacional; las reservas del nacionalismo británico al Tratado de Maastricht por el temor exagerado (aunque no demasiado) de convertir a Su Majestad británica en un simple súbdito de la Unión Europea; la inagotable presencia militar de la OTAN, guste o no a los Estados Mayores nacionales europeos, etcétera.

Sin embargo, la estructura de dominación de las sociedades nacionales resistirá —tal vez durante alguna centuria— su paulatino reemplazo por la estructura continental y el universalismo. De la misma manera que aún hoy quedan como formas residuales monarquías en la periferia o mera-

mente formales en los países centrales, así permanecerán en breve plazo histórico las sociedades nacionales.

Las ventajas comparativas que tenemos los latinoamericanos respecto de la Unión Europea al construir nuestro continentalismo son las siguientes: identidades nacionales no tan agresivamente formadas y tampoco tan logradas como las principales europeas —que constituyen el núcleo de la Unión Europea— y en consecuencia más fáciles de superar en un proceso de integración. Ausencia de guerras espantosas como las vividas por los integrantes de la Unión Europea salvo excepciones más leves y casi totalmente cicatrizadas. Una sola lengua general, en cuanto tanto el portugués como el castellano constituyen un solo idioma —en su estructura conceptual y analítica— con meras diferencias formales y de pronunciación. Lo importante es que pensar en castellano y pensar en portugués es idéntico, en tanto que pensar en danés y pensar en griego son formas lógico-conceptuales sustancialmente distintas.

La solución al supuesto conflicto entre la integración y la nacionalidad consiste en aceptar la artificialidad de nuestros ámbitos espaciales nacionales. Un porteño —por ejemplo— tiene mayor afinidad cultural con un montevidense o un porto-alegreño que con un coya humahuasqueño, no obstante que los dos primeros tipos humanos pertenecen a sociedades nacionales diferentes y el coya —nominalmente— es argentino. Este a su vez se sentirá en su mismo ámbito cultural tanto en La Quiaca como en Villazón (Bolivia) —así como el porteño en Montevideo—, en tanto el porto-alegreño podrá sentirse totalmente cómodo en Buenos Aires y realmente extraño en la Amazonia indígena o en la pobreza —abrumadora para él— de la negritud nordestina. ¿Hay un solo Brasil? Sí; sólo con la magia de su fútbol. En lo demás ese semicontinente contiene —en términos muy groseros— al menos tres "Brasiles": el europeo de las regiones sur y sudeste, el africano nordestino y el indígena amazónico. ¿Hay una sola Argentina? Sí; sólo con los goces y las sombras de Maradona. Ni la Patagonia, ni la Pampa húmeda ni el histórico NOA, ni Cuyo ni el Noroeste, son regiones culturalmente homogéneas entre sí.

El tan temido peligro de la pérdida de identidad de los pueblos ante los procesos de integración no consiste en la pérdida de las identidades nacionales, sino más bien en lo con-

trario. El mantenimiento de los mitos y ritos propios de las sociedades nacionales es lo que ha ahogado y ahoga las naturales diferencias de las regiones antropológico-culturales que las constituyen. Sólo la paulatina superación de la ideología del nacionalismo permitirá rescatar y vigorizar la personalidad cultural de los pueblos. El advenimiento de la era del continentalismo a través de los procesos de integración puede permitir la adquisición de una creciente autonomía política de las regiones interiores que deberían ser, en el futuro, las unidades políticamente autónomas que se confederarían en el bloque continental sudamericano.

Es muy importante destacar que la conformación de una confederación continental sudamericana o latinoamericana de ninguna manera puede consistir en la adopción del mismo modelo de la sociedad nacional. Si de eso se tratara estaríamos trasladando el esquema nacional a territorios más amplios y poblaciones más vastas conformando una suerte de gran nación. Sería la *Patría Grande* de la que tanto se habló en las pasadas décadas en la Argentina y otros países sudamericanos. Sería el mismo modelo histórico-genético de Agulla de las sociedades nacionales, sólo que de mayores dimensiones. Un mero cambio cuantitativo. En definitiva, esto ya se ha dado en los Estados Unidos de América, en la Unión Soviética y en el mismo Brasil, que son naciones de dimensiones continentales, tanto por su población como por su extensión territorial.

En cambio el resultado de los actuales procesos de integración inicialmente económicos —con rápidas consecuencias sociales— es la conformación de un modelo histórico-genético diverso del actual, que podríamos caracterizar como confederaciones continentales. Es posible que estas confederaciones continentales tengan un sistema de estratificación social basado en los status ocupacionales y una forma de poder tecnocrática, como sostiene Agulla⁵⁷. La propuesta aquí levantada es un modelo histórico-genético distinto, no basado en una estructura de dominación impuesta desde la región hegemónica a las regiones periféricas, como es el modelo nacional. Aquí se trata de la construcción de una estructura de dominación que partiendo de las regiones antropológico-culturales autónomas

⁵⁷ Agulla, Juan Carlos, *La Promesa de la Sociología*, cit., ps. 236-237.

se eleve mediante libre confederación a una unidad política mayor —poder delegado de excepción— dependiente de sus partes preexistentes constitutivas. En definitiva, se trata de alcanzar la *reducción a la unidad* (política) como la llama Botana —siguiendo a R. Braun—⁵⁸ a través del acuerdo y no de la imposición violenta, que es una de las notas características de la unidad política que se constituye como Estado-nación.

La ideología justificadora de este tipo de dominación será el federalismo democrático, único en condiciones de justificar éticamente el poder, a esta altura de la conciencia moral de la humanidad.

La ventaja que presenta el modelo aquí propuesto de *confederaciones regionales* respecto del adoptado por la Unión Europea es solución al enfrentamiento de las dos poderosas fuerzas que operan en la actualidad: la de la integración y la de los pequeños nacionalismos que afloran en diversas partes del mundo. Ambas fuerzas, si bien en dirección contraria, actúan —como señala Toffler—⁵⁹ conjuntamente contra el modelo de la sociedad nacional, por encima y por debajo de la misma. La solución europea se basa en la unión de las naciones que no resignan el concepto decimonónico de soberanía. Este camino retarda el proceso histórico y puede desviar un resultado de mayor valor axiológico y funcional. En cambio la *confederación regional* permite la autodeterminación de los pueblos y la descentralización en la toma de decisiones —lo que significa democracia real y posible— al tiempo que no obstaculiza el proceso de integración de los bloques continentales. No obstante haber iniciado nuestro proceso de integración muchos años después que Europa, tal vez pueda salir desde la periferia sudamericana un modelo de unidad que mejore sustancialmente el inicial, para libertad de los pueblos y justicia a los hombres que los integran.

⁵⁸ Botana, Natalio R., *op. cit.*, p. 26.

⁵⁹ Toffler, Alvin, *La Tercera Ola*, 2ª ed., Plaza y Janés, Barcelona, 1986, ps. 363-381.

ENSAYOS

LA PRENSA ANTE LA CORTE SUPREMA ¿LIBERTAD O PODER?

MAXIMILIANO A. BATISTA

COMENTARIOS PREVIOS

En el presente trabajo hacemos un análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación acerca de la libertad de prensa. Hemos elegido un período restringido: el de la Corte ampliada en 1990 hasta la actualidad (1995).

Los fallos analizados son trece y constituyen los decisiones más representativas que sobre el tema se dictaron en ese lapso¹.

En primer lugar analizaremos cuestiones meramente formales (estilo, directivas y argumentos). A continuación trataremos en forma comparada los fallos que se refieren a medios gráficos y los que se refieren a la televisión. Luego expondremos la concepción que la Corte tiene de la prensa en la sociedad actual y del estado post-social, con algunas interpreta-

¹ "Yago, Jorge *c/* Ediciones La Urraca", 19-XI-1991, Fallos, 314:1617; "Abad, Manuel", 7-IV-1992, Fallos, 315:632; "Ekmeleddin, Miguel *c/* Sobovich, Gonzalo", 7-VII-1992, L.L., 1992-C-549; "Tavares, Flavio", 19-VIII-1992, Fallos, 315:1899; "Servici de Cobria, María", 8-IX-1992, E.D., 149-245; "Pérez Arriaga, Antonio *c/* Arte Gráfica Editorial Argentina", 2-VII-1993, D.J., 1994-A-130; "Granada, Jorge *c/* Diarios y Noticias", 26-X-1993, L.L., 1994-A-237; "Triacca, Jorge *c/* Diarios y Noticias", 26-X-1993, L.L., 1994-A-246; "Ramón, Julio A.", 26-XI-1993, E.D., 156-303; "Espínosa, Pedro Francisco *c/* Herrera de Noble, Ernestina", 27-X-1994, causa E. 100XCVI; "Suárez, Facundo *c/* Chersashny, Jorge", 4-V-1995, causa S.721.XXIV; "Rodríguez, Heracio D.", 30-V-1995, causa R.62.XXV.

ciones sobre su sustrato. Planteamos, además, una hipótesis sobre la impunidad de la prensa.

Por último, aclaramos que este trabajo no pretende ser una exposición doctrinaria, sino una explicación realista de las tendencias de la Corte y su manera de expresarlas.

a) *Algunas cuestiones de estilo*

La Corte busca siempre un equilibrio. En esta materia, el equilibrio al que se tiende es el de la libertad de prensa por un lado, y el derecho a la intimidad y el honor por el otro. Existe un mismo modo para lograrlo, a pesar de sentenciar en favor de uno u otro.

A modo de ejemplo, elegimos el caso (muy citado) *New York Times v. Sullivan*, tal como se lo toma en el caso más favorable (Vago) y en el más desfavorable (Abad) a la libertad de prensa. Existen apreciables diferencias en el estilo al explicarlo.

Vago: "el derecho de prensa no ampara los agravios, la injuria, la calumnia, la difamación". "Los delitos no pueden quedar impunes por el solo hecho de que se ejecuten por la prensa" (c. 11).

Abad: "Aquellos que lograron nuestra independencia creyeron... que la discusión pública es un deber político"; "algún grado de abuso es inseparable del debido uso de cualquier objeto, y en ninguna instancia es esto más cierto que en el caso de la prensa" (c. 6). "La sentencia del a quo ... desprotege el derecho de prensa y lo desampara de las garantías que lo resguardan" (c. 8).

Las transcriptas son frases escogidas de los votos de Barra y Fayt. Obviamente existen frases de ambos estilos en ambos fallos, pero subrayo el predominante. En otras palabras, cuando se falla a favor de la libertad de prensa (sobre todo si el a quo le fue favorable también) se recuerdan todos los deberes y restricciones que conlleva ese derecho. En cambio, cuando se intenta revocar una sentencia contraria al derecho de prensa, se acumulan todos los elogios a éste. De esta forma se alcanza el equilibrio.

b) *Directivas*

Además de las directivas genéricas acerca de varias cuestiones (p. ej., arbitrariedad de sentencias, interpretación de

normas penales), la Corte sienta algunas directivas de interpretación específicas sobre las cuestiones de prensa.

Tomando la clasificación más habitual, utilizada por Wroblewski³, estas directivas son todas constitutivas, es decir, definen cómo debe ser la interpretación. No hemos encontrado directivas metodológicas (reglas sintácticas, gramaticales, etc.), probablemente porque las normas en cuestión (arts. 14 y 32, Const. Nac., y arts. 13 y 14, Pacto AJCR) no susciten dudas al respecto.

Dentro de las constitutivas, las que sienta y usa la Corte son de contenido y finalidad. No se mencionan problemas de competencia y procedimiento.

Las directivas de finalidad (a qué fin debe tender la interpretación) muchas veces se confunden con los argumentos teleológicos y resulta difícil separarlos. En todo caso, podemos mencionar que todo lo dicho acerca de la "función social" de la prensa (v. ap. d) Argumento teleológico) es válido aquí también. La ley debe interpretarse cuidando de no atentar contra el cumplimiento de esa tarea, que es el fin y razón de ser de la prensa, según afirma la Corte. Esta es una directiva negativa, pues se dice de qué forma no se debe interpretar.

Las directivas de objeto son más abundantes y constituyen todo un sistema de interpretación. Aparecen en todos los fallos, los cuales citan la misma jurisprudencia o equivalente. Tomamos en voto de la mayoría en Pérez Arrango (Barra, Fayt y Cavagna Martínez), porque en pocos considerandos se expone claramente dicho sistema. Encontramos en él directivas positivas y negativas:

1) Positivas: a) las restricciones, sanciones o limitaciones al derecho de prensa son de interpretación restrictiva (c. 11);

b) las normas y circunstancias relevantes deben interpretarse con especial cuidado para impedir el entorpecimiento del ejercicio del derecho de prensa (c. 6).

2) Negativas: a) no se debe usar una interpretación excesivamente literal, que conduzca a un ritualismo desmedido (c. 14);

³ Cfr. Wroblewski, J., *Constitución y Teoría General de la Interpretación Jurídica*, Civitas, Madrid, 1985.

b) no se debe entender que hay impunidad o privilegio o que el derecho de prensa y, por ende, el de información sean derechos superiores (c. 8).

En general, los más proclives a enunciarlas son Barra, Fayt y Levene, pero aclaramos que no debe considerárselos como los creadores, porque muchas de ellas son citas de fallos bastante anteriores. Si podría atribuírseles el mérito de haberlas organizado y sistematizado, al definir una especie de "Código de interpretación" que es seguido a rajatabla por la Corte.

Respecto del derecho de réplica, en *Elmekdiján* la Corte (mayoría) sienta una directiva al recomendar que "se evite una interpretación extensiva del instituto que lo torne jurídicamente indefendible y ponga en peligro el regular ejercicio del derecho de información" (c. 32). Esta directiva es una forma que tiene la mayoría de protegerse de los argumentos apagógicos (v. *infra*, punto e) en que la minoría se explaya.

Hay otras directivas específicas, cuya aceptación generalizada por la Corte no podemos asegurar: por ejemplo, en *Servini de Cubría* se dice que "las restricciones a la libertad de difusión de ideas deben ser interpretadas según un grado de intensidad decreciente desde la televisión hasta el libro y la prensa" (voto de Barra).

c) Argumentos autoritativos

Los argumentos autoritativos son aquellos que alegan, como premisa de una conclusión, que ya ha llegado a esa misma conclusión previamente una autoridad que se presume respetada.

Son la base de casi todos los votos en los fallos estudiados. Los analizamos según la *autoritas* invocada:

1) *Fallos de la Corte Suprema*: es, de lejos, la fuente más nombrada. La larga trayectoria de la Corte, los cambios bruscos de composición y de jurisprudencia, el recurso a los votos concurrentes y disidentes (de ser necesario) ofrecen múltiples soluciones para una misma cuestión. Quizás un cierto narcisismo intelectual coadyuve a que la colección *Fallos* sea citada una y otra vez.

En materia de censura previa los jueces toman los fallos al azar. No hemos encontrado ninguno que consideren de mención obligatoria; las listas son largas y variadas.

Respecto del derecho de réplica, por lo reciente de su aparición, los casos son pocos: *Costa c/ MCBA* (12-III-1987), *Ekmekdjian c/ Neustadt* (1-XII-1988) y *Sánchez Abelenda c/ Ediciones La Urraca* (1-XII-1988). Estos son tomados en *Ekmekdjian c/ Sofovitch* tanto por la minoría, que propugna el mantenimiento de su doctrina que limita la acción al aludido, como por la mayoría, que también afirma continuar la línea jurisprudencial, aunque regulando un caso distinto. El intento del voto de la mayoría refleja un condicionamiento psicológico frecuente en los jueces: ellos deben respetar los antecedentes. Aun cuando se aparten, deben actuar como si los mantuvieran.

Estos fallos se citan también a propósito de la responsabilidad civil de los medios de prensa. Pero acá la mención obligada es *Campillo* (1986), fallo de nuestra Corte en que se responsabilizó a un diario por la publicación de un comunicado oficial calumnioso y se establecieron pautas para que el medio de prensa pudiera eximirse de responsabilidad. Si bien es citado en todos los fallos y en casi todos los votos concurrentes, *Campillo* sólo proporciona frases para apoyar cada una de las posturas señaladas *supra*, pues sirve para ambas (fue una votación 3-2). En verdad la Corte lo toma sólo como argumento autoritativo, porque se aparta de la doctrina de *Campillo* diciendo que fue el a quo quien lo hizo. Esto resulta claro en *Granada*, donde exime de responsabilidad siendo los hechos casi exactamente los mismos que en *Campillo*. Sin embargo, en 1994, en *Espinosa c/ Herrera de Noble*, la Corte condena al órgano de prensa también con base en la doctrina de *Campillo*².

2) *Constituciones provinciales*: son citadas solamente en materia de derecho de réplica en *Ekmekdjian c/ Sofovitch* y con distintos fines: a) en el voto de la mayoría, para demostrar que el derecho de réplica ya existía en la Argentina; b) en el voto de Petracchi y Moliné O'Connor, para demostrar que *Ekmekdjian* no estaba legitimado para accionar, según la extensión

² Si bien no hace al caso, creo que la diversidad de soluciones se dio porque en *Campillo* la noticia resultó groseramente falsa; lo mismo puede decirse de *Espinosa*. En cambio, en *Granada* tenía algo de cierto. Aunque no lo diga, la Corte parece medir la exactitud de la noticia, más que la forma de presentarla y la diligencia del medio de prensa en verificarla.

que le dan estas Constituciones al derecho de réplica. Hay nueve Constituciones que están citadas en ambos votos.

3) *Doctrina*: podemos distinguir:

a) *nacional clásica*: viene siendo citada desde tiempo inmemorial y sirve tanto para este tema como para cualquier otro. Cuenta con el *Manual de la Constitución Argentina* de Joaquín V. González, obras diversas de Juan Bautista Alberdi y, a modo de antología de opiniones, *Asambleas Constituyentes Argentinas* de Emilio Ravignani. Sirven para sustentar argumentos psicológicos y/o históricos, es decir aquellas que alegan la voluntad presunta del legislador o el sentido que tendría la norma al momento de ser dictada;

b) *extranjera reciente*: casi siempre proviene de Estados Unidos; se utiliza para hacer ambientaciones, descripciones de la realidad que la doctrina nacional clásica no puede hacer. También sustenta argumentos teleológicos. Debemos reconocer que de los fallos surge una bibliografía bastante completa: Chalee Jr., Z., *Government and Mass Communications* (1947); Emerson, Th., *The System of Freedom of Expression*; Munro, C., *Television Censorship and the Law* (1979); Nelson, H. L. y Teeter Jr., D., *Law of Mass Communications* (1982); Rivers, W. y Schramm, W., *Responsabilidad y Comunicación de Masas* (1973); Robertson, G. y Nicol, A., *Media Law* (1982). Sólo los jueces Barra, Boggiano, Fayt y Petracchi la usan. Si bien es una fuerte tendencia, no es mayoritaria. A pesar de ser abrumadora la mayoría de los autores anglo-americanos, cuando se desea un enfoque más racionalista se recurre a los franceses, p. ej. Rivero, Jean, *Le Statut des Techniques de Formation d'Opinion Publique* (1957), lo cual no deja de ser una excepción. No se mencionan obras de autores de otros países, salvo cuando se cita legislación de ese país y, aun así, es raro.

4) *Jurisprudencia extranjera*: nuevamente la influencia americana predomina en forma casi absoluta.

En primer lugar, la doctrina de la real malicia y la cita del caso *New York Times v. Sullivan* (376 US 254 del año 1964) de la Corte Suprema de Estados Unidos son infaltables. Esta doctrina es muy favorable al órgano de prensa, del cual consagra una responsabilidad muy acotada y condicionada. No es raro entonces que se lo cite en siete de los doce fallos (*Vago, Abad, Triacca, Tavares, Ekmekdjian, Servini de*

Cubría y Rodríguez). En *Abad, Tavares y Rodríguez* es tomado por la minoría que propugna la revocación total de la sentencia condenatoria apelada: la mayoría, en cambio, lo pasa por alto.

Salvo el mencionado *New York Times*, no encontramos ningún otro que goce de favores especiales, a pesar de que los jueces de la Corte derraman citas de fallos conocidos y desconocidos de sus colegas de Washington. Nuevamente son Barra, Boggiano, Fayt y Petracchi los que los prefieren. Si el voto mayoritario los presenta, uno puede estar seguro de que fue uno de ellos quien lo redactó. Con todo, los demás jueces no parecen apreciar mucho esta tendencia y estas citas se acumulan en los votos concurrentes o disidentes, lo que permite individualizar a los cultores de este "manierismo" jurídico.

Pero la Corte de Estados Unidos no es la única. Desde la ley 23.054 (1984) rige en nuestro país el Pacto de San José de Costa Rica y la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha pasado a un lugar destacado cuando se trata de derechos extrapatrimoniales (censura previa, derecho de réplica). Largos fragmentos de sus opiniones consultivas son transcritos. La OC 5/85 sobre censura previa es citada en *Servini de Cubría* en los votos de Boggiano, Fayt y Petracchi. La OC 7/86 sobre derecho de réplica es citada en *Ekmejdjian c/ Safonich* en los votos de la mayoría (que incluye a Barra, Boggiano y Fayt), de Petracchi y Moliné O'Connor y de Levene. En este último fallo se citan las posturas de la mayoría y de la disidencia de la Corte Interamericana, según cuál sea la conclusión a que quiera arribar el juez que la menciona.

En cuanto a otra jurisprudencia, del conjunto de doce fallos estudiados, sólo hemos encontrado sentencias de la Corte Constitucional de Italia, de la Cámara de los Lores inglesa, del Tribunal Constitucional de Alemania y del Tribunal Supremo de España y no más que una de cada uno.

5) *Miscelánea*: Incluimos en este ítem variadas fuentes, desde Constituciones y legislación extranjeras (sobre todo europea occidental y americana), a otras menos usuales como el Proyecto de Código de Honor de Periodistas de la ONU, el Código de Ética del Círculo de Antioquía, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Carta Africana de Derechos Humanos. Estas fuentes aparecen en sólo tres votos: voto de mayoría (que incluye a Fayt, Barra y Boggiano) en *Ekmejdjian*, voto de Petracchi y Moliné O'Connor

en *Elmehdjian* y voto de Fayt en *Servini de Cubría*. Sus fieles son los mismos que los de la doctrina extranjera y la jurisprudencia norteamericana: Fayt, Barra, Petracchi y Boggiano; pero la usan mucho menos, probablemente por el esfuerzo que implique la recopilación de fuentes. Cuando es usada, es en ejercicio de la función docente de la Corte Suprema. Acá los límites entre la sentencia y la exposición doctrinal caen en una "zona de penumbra".

Como vemos, los argumentos autoritativos son un recurso sencillo y abundante para basar las afirmaciones. La Corte los utiliza con frecuencia, pero lo que resulta asombroso es que algunos fallos (especialmente los de responsabilidad civil) están sustentados casi únicamente en dichos argumentos. En la jurisprudencia de la Corte, al menos en cuanto a la libertad de prensa, llegan a la autosuficiencia.

d) Argumento teleológico

El argumento teleológico es aquel que justifica la conclusión, teniendo como premisa la finalidad de la norma, es decir el objetivo que se busca lograr con la existencia de dicha norma.

De acuerdo con la Corte, la protección de la prensa se basa en la concepción (que surge del texto de los fallos) de ésta como detentadora de una "función social": a) proveer al hombre "los medios para que ejerza su libertad individual en forma plena" (*Gonzada*, voto de Barra, Fayt y Levene); b) "informar tan objetiva y veridicamente al lector como sea posible; contribuir a la elaboración de la voluntad popular y servir de medio de expresión a la opinión pública" (*Vago*, voto de Fayt y Barra); c) "defender con entereza y dignidad los valores de libertad, democracia y justicia, así como los principios consagrados y reconocidos en la Constitución Nacional" (*Abad*, disidencia de Cavagna Martínez, Fayt y Barra); etcétera.

Como se desprende de lo transcrito, los jueces que más han indagado en esta función de la prensa son Fayt y Barra. Según ellos, la prensa resulta ser uno de los pilares del sistema republicano (opinión aceptada tácitamente por el resto de la Corte). Sin embargo, no es el derecho del órgano de prensa a expresarse (derecho individual) lo que goza de tanta protección, sino la función social de la prensa. La protección tiene un sentido teleológico, su finalidad es facilitar el cumplimiento de esa función sin cortapisas.

Sin embargo, más que la protección de la libertad de prensa, que se beneficia por acto reflejo, lo que está en juego y se protege es la irresponsabilidad civil y penal de los órganos de prensa. Es decir, se protege patrimonialmente a la empresa periodística.

e) Argumentos apagógicos o reducción al absurdo

Los argumentos apagógicos consisten, en este caso, en sustentar una postura demostrando que la postura contraria resultaría inviable por absurda.

No son demasiado utilizados. Sólo aparecen en los fallos respecto a la admisibilidad de la censura previa y la extensión del derecho de réplica.

En *Servini de Cúbría*, donde todos los jueces están de acuerdo en revocar el fallo del *a quo*, paradójicamente se utiliza el argumento apagógico para sustentar posiciones opuestas: a) Barra defiende la censura previa por los jueces, afirmando que el artículo 14 (Const. Nac.) puede ser reglamentado, siendo la censura previa en casos específicos una reglamentación admisible; de lo contrario la libertad de prensa se convertiría en derecho absoluto (c. 9); b) Petracchi ataca la censura previa por los jueces, porque éstos se convertirían en libradores de expresas prohibiciones y tácitas autorizaciones, es decir tribunales de censura (c. 15).

En *Ekmeđžjan c/ Safovič* los argumentos apagógicos son usados por los jueces de la minoría para oponerse a que cualquiera pueda exigir el acceso gratuito a medios de comunicación para responder a hipotéticos agravios a sus creencias u opiniones. De ocurrir esto: a) innumerables replicadores querrían hacer lo mismo sobre un sinnúmero de cuestiones (Petracchi y Moliné O'Connor, c. 25); b) sólo podrían poseer medios de difusión aquellos que pudieran financiar la expresión de todos los replicadores (*idem*); c) la gran extensión del derecho de réplica lo haría jurídicamente indefendible y atentaría contra la libertad de prensa (Levene, c. 22); d) obligaría a todo propietario de un medio de difusión a admitir un debate sobre cualquier tema, anulando su propia libertad de expresión y poniendo su propiedad al servicio de cualquier miembro de la comunidad (Belluscio, c. 6).

Como se observa, son usados en hechos controvertidos de gran relevancia y para fallos muy extensos. En aquéllos más breves los argumentos autoritativos y teleológicos son suficientes.

f) Medios gráficos y televisivos

Cuando la libertad de prensa se refiere a la televisión, la Corte emite fallos mucho más extensos y fundamentados. Se aprecia acá la "función docente" de sus sentencias, más necesaria por ser un tema en permanente evolución, creador de circunstancias diversas y cambiantes. No ocurre lo mismo con los medios gráficos (diarios y revistas) que deben contentarse con fallos más breves.

Cabe hacer otra interpretación: la Corte dicta fallos más detallados cuando se trata de derechos constitucionales (prohibición de censura previa, derecho de réplica) en que se discute su misma existencia. En cambio, cuando se trata de responsabilidad patrimonial o delitos de acción privada (calumnias o injurias), la Corte no siente que deba explararse tanto.

Los fallos dictados en el periodo estudiado nos impiden afirmar cuál de las dos hipótesis sea la real. Empero, no olvidemos que no se excluyen mutuamente y pueden indicar dos tendencias paralelas igualmente ciertas.

Otra apreciable diferencia es el lapso que media entre la publicación cuestionada y el fallo de la Corte. Podemos analizarlo desde dos puntos de vista: la naturaleza del medio de difusión (gráfico o TV) y la calidad del afectado (particular u órgano de prensa).

Cuando la causa se refiere a un medio gráfico el lapso promedio es de siete años y cuatro meses. Cuando se trata de un medio televisivo es de cuatro años en un caso y de cuatro meses en el otro; la gran amplitud no permite considerar válido un promedio, pero debemos señalar que cuatro años es bastante menos que siete años y cuatro meses. Existe, pues, una tendencia a resolver los conflictos de prensa televisivos con mayor rapidez, ya que dichos medios tienen mayor difusión, mayor audiencia y ejercen una mayor influencia en la población (v. *infra*, punto g).

Cuando el afectado es un particular (11 de los 12 casos) el lapso promedio es de seis años y diez meses. Cuando el

afectado es un órgano de prensa ese lapso se reduce bruscamente a cuatro meses. En nuestra opinión, la explicación es sencilla: si al órgano de prensa le interesa que el conflicto se resuelva rápidamente puede, por un lado, mantener la actualidad de la cuestión en la opinión pública y, por el otro, influir sobre dicha opinión pública para que tome partido por él. Al mantenerse vivo el conflicto, la Corte se ve obligada a resolverlo. En cambio, el particular afectado no tiene esta posibilidad de instar el proceso *de facto*.

Ambas tendencias se complementan, como lo muestra el caso *Ėkmekeđjan c/ Sofovich*, en que tratándose de un medio televisivo y un particular afectado, tuvo una tardanza intermedia en ser resuelto (4 años).

g) Concepción de la prensa moderna y estado post-social

Esta concepción está subyacente en todos los fallos, pero sobre todo emerge en aquellos referidos a la televisión (*Ėkmekeđjan c/ Sofovich*) y cuál puede considerarse como representativa de las opiniones (quizá más difusas) de los otros jueces. Escuchemos a Fayt, que integró el voto de mayoría en *Ėkmekeđjan* (cs. 8 a 12) y emitió un voto concurrente en *Servini de Cabría* (cs. 17 y 18):

La descripción de los efectos de la "revolución de las telecomunicaciones" "que permitió la introducción de la radio y la televisión en nuestras vidas" no es muy alentadora.

Se reconoce que ahora "el planeta (es) una aldea global" y que "la promesa de una comunidad global cobró realidad". Pero esta comunicación internacional está dada por "una prensa que se ha transformado en no competitiva y enormemente poderosa". Como consecuencia, "en nuestro tiempo... el individuo como sujeto activo está virtualmente eliminado", pues está "en pocas manos el poder de... formar la opinión pública". Estas pocas empresas tendrían "capacidad para manipular la opinión popular y cambiar el curso de los acontecimientos". Fayt va más allá todavía al describir los efectos

⁴ Los fragmentos transcritos a continuación pertenecen a uno u otro de los votos. La organización (personal) que les dimos no altera el sentido de las ideas expresadas en ellos.

de este poder; según él, "el monopolio de los medios de comunicación permite poco o ningún análisis crítico", ya que la televisión "deprime la reflexión y la sustituye por la observación pasiva de las apariencias". De todo lo expuesto, concluye que "el extraordinario poder de sugestión de estas técnicas en la elaboración de estructuras mentales, condiciona la vida humana".

Prima facie, estas consideraciones críticas justificarían restringir la libertad de los órganos de prensa. Sin embargo, como se verá después, hasta tal punto los jueces de la Corte compartían esta opinión de Fayt sobre el gran poder de dichos órganos que hasta 1994 nunca, sustancialmente, fallaron contra ellos.

No olvidemos que la prensa es, en el actual estado post-social⁵, un órgano de control del Estado, al cual también pertenece, después de todo, el Poder Judicial. En el estado post-social, el Gobierno debe estar legitimado por los medios (mediocracia). De ellos viene no solo la legitimación, sino también el control. La politización del Poder Judicial hace que éste sea visto más como "decidor del Derecho" que como "control del poder". El control se disgrega en múltiples órganos, pero entre éstos sobresale la prensa. Esto ocurre por varios motivos: su mayor radio comunicativo, resultado del avance tecnológico (sobre todo la TV); su carácter privado⁶, concorde con la reacción de la sociedad frente al Estado; su misma función (informar) en una sociedad que requiere información para que sus miembros elaboren sus estrategias de vida individuales cuando el Estado ha dejado de hacerlo por ellos.

b) Impunidad de la prensa?

En este marco ideológico y ambiental los jueces deben sentenciar, actividad que realizan según reglas bastante definidas.

Si se trata de derechos extrapatrimoniales (prohibición de censura previa y derecho de réplica) emiten extensos fa-

⁵ Para un análisis más profundo del estado post-social, v. Zoleta Pucira, E., *Materiales para una Teoría Crítica de la Interpretación Judicial*, Buenos Aires, 1995 y García Delgado, D., *Estado y Sociedad*, Buenos Aires, 1994.

⁶ En el estado post-social hay control extrastatal: el Estado ya no puede controlarse a sí mismo.

llos con múltiples votos concurrentes. Siempre están dispuestos a tratar el fondo del asunto.

Si se trata de responsabilidad civil y/o penal existen dos posibilidades: a) si la sentencia apelada es favorable al órgano de especialistas en el tema, a los que siempre les gusta tratar el fondo; b) si la sentencia apelada es desfavorable al órgano de prensa, la Corte toma los artículos 14 y 32 (Const. Nac.) y los artículos 13 y 14 (Pacto susc.) para darle rango de cuestión federal y resuelve el fondo (ley 48, art. 14, inc. 3°).

Invariablemente hasta 1994 la Corte Suprema falló a favor del órgano de prensa, aun cuando parezca lo contrario. En seis de los nueve casos (*Vago, Pérez Arriaga, Servini de Cubría, Granada, Triacca y Ramos*) lo dicho es evidente; se rechaza la totalidad de la demanda contra el órgano de prensa. Pero en los tres fallos restantes, sustancialmente, el mencionado órgano tampoco se ve vulnerado. Veamos:

a) *Ekmechjian c/ Sofouich*: la única obligación que tiene el órgano es leer (en un programa de TV casi no deja impresión) la primera hoja de una carta del actor (no toda, lo cual probablemente ampute también su sentido) acerca de un suceso ocurrido cuatro años antes (que probablemente haya sido olvidado). No hay reparación patrimonial ni de ninguna otra especie.

b) *Abad*: los dos condenados lo habían sido a un año y dos meses de prisión en suspenso. La Corte absuelve al editor y sólo mantiene la condena al redactor.

c) *Touares*: no hay condena civil al órgano de prensa ni civil ni penal a su editor, sino sólo a uno de sus redactores. La condena es a un año de prisión en suspenso y a un austral de indemnización por daño moral. En cuanto a la obligación de publicar el fallo condenatorio, que podría ser más gravosa para el órgano de prensa (gráfico), es revocada por la Corte.

En resumen, aun cuando formalmente haya condena, ésta nunca alcanza al órgano de prensa, sino sólo a alguno de sus redactores. Aun así, las penas suelen ser bastante leves.

Esto admite dos explicaciones, que no se excluyen entre sí, basadas en esta hipótesis: la Corte debe, por un lado, "decir el derecho" y buscar el equilibrio entre derechos en colisión, lo que explica las características de estilo mencionadas (v. *supra*, punto a) y estas tres sentencias aparentemente adversas a la prensa. Pero por otro lado, falla a favor del

órgano de prensa sea porque: a) le reconoce una "función social" esencial en el sistema republicano y digna de ser tutelada; la información de la población y otra, más difusa, de control extraestatal del sistema en el estado post-social; o porque: b) le reconoce de hecho un poder tan grande sobre las personas y la marcha de los acontecimientos, que no está en condiciones de oponérsele, aunque le desagrade dicho poder.

En 1994, las tendencias parecen cambiar. Desde entonces, la Corte ha empezado a condenar activamente a la prensa. La indemnización por daño moral impuesta en *Sudrez c/ Cheraskey* es de \$ 138.50 a un periódico pequeño como *El Informador Popular*. Estas cifras suben a \$ 6.000 y \$ 20.000 a diarios grandes como *Clarín* y *La Prensa* en *Espinosa y Rodríguez*, respectivamente. También aparecen las condenas a publicar la sentencia condenatoria. En 1995 surge otra novedad: hasta ese momento en las causas penales había o absolución o condena a penas de prisión en suspenso. El 30 de mayo de 1995 se le impone al redactor de *La Prensa*, Rodríguez, un año y seis meses de prisión de cumplimiento efectivo. En otras palabras, estas condenas trascienden el simbolismo de las vistas anteriormente y parecen mostrar una reacción de la Corte que revierte el estilo impuesto en 1991.

Esto coincide con un cambio en la composición del tribunal. Los jueces Barra y Cavagna Martínez fueron reemplazados por Bossert y López. Es ilustrativo que en los fallos de 1995 las disidencias pertenezcan a Fayt, Petracchi y Boggiano, que junto a Barra y, a veces Cavagna Martínez componían los votos que prevalecieron desde 1991, cuya expresión más respetable era la doctrina de *The New York Times v. Sullivan*. Bossert y López, en cambio, siguen una tendencia más restrictiva de la prensa, que parece coincidir con la de los otros jueces. Ahora bien, que el recambio de dos jueces sobre nueve haya producido este vuelco resulta extraño. Daría la impresión de que la impronta anterior correspondía a Barra y que sólo éste podía conseguir los votos necesarios para armar una mayoría. Fayt, Petracchi y Boggiano siguen votando igual pero los indecisos parecen ya no sentir tanto respeto por el órgano de prensa. Esto nos lleva a dos hipótesis: ¿acaso la mayoría de los jueces de la Corte no tiene opinión formada sobre la relación del Poder Judicial con la prensa, más allá de las declamaciones transcritas de la jurisprudencia tradicional? ¿O esto refleja una pérdida de po-

der relativo de los medios gráficos? No olvidemos que la televisión sigue sin ninguna sentencia en su contra.

j) Conclusiones

La Corte Suprema ha resuelto causas sobre libertad de prensa siguiendo parámetros constantes desde 1990 a 1994. Los ha cambiado desde entonces a la actualidad (1995).

Formalmente, ha buscado el equilibrio entre la libertad de prensa y el derecho a la intimidad y al honor, pero en verdad ha protegido siempre al órgano de prensa, dando por lo tanto preeminencia al primer derecho sobre el segundo; también ha reafirmado algunas directivas en este sentido.

Los argumentos más utilizados son los autoritativos, pero también se pueden encontrar teleológicos y apagógicos. En los fallos sobre responsabilidad suelen ser solamente autoritativos. En términos generales, los jueces con argumentaciones más ricas son Fayt, Barra, Petracchi y Hoggiano.

En cuanto al fondo de la cuestión, se presta especial atención a la función de la prensa (informar, promover debates), considerada esencial en el sistema republicano y digna de tutela particular.

Pero, por otro lado, hasta 1994 la Corte reconoce el enorme poder que tienen los medios de prensa en la actualidad (quizás su opinión más dolorosamente sincera) y, a pesar de criticarlos, debe favorecerlos constantemente: a) demora en resolver demandas contra ellos, b) resuelve rápidamente causas en las que están siendo perjudicados y c) en todos los casos, más allá de las apariencias, resuelve en favor del órgano de prensa. Es importante distinguir entre el órgano-empresa, que parece gozar de una protección casi total, probablemente por su enorme poder, y el individuo-periodista, que puede resultar condenado, si bien a penas leves y en pocos casos.

Desde 1994, la Corte ha virado hacia una postura más dura, imponiendo penas personales y patrimoniales mucho más gravosas. Sin embargo, no debemos olvidar que todas estas penas se imponen a medios gráficos. Los medios televisivos parecen seguir gozando de impunidad.

La prensa no es sólo un actor político muy poderoso, sino que también tiene en sus manos, en el estado post-social, uno de los más efectivos medios de control del Estado (incluido el

Poder Judicial), ya que el avance tecnológico le ha dado una difusión enorme y la posibilidad de influir decisivamente en la opinión pública. Nuevamente, esto es más cierto en el caso de la televisión que en el de los medios gráficos.

Por lo tanto nos preguntamos ¿puede llegar a pensarse en una impunidad sustancial de las empresas periodísticas? ¿La tan proclamada libertad de prensa acaso puede prescindir de la protección legal por poseer medios propios de defensa? Hasta 1994 la respuesta parecía ser afirmativa. Desde entonces se plantea otra cuestión: esta autoprotección parece seguir existiendo para la televisión, pero los medios gráficos ¿gozan de ella? La distinción entre ambos órganos de prensa ha pasado a ser esencial: unos se pueden proteger solos, los otros no.

BIBLIOGRAFÍA

BARRA, Rodolfo, "La Suprema Corte de Justicia y la toma de decisión constitucional", en *Doctrina Judicial*, 1992-1, p. 785-796.

COP, Irving, *Introducción a la Lógica*, Buenos Aires, Eudeba, 1979.

PÉREZ LUÑO, Antonio, "La interpretación de la Constitución", en *Revista de las Cortes Generales*, 1-1984, p. 82-132.

WHOLEWELL, Jersey, *Constitución y Teoría General de la Interpretación Jurídica*, Madrid, Civitas, 1985.

ZULETA PUCCIÑO, Enrique, *Teoría del Derecho*, Depalma, Buenos Aires, 1987.

LA INCONVENIENCIA DE UN SISTEMA QUE PROCURA PERSEGUIR TODOS LOS DELITOS CON LA MISMA INTENSIDAD

EZEQUIEL NIÑO

I. INTRODUCCIÓN

Existe un principio muy arraigado dentro de la sociedad que dice: Cometer un delito es actuar contra las normas establecidas por el orden social. Todo individuo que lo comete debe ser penado.

¿Pero qué sucede cuando por imposibilidad material, no se pueden penar todos los delitos que se cometen?

Hasta ahora en nuestro país no se ha planteado seriamente ese inconveniente, que es el que surge naturalmente del principio antedicho. Por lo tanto, y como un hecho natural de esa falta de conciencia acerca del tema, tiene vigencia la siguiente realidad: se penan todos los que se pueden. Este concepto es grave pero no por el hecho de tener que lamentarse por los delitos que no se van a poder penar —se ha afirmado a nivel mundial que es imposible poder penar todos—, sino porque finalmente la sociedad está tomando una decisión por el solo hecho de no tomar ninguna decisión. Este trabajo se propone hacer un análisis crítico del enjuiciamiento penal actual con respecto al problema planteado y exponer brevemente algunas soluciones doctrinarias y de Derecho comparado.

II. EL NUEVO CÓDIGO

Al momento de la introducción del nuevo Código Procesal Penal de la Nación (CPP) —en septiembre de 1992—, que implanta la oralidad, la sensación general era de optimismo. No era para menos, pues se lograba una reforma por la cual se había bregado durante varias décadas. Sin embargo ese sentimiento no era compartido por todos. Daniel Pastor ya escribía:

"El nuevo Código fue elaborado a partir del Proyecto de 1975, redactado por el Dr. Ricardo Levene (h), sobre la base del CPP La Pampa de 1964, del mismo autor. Levene, para la redacción del CPP La Pampa, tomó como modelo (casi literalmente) al CPP Córdoba redactado por los Dres. Sebastián Soler y Alfredo Vélez Mariconde y sancionado en 1889.

"El nuevo Código viene a reemplazar al absolutamente vetusto y obsoleto CPP Nación sancionado en 1888, con su sistema de enjuiciamiento penal inquisitivo, escrito y secreto. Su autor, Manuel Obarrio, tomó como modelo a la antigua legislación inquisitiva española vigente a través de la compilación de 1878. Sin embargo, esa legislación había sido abandonada por España ya en 1862. Por tanto, cuando entre nosotros comenzó a regir el Código de 1889 su modelo ya había muerto años antes. Esto provocó una crítica hacia ese Código no sólo técnica, sino histórica, formulada por Alfredo Vélez Mariconde, quien señaló que el 'Código Nacional, promulgado en 1889, nació viejo y caduco'. Paradójico es que el nuevo CPP Nación vio la luz cuando su modelo ya había sido abandonado y reemplazado por otro sistema. Ahora, Córdoba ha abandonado el Código Vélez Mariconde y transformado totalmente su sistema de enjuiciamiento penal adoptando un modelo contemporáneo, producto del desarrollo de la ciencia del Derecho procesal penal universal operado durante este siglo. Sin embargo, el legislador nacional no aprovecha esa magnífica experiencia y pone ahora en marcha el viejo CPP Córdoba (con mínimas modificaciones de último momento), el mismo año en que Córdoba lo tira a la basura".

¹ Pastor, Daniel, "Código Levene ¿nacirá viejo y caduco?", en *No hay Derecho*, n° 6, 1993.

A casi tres años de la puesta en marcha del nuevo sistema se puede afirmar que aquellos vaticinios pesimistas se han cumplido y poco ha cambiado. Como aspecto positivo hay que destacar un contacto mayor de la gente con la justicia, facilitado sobre todo por la publicidad de las audiencias. Pero pensándolo de una manera más global, este sistema de enjuiciamiento penal, que intenta perseguir todos los delitos, no es eficaz.

a) La conflictividad de la palabra eficiencia

Toda una tradición de confrontación entre quienes creen que por eficiencia se debe entender la aplicación efectiva de la fuerza estatal y los que piensan que debe asegurar a la persona garantías o resguardos frente al uso de la fuerza estatal³, hace un tanto difícil el uso del término eficiencia. Las falencias del lenguaje hacen que ésta, como tantas discusiones, se reduzca a una cuestión terminológica. Por eso, y vale especialmente la aclaración, aquí se debe entender por eficiencia la obtención de los resultados que el Estado se propone de antemano. En nuestro procedimiento penal el Estado tiene como premisas inseparables, la aplicación de la fuerza estatal para el caso en que se demuestre que una persona ha cometido un delito, y las garantías, muchas de ellas incluidas en la Constitución Nacional, debidas al imputado de una acción punible para que quede a resguardo de hechos arbitrarios.

b) El Código frente a la punibilidad de delitos

El Código Levene (al igual que el Código de fondo) tiene un presupuesto básico que se aparta, como veremos luego, de las legislaciones más modernas. Es el principio de legalidad⁴, que determina que todos los delitos de acción pública deben ser perseguidos de igual manera y con la misma intensidad⁵.

³ Einder, Alberto, *Introducción al Derecho Procesal Penal*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1993, pp. 49-53.

⁴ Debe entenderse aquí en el sentido de "obligatoriedad del ejercicio de la acción penal". Un sector de la doctrina lo denomina principio de obligatoriedad.

⁵ Marino, Esteban, "Suspensión del procedimiento a prueba", en *El Nuevo Código Procesal Penal de la Nación*, compilador Julio Maier, Ediciones del Puerto, Buenos Aires, 1993.

El principio de legalidad actúa como un equivalente del principio de igualdad ante la ley. La diferencia radica en que en lugar de establecer igualdad entre personas establece igualdad entre causas. Así, todos los expedientes deben regirse por el mismo procedimiento. Las excepciones a este principio (como el tribunal unipersonal en los delitos correccionales o la introducción de la *probation*⁵ con una aplicación reducida de parte de los jueces) no logran modificar el trazado de la legislación.

c) La selección natural y la selección racional

Como se ha venido diciendo, ningún sistema penal está capacitado para responder a todos los hechos delictivos que ocurren en la comunidad: ni la policía ni los tribunales serían suficientes⁶. Como los recursos del Estado son limitados opera una selección, que en el caso de nuestro país es natural.

Para explicar esto se ha ideado una interesante analogía⁷. Se puede comparar todo el sistema penal con una línea de asistencia al suicida. Si se cuenta con un seleccionador electrónico de llamadas (que pide que se vayan contestando por el teclado del teléfono ciertos datos que permiten inferir la gravedad del problema) se atienden los casos que más se desea atender. Esto es lo que se denomina selección racional.

Sin el seleccionador habría que atender los llamados sin precisar su importancia. Mientras que se atiende a un llamado de poca trascendencia, el resto, quizá muy grave, debe esperar en línea. Como la capacidad de resolución es limitada, digamos del diez por ciento de las llamadas, se produce el proceso de selección natural. Se pueden tomar ciertas medidas, como por ejemplo atender muy rápido las poco importantes, pero en definitiva es muy azaroso. Esto último es lo que sucede actualmente en nuestro sistema de enjuiciamiento penal.

⁵ Suspensión del proceso a prueba.

⁶ González Álvarez, Daniel, "El principio de oportunidad en el ejercicio de la acción penal", en *Justicia Penal y Sociedad*, Revista Guatemalteca de Ciencias Penales, 1983, p. 43.

⁷ Cosarov, Gustavo, *El Mito de la no Impunidad*, Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1988, ps. 66-70.

Todos forman parte de la selección. La víctima selecciona cuando no denuncia hechos delictivos porque no tiene interés, porque quiere evitarse problemas o desconoce sus derechos. La policía selecciona porque resulta imposible atender todas las denuncias o simplemente porque no quiere. Y finalmente la Justicia selecciona. Este proceso selectivo escapa a los controles jurídicos y políticos necesarios. Carece de transparencia porque generalmente no se lo admite, se lo oculta⁸.

d) El modelo acusatorio y el modelo inquisitivo

El modelo acusatorio, propio de los países anglosajones, se caracteriza, entre otras cosas, por ser un sistema en el cual las partes son las encargadas de recoger las pruebas y el juez es un sujeto pasivo encargado de valorarlas. En el modelo inquisitivo, de origen romano-canónico, el juez es el que debe investigar y reunir las pruebas que le permitan condenar al responsable de un delito⁹.

Nuestro país siempre sostuvo el sistema inquisitivo. Los artífices del nuevo régimen alegaron en su momento que el mismo busca adecuarse a una forma mixta.

La delegación de la instrucción al fiscal, dicen, es un ejemplo de ello. Hasta el momento y en la práctica (ya que la delegación es la excepción) sigue siendo el juez —enterado de algún delito— el que debe comenzar una investigación. El artículo 193 del Código Procesal Penal (CPP) dice, entre otras cosas, que la instrucción tendrá por objeto comprobar si existe un hecho delictuoso, establecer las circunstancias que califiquen el hecho, lo agraven, atenúen o justifiquen o influyan en la punibilidad, individualizar a los partícipes, verificar la edad, educación, etcétera, del imputado y comprobar la extensión del daño causado por el delito.

Es decir, que en primer término la policía y más tarde el juez (al es que no se delega la instrucción) deben intentar buscar todas las evidencias que permitan que el mismo juez se forme conciencia de que el imputado es *prima facie* responsable del delito que se le atribuye, para elevar más tarde el expediente al tribunal oral.

⁸ González Álvarez, Daniel, *op. cit.*, p. 43.

⁹ Cosaró, Gustavo, *op. cit.*, pp. 38-47.

Esto atenta contra la eficiencia del sistema, tal cual fue explicada en el punto a). Por un lado, es un menoscabo a las garantías del imputado porque el juez al momento de tomar la decisión del procesamiento no tiene un rol de tercero imparcial ajeno, sino que ha sido parte en el intento de hallar evidencias que conduzcan a su procesamiento. Y por el otro porque se ponen en cabeza del juez de instrucción demasiadas responsabilidades, las cuales dificultan enormemente su tarea.

El modelo inquisitivo, a mi entender, es el que sigue rigiendo nuestro ordenamiento jurídico.

c) Productividad de las decisiones judiciales

Una manera aceptada por doctrinarios¹⁰ para medir a través de las estadísticas la eficiencia (en cuanto a la capacidad de resolución) de un sistema judicial, es la productividad de las decisiones tomadas. Se toma, con respecto a un sumario dado, una decisión productiva cuando ésta hace cosa juzgada. Esto es, que el órgano jurisdiccional se haya expedido positivamente sobre un hecho determinado. En el fuero penal hay que considerar como productivas las sentencias condenatorias y absolutorias, los sobreseimientos definitivos y diversos modos de terminación del proceso (en nuestro país solamente la suspensión del proceso a prueba) porque el Estado logró la obtención del fin determinado que se había propuesto de antemano. Las otras decisiones (prescripciones, archivos, desistimientos, sobreseimientos provisionales¹¹, etc.) no se consideran productivas porque no se ha podido determinar la verdad o falsedad de un hecho denunciado, ni tampoco penar a la persona que, en su caso, haya cometido un delito.

¹⁰ Alberto Binder, Klaus Tiedemann, por mencionar algunos.

¹¹ En el Código actual, la falta de mérito.

*Resultados de la transición de causas de los Juzgados Nacionales Correccionales,
de Instrucción y de Menores. Años 1993 y 1994*

Juzgado Nacional de Menores	Causas iniciadas (a)	Eliminadas (b)	Porcentaje (b/a) * 100
1993	15.313	318	1,62
1994	17.186	346	2,01
<hr/>			
Juzgado Nacional de Instrucción	Causas iniciadas (a)	Eliminadas (b)	Porcentaje (b/a) * 100
1993	66.953	1.091	1,60
1994	65.466	977	1,49

Juegos Nacionales de las Unidades	Existencias	Iniciadas	Subscritas	Elencas a juicio	Prescripción	Arbitradas	Destruídas	Otras formas
Año 1993	8,686	66,963	2,773	1,801	77	46,039	6,214	8,761
Año 1994	9,609	65,406	6,608	977	144	49,486	5,270	10,226

LECCIONES Y ENSAYOS

Juegos Nacionales de México	Existencias	Iniciadas	Subscritas	Declaradas	Elencas a juicio	Inapropiadas para	Sentencia absolutoria	Prescripción	Rebeldía	Otras formas	Arbitradas
Año 1993	1,629	15,313	1,499	3	218	12	8	2	370	3,540	5,635
Año 1994	2,602	17,186	1,356	12	346	13	6	20	360	3,306	8,080

Juegos Nacionales Convencionales	Existencias	Iniciadas	Destruídas	Subscritas	Condenas	Mensuras	Prescripción	Rebeldía	Otras Formas	Arbitradas
Año 1993	11,550	67,351	3,618	2,443	377	303	311	401	10,366	28,639
Año 1994	23,388	79,434	4,874	1,859	238	234	136	744	15,642	33,176

Fuente: Secretaría de Estadísticas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

f) La selección en nuestro sistema

Dado que el Código es todavía muy nuevo, pasará un tiempo hasta que los inconvenientes a los cuales se está haciendo referencia sean percibidos con mayor precisión. Luis Niño¹², juez del Tribunal Oral n° 20, vislumbra, con el actual procedimiento, dos posibles futuros mediatos:

- Que se continúe como hasta el momento, en donde los jueces de instrucción juegan con llaves que él denomina "perversas" para desprenderse de causas (como la falta de mérito que actúa como un sobreseimiento provisional o la desestimación) o,

- Que los instructores acorten la instrucción y se amplíe la delegación fiscal para acercarnos al modelo acusatorio. En ese caso, dice, se van a saturar los tribunales orales y no van a poder resistir con el amplio margen de delitos que deben abarcar. Esto es lo que sucede actualmente en San Martín.

Alberto Mansur, camarista federal de esa jurisdicción, explica que en los tribunales orales de San Martín es tal la aglomeración de causas que las únicas con posibilidades de llegar a debate son las que tienen detenidas. "Las otras van inexorablemente a la prescripción"¹³.

g) La Justicia Correccional

No hay mejor manera de probar que el Estado no puede intentar perseguir todos los delitos que se cometen que comprobar el estado de la Justicia Nacional en lo Correccional. No se corre ningún tipo de riesgo afirmando que se encuentra en estado de colapso administrativo.

A diferencia del fuero criminal, en el correccional los jueces deben producir toda la instrucción y al mismo tiempo juzgar unipersonalmente en las causas que llegan al juicio oral. Los juzgados están divididos en dos secretarías, una de ellas de instrucción y la otra de juicio oral.

María Laura Garrigós de Rébori, juez del Correccional n° 7¹⁴ explica que "la situación de los juzgados correccionales

¹² Entrevista del 23-V-1995.

¹³ Entrevista del 14-V-1995.

¹⁴ Entrevista del 23-V-1995.

es insostenible. A nadie le interesa que esto funcione. Ni a los miembros de la Corte, ni a los legisladores, ni a los funcionarios del Ministerio de Justicia. ¿Qué se puede hacer con la cantidad de expedientes que tenemos? Los que no quedan archivados, van a prescribir o salir por falta de mérito¹⁵.

III. DISTINTAS PROPUESTAS PARA MEJORAR LA EFICIENCIA DEL ENJUICIAMIENTO

Es realmente difícil impulsar nuevas modificaciones a un Código que tuvo una reforma reciente cuando ésta tardó tanto tiempo en realizarse. Poco después de 1889 comenzaron a hacerse sentir las voces que decían que el procedimiento adoptado ya era vetusto para la época. La próxima reforma, ya necesaria, no puede demorar ciento tres años como esta última.

Lo que sigue aquí es una pequeña muestra de las diferentes maneras en que se ha encarado este problema. Klaus Tiedemann afirma que la necesidad de descargar a la justicia penal y el aceleramiento de los procesos penales se ha convertido en los últimos tiempos, prácticamente a nivel mundial, en una necesidad imperiosa¹⁶, por lo que los ejemplos son numerosos.

a) Principio de oportunidad

Hay una tendencia a nivel mundial a apartarse del principio de legalidad¹⁷ y adaptar el principio de oportunidad.

El principio de oportunidad trata de establecer reglas claras para prescindir de la acusación penal frente a casos en los cuales, ordinariamente, debería acusarse por un hecho delictivo. Constituye un intento de conducir la selección en forma racional —tal como se trató en el punto c)— con criterios de política criminal antes arbitrarios de selección natural¹⁸.

¹⁵ En el prólogo del libro de Barana Vilari, Silvia, *La Conformidad en el Proceso Penal*, Tirant Monografías, Valencia, 1994.

¹⁶ Ver nota 2.

¹⁷ González Álvarez, Daniel, *op. cit.*, p. 16.

Como parte de esta tendencia al abandono del principio de legalidad, una gran cantidad de países latinoamericanos han reformado o están reformando sus legislaciones procesales penales. Alberto Binder, secretario del Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales (INECIP), actuó como asesor técnico en la mayoría de los nuevos Códigos latinoamericanos. Sostiene¹⁸ que en nuestro país se cree que con la probación alcanza y esto no es de ninguna manera así. "Los países de nuestro continente han entendido esto y han avanzado en ese sentido".

Con esta tendencia hay que enumerar los nuevos Códigos de El Salvador (1994), Guatemala (1993), Perú (1995) y los proyectos de Ecuador (1992), Chile (1995) y Paraguay (1994).

b) Algunos casos en los que podría prescindirse de la acción

Los Códigos latinoamericanos mencionados contienen casos en los que el fiscal, con el consentimiento del juez, puede decidir la no persecución de ciertos delitos. Los criterios de selección de los códigos y proyectos citados, al igual que los sugeridos por el Código Procesal Modelo para Latinoamérica, son coincidentes, y se resumen de la siguiente manera:

- * Frente a delitos de bagatela y culpabilidad mínima del autor.
- * Los que implican una pena natural. Este es el caso de que el autor del hecho recibió un castigo natural por la realización del mismo (como el del ladrón que perdió un pie en el asalto; o el caso del conductor ebrio que ocasionó la muerte de su hijo al perder el control de su vehículo).
- * Cuando el imputado haya realizado cuanto estaba a su alcance para impedir la ejecución del delito.
- * Cuando la pena que se espera por el delito de cuya persecución se prescinde carece de importancia en consideración a una pena ya impuesta, o la que se debe esperar por los restantes delitos, o la que se le impediría en un procedimiento tramitado en el extranjero.
- * Cuando lo justifique la persecución de delitos más graves. Por ejemplo, el que entrega una dádiva para sobornar al funcionario público, quien podría suministrar información y

¹⁸ Entrevista del 7-VI-1995.

servir de excelente prueba siempre que no corra el riesgo de ser encausado. Lo mismo sucede con el consumidor de drogas.

La posibilidad de prescindir de la acusación debe estar sujeta a condiciones para el autor del hecho, como por ejemplo la reparación a la víctima.

Esta muestra no intenta ser absoluta ni completa, sino que estos principios de selección racional deben ser discutidos por la sociedad para decidir cuál es el interés público que se quiere privilegiar.

c) Ampliación de los delitos de instancia privada

El actual CPF establece como regla el ejercicio de la acción penal por parte del Estado y como excepciones los casos en los cuales sólo se puede ejercitar si existe la denuncia del agraviado, de su tutor, guardador o representante legal ante autoridad competente. El artículo 72 del Código Penal determina cuáles son los delitos de los que nacen las acciones dependientes de instancia privada:

• Violación, estupro, rapto y abuso deshonesto cuando no resultare la muerte de la persona ofendida, lesiones graves, lesiones leves, dolosas o culposas en las que se puede proceder "de oficio cuando mediaren razones de seguridad o interés público".

Julio Maier¹⁹ propone la ampliación de los delitos que requirieran la denuncia por el damnificado. Hay muchos casos en que si el damnificado no tiene interés en que se persiga un delito, el Estado no tiene que ir más allá haciéndolo. Puede darse que simplemente no desee hacerlo, o bien que retire voluntariamente la denuncia si fuese satisfecho por la presunta víctima. Aquí vale nuevamente la aclaración efectuada al tratar el principio de oportunidad, en cuanto a la discusión pública de cuáles son los intereses que la sociedad intenta privilegiar.

d) Procedimientos abreviados

Tanto los nuevos Códigos latinoamericanos nombrados como la mayoría de las legislaciones europeas prevén, para determinados casos, la aplicación de procedimientos más breves.

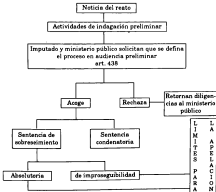
¹⁹ Entrevista del 5-VI-1985.

El llamado procedimiento abreviado tiene lugar cuando el imputado no discute la veracidad de los hechos y acepta el uso de este procedimiento. El juez puede condenar o absolver luego de escuchar de las partes cuáles son los preceptos acreditados.

Los Códigos europeos van aún más allá al introducir el juicio directísimo y el juicio inmediato. El juicio directísimo tiene lugar cuando el imputado confiesa el delito que se le atribuye. El juicio inmediato, cuando el Ministerio Público, previo interrogatorio al imputado, considera que la prueba es evidente e innecesaria la prosecución de las investigaciones.

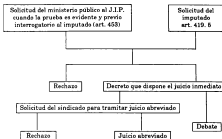
Aquí se anexan diagramas del juicio inmediato y juicio abreviado tal como aparece en la edición del Código Procesal Penal italiano de la editorial Temis.

Proceso abreviado (arts. 438 a 443)



Juicio inmediato (arts. 453 a 458)

(En caso de evidencia probatoria)

**c) Derecho comparado****1) Modelo norteamericano: el plea bargaining**

En EEUU, la mayor parte de los procesos penales se resuelven mediante la solución negociada a la que se denomina *plea bargaining*, que consiste en el acuerdo que, previo al juicio, negocian el Ministerio Fiscal y el abogado de la defensa. Mediante este acuerdo, el M.F. promete hacer una recomendación al tribunal que será beneficiosa para el acusado, bien por retirar algún cargo o acusación, bien por imposición de una sentencia menor; a cambio, el acusado se compromete a manifestar su culpabilidad. Cuando un imputado decide declararse culpable del hecho delictivo, su decisión se comunica por su defensor al M.F., el cual establece la pena que, en relación con la gravedad del hecho, le reclama el juez.

El juez, antes de pronunciarse sobre la aprobación o no del acuerdo, solicita de un oficial de justicia un informe sobre la personalidad del imputado y sobre las circunstancias del delito. Sólo después de haber examinado este informe, el

órgano jurisdiccional decidirá si ratifica el acuerdo e impone la pena acordada, o, por el contrario, lo rechaza. La proporción de los *plea bargainings* frente al juicio oral es de 10 a 1. Y tan es así que en algunos Estados los datos estadísticos demuestran que el 90% de los asuntos se resuelven sin llegar al juicio, y por tanto mediante la negociación entre las partes seguida de la correspondiente recomendación al órgano jurisdiccional²⁰.

2) Modelo italiano: el *patteggiamento*

Con la reforma de 1981 se pretendía modificar, en el sistema procesal penal italiano, aquellas materias que se referían a la pequeña criminalidad, que tuvieran poca alarma social. El *patteggiamento* tenía como punto fundamental que el imputado solicitara que se le aplicaran penas sustitutivas a las de prisión. Sin embargo, el Código de 1989 amplió esta institución hasta la imposición de penas privativas de prisión que no superen los dos años de duración (art. 444), esto es, que el imputado puede solicitar que se le aplique una pena menor a dos años cuando cree que de realizarse el juicio le corresponderá una mayor. Por lo tanto, el *patteggiamento* se transformó en un sistema mixto entre la *probation* y el *plea bargaining*.

3) Modelo alemán: el *absprache*

Resulta difícil explicar en pocas palabras el sistema consensual que se ha venido practicando en Alemania. El mismo no está legislado, pero la Corte Constitucional lo acepta. La idea esencial es que con un proceso tan largo se perjudican tanto el imputado como el acusador. Por lo tanto, haciéndose concesiones mutuas pueden lograr una agilidad del proceso que beneficia a las dos partes. Ejemplo de esto puede ser la renuncia a las apelaciones a cambio de una acusación fiscal menor. También se suele pactar en cuanto a la reducción de las plazas procesales²¹.

²⁰ Barona Vilar, *Silvia*, op. cit., pp. 43-86.

²¹ Barona Vilar, *Silvia*, op. cit., pp. 157-164.

IV. CONCLUSIÓN

Hay varios indicios desarrollados a lo largo de este trabajo que sirven para demostrar que el principio de que se debe intentar perseguir todos los delitos que se producen y que se debe hacer con la misma intensidad, no ha dado resultados. Genera, por el contrario, consecuencias contradictorias con ese principio. Resulta en una mala distribución de recursos que, por un lado, no permite una eficiente resolución de los casos más graves y por el otro la falta de cualquier punibilidad para el autor de delitos de menor relevancia (no sólo no se lo pena, sino que tampoco sufre otros efectos). A su vez, y como contracara del mismo problema, también resulta en la falta de garantías hacia el imputado ya que impide que los jueces puedan hacer un análisis adecuado de cada una de las causas, lo que facilita la existencia de arbitrariedades. Son muy comunes en nuestro sistema, por ejemplo, los casos de personas que han estado detenidas mucho tiempo por faltas leves por el solo hecho de no tener dinero para pagar una fianza. La fianza, claro está, debe ser posible de pagar por el imputado, porque de otra manera se estaría violando el principio de igualdad ante la ley.

Otro indicio muy importante es la evidente tendencia mundial hacia la eliminación de este principio. Ya se dijo que son numerosos los países de Latinoamérica que se han adaptado a una política de enjuiciamiento más realista y muchos los que están debatiendo proyectos para hacerlo. Los países anglosajones tienen un sistema muy diferente y absolutamente pragmático personalizado en la *plea bargaining*. Y por último, los países de Europa continental han actualizado sus legislaciones para resolver el problema, y en ellas se han privilegiado la concertación y conformidad al uso de la fuerza estatal. Se puede decir que han aumentado la eficiencia pero no porque han logrado más sentencias condenatorias sino porque han obtenido los resultados que se habían propuesto.

Surge entonces que nuestro país ha quedado nuevamente a la zaga en cuanto a la respuesta frente a los delitos que el Estado debe propiciar ante los ciudadanos, o, mejor dicho, siempre lo ha estado.

Abandonar el conservadurismo sería el concepto general a considerar en un país que está atrasado en tantos aspectos, porque éste es sólo uno más.

UNIVERSITARIAS

UN ARISTÓTELES DEMOCRÁTICO *

JOSÉ ENRIQUE MIGUENS

En estos momentos se está produciendo en el mundo académico, una revisión de la posición tradicional que incluía a Aristóteles junto con Platón, entre los acérrimos adversarios de la democracia.

Aquella posición se basaba en textos de *La Política* mal interpretados y deformados por las imágenes del mundo que tenían, sucesivamente los escolásticos medievales, los renacentistas platonizantes y los autores políticos de los siglos XVI y XVII, proclives a las monarquías centralizadas e ilustradas. Esta posición exigía exponer la biografía de Aristóteles en términos de tutor de Alejandro Magno y mentor del imperialismo macedónico antidemocrático.

Esto me ha obligado a revisar los pocos datos históricos que se tienen sobre la vida de Aristóteles, para restablecer el equilibrio perdido, y pretender así interpretar mejor sus teorías políticas.

La versión un poco usual que recibimos acerca de Aristóteles es que era un macedonio, natural de Estagira, educado en la Corte de los reyes macedónicos y designado tutor del príncipe Alejandro. Sus enemigos en la época llegaron hasta a acusarlo de ser agente macedónico en Atenas. Y, como consecuencia de todos estos antecedentes, algunos autores sostienen que Aristóteles no era democrático, sino partidario de

* Versión tequigráfica corregida de las primeras clases del Seminario "Sociología de las Teorías Políticas Antidemocráticas", dictadas en el Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales Ambrosio L. Gioja, y recopiladas por Silvia Forstelli.

la monarquía —y en particular, de la monarquía macedónica—, habiendo patrocinado al imperio macedónico y creado un dictador como Alejandro, con sus lecciones. Aparentemente corrobora esta afirmación el hecho de que al momento de morir Alejandro, Aristóteles se embarca y se dirige rápidamente a la isla de Eubea —situada frente a Atenas— a vivir a la casa de su madre, donde muere al año siguiente, en el 322 a.C.

Julia Annas, en el *Oxford History of Classical World* nos dice: "Sabemos tan poco acerca de él personalmente como de Platón, y en su caso, la tradición biográfica es aún menos confiable; ha sido filtrada por fuentes hostiles e interesadas¹". Es decir, los datos que tenemos sobre Aristóteles provienen de personas que lo odiaban directamente a él y a su posición.

Para comenzar a analizar las circunstancias que pueden ampliar nuestra visión sobre este tema, vamos a referirnos primero a las características del reino macedónico. Los macedonios eran considerados por los griegos como un área cultural bárbara, insuficientemente helenizada. Por otra parte, no hablaban el griego —griego ático—, sino un dialecto bastante raro, de origen ilirio. Acerca de la famosa admiración que Filipo de Macedonia tenía por Atenas, Bertrand Russell² sostiene que el respeto que tenían los nobles macedonios por la cultura griega y por Atenas, era similar al respeto que tenían los aristócratas rusos del siglo XIX por París: era elegante, pero no por admirarla les iba a cambiar sus hábitos y sus tradiciones feudales.

Los macedonios constituían una sociedad tribal que se estaba organizando políticamente en forma feudal, a diferencia de todos los Estados griegos de la época. Su gobierno era una especie de monarquía familiar, semifeudal, ya que la sucesión no era hereditaria sino que de la familia de los reyes, la aristocracia macedónica elegía al que iba a ser el *Basileus* —recuérdese que la palabra *Basileus* no era de origen griego, habiendo surgido en Grecia por la influencia oriental de los macedonios—. Esta antigua aristocracia tribal, poderosa, mi-

¹ Annas, Julia, "Classical Greek Philosophy" en Bordman, J. y otros, *Greece and the Classical World*, Oxford University Press, 1991, p. 235.

² Russell, Bertrand, *Histoire de la Philosophie Occidentale*, Gallimard, París, 1952, pp. 179-180.

litarista y señorial, controlaba cada uno de sus territorios e ingresos y conformaba el *Concejo del Basileus*. Por otra parte, integraba la caballería, que en el tipo de estrategia militar de Filipo era el factor decisivo en las batallas.

Además de la superioridad estratégica de los ejércitos macedónicos, su carácter profesional y permanente —logrado gracias al pago de mercenarios con el oro de las minas que Filipo poseía en el Pangeo— los hacía victoriosos frente a las tropas democráticas formadas por ciudadanos que se encontraban ocupados en sembrar y levantar cosechas, y que sólo se entrenaban interrumidamente en el gimnasio. Es así como cuando las tropas de las ciudades griegas se retiraban, los macedonios seguían avanzando, sin que hubiera ciudad que se les resistiera, gracias a su estricta organización militar. Estas características y muchas otras, convirtieron al reino macedónico en un estado monárquico, feudal y militarista, radicalmente diferente de las democracias de las *poleis* griegas y mucho más de la *polis* ateniense. Y además, estas características sociales y económicas, lo llevaron necesariamente a una expansión de tipo imperialista, muy diferente de la expansión ateniense y de todas las ciudades griegas.

La expansión de estas últimas, tanto las democráticas como las oligárquicas, era por colonias. Cuando aquéllas se excedían en población, enviaban a otros territorios a grupos de familias que partían con sus dioses y sus costumbres, a fundar una nueva colonia repitiendo en cierta medida su ciudad de origen. Estas colonias continuaban como ciudades hermanas de las *poleis* de origen, con las cuales comerciaban los recursos naturales que explotaban en la zona. Por el contrario, el modo militarista de avance era el de ocupar militarmente un territorio, cobrar tributos y establecer un sistema económico basado en la explotación de la población. El imperialismo nace, para mí, con Alejandro Magno.

Por otra parte, los macedonios habían sido durante muchos años vasallos del imperio persa, e inclusive habían colaborado con éste en la invasión de Grecia durante las Guerras Médicas. Fue así como el rey Alejandro I integró el ejército persa como vasallo del Gran Rey, llegando a Atenas como su emisario a pedirle rendición y a ofrecerle la hegemonía sobre todas las demás ciudades griegas, en nombre del ejército persa —lo cual se llamaría hoy *imperialism by proxy*, como le sugiere Demóstenes, con otras palabras, en la *Filípica II*.

Para analizar la influencia concreta que pudo haber tenido la cultura macedónica en la vida de Aristóteles, vamos a referirnos en primer lugar a su infancia. Su padre Nicómaco, no sólo no es considerado macedonio, sino que podemos suponer razonablemente que era griego —aunque no tengamos datos suficientes para afirmarlo— debido a su pertenencia a una cofradía helénica de Esculapio, de la que sólo podían ser miembros los ciudadanos griegos. Era médico del rey Amintas, padre de Filipo, pero murió tan sólo un año después del nacimiento de Aristóteles, lo cual prácticamente anula la importancia de la permanencia de Aristóteles en la Corte macedónica, el cual al año de edad, quedó a cargo de su madre.

Su madre era griega, natural de Calcis, en la isla de Eubea, territorio correspondiente a la polis de Atenas y aliada de ella en la primera liga Délica. A estos datos se suma el hecho de que las ciudades de Calcis y de Eretria habían sido arrasadas por el imperio persa durante las Guerras Médicas, lo cual había dado lugar a una tradición de odio hacia los persas que heredó Aristóteles de su madre y mantuvo durante toda su vida. Por su parte, Aristóteles tenía veneración por su madre griega. En su testamento dispuso que se erigiera una estatua dedicada a la diosa Demetera en la tumba de su madre, quien había muerto ya hacía varios años.

Por otra parte, al morir su padre, Aristóteles queda legalmente a cargo de un tutor llamado Próxenos, el cual lo lleva a vivir a la ciudad de la cual era natural: Estagira. Esta ciudad estaba ubicada en la Calcídica, y era en ese entonces una colonia jónica —y no macedonia—, probablemente de Calcis o de Atenas. Estando geográficamente enclavada en la región macedónica, a tan sólo cien kilómetros de Pela —la capital del imperio— es posteriormente avasallada y tomada por Filipo, en el año 350, al iniciar su expansión militar sobre Grecia.

Al cumplir diecisiete años, Aristóteles se muda a Atenas a completar su educación griega, e ingresa en la Academia como discípulo de Platón, que en esa época tenía sesenta y un años de edad. En Atenas permanece veinte años, con lo cual podemos concluir que su formación fue completamente griega, ateniense.

Cuando muere Platón —probablemente en desacuerdo con el nombramiento de Espeuceipo, sobrino de Platón, como Escolarca de la Academia— Aristóteles parte con su amigo Jenócrates a la corte del tirano Hermias de Atarneus y Asos,

donde permanece durante tres años enseñando. Debemos aclarar que en Grecia, la palabra "tirano" no tenía la connotación actual de gobernante "despótico", sino que significaba: "gobernante no dinástico" —y por supuesto, tampoco democrático—. Respecto del tirano Hermias, Werner Jaeger dice: "Hermias era ciertamente griego, o jamás hubiera podido presentarlo Aristóteles en su himno..."; refiriéndose al himno que compone en su honor Aristóteles cuando aquél es torturado y asesinado por los persas sin traicionar su relación con Filipo³. Aristóteles labra una gran amistad con Hermias, tanto que éste le da por esposa a una sobrina adoptiva suya, Pitias. Con ella parte Aristóteles a Mitilene de Lesbos, frente a los territorios controlados por Hermias, donde se instala y permanece otros dos años enseñando, hasta que en el año 343 recibe una invitación del rey Filipo para convertirse aparentemente en el tutor de su hijo Alejandro.

La tutoría de Alejandro es uno de los elementos más importantes en que se basan aquellos autores que consideran a Aristóteles antidemocrático y promacedónico. Werner Jaeger se ocupó mucho de este tema y le da una interpretación muy interesante que es compartida por casi todos los autores contemporáneos y que se opone a la posición tradicional acerca de la tutoría de Alejandro. Dice Jaeger: "La tradición convencional quiso que el rey Filipo anduviera buscando por el mundo alguien capaz de educar a su importante hijo, y que por eso se fijara en el más grande filósofo de la época"⁴. El autor citado critica esta versión con varios argumentos, algunos menos sólidos que otros. En primer lugar sostiene que ni Aristóteles ni Alejandro eran todavía tan importantes en ese momento. Sin embargo considero que ése no es el argumento más convincente, ya que aunque Aristóteles no era el filósofo más importante de esa época, era sí muy conocido, y Alejandro, al fin y al cabo, era el hijo del rey.

Más sólido es el argumento político. Estando Aristóteles en Mitilene de Lesbos, comienzan unas negociaciones secretas entre Hermias y Filipo para que, en caso de que éste invadiera Persia, Hermias le diera un lugar de desembarco en sus terri-

³ Jaeger, Werner, *Aristóteles*, Fondo de Cultura Económica, México, 1946, ps. 139-140.

⁴ *Ibidem*, ps. 142-143.

terios, los cuales estaban enclavados en el imperio persa y controlaban la entrada al Bósforo. Filippo ya había invadido media Grecia, y la oportunidad de desembarcar en el territorio del tirano Hermias le abría el camino directo por agua hasta el fondo del imperio persa, posibilitando así la invasión que estaba preparando. Era un negocio extraordinario. La versión de Jaeger es que, dados el parentesco y la confianza que unían a Aristóteles con Hermias, sumados a la innegable capacidad de Aristóteles, Hermias lo envía a la corte de Pella como garante del tratado y a controlar su cumplimiento. Con ese objetivo, la mejor cobertura posible es hacerlo nombrar tutor de Alejandro, con lo cual puede ingresar y salir de la corte a su gusto.

Por otra parte, también Gomperz, autor alemán de los años '20, sostiene que no puede considerarse como una tutoría la relación que unía a ambos personajes, ya que Aristóteles no se instaló en la Corte sino que fundó una Universidad en Mieza, a aproximadamente diez kilómetros de Pella, donde enseñaba junto con otros profesores a un grupo de alumnos entre los cuales se encontraba Alejandro, como un estudiante más. Más aún, afirma este autor que Alejandro no concurrió a la Universidad más de tres semestres, en los cuales su formación no fue demasiado extraordinaria en vista de que era convocado a cada momento para ser regente en las batallas⁵.

Un artículo de Julia Annas, publicado en el *Oxford History of the Classical World*, se refiere a la supuesta tutoría de Alejandro sosteniendo que "fue un episodio que dejó una llamativamente poco importante influencia en cada uno de ellos dos"⁶. Por su parte, Bertrand Russell dice —respecto de la influencia entre ambos personajes—: "Por mi parte yo la creo nula. Con respecto al contacto entre esos dos grandes hombres, puede haber sido tan infructuoso como si hubieran pertenecido a mundos diferentes"⁷. Por otra parte, la mayoría de las versiones que nos llegan de aquella etapa son de autores de la época romana, escritas doscientos o trescientos años luego de pasados los sucesos, como es el caso de Plutarco, Aulo Gelio o Flavio Arriano.

⁵ Gomperz, Theodor, *Pensadores Griegos*, t. III, Guaranía, Buenos Aires, ps. 30-31.

⁶ *Op. cit.*, en nota 1, p. 239.

⁷ *Op. cit.*, en nota 2, p. 179.

La tradición acerca de la influencia de Aristóteles en Alejandro comienza con Hegel y de allí en más con los hegelianos en la Alemania del siglo XIX.² Hegel inventa, en la Historia de la Filosofía, una especie de figura mitológica de Alejandro Magno, una suerte de maravilla que avanza sobre el mundo: el helenismo... Para Hegel este fenómeno demuestra la fuerza de la filosofía. A partir de esta postura, debe reinventar un Aristóteles que guía de cerca a Alejandro Magno en la epopeya helénica que lleva la cultura occidental al Asia. De esta forma, y dentro del contexto de una Alemania muy militarista, se produce un endiosamiento del militarismo a través de las figuras míticas de Filipo y Alejandro, describiéndose a este último como una especie de filósofo práctico, discípulo de Aristóteles, que ejerce las enseñanzas de su maestro avanzando y oprimiendo a los demás pueblos.

Continuando con la historia de Aristóteles, cuando Alejandro sucede a Filipo, hacía ya dos años que aquél no concurría a la Corte de Pella. Se encontraba en Estagira con sus discípulos, de donde parte hacia Atenas en el momento en que Alejandro accede al trono, cuando —de acuerdo a la opinión común entre los conocedores— las relaciones entre ambos prácticamente ya habían terminado.³ Por el contrario, es curioso el hecho de que Jenócrates sí se quedara de asesor de Alejandro Magno; es decir que Alejandro no elige a Aristóteles, sino a su amigo Jenócrates, quien era más bien platónico y antidemocrático. Siendo su asesor y a su pedido, éste le escribe un tratado de cuatro libros acerca del acto de gobernar, el cual se titula *De la Monarquía para Alejandro*. He aquí otro dato curioso, ya que el único tratado que se dice escribió Aristóteles para Alejandro, se llamó *Alejandro o de la Colonización*. Ambas obras están perdidas y no se conoce su contenido; sin embargo, a partir del título parece existir una clara diferencia: Aristóteles habla de "colonizar" y Jenócrates de "ser monarca". Evidentemente, la metodología que aplicó el imperialismo macedónico en las países ocupadas no era la de colonización, sino la de anexión de territorios y sometimiento de las poblaciones.

² Sobre esta, ver Jaeger, Werner, *Demóstenes*, Fondo de Cultura Económica, México, 1970, ps. 19-15 y p. 271, nota 5.

³ Enciclopedia Británica, t. II, acerca de Aristóteles.

Aristóteles parte de Estagira rumbo a Atenas en un momento bastante complicado, en el cual le hubiera sido muy difícil hacerlo si realmente hubiera sido promacedónico y antidemocrático. En esa época Filipo, antes de morir, ya había logrado consolidar su poder en toda Grecia y había impuesto a Atenas el doloroso y famoso tratado de Filócrates, por medio del cual se prohibían las reformas agrarias, se mantenía el *statu quo* oligárquico en todas las ciudades, y prácticamente se prohibía la democracia. Por otra parte, Filipo ya había penetrado en la Anfilictonia de Delfos —especie de concejo religioso helénico donde votaban todas las *poleis* griegas— y junto con sus aliados lograba imponerse en todas las elecciones. Sumado a todo ello, tres años antes de que Aristóteles viajara a Atenas, el monarca macedonio había derrotado a la Liga Helénica promovida por el demócrata Demóstenes, en la famosa batalla de Queronea.

Por último, y tan sólo un año antes de su llegada a Atenas, tiene lugar el famoso debate de la Corona entre Esquines, agente macedónico sobornado por Filipo, y Demóstenes, democrático. En este debate se pone en discusión toda la política ateniense hacia Macedonia, promovida por Demóstenes, y éste proclama su gran discurso, el cual es de tal forma apoyado por los ciudadanos atenienses, que Esquines termina abandonando el salón y escapando de Atenas.

En mi opinión, es difícil de creer que en un momento de tal excitación "nacionalista-ateniense" y prodemocrática, iba a ocurrírsele a Aristóteles instalarse allí si no hubiera podido presentar credenciales democráticas que tranquilizaran a sus conciudadanos. En sentido contrario, algunos autores sostienen que Aristóteles se encontraba protegido en Atenas por la presencia de su amigo, el general Antípater, quien era el regente macedónico en toda esa parte de Grecia, la cual mantenía ocupada con sus tropas. Sin embargo, considero que estando el pueblo revolucionado y teniendo como objetivo el de enseñar, su amistad con Antípater no era suficiente garantía, ya que para llevar a cabo esa actividad, requería cierta benevolencia de la población, cierta tranquilidad y libertad de expresión. Por otra parte, Jaeger dice textualmente: "También él..." —Antípater— "...había perdido como Aristóteles la confianza del rey durante los últimos años, y había sido convocado por éste a la Corte para tenerlo supervisado de cerca".

Durante esa época, en medio del hervidero de peleas que era la política ateniense del momento, Aristóteles mantiene una posición muy prescindente, entre muchas razones prácticas porque, siendo meteco, no estaba ni legal ni moralmente autorizado para intervenir en la política ateniense. Al mismo tiempo, y en lo que es —en mi opinión— una muestra de enorme confianza, el demos ateniense le encarga a Aristóteles un conjunto de trabajos de mucha responsabilidad. Por un lado, la reconstrucción de las fechas de las tragedias y de los premios recibidos, lo cual requería ingresar en los archivos de la pólis, de los arcontes, y permitía establecer la cronología oficial. Además, es nombrado embajador, varias veces ante Antípater y le es encargada por Delfos, una lista de las victorias olímpicas y de los juegos Píticos.

En los trece años que Aristóteles permanece en Atenas, podemos extraer otros datos de sus opiniones personales. En primer lugar, todos los autores coinciden en el profundo desprecio que tenía por Isócrates, el cual, según Aristóteles, pretendía ser un filósofo práctico cuando en realidad era un panfletista al servicio de Filipo. Respecto de esto, es curioso que Platón, en los dos últimos números de el *Fedro* —del año 410—, menciona a Isócrates como el único orador inteligente entre los de la época, poseedor de vocación filosófica. En cambio, critica a los oradores democráticos, de Solón en adelante. Esto hace pensar en una cierta coincidencia política entre ambos, aun cuando Isócrates incluye a Platón entre los sofistas en su trabajo *Contra los Sofistas*, en el cual critica el uso de la dialéctica. Parecería que, fuera del método dialéctico, Isócrates se encontraba en la línea política de la Academia platónica.

Con respecto al sector políticamente antagónico —los democráticos— Werner Jaeger sostiene que Demócstenes le tenía alguna desconfianza a Aristóteles. Sin embargo, dice Jaeger: "Aristóteles no era tan miopa, naturalmente, como para hacer responsable a Demócstenes de la guerra de Queronea, según hacían Esquines y sus seguidores. La única observación conservada sobre Demócstenes rechaza esta manera de ver"¹⁰. Es decir que la única vez que Aristóteles cita a Demócstenes, lo elogia, aprobando su política democrática.

¹⁰ Op. cit., en nota 3, pp. 360-361.

Antes de la huida de Aristóteles hacia la isla de Eubea, es acusado por Demócates, un discípulo de Isócrates, en un juicio por asebeia o impiedad. Para entonces, Isócrates había muerto hacía unos cinco o seis años, y su postura promacedónica era indiscutible. En una carta a Alejandro Magno, refiriéndose al estudio de la filosofía dialéctica, le decía: "No está en consonancia con los que gobiernan al pueblo, ni con los que ocupan una monarquía. En efecto, no es ni conveniente ni apropiado para quienes tienen mayor provisión que los demás, el discutir con sus conciudadanos, ni el consentir que les contradigan"¹¹.

La acusación que da lugar al juicio se funda en el himno que compone Aristóteles en honor al tirano Hermias, asesinado por los persas. Según Demócates, era incorrecto que Aristóteles eligiera como helénico a Hermias, un eunuco que había sido esclavo, y luego tirano no dinástico. Este hecho es curioso ya que el juicio es impulsado por promacedónicos —como eran los integrantes de la escuela de Isócrates— y, consecuentemente, no se trata de una acusación a Aristóteles de antidemocrático. El proceso —que dura tres años— podría haber sido ganado por Aristóteles fácilmente, pero en medio de él, tuvo lugar su huida.

La huida de Aristóteles fue provocada por la muerte de Alejandro, la cual dio lugar a un gran desorden social, con turbas populares, violencia, incendios, etcétera. En mi opinión Aristóteles parte, no porque fuera promacedonio, sino por miedo a la arbitrariedad e injusticia reinantes en momentos de disturbios populares.

En general, la opinión de los especialistas es que Aristóteles no era promacedónico. Jonathan Barnes, en un libro reciente, dice lo siguiente: "Aristóteles no era un agente macedónico, y la teoría política que enseñaba en el liceo, era en todo caso hostil a los intereses macedónicos"¹². Anteriormente, ya Theodor Gomperz decía: "Jamás había sido el estagirita un político militante, de ninguna manera propugnó nunca la expansión macedónica"¹³. Es decir, podemos afirmar la idea de que Aristóteles tenía una posición claramente democrática, antidictatorial y antimonárquica.

¹¹ Gál, Luis, *Censura en el Mundo Antiguo*, Alianza, Madrid, p. 88.

¹² Barnes, Jonathan, *Aristóteles*, Cítedra, Madrid, 1982, p. 18.

¹³ *Op. cit.*, en nota 3, p. 32.

Por otra parte, ya desde algunos años antes de la muerte de Alejandro, la mala relación entre los dos se había agravado ante lo que Aristóteles había llamado la "barbarización" de las costumbres políticas helénicas que se estaba llevando a cabo. Es decir, todo lo que Alejandro estaba realizando en Asia, era la antítesis de lo que predicaba Aristóteles, ya que la política para este último, era la "comunidad entre hombres libres e iguales".

Finalmente, ningún autor niega que cuando Alejandro mata a Calistenes, sobrino de Aristóteles, la relación entre ambos termina para siempre y se convierte en un profundo odio de Aristóteles hacia Alejandro. Este hecho tiene lugar al proclamarse Alejandro a sí mismo "rey de reyes", luego de dar muerte a Darío, rey de Persia. En ese entonces, Alejandro comienza a adoptar costumbres de sátrapa oriental: vestiduras reales, corona —la cual era odiada por los griegos— y, fundamentalmente, la ceremonia de la *proskynesis*, la cual consistía en la exigencia de arrodillarse ante su persona y tocar el suelo con la cabeza, para adorarlo como monarca "divino". Calistenes no acepta la *proskynesis*, horrorizado como muchos griegos por esta ceremonia oriental. Su rebeldía lo lleva a un consiguiente juicio de conspiración, y a la muerte.

La adopción de la ceremonia de la *proskynesis* es en mi opinión, muy importante, ya que señala el final de las actitudes de dignidad de Grecia. Este tipo de costumbres que comienza a imponer Alejandro, eran para Aristóteles, la antítesis de la cultura griega. Werner Jaeger, al referirse a la misión que según él llevaba Alejandro en sus conquistas, sostiene: "Al penetrar en Asia, su misión griega hizo lugar al nuevo propósito de reconciliar pueblos e igualar razas, y Aristóteles se opuso a Alejandro con toda energía"¹⁴.

Es por ello que continuó insistiendo en que la famosa "helenización" llevada a cabo por Alejandro y considerada como la expansión de las costumbres y la cultura griegas, no fue tal, sino que más bien consistió en una apertura a los modos orientales de gobierno, que por supuesto se encontraban reñidos con la organización democrática griega. De allí en adelante continuaron las monarquías de origen divino, hasta llegado el siglo XIX. En mi opinión, el imperio macedónico logró terminar con la democracia griega, y para siempre.

¹⁴ Op. cit. en nota 3, p. 142.

EL NACIMIENTO DEL SEGURO EN EL RÍO DE LA PLATA ¿BELGRANO O RIVADAVIA?

VÍCTOR E. RODRÍGUEZ ROSSI

Muchas veces se ha dicho, con referencia a Manuel Belgrano, que es en nuestra historia "el gran desconocido". El desconocimiento resulta de la parcialización de su enorme, gigantesca obra, de la vastedad del campo que tomó como suyo para establecer instituciones progresistas que proyectaran la futura patria, fundada por él y San Martín, a un destino de grandeza, independencia y soberanía, con el que había soñado como estudiante de Derecho y Economía Política en la Madre Patria, según palabras del general Mitre, su historiador.

Uno de los claroscuros es la iniciativa tendiente a la fundación de la primera compañía de seguros.

Como señala Gotardo C. Pedemonte, ha sido negativo el resultado de las investigaciones históricas efectuadas para obtener documentos o detalles que arrojaran luz acerca de la práctica del seguro durante el período Indiano, con excepción de las disposiciones que contiene la *Ley de Indias* de la Legislación de Indias y del establecimiento en el Río de la Plata de la primera agencia de la Real Compañía de Seguros Terrestres y Marítimos de Madrid en 1784.

La primera iniciativa concreta para la organización de una empresa aseguradora formada por capitales locales surge de la *Memoria del Real Consulado de Buenos Aires* de 1796, redactada por su secretario perpetuo, Licenciado Ma-

nuel Belgrano, que se conserva en el Museo Mitre¹ y titulada "Medios generales de fomentar la agricultura, animar la industria y proteger el comercio de un país agricultor".

En esta memoria, cuyo título recuerda a las *Máximas Generales del Gobierno Económico de un Reyno Agricultor*, de François Quesnay, traducidas por el mismo Belgrano y dedicadas al virrey del Río de la Plata, don Pedro Melo de Portugal y Villena y a don Diego de Noronha, príncipe del Brasil, se dan razones para fundar una compañía de seguros terrestres y marítimos local.

A partir de la iniciativa mencionada, compartida por don Julián del Molino Torres, conocido hombre de negocios de la época, se avanza hacia la concreción de la idea, cuyos fundamentos se exponen a continuación:

- 1) "Evitar la expatriación de crecidas sumas de dinero que se pagan en concepto de primas a compañías extranjeras" (en general, británicas).
- 2) Facilitar "el pronto pago de las indemnizaciones que, por tener esas entidades sus sedes en Europa, se cobran con gran retraso, originando los perjuicios consiguientes".
- 3) Establecer "un fondo con destino a socorrer al labrador al tiempo de las siembras como al de la recolección", lo cual sería "uno de los principales fomentos que se pueden proporcionar a la agricultura...".

Aquella primera compañía de seguros local fue fundada efectivamente por el mencionado Julián del Molino Torres con el nombre de "La Confianza" el 7 de noviembre de 1796 y operó hasta 1802². Desde su cesación la actividad aseguradora volvió a ser practicada exclusivamente por capitales extranjeros.

En la edición del 15 de diciembre de 1810 de *El Correo de Comercio* se publicó un artículo de Belgrano, por entonces al frente de la expedición al Paraguay, explicando los aspectos más importantes del seguro que mostraban su versación en temas económicos y financieros relacionados con el mismo.

¹ Cfr. Belgrano, Manuel, *Memoria Anual del Consulado y Recopilación de Estudios Económicos*, Raigal, Buenos Aires, 1954; Fernández Dirube, Ariel, *Belgrano y los Orígenes del Seguro en la Argentina*, II Congreso Nacional Belgraniano, 1994; y Gondra, L. R., *Las Ideas Económicas de Manuel Belgrano*, Buenos Aires.

² Cfr. Pedemonte, Gerardo C., *El Seguro, su Origen y Evolución*, El Comercio Cía. de Seguros, Buenos Aires, 1939.

Esto tuvo influencia en la nota que el Primer Triunvirato³, al mes de asumir, envió el 21 de octubre de 1811 al tribunal del Consulado. En la misma se recomendaba la formación de una junta de capitalistas, nacionales y extranjeros, con el fin de crear una compañía de seguros, recomendación que no prosperó. Algunos historiadores⁴, con ligeras diferencias, atribuyen esta nota a la influencia de Bernardino Rivadavia⁵.

El orden cronológico de los antecedentes aclara el hecho histórico, sin que por ninguna razón pueda interpretarse como mengua a los méritos de la personalidad de Rivadavia, pero es de estricta justicia recordar también que es anterior en el tiempo la iniciativa de Belgrano de fundar una escuela de comercio, en cuyo proyecto menciona al seguro entre las asignaturas que por su importancia económica allí se debía impartir.

Constante preocupación de nuestro prócer fue la actividad aseguradora, la cual proviene sin duda de la influencia que en su formación económica tuvieron la fogosa oratoria y los escritos de Gaspar Melchor de Jovellanos: sobre todo el discurso pronunciado en Madrid el 20 de septiembre de 1789 en el sentido del establecimiento de una compañía de seguros local, que debió impresionar vivamente al joven Belgrano. Como en su célebre *Informe sobre la Ley Agraria*, en este discurso Jovellanos se asociaba a la fisiocracia de la época, política vigente en Francia a fines del siglo XVIII y principios del XIX, y a las reformas políticas, económicas y sociales propiciadas por Quesnay, Turgot, DuPont de Nemours y Adam Smith, reflejadas en la España de Carlos III.

En este contexto florecieron las inquietudes de Belgrano, como la del establecimiento del seguro, en el sueño de la formación de un país libre y próspero, como dice Fedemonte, cuanto podía serlo por las abundantes riquezas del suelo, de sus diversos climas y de cuanto generosamente le ha dado la Providencia, con avidez de hacerlo realidad.

³ Feliciano Chiclana, Manuel de Sarratea y Juan José Paso.

⁴ Andrés Larrea, Vicente F. López, Ricardo Pilledo y Andrés Lierners.

⁵ Secretario del Triunvirato (1811-1812), ministro de Gobierno de la Pcia. de Buenos Aires (1820-1824), Presidente de la República (1826-1827).

MISCELÁNEAS

EL LIENZO
(The Chronicles of Clovis, 1911)

— La jerga artística de esa mujer me cansa —dijo Clovis a su amigo periodista—. Es tan amiga de hablar de algunos cuadros diciendo "que se le hacen carne", como si se tratara de alguna clase de hongos adheridos a la piel.

— Eso me recuerda la historia de Henri Deplis —dijo el periodista—. ¿Te la he contado alguna vez?

Clovis hizo un movimiento negativo con la cabeza.

— Henri Deplis nació en el Gran Ducado de Luxemburgo. Después de madura reflexión se convirtió en viajante de comercio. Sus actividades comerciales frecuentemente lo llevaban más allá de los límites del Gran Ducado, y se hallaba en una pequeña ciudad del norte de Italia cuando, desde su país, le llegó la noticia de que había sido beneficiado con un legado de un pariente distante y fallecido.

No era un legado importante, aun desde el modesto punto de vista de Henri Deplis, pero lo impulsó hacia algunas extravagancias aparentemente inofensivas. Particularmente lo llevó a auspiciar el arte local representado por las agujas de tatuar del *signor* Andreas Pincini. El *signor* Pincini era, quizás, el más brillante maestro en el arte del tatuaje que Italia hubiera conocido jamás, pero estaba decididamente empobrecido, y por la módica suma de seiscientos francos aceptó de buen grado la tarse de cubrir la espalda de su cliente, desde el cuello hasta la cintura, con una radiante representación de la caída de Icaro. La obra, una vez realizada, significó una leve desilusión para *monsieur* Deplis, quien había sospechado que Icaro era una fortaleza que había sido tomada por Wallenstein durante la Guerra de los Treinta Años, pero estuvo más que satisfecho con la ejecución del trabajo que fue aclamado, por todos aquellos que tuvieron el privilegio de verlo, como la obra maestra de Pincini.

Fue su mayor esfuerzo y el último que realizó. Sin esperar siquiera que se le pagara su trabajo, el ilustre artista abandonó esta vida y fue enterrado en una ornamentada tumba, cuyos alados querubines sin duda habrían proporcionado un espacio singularmente reducido para el ejercicio de su arte favorito. Quedaba, sin embargo, la viuda de Pincini a quien se le debían los seiscientos francos. Y entonces surgió la grave crisis en la vida de Henri Deplis, viajante de comercio. El legado, bajo la presión de muchos pequeños requerimientos, había disminuido su monto hasta adquirir proporciones insignificantes, y una vez que fue abonada una urgente factura de vino y otras cuentas diversas, quedaron poco más de cuatrocientos treinta francos para ofrecer a la viuda. La dama se indignó con toda razón, no tanto por la quita sugerida de ciento setenta francos, como volublemente explicó, sino también por el intento de depreciar el valor de la reconocida obra maestra de su finado esposo. Una semana después, Deplis se vio obligado a reducir su oferta a cuatrocientos cinco francos, circunstancia que convirtió en furia la indignación de la viuda. Entonces canceló la venta de la obra de arte, y pocos días después Deplis se enteró, con una sensación de profunda consternación, que la mujer se la había regalado a la municipalidad de Bérgamo, que aceptó agradecida. Deplis abandonó el barrio tan discretamente como pudo, y se sintió genuinamente aliviado cuando sus negocios lo obligaron a dirigirse a Roma, donde esperaba que su identidad y la del famoso cuadro pudieran perderse de vista.

Pero llevaba sobre sus espaldas la carga del genio del artista fallecido. Cuando un día se presentó en el humeante corredor de una casa de baños turcos, fue rápidamente obligado a vestirse de nuevo por el propietario, un italiano del norte, quien enfáticamente se negó a permitir que la celebrada caída de Icaro fuera exhibida en público sin el permiso de la municipalidad de Bérgamo. El interés general y la vigilancia oficial se incrementaron a medida que el asunto tomó más amplio conocimiento público, y Deplis no pudo realizar ni una simple zambullida en el mar o en el río durante las tardes de más calor, a menos que estuviese cubierto desde el cuello por un sustancial traje de baño. Más tarde, las autoridades de Bérgamo concibieron la idea de que el agua salada podía resultar pernicioso para la obra de arte, y se obtuvo un mandamiento perpetuo que privaba al ya atormentado viajante de comercio de bañarse en el mar bajo cualquier circunstancia que fuera.

Por lo tanto, éste se sintió fervientemente agradecido cuando su firma empleadora extendió sus actividades hasta las cercanías de Burdeos. Su agradecimiento, sin embargo, se detuvo abruptamente en la frontera franco italiana. Una imponente formación de fuerzas oficiales le impidieron la partida, y le recordaron severamente la existencia de una ley que prohíbe la exportación de obras de arte italianas.

Se inició entonces una conferencia diplomática entre los gobiernos de Luxemburgo e Italia, y en un momento la situación de Europa se vio amenazada por posibilidades de guerra. Pero el gobierno italiano se mantuvo firme; se negó a preocuparse por la fortuna y aun por la existencia de Henri Deplis, viajante de comercio, pero permaneció incommovible en su decisión de que la *Caída de Icaro* (obra del difunto Pincini, Andreas), al presente propiedad de la municipalidad de Bérgamo, no abandonara el país.

Pasado un tiempo el revuelo fue desapareciendo, pero el infortunado Deplis, que constitucionalmente prefería pasar inadvertido, unos meses después, se vio envuelto, una vez más, en el centro de una furiosa controversia. Cierta experto en arte alemán, que había obtenido de la municipalidad de Bérgamo el permiso necesario para inspeccionar la famosa obra, declaró que se trataba de un Pincini espurio, probablemente el trabajo de algún alumno a quien este había empleado en sus años declinantes. El testimonio de Deplis en el asunto obviamente carecía de valor, ya que había estado bajo la influencia de los acostumbrados narcóticos durante el largo proceso del tatuaje. El director de una revista de arte italiana refutó el argumento del experto germano, y tomó sobre sí la obligación de probar que la vida privada de éste no condecía con ninguna norma de decencia de la vida moderna. La totalidad de Italia y de Alemania se vio envuelta en la disputa, y el resto de Europa estuvo pronto involucrada en la discusión. Se produjeron escenas tormentosas en las cortes españolas, y la Universidad de Copenhague otorgó una medalla de oro al experto alemán (enviando después una comisión para que examinara *in situ* las pruebas presentadas por éste), mientras que dos estudiantes polacos residentes en París se suicidaron para demostrar lo que ellos pensaban del asunto.

Mientras tanto, el infortunado lienzo humano no lo pasaba mejor que antes, y no resultó extraño que ingresara en las filas de los anarquistas italianos. Por lo menos cuatro veces lo escoltaron hasta la frontera acusado de ser un extranjero peli-

groso e indeseable, pero siempre se le impidió la salida del país en su calidad de lienzo de la Caída de Icaro (atribuido a Pincini, Andreas, principios del siglo XX). Y entonces, un día, en un congreso anarquista de Génova, un compañero trabajador, en el acaloramiento del debate, rompió un frasco de líquido corrosivo sobre su espalda. Su agresor fue severamente reprendido por atacar a un compañero anarquista, y condenado a siete años de cárcel por estropear un tesoro del arte nacional. En cuanto pudo abandonar el hospital, Henri Deplis fue obligado a cruzar la frontera como extranjero indeseable.

En las calles más tranquilas de París, especialmente en las que están cerca del Ministerio de Bellas Artes, es probable que algunas veces encuentres un hombre de aspecto deprimido y ansioso quien, si pasas a su lado de día, contestará a tus preguntas con un leve acento luxemburgués. Alimenta la ilusión de ser uno de los brazos perdidos de la Venus del Milo y tiene esperanzas de que el gobierno francés se decida a comprarlo. En todas los demás temas, entiendo que es tolerablemente coherente.

H. H. Munro nació en Akyab (Birmania) en 1870; era hijo de un funcionario civil británico. Siendo aún pequeño fue enviado a Inglaterra para completar su educación.

Terminada ésta, empezó una breve carrera administrativa en Birmania —truncada por los ataques de fiebre— y luego se hizo periodista. Fue corresponsal en Francia y en Rusia del *Morning Post*. Con el pseudónimo de "Saki" publicó numerosos cuentos satíricos en la *Westminster Gazette* a partir de 1900; fueron reunidos en varios libros, entre ellos *The Chronicles of Clovis* (1912). Poco después, Munro se alió para luchar en la Primera Guerra Mundial (1914) y murió en una trinchera del frente francés en 1918.

El cuento que presentamos plantea una interesante cuestión de derechos reales y crediticios. Después de leerlo, sugerimos echar un vistazo a la ley 11723 (propiedad intelectual) y a los artículos 1629 (locación de obra), 2311 (definición de "cosa") y 2467 a 2570 (especificación e transformación) del Código Civil. ¿Cómo resolverías, querida lector, este desbarajuste jurídico?

NOVEDADES ABELEDO-PERROT

- ADROGUÉ, Manuel I., *El Derecho de Propiedad en la Actualidad*, 1 tomo, 256 págs., reimprimida.
- AGATIELLO, Osvaldo - LÓPEZ-MIRÓ, Horacio G. - DEL CARRIL, Enrique V., *La Ética del Abogado*, 1 tomo, 256 págs.
- ALTERINI, Atilio A. - ANEAL, Oscar J. - LÓPEZ CABANA, Roberto M., *Derecho de Obligaciones - Críter y Concreción* -, 1 tomo, 964 págs.
- ALTERINI, Atilio A. - LÓPEZ CABANA, Roberto M. (Directores). Con la participación de noventa y ocho especialistas, *La Responsabilidad - Homenaje al profesor doctor Isidoro H. Goldberg*, 1 tomo, 928 págs.
- AMADEO, José L., *Cheque*, 1 tomo, 344 págs.
- ANUARIO DE FILOSOFÍA JURÍDICA Y SOCIAL - M, 1 tomo, 240 págs.
- ARNAUD, Vicente G., *Mercosur, Unión Europea, Nueva y los Procesos de Integración Regional*, 1 tomo, 480 págs.
- BACHILLER NÚÑEZ, Julio - BACHILLER, Sergio - PÉREZ ETCHEGOYEN, Julia, *Seguro de Caserío*, 1 tomo, 192 págs.
- BALESTRA, Ricardo R., *Ensayos Transaccionales*, 1 tomo, 364 págs.
- BARRA, Rodolfo C., *El Jefe de Gabinete en la Constitución Nacional*, 1 tomo, 128 págs.
- BARRA, Rodolfo C., *La Protección Constitucional del Derecho a la Vida*, 1 tomo, 184 págs.
- BARRAZA, Javier I. - SCHIAFFRIK, Fabiana H., *El Control de la Administración Pública*, 1 tomo, 232 págs.
- BERGMAN, Paul, *La Defensa en Juicio*, 1 tomo, segunda edición, 296 págs.
- BERNAUS, José F. - MONTEVERDI, Pablo, *Ensayos Jurídicos*, 1 tomo, 216 págs.
- BIDEGAIN, Carlos M., *Curso de Derecho Constitucional*, Tomo III, 184 págs.
- BOLLINI SHAW, Carlos - GOFFAN, María, *Operaciones Bancarias y Entendimientos*, 1 tomo, 416 págs.
- BORDAS DE ROJAS PAZ, Nerva, *Prospectivas Ético Jurídicas*, 1 tomo, 368 págs., reimprimida.
- BUONGOCORE, Vincenzo - FANTOZZI, Augusto - ALDERIGHI, Massimo - FERRARINI, Guido, *El Leasing*, 1 tomo, reimprimida, 296 págs.
- BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, *Derecho Ambiental*, 1 tomo, 320 págs.
- BUSTAMANTE ALSINA, Jorge, *Responsabilidad Civil y otros Estudios*, 3 tomos, 1280 págs.
- CAMMISA, Delfo M. - SÁNCHEZ, Sandra M. - TEIXIDÓ, Alicia B., *Divorcio Binómico de Terminología Jurídica, Español-Francés/Francés-Español*, 1 tomo, 528 págs.
- CARRIÓ, Gerardo R. y Alejandro D., *El Recurso Extraordinario por Violencia Arbitral*, 2 tomos, 594 págs.
- CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, Tomo I, quinta edición con las modificaciones introducidas por la reforma constitucional de 1994, 472 págs.
- CÓDIGO CIVIL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, 1 tomo, trigésima cuarta edición actualizada, 1224 págs.
- CÓDIGO DE COMERCIO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, 1 tomo, decimosexta edición, 1008 págs.
- CÓDIGO PENAL DE LA NACIÓN ARGENTINA, 1 tomo, vigésima octava edición, 264 págs.
- CÓDIGO PROCESAL PENAL DE LA NACIÓN, 1 tomo, cuarta edición, 394 págs.
- COGHILAN, Antonio R., *Tercer General de Derecho Interdisciplinario Regional*, 1 tomo, reimprimida, 300 págs.
- COMADIRA, Julio R., *Derecho Administrativo*, 1 tomo, 468 págs.

NOVEDADES ABELEDO-PERROT

- CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA, 1 tomo, segunda edición, 284 págs.
CONSTITUCIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, 1 tomo, 224 págs.
CRACOGNA, Dante, *Teoría y Realidad del Derecho*, 1 tomo, 144 págs.
DARRITCHON, Luis, *Cursos en el Nuevo Proceso Penal*, 8 volúmenes, 1280 págs.
DERECHO DE FAMILIA - Nº 9, *Revista Interdisciplinaria de Doctrina y Jurisprudencia*, 1 tomo, 264 págs.
FALCÓN, Enrique M., *Gráfico Procesal*, 7 tomos, 1320 págs.
FALCÓN, Enrique M., *Cómo Contestar una Demanda*, 1 tomo, segunda edición, 144 págs.
FALCÓN, Enrique M., *Cómo se Ofrece y se Produce la Prueba*, 1 tomo, segunda edición actualizada, 128 págs.
FALCÓN, Enrique M., *Nuevas Bases, Conceptos y Procedimientos*, 1 tomo, 104 págs.
FALCÓN, Enrique M., *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, Anotado, Concordado, Comentado, Tomo V, Actualización temática, 400 págs.
FELDSTEIN DE CÁRDENAS, Sara L., *Contratos Internacionales*, 1 tomo, 224 págs.
FELDSTEIN DE CÁRDENAS, Sara L., *Coloquio: El Sistema Jurídico en el MERCOSUR - Nº 4*, Director: Aníbal A. Altorini, "Jurisdicción Internacional en Materia Contractual", 1 tomo, 200 págs.
FIORINI, Bernardino, *Derecho Administrativo*, 2 vols., segunda edición actualizada, reimpresión, 1770 págs.
FLAH, Lily R. - SMAYEVSKY, Myriam, *La Securitización y la Protección de la Vivienda*, 1 tomo, 264 págs.
FONTÁN BALESTRA, Carlos, *Derecho Penal - Jurisprudencia y Parte General* -, actualizado por Guillermo A. C. Ledesma, 1 tomo, decimoquinta edición, 776 págs.
FONTÁN BALESTRA, Carlos, *Derecho Penal - Parte Especial* -, actualizado por Guillermo A. C. Ledesma, 1 tomo, decimoquinta edición, 1064 págs.
FRANCO, Horacio A. - VITALE, Jorge, *Mercaderes - Tráiler Káiser - Calificación*, 1 tomo, 184 págs.
GARBER, Carlos A., *La Medicina Funcional*, Prólogo de Julio César Cuesta Rúa, 1 tomo, 176 págs.
GARRONE, José A., *Diccionario Manual Jurídico Abeledo-Perrot*, 1 tomo, segunda reimpresión, 786 págs.
GARRONE, José A., *Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot*, 3 tomos, segunda edición ampliada, 3100 págs.
GASTALDI, José M. - CENTANARO, Esteban, *Excepción de Incumplimiento Contractual*, 1 tomo, 144 págs.
GASTALDI, José M., *¿Qué es el Leasing?*, 1 tomo, 140 págs.
GIANFELICI, María C., *Caso Formoso y Caso de Faena Mayor*, 1 tomo, 228 págs.
GRÜN, Ermano, *Una Visión Sistemática y Crítica del Derecho*, 1 tomo, 124 págs.
JABACH, Dino, *El Hecho Imposible*, 1 tomo, tercera edición, reimpresión, 240 págs.
JURISMÁTICA S/A, *Revista Jurídica de Informática*, 1 tomo, 144 págs.
KATZ, Marta Chervin de, *¿Qué es el Factoring?*, 1 tomo, 192 págs.
KLEIDERMACHER, Jaime, *Factoring*, 1 tomo, segunda edición actualizada, 304 págs.
LECCIONES Y ENSAYOS - Nº 64/65, *Doctrina de Derecho Tributario*, 1 tomo, 484 págs.
LEGÓN, Fernando A., *León de Cambio y Pagos*, 1 tomo, reimpresión, 432 págs.
LENA PAZ, Juan A., *Código Arrendatario de la Nación Argentina*, 1 tomo, cuarta edición ampliada y actualizada, 472 págs.
LÓPEZ CABANA, Roberto M., *La Deuda en el Derecho Privado*, Premio Prof. Eduardo Prayon. Recomendada al Premio Facultad, 1 tomo, reimpresión, 228 págs.

NOVEDADES ABELEDO-FERROT

- LÓPEZ CABANA, Roberto M., *Responsabilidad Civil Objetiva*, 1 tomo, 256 págs.
- LORENZETTI, Ricardo L., *Colección: Reformas al Código Civil - Nº 4*. Directores: Atilio A. Abernó y Roberto M. López Cabana, "Responsabilidad Profesional", 1 tomo, 320 págs.
- MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, 4 volúmenes, 4530 págs.
- MARIENHOFF, Miguel S., *Formulario Especial de Uso de Bienes del Dominio Público*, Régimen Jurídico. La "Precariedad", 1 tomo, 80 págs.
- MARIOTTO, Liliana B., *Comentarios Civiles y Comerciales*, Inglés-Castellano / Castellano-Inglés - Formularios, 2 volúmenes, 660 págs., segunda edición actualizada.
- MAZZUCCO, Patricia D. - MARANGHELLO, Alejandra H., *Diccionario Bilingüe de Terminología Jurídica*, Inglés-Castellano / Castellano-Inglés, 1 tomo, segunda edición ampliada, reimprimida, 708 págs.
- MORAS MOM, Jorge R., *Manual de Derecho Procesal Penal*, 1 tomo, cuarta edición ampliada, 498 págs.
- MORAS MOM, Jorge R., *La Acción Civil Reparatoria y el Proceso Penal*, conforme al Código Procesal Penal de la Nación, 1 tomo, 192 págs.
- MORELLO, Augusto M., *Actualidad del Régimen Excepcional*, 1 tomo, 464 págs.
- MORELLO, Augusto M. - NOSA, G. L. - BERIZONCE, R. - TESSONE, A., *Manual de Código Procesal en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación*, 1 tomo, 676 págs.
- NOCEI, María V., *Diccionario Bilingüe de Terminología Jurídica*, Italiano-Español / Español-Italiano, 1 tomo, 640 págs.
- OTAMENDI, Jorge, *Derecho de Masas*, 1 tomo, segunda edición ampliada y actualizada, 332 págs.
- ORÍA, Jorge L., *La Prefectura Presidencial y la División de Poderes*, 1 tomo, 194 págs.
- PADILLA, Miguel M., *Lecciones sobre Derechos Humanos y Garantías*, Tomo II, Con las nuevas concepciones de la Reforma Constitucional de 1994, tercera edición ampliada y actualizada, 292 págs.
- PALACIO, Luis E., *Manual de Derecho Procesal Civil*, 1 tomo, undécima edición, 948 págs.
- PELLET LASTRA, Amara, *El Poder Parlamentario*, 1 tomo, 418 págs.
- RIVERA, Julio C., *Instituciones de Derecho Civil - Parte General -*, 2 tomos. Obra laureada con el Premio Academia Nacional de Derecho, reimprimida, 1790 págs.
- RODRIGUEZ CHIRILLO, Eduardo J., *Privatización de la Empresa Pública y Post Privatización*, "Análisis Jurídico", 1 tomo, 568 págs.
- ROSENKRANZ, Ofelia - CAIVANO, Roque J. - MAYER, Gisela F., *Ética Profesional de los Abogados*, 1 tomo, 340 págs.
- RUSSO, Eduardo A., *Teoría General del Derecho*, 1 tomo, reimprimida, 376 págs.
- SAJÓN, Rafael, *Derecho de Masas*, 1 tomo, 664 págs.
- SAMBRIZZI, Eduardo A., *El Comunismo Marxista*, 1 tomo, 296 págs.
- SERVENTE, Alberto G., *La Hipoteca Revocada*, 1 tomo, 212 págs.
- TRAVIESO, Juan A., *La Corte Interamericana de Derechos Humanos*, 1 tomo, 624 págs.
- WILDE, Zulma D., *La Adopción*, 1 tomo, 248 págs.
- WILDE, Zulma D. - GAIBROIS, Luis M., *Qué es la Medicina*, 1 tomo, tercera edición actualizada, 144 págs.
- ZAGO, Jorge A., *Colección: Reformas al Código Civil - Nº 7*. Directores: Atilio A. Abernó y Roberto M. López Cabana, "Comentarios - Parte Especial", 1 tomo, 576 págs.

