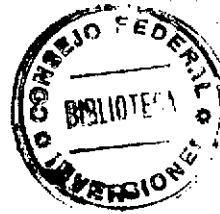


L.P.0001

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

CATALOGADO



CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES

SUBSEDE LA PLATA

BIBLIOTECA

Exp. N. 23211

Análisis
del
REGIMEN DE PARTICIPACION DE LAS PROVINCIAS
en los
IMPUESTOS NACIONALES

Este estudio del Consejo

Federal de Inversio-

nes, fue encomen-

dado al señor

Jorge Macón

TITULO PRIMERO

ANALISIS DEL REGIMEN DE PARTICIPACION

DE LAS PROVINCIAS

EN LOS IMPUESTOS NACIONALES

CAPITULO PRIMERO

INTRODUCCION

CAPITULO SEGUNDO

EL REGIMEN CONSTITUCIONAL

El artículo 10. de la Constitución Nacional proclama que la Nación Argentina adopta para su gobierno la forma federal. El significado primario de esta sintética expresión, consiste en que el país está constituido por la reunión de una serie de unidades autónomas con funciones definidas.

Tenemos en la expresión anterior tres elementos que juzgamos importantes y que conviene destacar:

- 1) Que se trata de una reunión de unidades.
- 2) Que dichas unidades son autónomas.
- 3) Que poseen funciones definidas.



En realidad, estrictamente, el concepto de "autónomo" es el más importante de los tres y puede admitirse que encierra a los dos restantes. En efecto, el hecho de tratarse de una "reunión de unidades", alude al origen histórico del conjunto -es decir de la Nación- al cual, las unidades que lo componen, son preexistentes. No es esta una condición "sine qua non" de un régimen federal, puesto que puede haber unidades creadas "a posteriori" pero evidentemente el hecho de la preexistencia configura la índole de las atribuciones de las unidades componentes.

Por otra parte, el hecho de poseer funciones definidas es "inherente" a la autonomía, con el agregado de que -como veremos con mas detalle, dichas funciones se definen negativamente, es decir no se expresa qué funciones poseen las unidades componentes si no solo aquellas de las que se desprenden en beneficio del conjunto.

Interesa entonces definir con claridad el concepto de "autónomo" para poder comprender la índole de las relaciones que se establecen. Juzgamos que ello se logrará mas efectivamente, enfrentando el concepto de "autónomo" con otros dos de parecida índole, "soberano" y "autárquico". Los tres se refieren a distintos grados de independencia en las decisiones de gobierno y/o administración, pero como veremos, existen entre ellos límites sumamente definidos.

Ihering ha definido la soberanía como una potestad que está por sobre toda otra autoridad dentro del Estado. Bielsa aclara el concepto diciendo que el término soberanía expresa la idea del Estado como una personalidad que trasciende al orden internacional. No se es soberano en la propia Nación o Estado sino respecto de otras Naciones o Estados (1).

En resumen, desde el punto de vista que nos interesa, soberanía implica la facultad de tomar todas las decisiones con la más absoluta in-

(1) Bielsa Rafael; "Derecho Constitucional", pag. 100, Bs. As., 1954.

dependencia. Para Bielsa también (2) la autonomía consiste en darse sus propias normas de gobierno y con mayor razón las de administración, con independencia de todo otro poder. Es decir, que las normas dictadas por un poder autónomo tienen vigor desde que este poder lo declara así, sin revisión ni aprobación previa de otra autoridad; pero ese poder y esas normas deben conformarse a otras superiores que son las de la Constitución.

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

Otro artículo de la Constitución, el 104, nos ayuda a redondear el concepto al disponer que: "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al Gobierno Federal y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

Consecuentemente podemos concluir -y sin que sea necesario a estos efectos afinar el análisis- que autonomía, significa un grado muy avanzado de independencia en las decisiones, pero no absoluto. Los entes autónomos preexistentes, con el objeto de proveer a determinadas funciones que hacen al bienestar común, constituyen una entidad nueva que no consiste en la suma de las entidades que la forman, sino un nuevo ente de índole totalmente distinta, para lo cual delegan en él determinados poderes que hacen a las aludidas funciones, conservando todo el poder no delegado expresamente.

La autarquía en cambio implica un grado menor de independencia en las decisiones. En la autonomía son los entes autónomos los que concurren a formar el órgano de superior nivel, en tanto que en la autarquía es el ente superior quien crea el ente autárquico.

Este hecho deriva en consecuencias jurídicas de singular importancia, ya que mientras el órgano autónomo conserva todo el poder no delegado expresamente, el autárquico posee solamente el delegado expresamente. Como ejemplo existen en nuestro país varios casos de entidades autárquicas, entre ellas podemos citar las municipalidades (autarquía territorial), Universidades, Obras Sanitarias de la Nación, etc., (autarquía institucional). (3)

El país está constituido pues, por la reunión de una serie de unida-

(2) Bielsa Rafael; op. cit., pag. 623.

(3) Bielsa Rafael; "Derecho Administrativo", Tomo II, pag. 8 y ss; Bs. As. 1957

des autónomas, denominadas -impropiamente según Bielsa, provincias, que poseen un considerable grado de independencia en las decisiones no sujetas a control ni revisión por parte del Estado Federal y solamente limitadas por las delegaciones expresas en aquel, establecidas taxativamente en la Constitución Nacional.

Si bien el transcurso del tiempo y la evolución social y política ha tendido a destacar la importancia de algunas funciones atribuidas al Gobierno Federal, sobre todo en materia económica, hasta el punto en que el carácter dominante de esas funciones muestra una tendencia a hacer desaparecer la fisonomía federalista del país, es evidente que la libertad de decisión por parte de las provincias, subsiste en diversos ámbitos de singular importancia.

Entre estos últimos se cuenta la política fiscal, y si bien, como veremos más adelante, la aparición de nuevos métodos de imposición, por su complejidad, ha determinado que sean aplicados por la Nación, estableciendo por otra parte una serie de leyes-convenio entre los estados provinciales y la Nación, en respeto, al menos parcial, de las disposiciones constitucionales, no cabe duda que las provincias conservan buena parte de su autonomía financiera, manejando independientemente sus presupuestos y la legislación atinente.

CAPITULO TERCERO

LOS PROBLEMAS

Determinadas ya las estructuras políticas que debemos considerar dadas para nuestro análisis, nos toca ahora ponderar su valor en lo que se refiere a su eficacia para cumplir las funciones tributarias que requieren para su supervivencia y para el cumplimiento de sus fines, tanto desde el punto de vista del costo de administración de los tributos, como de la repercusión en la economía y la equidad.

Desde un punto de vista estrictamente tributario, un régimen de gobierno federal como el descripto, posee una serie de desventajas frente a otro de decisión centralizada o unitario. Alguna vez pudo afirmarse que la administración de algunos tributos, como el que recae sobre la propiedad inmueble, podía ser mas eficientemente administrado en escala provincial y que las autoridades federales poseían un menor conocimiento de las particularidades locales, pero el actual estado de las técnicas administrativas y los progresos de las comunicaciones así como de la propia técnica tributaria, permiten afirmar que dichas particularidades tienden a desaparecer.

No importa lo expresado un juicio de valor desfavorable con respecto al régimen federal de gobierno, las ventajas que posee se evidencian en otras esferas de la acción gubernativa y la menor eficiencia en materia tributaria puede computarse como el costo que es necesario pagar por la individualidad política. Otro tanto ocurre en escala internacional, donde los fenómenos que analizaremos de superposición, distribución ineficiente de los factores productivos, etc., se dan en apreciable medida, sin que -al menos por ahora- se piense en objetar la organización del mundo en naciones soberanas. (1) Lo que podría discutirse eventualmente, es el mismo régimen federal y si éste es adecuado o no al país, pero esta cuestión además de estar al margen de nuestro objetivo, ha sido ya suficientemente analizada y la conclusión ya indiscutida y adoptada, como hemos visto, por la Constitución Nacional, consiste en la adopción del régimen federal de gobierno.

Nuestra tarea no es otra que aceptar este régimen como premisa dada, señalar sus defectos desde el punto de vista tributario y luego indicar las medidas convenientes para minimizar las consecuencias de dichos defectos.

Dado que hemos admitido, como delimitación básica de trabajo internos solamente a estudiar las relaciones tributarias, prescindiremos aquí de considerar las funciones que realiza cada nivel de gobierno y que se traducen en gasto público, aunque entraremos en este tema parcialmente más adelante. Las funciones atribuidas a la Nación (Defensa, Relaciones

(1) Musgrave, Richard A. "The Theory of Public Finance", pag. 179 y ss; New York, 1959.

exteriores, enseñanza universitaria, etc.) las provinciales (Educación primaria, Policía de seguridad, etc.) y las concurrentes (Enseñanza Media, Salud Pública, etc..) serán consideradas como dadas y por lo tanto no haremos consideración alguna en torno a la eficiencia o conveniencia de realizar dichas funciones en uno u otro nivel.

Señalamos a continuación las que juzgamos desventajas más importantes:

A - INTERFERENCIA CON LA OPTIMA DISTRIBUCION DE LOS RECURSOS ECONOMICOS

Una entidad financiera centralizada, está en condiciones de elaborar un plan impositivo consistente, en el cual mediante diferenciaciones regionales en la intensidad del gravámen, incentive la localización de los recursos de trabajo y capital en las zonas técnicamente mas aptas para maximizar su rendimiento, al mismo tiempo que desaliente su instalación donde su rendimiento sea menor. La descentralización de dicha autoridad y la elaboración de planes impositivos en base a consideraciones puramente locales, puede interferir en la óptima distribución de los recursos, en la medida en que los tributos influyan o puedan influir en ella.

Un adecuado ejemplo lo constituye el caso del cultivo de alguna especie que tenga un "habitat" sumamente favorable en una provincia determinada, donde además por diversas circunstancias su rendimiento social sea muy alto, en tanto que en otra se pueda cultivar con un grado menor de rendimiento social.

Una política fiscal centralizada, probablemente tratará de orientar los recursos aplicados a ese cultivo, hacia la zona de mayor rendimiento en tanto que la descentralización puede significar que las autoridades de ambas provincias, traten de fomentar la especie, ofreciendo, digamos, exenciones impositivas de tal modo que el rendimiento privado sea igual en ambas, lo cual determinará que los recursos se dividan, entre la producción más y la menos eficiente, lo cual determinará localizaciones en la provincia de menor rendimiento social.

Este punto, desde nuestro punto de vista es el mas importante pues to que hace fundamentalmente a nuestro objetivo central, el desarrollo. (2)

B -SUPERPOSICION DE TRIBUTOS ENTRE ESTADOS DE DISTINTO NIVEL

Existiendo más de un nivel gubernamental y por lo tanto más de una

(2) Musgrave, Richard A; op. cit; pag. 180 y ss.

autoridad tributaria en un mismo territorio, se hace posible e incluso probable, que los gravámenes se superpongan, sobre todo teniendo en cuenta que las manifestaciones de riqueza que reúnen adecuadas características para ser gravadas con eficiencia administrativa, rendimiento y equidad, son limitadas. El empleo de un determinado gravamen por más de un plano gubernamental, no es necesariamente objetable; si el impuesto es preferible a otros que podrían usarse, si puede administrarse eficientemente por ambos planos gubernamentales, si es usado de modo que no interfiera en la óptima distribución de los recursos, puede justificarse su empleo múltiple, pero en todo caso redundaría en una duplicación administrativa que hace mas onerosa la recaudación del gravámen. (3)

Lo expresado eliminaría en principio, este item como desventaja, No obstante, en nuestro país es generalmente considerado como inconveniente, aún a pesar de que ni la Constitución ni ninguna interpretación constitucional, establecen prohibición alguna al respecto, admitiendo por el contrario en algunos casos como el de los impuestos indirectos que no sean aduaneros, la concurrencia de facultades impositivas, es decir la superposición. (4)

C -SUPERPOSICION DE GRAVAMENES ENTRE ESTADOS DE IGUAL NIVEL

Es frecuente que la mayor parte de los tributos, especialmente los mas eficaces, no tengan su fuente suficientemente definida dentro de los límites de una provincia. Este es un inconveniente que no sufren los impuestos que recaen sobre la propiedad inmueble, pero si excluimos éste, encontramos que la mayor parte de los tributos padecen de esta dificultad en menor o mayor medida.

De ello resulta que se da el caso de contribuyentes que se encuentran de un modo u otro, incluídos en el ámbito de imposición de más de una provincia y reciben la percusión del gravámen más de una vez, sin que exista razón económica o fiscal alguna para ello; mas aún, por lo general este hecho es producto de circunstancias puramente fortuitas, al margen de los propósitos de las leyes fiscales, que pueden tener como consecuencia importantes perjuicios desde el punto de vista de la equidad. Un ejemplo adecuado -frecuente también en escala internacional-consiste, en el supuesto de que se apliquen impuestos a los réditos provinciales, en el caso de un contribuyente radicado en una provincia y con utilidades generadas parcialmente en varias otras.

(3) Due, John F; "Análisis Económico de Impuestos", pag. 395 y ss; Bs. As.

(4) Jarach, Dino; "Curso superior de derecho tributario"; Tomo I, pag. 57 Bs. As.; 1957.

La determinación de la materia imponible que corresponde a cada jurisdicción, por lo común es sumamente difícil y debe ser resuelta por procedimientos arbitrarios. (5)

En nuestro país existe en el ámbito del impuesto a las actividades lucrativas, un caso sumamente ilustrativo resuelto inteligentemente, cuyo análisis dejamos para más adelante.

D - FALTA DE CORRELACION ENTRE FUNCIONES Y FUENTES DE RECURSOS

Las fuentes de recursos impositivas de las provincias -habitualmente constituidas, por razones de simplicidad de administración, por impuestos inmobiliarios, a los que se agregan en la Argentina los que recaen sobre las actividades lucrativas, los actos jurídicos y las transmisiones gratuitas de bienes- son generalmente de bajo rendimiento. En unos casos porque recaen sobre manifestaciones de capacidad contributiva sumamente imperfectas, que no hacen aconsejable llevar la presión fiscal más allá de cierto límite; un adecuado ejemplo, lo constituye el impuesto inmobiliario, que al gravar una forma parcial de patrimonio -la propiedad inmueble- deja al margen del tributo los bienes muebles -muy importantes en la actualidad contrariamente con lo que ocurría en el siglo pasado- circunstancia que puede pasar desapercibida en la medida en que la alícuota sea baja, pero que se pone al descubierto una vez que ésta supere cierto nivel. (6)

En otros casos -típicamente el impuesto a la transmisión gratuita de bienes- si bien la manifestación de riqueza es prácticamente perfecta, se trata de tributos circunstanciales, no periódicos, que por lo tanto no representan ingresos de importancia suficiente.

Por otra parte, las funciones que suponen gastos, atribuidos a las provincias, son discernidas sobre la base de criterios diferentes a los que determinan las fuentes de recursos. Estas, están limitadas por las pautas señaladas en el párrafo anterior; aquellas son establecidas sobre la base de razones tradicionales o de eficiencia que no respetan las posibilidades de obtención de los recursos necesarios.

(5) Sanders, W. B. § "Interstate conflicts from the standpoint of business" y Kassell, Mortimer "Interstate conflicts from administrative viewpoint" Federal-State-Local Tax Correlation (A Symposium), Tax Institute, Princeton, 1954.

(6) Existen sin embargo importantes excepciones tales como gravámenes con propósitos de estimular la productividad.

Es por ello que la mayor parte de las federaciones -entre las que podemos señalar los Estados Unidos, Canadá y Australia- optaron desde el principio por subvencionar a los estados. (7)

E - DESPROPORCION ENTRE LAS NECESIDADES INDIVISIBLES DE LA POBLACION Y SUS RECURSOS IMPOSITIVOS

Por razones obvias, los recursos impositivos a los que pueden acudir los gobiernos locales, son menores en los estados mas pobres. Ello determina que la posibilidad de brindar servicios públicos sea menor precisamente en aquellas provincias que más los necesitan. Los fiscos de menores recursos son los que corresponden a poblaciones de menor renta y por ello deben efectuar mayores gastos "per capita" en funciones tales como salud pública y educación, mientras que los posibilitados por los recursos disponibles quizá ni siquiera los habiliten para igualar las erogaciones "per capita" de las demás provincias.

No es que estemos fijando un tope máximo a las posibilidades de tributación, ya que un límite definido cualquiera, carece de sentido. Pero es evidente que con frecuencia existen límites, sino de carácter económico, al menos de índole política, que inhibe a los gobiernos llevar la carga tributaria mas allá de un nivel dado. Podría quizá encontrarse un parentesco entre lo tratado aquí y el punto anterior, pero se trata de una similitud solo aparente.

En el punto D), nos hemos referido a los gravámenes que pueden recaudar eficazmente las provincias y las funciones que le atribuye la costumbre o el criterio de distribución óptima; en tanto que aquí nos referimos a las posibilidades de recaudación frente al grado de crecimiento económico y a la intensidad con que se realicen las funciones en base a las necesidades y requerimientos peculiares de la población. (8)

Existe un sexto problema que origina frecuentes críticas al federalismo, que surge del poder de decisión independiente de las provincias. Este poder de decisión admite que la presión tributaria sea distinta y por lo tanto que contribuyentes en igualdad de circunstancias paguen distintos montos de gravámen, en tanto estén radicados en diferentes provincias.

(7) Birch, A. H. "Intergovernmental Financial Relations in New Federation-Federalism and Economic Growth in underdeveloped - countries"; (A Symposium); pag. 114 - Londres, 1961.

(8) C. Lowell Harris; "Comments to A Fiscal Theory of Political Federalism-Public Finances:Needs, Sources and Utilization", A Report of the National Bureau Of Economic Research, pag. 129 y ss.;Princeton, 1961.

Este hecho viola el principio de equidad, igual tratamiento para iguales. Sin embargo, estrictamente no puede decirse que éste sea un inconveniente puesto que precisamente el verdadero propósito del federalismo, consiste en permitir que diferentes grupos, que viven en distintas provincias, puedan expresar diferentes preferencias por servicios públicos y esto inevitablemente nos lleva a diferencias en los niveles de gravámen "per capita". Puede admitirse entonces que el federalismo no hace otra cosa que lo que se le pide. Esto en lo que se refiere al nivel de servicios o su equivalente, la presión fiscal "per capita". Donde la cuestión se agrava es en el ámbito de los efectos distributivos de las finanzas públicas. En efecto, un estado provincial puede elegir pautas de distribución distintas de las que establezcan los demás y aún diferentes del modelo federal. Podría afirmarse que nos encontramos nuevamente ante un efecto buscado. Así como el régimen federal permite elegir distintos niveles de servicios públicos, también puede admitir distintos modelos de distribución. Sin embargo, esta es una cuestión demasiado importante desde un punto de vista político y el Estado Federal podría considerarse en el deber de intervenir a través de su propio sistema impositivo, a fin de procurar los ajustes necesarios para uniformar las pautas distributivas. Si el gobierno provincial insistiera en su propio modelo, efectuando a su vez un nuevo ajuste a través de sus leyes fiscales, quedaría planteado un verdadero conflicto basado en diferentes premisas de valor. (9)

Sin embargo, una cuestión de hecho nos induce a abandonar, a estos efectos, la cuestión planteada. El régimen impositivo provincial argentino, posee características que -al menos hasta ahora- no han presentado conflictos significativos de esa índole. En primer lugar es prácticamente uniforme en todo el país, tanto en estructura como en alícuotas. En segundo lugar sus características distributivas no son muy sensibles. Por último su importancia en el conjunto, es relativamente menor, lo que determina que sus escasos lineamientos distributivos pierden todavía significación.

(9) Musgrave R. A.; obra citada, pag. 181.

CAPITULO CUARTO

LAS SOLUCIONES QUE PROPONE LA TECNICA

En el apartado anterior, nos hemos ocupado de señalar los problemas a que da origen la existencia de estados en dos niveles, característica del régimen federal de gobierno. En el presente apartado, trataremos de describir los diversos tipos de soluciones a las que ha acudido la técnica tributaria, entre las que se inscribe la que es objeto del presente capítulo, la coparticipación. Estos sistemas son básicamente cinco:

- 1) Separación de fuentes
- 2) Coparticipación
- 3) Cuotas suplementarias
- 4) Asignaciones globales
- 5) Asignaciones condicionadas

Analizaremos cada uno de estos sistemas por separado, pero es necesario tener presente que de ninguno de ellos solo, es posible esperar una solución global que atienda a la equidad, al desarrollo y el respeto por las estructuras políticas vigentes. Por el contrario, todo cuerpo coherente, deberá atender las peculiaridades de la estructura financiera actual, especialmente los impuestos y porvenir de la aplicación de varios sistemas a la vez, e incluso de la creación de procedimientos híbridos. Resulta improbable que sea posible y conveniente, aplicar un solo sistema y aplicarlo tal como lo definimos, a todo el régimen impositivo.

En primer lugar, porque es improbable que las provincias cedan la totalidad de sus recursos para que sean administrados por un ente centralizado, lo cual sería necesario en caso de adoptarse cualquiera de los cuatro últimos y en segundo término porque todos aquellos tienen virtudes que pueden ser aprovechadas. En tal sentido se ha orientado - como veremos - casi toda la experiencia internacional.

De todos modos debe quedar claro que la división que hemos efectuado es puramente convencional y al solo efecto de la claridad expositiva, puesto que es posible realizar toda clase de combinaciones adoptando distintos sistemas para distintos grupos de gravámenes e introduciendo características de unos en otros.

1) Separación de fuentes.

Este sistema es el mas elemental de nuestra serie y constituye precisamente el que ha adoptado originariamente nuestra Constitución. Consiste esencialmente en establecer con claridad -en nuestro caso en la Carta Constitucional- las manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravadas por impuestos administrados por cada nivel de gobierno.

La experiencia internacional en la materia es bastante variable.

En el CUADRO I se muestra un esquema panorámico de la forma en que se distribuyen algunas fuentes impositivas corrientes en la Argentina, en varios países de régimen federal.

Interesa comentar el comportamiento de este sistema frente a los problemas que hemos señalado en el apartado anterior.

A) Con respecto a esta cuestión -interferencia con la óptima distribución de los recursos- es evidente que deja el problema intacto. En efecto, el hecho de dividir el campo de imposición entre la Nación y las Provincias, no significa poner límite alguno a las alícuotas que se fijan y por lo tanto -a menos que el campo de imposición en manos de las provincias sea mínimo- deja totalmente en descubierto este aspecto de la cuestión.

B) En lo que se refiere a este punto -superposición entre estados de distinto nivel, está claro que el objetivo fundamental del sistema consiste en obviar este inconveniente y que -al menos teóricamente- lo logra.

Sin embargo -como ya hemos anotado- la superposición impositiva que se produce entre estados de distinto nivel no es un problema serio.

C) No ocurre lo mismo en el ámbito de este problema -superposición entre estados de igual nivel- la separación de fuentes tributarias entre la Nación y las provincias no impide que las provincias entre sí, se invadan campos de imposición, lo cual como vimos puede redundar en sensibles inequidades. (1)

D) y F) En la consideración de estos puntos que se refieren fundamentalmente a la escasez de recursos frente a los gastos que se realizan por las funciones asignadas y a los que se deberían realizar por las necesidades de la población, es donde se da uno de los defectos mas importantes del sistema.

En efecto, en épocas anteriores en que los niveles de gastos públicos eran relativamente menores, los problemas de las relaciones fiscales intergubernamentales se reducían a un mínimo, mediante la utilización del sistema en consideración, pero a medida que fue transcurriendo el tiempo, las crecientes funciones asignadas al Estado requirieron la creación de gravámenes distintos, técnicamente mas complejos, de mayor rendimiento y mas equitativos. Las características fundamentales de estos nuevos gravámenes, determinan que difícilmente pueda ser aplicados por los estados locales por dos razones principales. En primer lugar una de las características mas destacadas de todos estos tributos, es su alta compleji-

(1) Ver Capítulo III

CUADRO I:

DISTRIBUCION DE FUENTES IMPOSITIVAS DE RECURSOS EN ALGUNOS ESTADOS FEDERALES

	Imp. de aduanas	Imp. s/ réditos	Imp. s/ganancias de capital (gananc. event.)	Imp. s/ventas	Imp. s/ consumos específicos (internos energía eléctrica.)	Imp. s/ salario. (Educ. Técnica)	Imp. de sello	Imp. s/ transf. gratuita de bienes	Imp. Inmobiliarios	Imp. s/ingr. brutos (Act. lucrativ.)	Imp. a los automotores
Argentina	F	F	F	F	A	F	F	P	P	P	R
Australia	F	F	-	F	F	F	P	A	P	-	P
Brasil	A	F	F	P	F	-	A	P	P	-	-
Canadá	F	A	-	A	A	-	-	A	P	-	P
EE.UU.	F	A	F	P	A	A	-	A	P	-	P
India	F	F	F	A	A	-	F	F	P	-	P
México	F	A	-	-	F	-	F	A	P	A	-

F: recaudado a nivel federal; P: recaudado a nivel provincial; A: recaudado por ambos niveles.

NOTA: El presente cuadro, persigue una visión panorámica de los niveles en que son recaudados gravámenes similares a los vigentes en nuestro país. Para ello, se adoptó la terminología argentina, rectificándola en los casos en que se la consideró inapropiada o poco genérica. Obviamente, ha sido necesario acudir a generalizaciones y simplificaciones que pasan por alto algunas diferencias de cierta importancia, tales como diverso tipo de sujetos alcanzados, como ocurre con el impuesto a los réditos estadual en EE.UU., que comprende en la mayor parte de los casos ingresos provenientes del trabajo solamente; regímenes que incluyen impuestos que en la Argentina son independientes, como ocurre con el impuesto a las ganancias de capital de India y Brasil que se halla comprendido en el impuesto a los réditos; las diversas formas de recaudar el impuesto a las ventas; la ampliación de variación que existe en los artículos gravados en los impuestos a los consumos específicos; distinta materia imponible, como sucede en Canadá y EE.UU. con el impuesto inmobiliario (estrictamente impuesto general a la propiedad) al incluir algunos bienes muebles; o casos en que el impuesto estadual es aplicado por unas jurisdicciones y no por otras, como ocurre con el impuesto a los réditos del Canadá que sólo es utilizado por el estado de Quebec, o en la Argentina donde el impuesto a los réditos del Canadá que sólo es utilizado por el estado de Quebec, o en la Argentina donde el impuesto a los automotores sólo es recaudado por algunas provincias, etc.

FUENTE: Duo, John F.; "Government Finance" y Harvard Law School - World Tax Series.

dad, inevitable por otra parte, si se desea respetar el principio de equidad; este hecho determina que las tareas de recaudación, deben estar a cargo de un organismo administrativo altamente tecnificado que requiere personal idóneo sumamente especializado y el aporte de fuertes sumas de dinero, lo que frecuentemente está fuera del alcance de las provincias. En segundo término, en este tipo de gravámenes se presenta más que nunca un inconveniente que ya hemos señalado; la dificultad de definir dentro de los límites territoriales de una provincia la base imponible que le corresponde; por ejemplo, en el impuesto a los réditos sería difícil determinar la parte de los beneficios que corresponde a una jurisdicción ya que ello ofrece algunos inconvenientes teóricos que deben ser superados arbitrariamente además de una cuantiosa labor administrativa; este hecho complica notablemente la gestión recaudadora y determina que la fiscalización y control de los impuestos de esta naturaleza sea más difícil en provincias que en la Nación.

Es claro que el mismo inconveniente se presenta en escala internacional, pero en este campo los intereses afectados son menores en número, dado que las relaciones comerciales son más limitadas. En resumen, este modo de encarar los problemas que contiene el manejo de las relaciones tributarias en más de un nivel estatal, solo soluciona los problemas inherentes a la superposición de gravámenes entre estados de distinto nivel que además, como hemos podido apreciar al tratar el punto B) del apartado anterior, no es el inconveniente más importante.

2) Coparticipación.

Los muy importantes inconvenientes señalados para el régimen de separación de fuentes, sobre todo los señalados en último término, dieron origen más que nada a impulso de las necesidades financieras de hecho, al régimen de coparticipación que consiste -en su estado puro- en que la autoridad central se hace cargo de la recaudación de los gravámenes y distribuye todo o parte del producido entre los estados provinciales, sobre la base de lo que le corresponda a cada uno de ellos, por su contribución a la formación de la base imponible.

Como comunmente la obtención de este último dato es costoso y difícil, se suelen utilizar, números índices que reflejan con menor o mayor aproximación las cifras reales de contribución a la formación de la base imponible. (2) Estos índices suelen ser: la recaudación de los impuestos en coparticipación en cada jurisdicción, la población, el consumo o la producción de artículos gravados y la magnitud de las finanzas provinciales

(2) Riggert Duane, W; "Federal Grants-in-aid-and Shared Revenues Briefly Defined", National Tax Journal. March 1961; pag. 104 y ss.

(presupuesto total, recaudación propia, etc.)

En realidad, estrictamente pueden existir dos tipos de coparticipación; 1) la ley es dictada por cada uno de los estados locales y lo único que se centraliza es la recaudación; 2) el estado central dicta una ley uniforme para todo el país. El primer sistema se aproxima mucho al que analizaremos mas tarde bajo el título de "cuotas suplementarias" y por lo tanto prescindiremos de considerarlo aquí. En cuanto al segundo se trata del que tradicionalmente se denomina coparticipación.

La primera crítica que se le hace a este sistema consiste en que aumenta la dependencia de las unidades menores de las de mayor importancia, ya que les quita en parte la administración de sus propios recursos. Creemos que este es un precio relativamente bajo, para las ventajas que ofrece, pero suele comunmente considerarse como una objeción, en especial por quienes recalcan la importancia de la autonomía provincial.

Analizado el sistema frente a los cinco inconvenientes señalados en el apartado III tenemos con respecto a cada uno de ellos:

A) En lo referente a la óptima distribución de los recursos, es evidente que admite la superación de la dificultad señalada, dependiendo todo de la forma en que se encare el sistema impositivo central. En efecto si la política impositiva federal descuida entre sus objetivos la óptima distribución de los recursos, ello no sería imputable -estando todos los tributos o la mayoría de ellos en coparticipación- a la administración fiscal en dos niveles.

B) Con respecto a la superposición de tributos entre estados de distinto nivel, también puede señalarse que el inconveniente es superado en el campo de imposición que abarca, ya que frente al contribuyente se encuentra un sólo órgano recaudador, siempre que éste tome las previsiones requeridas.

C) En lo que se refiere a este problema podemos apuntar, que también es superado, por idénticas razones a las señaladas en B).

D) En lo que respecta a la falta de correlación entre gastos y recursos, la coparticipación también elimina el problema, puesto que al poner en manos de una autoridad centralizada la recaudación, admite -a través de economías de escala- que las provincias mas pequeñas tengan acceso a la recaudación de los gravámenes mas complicados. Sin embargo, si el régimen impositivo centralizado ha de proveer a la localización óptima de los recursos económicos, es de esperar que establezca distinciones regionales en la presión tributarias, lo que puede redundar, si la diferenciación

es suficientemente notable y dado que suponemos una distribución en función de lo aportado por los habitantes de cada provincia, en deficiencias o excesos de recursos con respecto a los servicios que se deben prestar a nivel local.

E) Distribuyéndose el producido en función de lo efectivamente aportado por cada provincia, es evidente que el sistema de coparticipación no aporta ninguna solución a este aspecto de la cuestión. El estado de subdesarrollo de una determinada región, con el estado de pobreza e incapacidad de efectuar aportes al erario público que lleva implícito, no puede ser mejorado por la simple colaboración en la administración tributaria. Ha de provenir mas bien de aportes efectivos del Estado Federal.

No obstante no solucionar importantes problemas, el régimen de coparticipación tiene afortunadamente un importante mérito, que consiste en la elasticidad de adaptación de los índices de distribución. En efecto la posibilidad de incluir cualquier criterio distributivo-aunque ello signifique un apartamiento del criterio ortodoxo- es prácticamente infinita, además de admitir combinaciones de diversos índices. Este hecho fundamental es lo que la convierte en el tema central de este capítulo.

La experiencia internacional en materia de coparticipación es numerosa y variada. Australia distribuye parte de su impuesto a los réditos federal sobre la base de la población. Anteriormente la distribución era efectuada sobre la base de la recaudación efectiva en cada estado, pero posteriormente fue modificando esa estructura para llegar al procedimiento actual en 1957. (3)

La India distribuye el 60% del producido del impuesto a los réditos -personal y a las sociedades-entre los estados locales, basándose, el 10% sobre la recaudación en cada estado y el resto sobre la población; algo similar ocurre con el 25% de los impuestos a los consumos específicos. (4)

3) Cuotas suplementarias.

Como ya hemos anticipado este sistema tiene profundas similitudes con el de coparticipación en el que la propia autoridad local dicta la ley. Por este sistema la unidad central recauda, además de su propio gravámen uno suplementario para aquellas jurisdicciones menores que así lo deseen. (5)

(3) "Harvard Law School - Taxation in Australia", pag. 31 y ss: Boston 1958.

(4) "Harvard Law School-Taxation in India" pág. 49 y ss. Boston 1960.

(5) Due, J. F.; obra citada, pag. 412 y ss.

La ventaja mas importante consiste en la eliminación de la duplicación en la administración del impuesto.

Considerado frente a los cinco inconvenientes que hemos señalado en el apartado anterior tenemos que:

A) Quedando intacta la autoridad local para establecer las alícuotas que juzgue conveniente, es natural que continúe legislando en base a criterios puramente locales con lo que subsistirá la probable distribución no óptima de los recursos.

B) Siendo que dos jurisdicciones de distinto nivel recaen sobre la misma manifestación de riqueza declarada solo a una de ellas, resulta claro que no sólo no evita este problema, sino que por el contrario lo promueve y sistematiza. Sin embargo ya habíamos concluído que la superposición de gravámenes entre estados de distinto nivel no es un inconveniente serio, salvo en lo que respecta a la duplicación de la tarea administrativa y por lo tanto podemos afirmar que si bien no evita la superposición en cambio supera su defecto fundamental.

C) Respondiendo el contribuyente solo ante una de las jurisdicciones, es absolutamente improbable, al menos si se preveen los recaudos técnicos necesarios, que se produzca superposición entre estados de igual nivel.

D) El sistema de cuotas suplementarias, al igual que el de coparticipación, pone al alcance de los estados menores las ventajas técnicas de los impuestos mas complejos y por lo tanto contribuye a eliminar la desproporción entre recursos y gastos.

E) La falta de posibilidades de establecer o aumentar gravámenes no es remediada por el sistema de cuotas suplementarias, salvo en la medida en que la utilización por las pequeñas provincias de impuestos mas complejos, a través de la estructura administrativa que les ofrece el estado central, les permite el acceso a gravámenes mas equitativos que por lo tanto son mas aceptables por la población.

Suecia es probablemente el país que más ha experimentado este procedimiento, hasta el punto que su régimen impositivo puede considerarse prácticamente integrado en una sola administración. En efecto, el estado central recauda gravámenes de todo tipo, en tanto que las administraciones comunales perciben a través del régimen bajo examen, casi exclusivamente impuesto a los réditos, además del que recauda el gobierno central. En su mayor parte, un grupo de leyes gobierna la determinación del rédito para los dos niveles. Una sola administración maneja ambos tributos. Una sola declaración jurada cubre la deuda con ambos gobiernos,

siempre que el contribuyente perciba réditos de jurisdicciones distintas de aquella en que reside.

En caso contrario, y de acuerdo con reglas definidas de determinación de la fuente, existen declaraciones juradas suplementarias. Se efectúa un solo pago, un solo control, una sola inspección; se recurre ante una misma administración y se apela en un mismo tribunal. (6)

4) Asignaciones globales.

Se trata de ayuda dada por el estado federal a las provincias para cubrir parte de sus gastos sin especificación de los fines para los que debe ser usada y consecuentemente sin supervisión. El gobierno que las recibe se halla libre de usarlas como desea. El único requisito que suele establecerse es el de adherirse a ciertos lineamientos generales como por ejemplo la renuncia al empleo de ciertos impuestos por períodos temporarios. (7) Por otra parte se diferencia del sistema de coparticipación, en el hecho de que éste último se encuentra ligado a uno o varios impuestos determinados y es de producido un poco mas incierto.

En la medida en que se ha empleado, el sistema elimina, al desaparecer las autoridades locales como administradoras y legisladores de tributos, los inconvenientes A), B) y C), en tanto que es uno de los mas satisfactorios para resolver los problemas D) y E). En efecto la centralización de la recaudación, permite como en el caso de coparticipación, elaborar planes impositivos coherentes y evita todo tipo de superposición, además permite distribuir los recursos con criterio racional, de acuerdo con los gastos que se requieran y las necesidades de mayores servicios.

De acuerdo con lo expresado, este sistema sería uno de los más satisfactorios, aunque puede señalarse que priva a las provincias de la administración de sus propios recursos lo que puede redundar en una pérdida de autonomía y ésto en algunos casos tiene una singular importancia política.

En realidad existe un pronunciado parentesco entre el régimen de asignaciones globales y el de coparticipación. En la medida en que la coparticipación abandona, al distribuir los recursos, la recaudación efectiva en cada estado o los índices que se le aproximen, para adoptar otro tipo de índices, es decir al intentar algún tipo de redistribución entre provincias

(6) "Harvard Law School-Taxation in Sweden-World Tax Series"; pag. 519 y ss., Boston 1959.

(7) Mushkin, Selma; "Federal Grants and Federal Expenditures" pag. 193 y ss., National Tax Journal, September 1957.

se acerca paulatinamente al régimen de asignaciones globales. La experiencia internacional en materia de asignaciones globales es numerosa y variada. Australia posee un sistema de ayuda especial a los estados financieramente mas pobres, definidos como aquellos que están incapacitados para prestar eficientemente los servicios a que los obligan sus funciones y el monto de las asignaciones, está determinado por la suma de ayuda necesaria para hacer posible que dichos estados funcionen a un "standard" no apreciablemente menor que los demás estados. (8) La India acuerda también, al margen de la coparticipación, ayuda a los gobiernos locales con el propósito de habilitarlos financieramente para hacer frente a los requerimientos de los planes quinquenales, en la medida en que no puedan hacerlo con sus propios recursos. (9)

Los estados mexicanos derivan la parte mas importante de sus ingresos totales de las asignaciones acordadas por el gobierno federal. (10) El sistema canadiense de asignaciones globales es sumamente complicado; establecidas generalmente a raíz de la cesión de los estados locales de sus derechos para imponer determinados tributos -en 1867, al establecerse la federación, cedieron sus impuestos indirectos y en 1941 el gobierno federal exigió y obtuvo la recaudación del impuesto a los réditos, considerado esencial para el esfuerzo bélico- se acuerdan por lo general sobre la base de dos principios: la equiparación financiera, por el cual reciben sumas relativamente mas importantes los estados de menores recursos y los aportes a la formación de la base imponible, recibiendo los estados una suma aproximadamente proporcional a la que hubieran obtenido recaudando por sí los tributos. (11)

5) Asignaciones condicionadas.

Este sistema, es enteramente similar al de asignaciones globales, con la sola diferencia de que la entrega de los fondos está sujeta a una condición que deben cumplir las provincias, mucho mas concreta que las que hemos señalado en el punto anterior. La condición comunmente, consiste en que el gobierno local, para recibir ayuda debe realizar un determinado tipo de gastos, de modo que una parte de esos gastos queda costeadada por el gobierno federal. El objetivo de tal condición es evidente, se trata de que el Estado central pueda orientar la estructura de los presupuestos locales, de

(8) Harvard Law School; "Taxation in Australia", pag. 31 y ss., Boston 1958.

(9) Harvard Law School; "Taxation in India", pag. 49 y ss., Boston 1960.

(10) Harvard Law School; "Taxation in Mexico", pag. 49 y ss. Boston 1957.

(11) Perry, J. H.; "Intergovernmental Fiscal Arrangements, in Canada -Federal-State-Local Correlation (A Symposium)", Tax. Institute Princeton 1954, pag. 53 y ss.

modo de adecuarlos a una política económica uniforme y orientada sobre la base de pautas de interés nacional y no puramente local. (12)

Este sistema soluciona los cinco problemas señalados en el apartado anterior, en la misma medida que las asignaciones globales, pero además tiene en su haber una ventaja muy importante, consistente en la posibilidad de realizar una política uniforme, no solo en la faz recaudación del régimen financiero, sino también en la faz gasto público. Esta cuestión no surgió cuando analizábamos los inconvenientes de la administración financiera realizada en régimen federal de gobierno, porque entonces nos limitamos a considerar el aspecto impositivo de la cuestión y sus repercusiones por las razones que destacamos en la introducción, pero el régimen financiero constituye una unidad y es evidente que no podemos perder de vista las consecuencias que se operan al gastar y prestar atención solo a las que se producen al recaudar. Constituye un objetivo de singular importancia, tratar de orientar las asignaciones entregadas a las provincias, en el sentido que les fijen los objetivos de política económica, por ejemplo el desarrollo, la educación, la sanidad, etc., con el agregado que -dado que solo una parte del servicio o inversión es costeada por el Estado Nacional y por lo tanto el resto debe ser pagado con fondos provinciales- las asignaciones condicionadas son también útiles para orientar los recursos provinciales, maximizando los fondos afectados a objetivos considerados de prioridad. La desventaja de este régimen, radica en que implica una ingerencia del Estado Nacional en los asuntos de las provincias, mayor aún que en el caso de las asignaciones globales.

En términos generales las ventajas que se desprenden de este sistema son las que corresponden a una orientación centralizada, sea del Estado Nacional o de cualquier otro organismo federal. La cuestión que por lo común se plantea, es si el impacto de la condición fijada es realmente eficaz en la modificación de la estructura de los presupuestos.

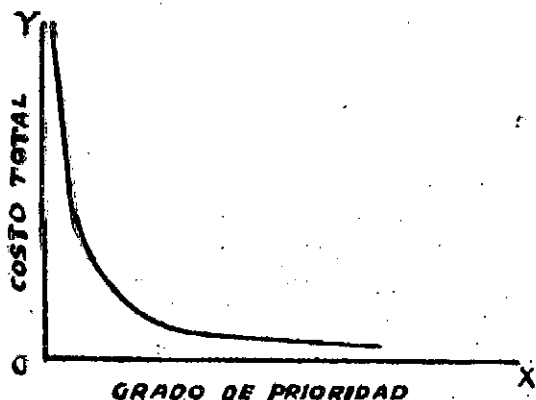
Esta cuestión fue analizada en un informe preparado para la Comisión Bicameral sobre Relaciones Intergubernamentales de los Estados Unidos, titulado "Informe sobre el impacto de las asignaciones condicionadas federales en la estructura y funciones de los gobiernos estatales y municipales" en el que se afirma que dichas asignaciones han producido cambios en las políticas estatales. En algunas circunstancias se introdujeron servicios que no se hubieran prestado sin la ayuda federal. En otras se comprobó que las funciones fueron iniciadas con mayor celeridad y se hicieron mas extensivas de lo que hubieran sido sin ayuda. Se encontró también que, al menos en los estados pobres, las solicitudes para servicios que no contaban con ayuda federal, tendieron a ser pasadas por alto.

(12) Due, J. F.; obra citada, pag. 407 y ss.

El caso mas obvio de distorsión, se encontró en el campo de la asistencia pública, donde la categoría de asistencia general no recibía ayuda federal. Los estados ricos que pudieron no haber distorsionado sus gastos, gastaron dos o tres veces más para asistencia a la vejez -que recibía ayuda federal- que para asistencia general; los estados pobres sin embargo gastaron de 75 a 100 veces más. (13)

Estas conclusiones obtenidas de casos concretos, son por otra parte evidentes a primera vista. En términos generales no es previsible que cuando los funcionarios de una provincia encaren la posibilidad de distribuir los recursos de que disponen, deban decidir entre el sí absoluto y el no absoluto, por el contrario lo más probable es que comunmente decidan -quizá intuitivamente- que los gastos a efectuar están a distintos grados de prioridad. Enfrentados los grados de prioridad de cada función con su costo surgirá la decisión respecto de qué gastos se efectúan y cuáles no. Si el estado federal, concurre con parte del costo de un determinado servicio influye en la decisión inclinando la balanza en el sentido de que el gasto se efectúa.

Gráficamente el sencillo concepto expresado se puede definir del siguiente modo:



Si tenemos en consideración los dos elementos que concurren a decidir si una función se va a realizar o no, es decir el grado de prioridad por una parte y el costo por otra, y si medimos la primera en el eje horizontal y la segunda en el vertical, veremos que las funciones se realizarán cuando tengan un costo menor o un grado de prioridad mas alto; a un grado de prioridad dado se realizarán todas las funciones que tengan un costo también dado y todas aquellas cuyo costo sea menor, la función re-

(13) Maxwell, James A.; "The Report of the Comission of Intergovernmental Relations", National Tax Journal, pag. 55 y ss. March 1956.

sultante de los expresados criterios será probablemente una hipérbola equilátera referida a sus asíntotas; la función se acercará al eje vertical sin tocarlo, por cuanto habrá funciones cuyo costo será tan alto que no podrán ser realizadas por elevado que sea su grado de prioridad y por otra parte se acercará constantemente al eje horizontal sin tocarlo nunca, por cuanto habrá funciones cuyo grado de prioridad será tan secundario que no interesará realizarlos por muy bajo que sea su costo. En tales condiciones la introducción del elemento extraño, es decir la ayuda federal, condicionada a la prestación del servicio, disminuirá el costo de la función a que apunta y por lo tanto la hará realizable con la autoridad provincial, aun cuando para ella tenga un grado de prioridad secundaria.

Sin lugar a dudas el país donde se ha dado el mayor desarrollo y experiencia en este sistema, han sido los Estados Unidos. Numerosos tipos de gastos son incentivados en ese país, a través de asignaciones condicionadas. El primer ensayo efectuado data de 1879, cuando se dispuso la ayuda federal a los estados para la distribución de materiales educativos para ciegos. Actualmente se encuentra sujetos a tal tipo de política fiscal, items tan significativos y dispares como investigación agrícola, construcción de carreteras, educación vocacional, donación de excedentes agrícolas, servicios de empleo, seguro de desocupación, meriendas escolares, servicios a niños lisiados, salud maternal, asistencia a la vejez, control de la tuberculosis, salud mental, control de cancer, control de las enfermedades del corazón, control de las enfermedades venéreas, restauración de la fauna, construcción de casas bajo alquiler, construcción de aeropuertos, construcción de hospitales, socorro para inundaciones, grandes incendios y huracanes, supresión de barrios bajos y renovación urbana, defensa civil, construcción de escuelas, prevención de las inundaciones, planeamiento urbano, servicio de biblioteca para áreas rurales, control de contaminación de las aguas, educación para la defensa, etc. (14)

(14) Mushkin Selma, J.; "Barriers to a System of Federal Grants-in-aid", National Tax Journal, pag. 201 y ss., September 1960.

CAPITULO QUINTO

LA EXPERIENCIA ARGENTINA

En el apartado anterior hemos efectuado un análisis de los cinco procedimientos que indica la técnica tributaria, para eliminar o al menos minimizar los inconvenientes que se derivan del ejercicio del poder tributario en más de un nivel, es decir un régimen federal de gobierno. En el presente apartado, centraremos nuestra atención en la experiencia que de dichos sistemas se hace en nuestro país.

De los cinco sistemas señalados, dos no se han experimentado prácticamente en nuestro país; el de cuotas suplementarias y el de asignaciones condicionadas, a pesar de que ofrecen características excelentes para nuestro régimen de gobierno. Nos dedicaremos por lo tanto al estudio de los restantes, de los cuales, dos, cuentan con abundante experiencia, la separación de fuentes y la coparticipación.

Al efectuar el análisis de los cinco sistemas, hemos tratado de describirlos en su formulación teórica mas pura, al solo efecto de la claridad expositiva. Sin embargo, como era de preveer, en su aplicación práctica estos sistemas no se dan en esa forma, al menos corrientemente, sino que por el contrario se dan modalidades modificadas o híbridas que contienen elementos de dos o más sistemas. Las aplicaciones prácticas que se han dado en nuestro país no son una excepción a esta regla no obstante lo cual los trataremos bajo el rubro que les ha adjudicado la costumbre.

a) Separación de fuentes:

El artículo 4o de la Constitución Nacional, establece el régimen financiero del gobierno federal y enumera taxativamente los rubros de los cuales extrae sus ingresos, en los términos que expresamos a continuación:

- 1) Del producto de derechos de importación y exportación.
- 2) De la venta o locación de tierras de propiedad nacional.
- 3) De la renta de correos.
- 4) De las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso general.
- 5) De los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional.

Esta enumeración está complementada por lo dispuesto en los artículos 9, 10 y 11 que prohíben terminantemente a las provincias la percepción de derechos de aduana, tránsito y similares.

Las disposiciones glosadas tienen singular importancia, no solo porque establecen el régimen financiero de la Nación, sino también por su carácter taxativo, ya que a raíz de lo dispuesto por el artículo 104, en el sentido de que las provincias conservan todo el poder no delegado por la

Constitución al gobierno federal, resulta que todas las fuentes de recursos no enumeradas expresamente continúan en poder de las provincias. (1)

Existe en la lista de recursos adjudicados a la Nación una serie de instituciones adecuadas al grado de evolución de la ciencia financiera y de la economía del país de la época en que fueron dictadas, pero que con el correr del tiempo se han vuelto un poco anacrónicas. En efecto los rubros señalados con los números 1), 2) y 3) han perdido radicalmente importancia cuantitativa, salvo en lo que se refiere a los derechos de importación y exportación, si incluimos bajo esta denominación los denominados recargos y retenciones cambiarios, en tanto que los indicados en 5) están en la esfera de los recursos mas bien potenciales. En la actualidad puede decirse que la mayor parte de las rentas de la Nación están provistas por los rubros que se incluyen en el que hemos señalado como número 4). Es esta una denominación genérica que ha suscitado múltiples discusiones que aún hoy no han terminado, ya que es sumamente difícil afirmar cual ha sido la intención de los constituyentes, ni a través de las Bases de Alberdi, ni leyendo las discusiones habidas en la Asamblea Constituyente, ni la exposición que hizo en defensa de este artículo el Convencional Gorostiaga.

Surge en primer lugar una duda respecto a qué debe entenderse por "contribución"; debe interpretarse lo que se entiende actualmente bajo dicho término o se ha querido referir a un concepto más general? Dado que -en su acepción actual- las contribuciones son una institución de campo de acción muy limitado destinado a financiar parte de proyectos específicos de obras públicas, cabe concluir que los constituyentes no emplearon el vocablo en ese sentido. En general, hay acuerdo en admitir el término "contribución" está usado en nuestra Constitución en el sentido de "impuesto".

Las Constituciones liberales, de fines del siglo XVIII y principio del XIX, tendieron a reemplazar el término "impuesto" que recuerda la fuerza, el poder de imperio, por el de contribución, que da la idea de consentimiento por parte de los ciudadanos afectados. (2) El artículo 4^o debería bastarse en cuanto a establecer el poder financiero que las provincias delegan en la Nación. No ha ocurrido así sin embargo en la interpretación jurisprudencial y doctrinaria. Desde los primeros tiempos en que se debatieron estas cuestiones la interpretación del artículo 4^o o sea el contenido del poder fiscal de la Nación, se hace a través de la vinculación de

(1) Linares, Quintana, S. V.; "Gobierno y Administración de la República Argentina", Buenos Aires, 1946.

(2) Jarach, D.; "Curso Superior de Derecho Tributario", Tomo I pag. 15 Buenos Aires, 1957.

dicho artículo con la disposición del artículo 67 inc. 2º. En el artículo 4º se dice como se forma el Tesoro de la Nación; en el artículo 67 se establecen las facultades del Congreso. El paralelismo entre ambos artículos surge de la redacción de la disposición del artículo 4º que habla de las demás contribuciones equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General. El inc. 2º del artículo 67, establece que corresponde al Congreso, "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan". En la interpretación paralela de ambos artículos es donde surgen las dudas. En efecto, el artículo 4º habla de contribuciones, en tanto que el artículo 67 inc. 2º se refiere a contribuciones directas, por tiempo indeterminado, y para casos de emergencia nacional.

En realidad, dada la estructura orgánica de la Constitución, la cuestión bien pudo haberse planteado en torno a la falta de órgano político que estableciera las contribuciones que no reúnen las condiciones fijadas en el inciso 2º del artículo 67, es decir, las indirectas, las por tiempo indeterminado y las que no se justifiquen para el caso de emergencia nacional, pero en términos generales la jurisprudencia y la doctrina ha preferido analizar esta cuestión considerando la existencia del paralelismo entre ambos artículos basándose en la posición que sostienen Alberdi y el Conventual Gorostiaga al fundamentar el aludido artículo 4º. (3)

Sobre la base del paralelismo entre ambos artículos se han sostenido cuatro interpretaciones distintas:

1) La primera de ellas interpreta que "las demás contribuciones del artículo 4º son las mismas que menciona el artículo 67 inc. 2. Correlaciona ambos preceptos constitucionales y por ende concluye que tanto las contribuciones indirectas como las directas no constituyen recursos permanentes de la Nación, pero pueden establecerse por tiempo determinado y cuando lo requieran circunstancias de emergencia nacional.

2) La segunda interpretación entiende que la disposición del inciso 2º del artículo 67, es la que delimita los poderes de la Nación y sostiene por lo tanto que esta ha sido privada de las contribuciones indirectas -a excepción de los recursos aduaneros- y que por lo tanto, puede establecerse solamente contribuciones directas por tiempo determinado y para casos de emergencia nacional.

3) La tercera interpretación, mucho mas amplia, sostiene que la Nación posee amplios poderes impositivos, tanto en tributos directos como indi-

(3) Jarach, D.; obra citada, pag. 45 y ss.

rectos. Esta corriente ha entendido que los textos constitucionales no podían encerrarse en una hermenéutica restringida y desestimado el método histórico al que se muestra proclive la casi totalidad de los comentaristas - ha adaptado el invariable precepto legal a la realidad siempre cambiante de la vida nacional. (4)

4) Una última interpretación, sostiene que el artículo 4^o habla de las contribuciones sin ninguna limitación, pero el artículo 67 expresa que en cuanto se establezcan contribuciones directas éstas sólo serán por tiempo determinado y cuando así lo exijan la defensa nacional, la seguridad interior y el bienestar general. En otros términos, la Nación puede establecer contribuciones directas o indirectas, pero si son directas solo puede hacerlo por tiempo determinado.

Los impuestos indirectos pertenecen a la Nación y siguen perteneciendo a las provincias, porque éstas en ningún momento han delegado esos impuestos en la Nación en forma exclusiva, como ocurre en el caso de los gravámenes a la exportación e importación; es decir se trata de un caso de facultades concurrentes. Los directos por el contrario, resultan exclusivamente provinciales, pero son fuentes de recursos utilizables por la Nación durante un plazo limitado. (5)

Esta es la interpretación que ha prevalecido en la doctrina, la jurisprudencia y la legislación positiva y será por lo tanto la que adoptaremos, al margen de las críticas que pueda ser objeto por parte de los juristas.

Sin embargo, la solución que hemos aceptado no hace otra cosa que plantearnos un nuevo problema, que consiste en determinar cuales son impuestos directos y cuales indirectos. Parece ser que cuando los Constituyentes hablaban de contribuciones directas, lo hacían únicamente en oposición a los impuestos aduaneros. Todos los impuestos que no eran aduaneros tenían el carácter de directos. Desde luego la doctrina a este respecto ha cambiado notablemente y hoy sería muy difícil sostener que gravámenes como el impuesto a las ventas o los llamados impuestos internos son directos. En esta cuestión como en otras, no existe acuerdo cierto sobre la clasificación, pero en general la teoría mas aceptable es la que sostiene que son impuestos directos, aquellos que recaen sobre manifestaciones de riqueza que se evidencian por sus elementos ciertos, es decir renta y patrimonio o en otros términos riqueza en sus aspectos dinámico y estático, en tanto que son impuestos indirectos todos aquellos en que no se toma co-

(4) Amaya, Adolfo A.; "Separación Impositiva entre la Nación y las Provincias", Tomo VI, pag. 337 y ss. Derecho Fiscal.

(5) Jarach, D.; obra citada, pag. 51 y ss.