

SISTEMAS TRIBUTARIOS

Un análisis en torno al caso argentino*

Alberto Benegas Lynch (h)

Roberto Dania

“[L]os edictos reales nos afligen aun antes de conocerlos, porque hablan siempre de las urgencias del monarca y nunca de las necesidades del pueblo”

Montesquieu, *Del Espíritu de las Leyes*, 1748

I

Introducción

La imposición de tributos con el objeto de obtener recursos para solventar gastos públicos ha afligido a la humanidad desde los tiempos más remotos. El origen de los impuestos se pierde de vista para el investigador moderno, confundiendo con el origen de las sociedades políticas mismas. “Impuestos como recursos extraordinarios existen en cualquier lugar en donde se forma un poder público”, sostiene Gerloff, e inmediatamente agrega que “también en todas partes su empleo ha conducido siempre al abuso”¹.

Salvo aquellas raras excepciones donde no existió monopolio de la fuerza por un período prolongado, los impuestos han incidido en el desarrollo de la civilización: el impacto de la tributación, tanto en los acontecimientos políticos cuanto en la modificación

* Trabajo contratado por CIEDLA de la Fundación Adenauer y publicado con autorización de esas instituciones.

¹ Wilhelm Gerloff, “Doctrina de la economía tributaria”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo II, p. 200.

de la estructura económica, no puede ser soslayado². Dino Jarach incluso atribuyó a razones tributarias el nacimiento del moderno Estado de Derecho, apoyándose en dos grandes hechos históricos: la Carta Magna inglesa de Juan Sin Tierra, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes (los barones), acto en que radicaba toda la base de las libertades políticas invocadas por los barones frente al rey inglés; y la emancipación americana, iniciada por la rebelión de las colonias inglesas y nacida de un fenómeno análogo: la pretensión de los colonos británicos de América del Norte de consentir sus propios tributos como lo hacían los ciudadanos de la madre patria³⁻⁴.

Luego, con la Revolución Francesa, se afirmó el principio de generalidad en la tributación, contra las exenciones propias de los estamentos privilegiados.

Durante el curso de la historia, la imposición ha experimentado una profunda transformación en su esencia, objeto, técnica de recaudación y finalidad, al compás de correlativos cambios en la organización social, política y económica. Eheberg y Boesler señalan que los impuestos “fueron primitivamente prestaciones subsidiarias por una sola vez para fines determinados, por ejemplo para sufragar gastos de guerra, para enjugar deudas, etc., y a petición del soberano eran concedidas por los estamentos. Sólo gradualmente pasaron a ser pagos regulares para hacer frente a los gastos públicos ordinarios”⁵. De acuerdo con Gerloff, podemos afirmar que los impuestos han evolucionado:

² Véase D. Friedman, “Private Creation and Enforcement of Law: A Historical Case” (*The Journal of Legal Studies*, N° 8, marzo de 1979) y J. R. Penden, “Stateless Societies: Ancient Ireland” (*The Libertarian Forum*, abril de 1971). Para la historia de los impuestos *vid.* Ch. Adams *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization* (Lanham: Madison Books, 1994) y Carolyn Webber y Aaron Wildavsky, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World* (New York: Simon and Schuster, 1986).

³ Dino Jarach, *Curso superior de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Cima, ¿1957?), pp. 14-15.

⁴ La incidencia de la política tributaria y de las rebeliones fiscales en la historia de los Estados Unidos de América puede verse en Charles Adams, *Those Dirty Rotten Taxes. The Tax Revolts that Built America* (New York: The Free Press, 1998).

⁵ Eheberg y Boesler, *Principios de Hacienda* (Barcelona: Editorial Gustavo Gili, 1944) [original alemán: 7ª edición], p. 164.

- 1) de medio para la cobertura de necesidades eventuales o extraordinarias, a fuente financiera permanente;
- 2) de prestaciones para fines determinados, a recursos sin asignación específica, destinados a un fondo común y regular para solventar gastos públicos generales;
- 3) desde una prestación a cargo de ciertos grupos de personas solamente, hasta la obligación general que no reconoce excepciones;
- 4) desde la entrega en especie o en servicios, hasta la prestación monetaria;
- 5) de fuente financiera complementaria, a ser la principal fuente de ingresos públicos;
- 6) de medio puramente financiero de la hacienda pública, a instrumento para el logro de fines políticos extra-fiscales: re-distribución de la riqueza, promoción de actividades económicas determinadas o del desarrollo de específicas regiones geográficas seleccionadas por el poder político, etc.⁶.

La historia de la imposición resulta ya, como venimos diciendo, milenaria. Sin embargo, esto no significa que las finanzas públicas hayan girado siempre en torno a los tributos.

Sistemas fiscales

“Los impuestos han llegado relativamente tarde a ser un recurso regular para satisfacer las necesidades financieras públicas [...]. La base de los recursos públicos eran, por mucho tiempo, los ingresos provenientes de dominios y regalías”, sostiene Gerloff⁷. Es decir, si bien los impuestos no fueron desconocidos por el mundo antiguo, recién con el Estado nacional moderno la imposición adquiere caracteres reconocibles y el sistema tributario se consolida indiscutiblemente como la fuente financiera principal de los gobiernos. En este sentido debemos interpretar a Seligman cuando afirma:

“Al ciudadano del estado moderno, la imposición, por desagradable que sea, le parece natural. Es difícil darse cuenta de que es esencialmente un desarrollo reciente y de que marca una fase comparativamente tardía en la evolución de las

⁶ V. Wilhelm Gerloff, “Doctrina de la economía tributaria”, *op. cit.*, Tomo II, pp. 200-201.

⁷ Wilhelm Gerloff, “Doctrina de la economía tributaria”, *op. cit.*, Tomo II, p. 200.

rentas públicas; es más difícil darse cuenta de que cada era tiene su propio sistema de rentas públicas, y de que los impuestos de hoy son diferentes de aquéllos de tiempos pretéritos [...]. Como todos los hechos de la vida social, la imposición en sí misma es sólo una categoría histórica”⁸.

La sucesión histórica de diversos sistemas fiscales guarda directa vinculación con la evolución de las funciones del Estado, y con los problemas financieros que la incorporación de las nuevas funciones fue generando. La literatura financiera constata, en términos generales, una paulatina evolución desde los ingresos originarios (derivados del dominio), a través de las regalías y luego de los monopolios, hasta los impuestos, como principal fuente rentística. En los últimos tiempos y bajo el signo de la crisis de la hacienda pública, la fuente impositiva se ha visto complementada con creciente financiación crediticia⁹.

El sistema tributario fundado en los principios de generalidad y equidad es el medio por excelencia para solventar los gastos públicos en un marco de democracia política y economía de mercado. Cuando de sistema tributario se habla, se hace referencia a un conjunto de tributos, en especial de impuestos, coordinados y armonizados entre sí en función de objetivos fiscales o extra-fiscales determinados. Pero, comenta Schmolders, “según Adolph Wagner, la expresión sistema impositivo resulta un eufemismo muy inadecuado para el «caos de tributos» que vemos en la realidad”¹⁰. Lamentablemente, la cita no ha perdido vigencia.

Sistemas tributarios

⁸ Edwin R. A. Seligman, *Essays in Taxation* (New York: The Macmillan Company, 7ª edición, 1911), p. 1.

⁹ Una descripción de los diversos sistemas fiscales históricos puede verse en Wilhelm Gerloff, “Fundamentos de la ciencia financiera”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo I, pp. 64-73.

¹⁰ Günter Schmolders, “Sistema y sistemática impositivos”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo II, p. 301.

De acuerdo con Jèze, la transformación que ha sufrido en el curso de los siglos el carácter del impuesto “tiene como consecuencia necesaria la de quitar todo interés práctico a los sistemas fiscales anteriores al siglo XIX. La palabra impuesto no se refiere a la misma cosa: las bases, la medida, el fin de la imposición, no son ya los mismos antes que después de fines del siglo XVIII”¹¹. Limitándonos a esta etapa de la evolución histórica, podemos tipificar, siguiendo a Schmölders, sobre todo dos sistemas tributarios básicos:

“Cabe nombrar en primer término el *sistema de los impuestos objetivos* como existía en el siglo XIX en Francia y, en forma menos perfecta, hasta el impuesto a la renta de tipo prusiano, también en los Estados del Sud de Alemania. La recaudación tributaria francesa provenía, en su mayor parte, de las «*quatre vieilles*» o sea los impuestos inmobiliarios, de patentes, sobre puertas y ventanas y el impuesto a la renta del capital introducido en 1871 como precursor de un impuesto personal a la renta. Este sistema de impuestos objetivos, completado por gran número de gravámenes sobre circulación y consumo, por ejemplo sobre el vino, aguardiente, cerveza, tabaco y azúcar, se mantuvo casi durante todo el siglo XIX hasta la primera guerra mundial sin mayores modificaciones fundamentales.

“Expresado en una breve fórmula, el sistema de los impuestos objetivos logra llegar a todas las fuentes tributarias, en forma más o menos completa, mediante la utilización más o menos total de todos los objetos que sirven para obtener utilidades sin tener en cuenta a qué personas favorecen o pertenecen dichas utilidades; terrenos y edificios, establecimientos agrarios e industriales, en ciertos casos, también valores mobiliarios como capitales y títulos y acciones, se gravan en lo posible sin excepción y uniformemente”¹².

En el siglo XX, en cambio, se impuso a nivel mundial

“[...] el *sistema del impuesto personal*, basando la imposición en la persona como centro de relaciones jurídicas y no en un conjunto de cosas. Su verdadera espina dorsal es formada por el progresivo impuesto a la renta de las personas físicas al que pueden asociarse gravámenes al patrimonio y a la herencia”; “[...] de la distribución de la carga tributaria entre las clases inferiores, menos gravadas por el

¹¹ Gaston Jèze, “El impuesto en los estados modernos”, en *El Trimestre Económico*, Vol. VI, N° 22 (México: Fondo de Cultura Económica, 1939), p. 299.

¹² Günter Schmölders, “Sistema y sistemática impositivos”, *op. cit.*, Tomo II, p. 302.

impuesto a la renta, se encarga el sistema complementario de los impuestos al consumo y de los aranceles aduaneros”¹³⁻¹⁴.

“Sin embargo”, señala Schmölders, “por razones fiscales no se mantiene casi nunca esta sencilla estructura básica del sistema de impuestos personales el cual, por el contrario, se complica más por la adición de numerosos gravámenes a la circulación y a la transmisión de bienes, por la conservación del anterior sistema de impuestos objetivos y por siempre nuevos impuestos al consumo y a los gastos”¹⁵.

Posteriormente se ha “objetivado” de nuevo la imposición, con la extensión del impuesto a la renta a las personas jurídicas, el impuesto a las corporaciones y la difusión del impuesto al valor agregado. Se suma, como característica de los sistemas tributarios actuales, el desarrollo de la parafiscalidad, en especial en la forma de contribuciones de seguridad social.

A lo largo de las páginas siguientes, estudiaremos los distintos sistemas tributarios que rigieron en el curso de la historia argentina, hasta llegar al sistema impositivo actual, y nos detendremos a analizar las cuestiones técnicas y normativas más relevantes desde la perspectiva del presente. Asimismo, estableceremos una breve comparación internacional con la sucesión de regímenes rentísticos en los Estados Unidos y en Brasil, y criticaremos algunas instituciones vigentes en el derecho tributario argentino. A continuación formularemos un análisis económico de la imposición, para terminar considerando las bases de una propuesta para la reforma del sistema tributario en el contexto del federalismo.

¹³ Günter Schmölders, “Sistema y sistemática impositivos”, *op. cit.*, Tomo II, pp. 302-303.

¹⁴ Sobre la historia de la imposición a la renta y de la progresividad tributaria pueden consultarse las clásicas obras de Edwin R. A. Seligman: *The income tax. A study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad* (New York: The Macmillan Company, 2ª edición, 1914), y *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica* (Madrid: Librería General de Victoriano Suárez, 1913) [original: 2ª edición americana]. Sobre la imposición a la renta y la progresividad v. asimismo Frank Chodorov, *The income tax* (New York: The Devin-Adair Co., 1954) y Alberto Benegas Lynch (h.), “Los impuestos progresivos son regresivos”, en *Ámbito Financiero*, Buenos Aires: 11 de mayo de 2000.

¹⁵ Günter Schmölders, “Sistema y sistemática impositivos”, *op. cit.*, Tomo II, p. 303.

II

Historia de la tributación en la Argentina

El sistema tributario colonial

Al inicio de la conquista, la monarquía española otorgó exenciones tributarias temporarias con el objetivo de promover la exploración y el poblamiento de las Indias. “Las primeras Capitulaciones, con Cortés en 1523 y con Pizarro en 1529, eximieron a los descubridores y pobladores de todo impuesto por el término de 10 años”, señala Antokoletz¹⁶, quien comenta asimismo que en el marco del régimen de Adelantados se concedía a los primeros pobladores varios privilegios: “durante 10 años no pagaban diezmos ni almojarifazgo; durante 20 años estaban exentos de alcabala”¹⁷. En sentido concordante, Alberdi refiere que

“En un tiempo en que el impuesto de *alcabala* (derecho de mutación) tenía el mismo rango en las finanzas españolas que hoy tiene el impuesto de aduana, el conquistador Pizarro suprimió por cien años toda clase de alcabala en el Perú, con el objeto de fomentar la fundación y desarrollo de la ciudad de Lima, que, como se sabe, llegó a ser una de las más opulentas de la América del Sud, tal vez en mucha parte al favor de esa franquicia”¹⁸.

También los indios fueron eximidos, al principio de la conquista, de toda gabela por diez años, al cabo de los cuales debieron comenzar a pagar tributos en beneficio del Rey o, en su caso, de los encomenderos, además de los que tradicionalmente abonaban a sus caciques. La exención impositiva obedeció, según relata Antokoletz, a una curiosa finalidad extra-fiscal: *atraer a los indios a la fe cristiana*. Los reducidos por evangelización gozaban del privilegio de la exención por diez años¹⁹.

¹⁶ Daniel Antokoletz, *Historia del Derecho Argentino (Derecho Castellano – Derecho Indígena – Derecho Indiano – Derecho Argentino)* (Buenos Aires: La Facultad, 1929), Tomo II, p. 118.

¹⁷ Daniel Antokoletz, *op. cit.*, Tomo II, p. 40.

¹⁸ Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su constitución de 1853* (Buenos Aires: Editorial Raigal, 1954) [1854], p. 206.

¹⁹ V. Daniel Antokoletz, *op. cit.*, Tomo II, pp. 97-101.

La generalizada práctica del contrabando en el Plata constituye la cuestión fiscal más relevante en la historia económica colonial. Considerado en reiteradas ocasiones como el primer caso, el origen de la *delincuencia fiscal* en esta región, el fenómeno resulta explicable en el seno de un contexto histórico y normativo determinado.

Desde mediados del siglo XVI, la monarquía española, al amparo de ideas mercantilistas, había impuesto una política comercial basada en el monopolio absoluto del tráfico (prohibición de comerciar con extranjeros) y en el aislamiento de las colonias entre sí. La organización económica colonial respondía al único objetivo de asegurar a España el aprovechamiento exclusivo de la riqueza americana; de acuerdo con Alberdi,

“Nuestro derecho colonial no tenía por principal objeto garantizar la propiedad del individuo, sino la propiedad del fisco. Las colonias españolas eran formadas para el fisco, no el fisco para las colonias. Su legislación era conforme a su destino: eran máquinas para crear rentas fiscales. Ante el interés fiscal era nulo el interés del individuo”²⁰.

En lo que respecta a Buenos Aires, dicha política se concretó en la prohibición de utilizar el puerto para las importaciones (1594) y exportaciones (1599), a efectos de evitar especialmente la salida del metálico del Alto Perú. La pobreza llegó a tal grado que el rey debió otorgar ciertas *permisiones* de comercio exterior, si bien temporarias y limitadas. La reacción natural, espontánea, fue el desarrollo del contrabando, destinado al abastecimiento del mercado altoperuano.

El comercio de las colonias estaba estrictamente monopolizado; organizado el tráfico mercantil de las flotas y los galeones, sostiene Gondra,

“Ya es fácil comprender la situación a que quedaban reducidas aquellas provincias que, como las del Río de la Plata, se hallaban a una larguísima distancia de los centros de tráfico impuestos por la historia, por la geografía y por el criterio de conveniencia mercantil de la época; y que, por otra parte, no tenían más cosa que ofrecer, a cambio de las indispensables manufacturas europeas, que algunos productos de la ganadería y la agricultura, que no alcanzaban a costear el flete de tan larga distancia, ni tenían mercado en las ferias de Portobelo.

²⁰ Juan Bautista Alberdi, *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina* (Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1966) [1858], p. 96.

“De aquí la necesidad ineludible del contrabando [...]”²¹.

Las quejas de los comerciantes limeños, quienes hasta entonces habían gozado del privilegio de contar con mercados cautivos, condujeron a que se dispusiera la instalación de una aduana terrestre en Córdoba, con el objetivo de recargar de gravámenes las mercaderías introducidas por Buenos Aires que se llevaran hacia el norte (1623). Esta medida no surtió otro efecto más que incentivar el desarrollo de rutas alternativas hacia el Alto Perú; en 1696, la aduana *seca* fue finalmente trasladada a Jujuy. Asimismo, el rey ordenó la fundación de una Audiencia en Buenos Aires con el fin de vigilar el tráfico ilícito (1663-1672). Sin embargo, el contrabando continuó aumentando en el siglo XVIII.

Los Borbones luego liberalizaron, en cierta medida, la restrictiva política de comercio exterior. En 1776 fue derogada la prohibición de comercio recíproco entre el Plata y el Perú, vigente desde 1689. En 1778 autorizaron un tráfico mercantil relativamente libre entre los puertos de España e Indias, y fijaron aranceles: los artículos nacionales pagarían 3% de derechos al salir de España, y 7% los extranjeros. Posteriormente se concedieron ciertas franquicias para negociar con países extranjeros, algunas de ellas meramente temporarias.

Terry describe muy gráficamente las actividades económicas de la época:

²¹ Luis Roque Gondra, *El descubrimiento del Nuevo Mundo y la conquista de América Española. Introducción a la historia de la República Argentina* (Buenos Aires: Imprenta de la Universidad, 1936), p. 376. Sobre este tema v. asimismo Luis Roque Gondra, *Historia Económica de la República Argentina* (Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1943), p. 149 y ss.. En su *Agricultura, comercio e industria coloniales (Siglos XVI-XVIII)* (Buenos Aires: El Ateneo, 1941), Emilio A. Coni señala: “Como de Sevilla no llegaba, ni por broma, mercadería alguna a Buenos Aires, por la sencilla razón de que pasaban cinco y más años sin que arribara nave alguna española, de cumplirse la cédula a la letra se hubiera decretado la despoblación del puerto. En los años que van desde la fundación hasta 1599, gobiernan a la ciudad el Cabildo y los Oficiales Reales por la ausencia del gobernador, y felizmente para la población, aquéllos no cumplieron sino aparentemente con la cédula de 1594” (*op. cit.*, p. 92). Luego comenta Coni la nefasta política de Hernandarias, y afirma: “A poco de asumir Hernandarias el gobierno, los pobladores se dieron cuenta de que éste no era de la misma pasta que los anteriores gobernadores, y empezó la guerra, entre el primero, dispuesto a hacer cumplir inexorablemente las órdenes del Rey, y el pueblo, dispuesto a violarlas en defensa de su propia existencia” (*op. cit.*, p. 94).

“A fines del siglo XVIII, lo que es hoy la República Argentina, tendría de 120.000 a 150.000 habitantes diseminados en su dilatado territorio. Propiamente no había estancias, sino masas de ganados alzados, y la población rural, que era la más numerosa, dividía su tiempo entre guerrear con los indios y hacer contrabando por las costas del Uruguay y del Atlántico”²².

Paralelamente en el interior producían, en un marco de escaso desarrollo económico, algunas pequeñas industrias.

La liberalización del comercio con las naciones no enemigas se lograría recién en noviembre de 1809. Las invasiones inglesas habían causado extraordinarios gastos de defensa que vaciaron las arcas fiscales. En el año 1809 fue necesario cubrir un déficit presupuestario alarmante: “Las entradas calculadas apenas alcanzaban a 1.200.000 pesos fuertes, mientras que los gastos previstos pasaban de 3.000.000; déficit, 1.800.000 pesos”²³. Ante la urgencia en obtener recursos, y dada a la vez la gran cantidad de buques que habían arribado desde Gran Bretaña en la creencia de que se dirigían a una colonia inglesa en el Plata, Cisneros decidió buscar en la Aduana ingresos para el fisco del Virreinato, y abrió definitivamente el puerto de Buenos Aires a todas las banderas no enemigas. Esto le hará decir a Alberdi:

“¿Y no recordáis que el comercio libre con la Inglaterra desde el tiempo del gobierno colonial tuvo un origen rentístico o fiscal en el Río de la Plata; es decir, que se creó la libertad para tener rentas?”²⁴.

En síntesis, cabe afirmar que la primera reforma profunda de nuestro sistema económico y rentístico obedeció a urgencias fiscales y a razones coyunturales, modalidad que, lamentablemente, se apreciará luego como una constante en la historia tributaria argentina.

Consideremos ahora el sistema tributario colonial en particular. Los recursos impositivos más importantes provenían de:

²² José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, en José A. Terry, *Finanzas* (Buenos Aires: Jesús Menéndez, 4ª edición, 1927), Apéndice Primero, pp. 452-453.

²³ José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, p. 452.

²⁴ Juan Bautista Alberdi, *Bases...*, *op. cit.*, p. 77.

- 1) La *alcabala*, pagada por las casas de comercio con atención al público, lejano antecedente de los impuestos a las ventas y a las actividades lucrativas que gravaba las transacciones y enajenaciones. Su tasa fue aumentando del 2% al 4%, en la primera mitad del siglo XVII, y al 6% en 1776, medida esta última que “provocó verdaderos alzamientos populares en el virreinato”²⁵.
- 2) El *almojarifazgo*, que se cobraba sobre las mercaderías introducidas de ultramar por el puerto de Buenos Aires (*almojarifazgo de entrada*, equivalente al actual arancel de importación) o exportadas desde él (*almojarifazgo de salida*), cuando dicho comercio era permitido. Se denominaba *derecho de círculo* al que recaía sobre las mercaderías procedentes directamente de puertos extranjeros, y consistía en los impuestos que dichos productos deberían haber pagado para entrar a España y luego salir de ella hacia América. Las tasas fueron variando durante la larga época colonial; el reglamento de 1778 fijó como almojarifazgo de entrada un arancel de 3% para las mercaderías nacionales y 7% para las extranjeras. Ciertos artículos de fabricación española, así como algunos productos americanos, poseían ventajas arancelarias.
- 3) Los *derechos de tránsito* que se cobraban en las aduanas interiores (hemos mencionado la de Córdoba, trasladada después a Jujuy), establecidos con el propósito de entorpecer el comercio. Los productos paraguayos debían pagar un impuesto al pasar por Santa Fe; también existieron diversos gravámenes locales sobre el tránsito de mulas, sobre las carretas que hacían el tráfico, etc., algunos percibidos por ciudades. En 1777, Cevallos decretó el libre tránsito interno.
- 4) Los *diezmos*, uno de los principales gravámenes en términos de su producto, de origen eclesiástico pero administrado por la Corona. Destinado al sostén de la Iglesia Católica (siete novenas partes) y de los hospitales, el tributo consistía en el 10% de las cosechas y de los productos de la ganadería.
- 5) Los *tributos* a cargo de los indios, los negros y los mulatos, de pobre rendimiento en el actual territorio argentino.
- 6) El *quinto* sobre la extracción de oro, plata, piedras preciosas y perlas.
- 7) El *papel sellado*.

²⁵ Ricardo Zorraquín Becú, *Historia del Derecho Argentino* (Buenos Aires: Editorial Perrot, 1992), Tomo I, p. 151.

- 8) La *media anata* sobre los nuevos oficios y cargos públicos, consistente en la percepción por el erario de la mitad de los emolumentos obtenidos por el funcionario durante el primer año.
- 9) Las *sisas*, impuestos temporarios sobre diferentes artículos, destinados a obras públicas urgentes, generalmente de defensa.
- 10) La *mesada eclesiástica*, retención de un mes de sueldo, prebenda, diezmo o emolumento de toda nueva dignidad eclesiástica designada por presentación del regio patronato indiano.
- 11) El *estanco*, vinculado con el monopolio de tabaco, sal, trigo, naipes, pimienta y algunos otros productos.
- 12) La *licencia* que pagaban las pulperías y tiendas de Buenos Aires.
- 13) Los *oficios vendibles*, que debían abonar los escribanos y martilleros para poder desempeñar su actividad.

Algunos ingresos tenían el carácter de tasas, o bien derivaban de antiguas regalías: así el *pontazgo* (derecho para atravesar puentes), las *pesquerías* (derecho para pescar), etc..

Otros recursos públicos, no tributarios, eran el producto de los *bienes decomisados* y las *penas de cámara* (multas penales o judiciales). Ciertas necesidades colectivas extraordinarias eran solventadas en parte mediante contribuciones o donativos más o menos espontáneos de los vecinos (*derramas*). Además, en determinadas ocasiones se requirieron de los ayuntamientos indianos diversas sumas de dinero a título de *empréstito* o de *donación*, como aportes extraordinarios para socorrer a España en sus guerras contra naciones extranjeras²⁶.

En conclusión, del sistema rentístico colonial en su conjunto cabe efectuar la siguiente evaluación:

²⁶ Para redactar esta sección nos hemos servido fundamentalmente, en cuanto a la evolución normativa, de la concisa obra de Ricardo Zorraquín Becú, *Historia del Derecho Argentino*, cit., Tomo I, como asimismo de la descripción del régimen rentístico colonial en Daniel Antokoletz, *op. cit.*, Tomo II, pp. 118-123. También hemos tomado datos del trabajo de Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLIX, serie IV, N° 13 (Buenos Aires: enero – febrero – marzo de 1961), pp. 21-40.

- 1) Estaba compuesto por una multiplicidad de impuestos y variadas fuentes de recursos, pero de escaso rendimiento.
- 2) La mayoría de los impuestos era de origen real, y otros, de origen eclesiástico.
- 3) Lo exiguo del producto determinaba una situación de déficit fiscal casi crónico, salvado en diversas ocasiones con subsidios de las Cajas del Alto Perú.
- 4) Muchos impuestos tenían asignación específica, es decir, contaban con un destino fijo que impedía invertirlos libremente. Por consiguiente, no había unidad en el presupuesto sino proliferación de cuentas especiales que tornaban complicada la administración.
- 5) La acción financiera del gobierno era, en consecuencia, prácticamente nula.
- 6) El sistema tributario era ya anacrónico, complicado y, por ende, de difícil fiscalización. Los impuestos no tenían mayor coordinación ni armonización entre sí, salvo en función del objetivo de obstaculizar el comercio exterior.
- 7) En cuanto a la técnica de recaudación, cabe destacar que la percepción de relevantes impuestos, como la alcabala y los diezmos, se arrendaba en remate público.
- 8) El sistema fiscal en su conjunto afectaba severamente el desempeño económico de las colonias americanas.
- 9) La recaudación aduanera era de escasa significación fiscal, porque reducido era el volumen del comercio exterior *legal*; en palabras de Alberdi, para nosotros “respecto del extranjero la aduana era prohibición y exclusión, no un impuesto”²⁷. Por la misma razón, no resulta acertado hacer referencia al contrabando de la época bajo análisis como una cuestión de *evasión tributaria*.

Hacia el final de la etapa colonial se produjo, como hemos visto, una reforma esencial en nuestro sistema económico y fiscal. La libertad de comercio exterior creó una nueva y rica fuente de ingresos públicos: la renta aduanera²⁸. Desde 1810, la tributación en la Argentina girará en torno a la Aduana, y en la lucha por el control de la renta aduanera se jugará la organización política definitiva de la República.

²⁷ Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, p. 221.

²⁸ En el Gráfico N° 1 del Anexo Estadístico puede observarse la multiplicación de la recaudación aduanera entre los años 1808 y 1810, consecuencia del decreto de noviembre de 1809.

Tributación y sistemas fiscales desde 1810 hasta la organización política de la República Argentina

1810-1820: Desde la Revolución de Mayo hasta la disolución de los poderes nacionales

La Revolución de Mayo consolidó la apertura comercial iniciada en noviembre de 1809, y con ella la Aduana de Buenos Aires se convirtió en la principal fuente de recursos públicos ordinarios. En 1811 procedían de la Aduana las tres cuartas partes de las rentas²⁹. Tras los aduaneros, en un segundo plano, fueron la alcabala, la media anata, las sisas y los diezmos los impuestos más significativos durante la primera década de vida independiente. En ese lapso el sistema impositivo heredado no sufrió modificaciones sustanciales, aunque en 1811 fuera derogado el tributo a cargo de los indios y, en 1812, el estanco del tabaco³⁰.

Los diez años siguientes a la emancipación constituyeron, producto de la guerra, una etapa de necesidades financieras extraordinarias; por otra parte, cabe recordar que ya en 1811 se desató una crisis monetaria, caracterizada por la “escasez de circulante”³¹. Para salvar el déficit presupuestario se proyectó y se puso en ejecución, en 1812, un plan de imposición centrado en la contribución directa y patentes, mas no rindió lo calculado. Las urgencias fiscales terminaron por excusar las exacciones bajo la forma de empréstitos forzosos, decretados sobre españoles comerciantes y capitalistas y diversos *enemigos de la causa revolucionaria*, en especial durante el segundo lustro.

²⁹ La Primera Junta reglamentó inmediatamente, a instancias de Moreno, el despacho aduanero y la percepción de los gravámenes. En esa época se cobraba, además del impuesto a la importación, un derecho sobre la exportación de cuero, sebo y algunos otros productos típicos del país.

³⁰ V. Ricardo Zorraquín Becú, *op. cit.*, Tomo II, p. 334.

³¹ “La crisis fue fuerte, y el Gobierno creyó que podía modificarla decretando el primer curso forzoso en este país, igualando la plata sencilla y la fuerte, y obligando al público a recibir una u otra moneda por valor igual” (José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, p. 456). Una reseña histórica de la manipulación gubernamental del dinero en la Argentina puede verse en Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos de análisis económico* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 11ª edición, 1994) [1972], p. 307 y ss..

Una situación financiera crítica signó la etapa de los primeros gobiernos patrios. La inestabilidad política, sumada al estado de guerra, repercutía en el nivel de actividad económica; el bajo volumen de la producción no permitió que la adopción del sistema de libre cambio se tradujera en un gran incremento en el comercio exterior. Resultaron afectadas las fuentes regulares de ingresos públicos y, por consiguiente, la recaudación impositiva.

El empréstito forzoso, expediente al que recurrió con frecuencia Pueyrredón, constituyó un medio para la cobertura de necesidades fiscales a la vez perjudicial e insuficiente. Perjudicial e insostenible en el tiempo, por cuanto implicaba una persecución al capital; respecto de su rendimiento, insuficiente, dado el escaso volumen de capital entonces disponible y el concurso de las ocultaciones. Se intentaron asimismo el empréstito voluntario y la capitación, que no pudieron realizarse, e incluso llegó a proyectarse la confiscación de la tercera parte del patrimonio de los españoles pudientes. Paralelamente se multiplicaron los impuestos, condenados generalmente a la esterilidad³². Por otra parte, cabe señalar que desde que el director Pueyrredón decretara, en marzo de 1817, el pago de las deudas del Estado con billetes de amortización admisibles en la Aduana en pago de derechos, se instaló, hasta 1821, la práctica de emitir billetes inconvertibles para ser recibidos luego en pago de impuestos³³.

La profunda crisis política y fiscal desembocó finalmente, en 1820, en la disolución de los poderes nacionales. A partir de entonces cesará, hasta 1862, la correspondiente existencia de un sistema tributario *nacional*, y el análisis de la historia de la tributación se escinde necesariamente en varios planos: por un lado, el sistema fiscal de la provincia de Buenos Aires, centrado en el dominio exclusivo de la única Aduana exterior relevante; por el otro, los arbitrios dispuestos por los gobiernos de las restantes provincias para procurarse entradas más o menos regulares.

³² “Durante la administración Pueyrredón, y ante las necesidades siempre crecientes del erario público por los gastos de guerra, se crearon toda clase de impuestos, directos e indirectos, sobre los vinos y caldos de Mendoza, sobre los ponchos de Córdoba, sobre las maderas, el pan, la carne, derechos de tránsito, de entrada a esta ciudad, etcétera, etc.” (José A. Terry, *Finanzas* [Buenos Aires: Jesús Menéndez, 4ª edición, 1927], p. 190).

³³ V. Francisco Latzina, *Sinopsis Estadística Argentina* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1914), pp. 69-70.

1820-1852: Desde la disolución de los poderes nacionales hasta el fin de la tiranía

La época de Rivadavia

La administración de Martín Rodríguez acometió, por iniciativa y bajo la dirección de los ministros Bernardino Rivadavia y Manuel J. García, la trascendente reforma que significaría para la provincia de Buenos Aires la definitiva superación de los sistemas tributario y administrativo-financiero coloniales. La Legislatura se reservó la atribución exclusiva de imponer contribuciones, así como la de aprobar los gastos; fue arreglada y consolidada la deuda interna anterior; fue organizada la administración de la hacienda pública; se elaboró el primer presupuesto general anual en forma y el Ejecutivo se comprometió a rendir anuales cuentas de inversión. Este gobierno provincial además contrajo, con la casa Baring, el primer empréstito externo, para empresas de utilidad pública que nunca se realizaron³⁴, y canjeó, con Inglaterra en 1825, nuestro primer tratado internacional de amistad y comercio. Fue también en este período que se fundó el primer banco del país: el Banco de Descuentos.

En el contexto de este programa de reformas fue reorganizado el sistema impositivo, a través de la supresión de la alcabala, la media anata, las sisas y otros recursos heredados del antiguo régimen. El diezmo, originalmente un impuesto en especie, fue en 1820 rebajado y admitida su satisfacción en dinero, y en diciembre de 1822, a instancias de García, definitivamente abolido en la provincia de Buenos Aires. En reemplazo de los gravámenes derogados fueron creados, o bien regularizados, el impuesto de sellos, la contribución directa, el de patentes a los almacenes, tiendas y otros establecimientos análogos, etc.. Los impuestos aduaneros fueron modificados; el incremento del comercio exterior, sumado al aumento en los derechos de importación y exportación, redundó en un marcado crecimiento de la recaudación aduanera.

Párrafo aparte merece la *contribución directa*, cuestionado e improductivo impuesto al capital cuyo ámbito de aplicación fuera bastante tiempo después restringido a

³⁴ Después de los tres primeros años se suspendió el servicio de esta deuda, lo que representó la primera quiebra *externa* del Estado argentino. La suspensión del servicio de la deuda duró hasta 1844.

la propiedad inmueble. La ley sancionada el 4 de octubre de 1822 disponía que los comerciantes y mercaderes pagarían por su *capital en giro*, a razón de 8 pesos al año por cada mil; los fabricantes pagarían por el capital empleado en sus establecimientos, 6 por mil; los hacendados, 4 pesos por cada mil al año; y los labradores y los dueños de capitales empleados en cualquier otro objeto pagarían al año 2 pesos por mil.

Los gravámenes creados fueron, sin embargo, de escaso rendimiento. Alberdi compara el rendimiento fiscal de los antiguos y de los nuevos gravámenes:

“El diezmo había producido cerca de trescientos mil duros en los cuatro años desde 1818 a 1821. Trescientos mil duros en 1830 hacían más de dos millones de papel moneda. En los cuatro años de 1830 a 1833, la contribución directa sólo produjo seiscientos mil pesos de esta moneda, es decir, la cuarta parte de lo que daba el diezmo en la época de su mayor decadencia. Provenía esto de la decadencia del papel moneda, admitido por el fisco por su valor nominal para el pago de contribuciones que se establecieron cuando circulaba moneda metálica. El papel moneda, entre otras causas, decayó por el abuso de sus emisiones, hecho indispensables por la insuficiencia de las rentas ordinarias; y entre éstas, la de la contribución directa dejó de ser eficaz desde el principio de su establecimiento, a causa de su naturaleza poco apropiada a países y situaciones en que falta el espíritu público”³⁵.

Acerca de la contribución directa en particular, Alberdi explica que

“Basada sobre el capital, y valorado éste por declaración del capitalista, resultó lo que era de esperarse, nadie habló la verdad al fisco en la declaración de su capital. Negociante que en un solo año había pagado seiscientos mil pesos de derechos de aduana, se declaró sin ningún capital propio a fin de pagar un cuatro en vez de un ocho por mil. La casa más pudiente de comercio del país declaró tener por todo capital veinte mil pesos papel. Hubo millonarios que hacían el negocio de banca, que declararon diez mil pesos de capital, y otras *nada*. [...]. Dejar la declaración del contribuyente, y echar mano de la pesquisa de sus documentos y libros y del testimonio del vecindario, es envenenar la contribución y suscitar enemigos y resistencias a la autoridad naciente. Por eso Rosas, para apoyarse en el pueblo, prefirió sellar papel moneda antes que alzar la contribución directa a su valor real primitivo. Entretanto Rivadavia, menos contraído a buscar popularidad para

³⁵ Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, p. 224.

conservar el poder, aumentó con la contribución directa las causas del descontento que arruinaron el ascendiente de su partido”³⁶.

También, según Alberdi, se establecieron impuestos directos sobre el salario de los trabajadores, “obligándoles al pago de una especie de patente industrial, llamada *papeleta* en el lenguaje de los reglamentos fiscales de Buenos Aires. Los sirvientes, los peones, los cargadores, los carretilleros, los capataces, los marineros, fueron obligados a pagar su contribución directa, renovando sus *papeletas* o patentes cada seis meses”³⁷.

Termina Alberdi su crítica evaluación de la trascendente reforma impositiva promovida por Rivadavia y Manuel J. García concluyendo que

“De ese modo la República trató peor a la riqueza que la había tratado el despotismo colonial; es decir, que peor se trató la *libertad* a sí misma, que la había tratado el despotismo del Gobierno español. La administración de Buenos Aires substituyó al sistema tributario colonial el sistema rentístico que la Convención y el Imperio habían legado en Francia a los Borbones restaurados al gobierno de ese país, bajo cuyo reinado estudió el señor Rivadavia los principios de administración económica que trajo a Buenos Aires, organizando así los medios de poder fuerte que Rosas aprovechó mejor que su fundador, equivocado con las mejores intenciones”³⁸.

Sin embargo, y sin perjuicio de la validez del juicio global formulado por el citado publicista, es menester reconocer que en dos años de la administración de Martín Rodríguez y uno de la de Las Heras, alcanzaron las entradas regulares para cubrir los gastos, situación de equilibrio presupuestario ciertamente excepcional en la etapa bajo análisis y, en general, en la historia financiera argentina³⁹.

El proceso de transformación fiscal y administrativa fue interrumpido por la guerra con el Brasil, y por los acontecimientos políticos internos que vinculados con ella habrían de desencadenarse. Dice Terry que, hacia 1825,

“Los fuertes gastos de equipos y armamentos para un ejército de más de 8.000 hombres, que se formaba con grande actividad, colocaron al erario de la provincia en serias dificultades. Sus entradas disminuían a medida que aumentaba la

³⁶ Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, op. cit., pp. 224-225.

³⁷ Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, op. cit., p. 225.

³⁸ Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, op. cit., p. 225.

³⁹ V. José A. Terry, *Finanzas*, op. cit., p. 30.

desconfianza. La contribución directa apenas daba 500.000 pesos, y los demás impuestos internos de 200 a 300.000 por año. Con la entrada de aduana (pesos 1.500.000) no se podía contar, porque, estallada la guerra, nuestros puertos serían bloqueados”⁴⁰.

Ante la eventualidad, la decisión de política financiera consistió en solventar los gastos de la nueva guerra mediante la emisión de papel moneda, en un marco legal de curso forzoso. En el aspecto institucional, la inminente guerra precipitó la reorganización nacional, ejecutada sobre bases endebladas, y la designación de Rivadavia como jefe de estado. En 1826, bajo el gobierno presidencial de Rivadavia, el Congreso General Constituyente dispuso por ley que todas las Aduanas exteriores u oficinas de recaudación quedaran “bajo la inmediata y exclusiva administración de la Presidencia de la República”, y declaró nacional “toda clase de impuestos sobre lo que se importe en el territorio de la Unión o lo que de él se exporte”. También fueron nacionalizadas las rentas de correos y el impuesto de papel sellado; otra recordada medida financiera de la Presidencia de Rivadavia fue la ley de enfiteusis.

Disuelto en agosto de 1827 el gobierno presidencial, y concluido de esta manera el breve y resistido experimento de reconstitución nacional, retornó la Aduana de Buenos Aires al control y usufructo exclusivos del gobierno de la provincia.

Mientras tanto, desde 1820 los gobiernos de las restantes provincias apelaron a los derechos de tránsito y a la instalación de aduanas interiores, a la vez para procurarse ingresos regulares y con finalidades extra-fiscales proteccionistas de las actividades productivas locales. En medio de un general estado de pobreza y escaso comercio, en buena parte consecuencia de las mencionadas limitaciones al tráfico mercantil interno, sus rentas fueron relativamente muy inferiores a las de Buenos Aires. Las provincias del interior, resume Zorraquín Becú, “establecieron, además, impuestos de patentes y papel sellado, y algunas conservaron los diezmos, pero el rendimiento de estos tributos siempre

⁴⁰ José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, pp. 464-465. Alberdi, sirviéndose de los datos de Woodbine Parish, atribuye a la aduana de Buenos Aires un producto, en 1825, de 2.200.000 pesos; en 1824, de 2.000.000 de pesos; en 1823, de 1.600.000 pesos; y en 1822, de 1.900.000 pesos fuertes (Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, pp. 168-169).

fue insignificante. A ellos se agregaron, asimismo, contribuciones extraordinarias y los ingresos procedentes de la venta de tierras fiscales o de la enfiteusis”⁴¹.

El sistema financiero de la tiranía

La época en que Rosas rigió el destino de la provincia de Buenos Aires (desde 1829 hasta 1852, salvo el período entre 1832 y 1835) representa una etapa de recurrentes conflictos armados, internos y exteriores; de latente guerra civil, forzosa emigración de adversarios políticos, de apremios económicos, fuerte retracción del comercio, junto con persecuciones sanguinarias y severas restricciones a las libertades individuales⁴². En el campo de la hacienda pública, fue una era de crónicos déficits elevados, pese a la eliminación en los presupuestos de diversas erogaciones correspondientes a educación, cultura, progreso y beneficencia. El sistema impositivo de la provincia de Buenos Aires continuó centrado en la Aduana, prácticamente la única fuente de recursos tributarios de su gobierno; de acuerdo con García Vázquez,

“Los derechos aduaneros proveyeron a la provincia de Buenos Aires, durante la época de Rosas, del 85% al 95% de la renta provincial, excepto en los años de bloqueo, en que la renta mermó sensiblemente, al doble influjo de la disminución de las importaciones y de la rebaja de las tasas. Al final de su gobierno, la recaudación aduanera se mantenía constantemente por arriba de los 3 millones de pesos fuertes, que equivalían a casi 60 millones de pesos papel, aunque debe tenerse en cuenta que la moneda por entonces se había depreciado notablemente, pues si bien los recursos eran considerables para aquella época, resultaron insuficientes para hacer frente a las guerras internas que fueron financiadas mediante la emisión de billetes”⁴³.

Los bloqueos dispuestos por potencias extranjeras contra el puerto de Buenos Aires (bloqueo francés: 1838-1840; bloqueo anglo-francés: 1845-1848) demostraron la vulnerabilidad de un sistema tributario basado casi exclusivamente en la renta aduanera.

⁴¹ Ricardo Zorraquín Becú, *op. cit.*, Tomo II, p. 335.

⁴² Véase, por ejemplo, Bernardo González Arrili (comp.), *La tiranía y la libertad* (Buenos Aires: Ediciones Libera, 1970).

⁴³ Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, *cit.*, p. 26.

Sin entradas fiscales suficientes para solventar extraordinarios gastos militares, sin acceso al crédito externo ni interno, y en ocasiones casi sin entradas fiscales en absoluto, por obra de los bloqueos, Rosas optó por financiar los consumos públicos mediante la emisión de dinero sin respaldo metálico, como se venía practicando desde tiempos de la guerra contra el Brasil. Sistemáticamente, el gobierno obtenía autorización legislativa para contraer empréstitos, pero como éstos no podían colocarse en el mercado, aquél los entregaba, primero al Banco Nacional, en el tiempo en que existía éste, y luego a la Casa de Moneda, instituciones que compraban dicho empréstito emitiendo: en eso consistía básicamente el sistema financiero de la tiranía. Durante la gestión de Rosas, la emisión monetaria, en ocasiones fuente complementaria de ingresos públicos, pasó a convertirse, en los recurrentes períodos de crítica situación financiera, en el principal medio para la cobertura de las necesidades fiscales. Latzina aporta al respecto estadísticas contundentes:

“[...] El banco [Nacional] abrió sus puertas con la emisión circulante (\$2.694.856) heredada del de Buenos Aires, o *de Descuentos*. En 31 de Julio [de 1826] ya había subido la emisión circulante a \$5.418.288, y el premio del oro empezó a subir de 6 a 10 puntos por mes.

“El 12 de Abril de 1826 el congreso constituyente de las Provincias Unidas del Río de la Plata estableció el *curso forzoso*, con efecto retroactivo para la emisión del banco nacional. En Diciembre de 1826 ascendió la emisión a 7.164.797 pesos. En Julio de 1827, cuando Rivadavia abandonó el gobierno, ascendió la deuda de éste con el banco nacional a 11.365.488 pesos y la circulación de billetes a 10.215.639. El 24 de Agosto de 1829, cuando se hizo cargo del gobierno de la provincia el general Juan J. Viamont, ascendió la circulación del papel-moneda a \$15.289.046. Rosas disolvió el banco nacional por un decreto del 30 de Mayo de 1836.

“De esa fecha en adelante se administraba la emisión del papel-moneda por una junta compuesta de seis vocales y un presidente que funcionaba en la *Casa de Moneda*. En Abril de 1837 sumaba la circulación \$19.483.540. El 8 de Diciembre de 1838 la Junta de Representantes autorizó a la casa de moneda para poner en circulación 16.575.000 pesos. El 16 de Abril de 1839 prohibió la Junta todo contrato de cambio o de compraventa de moneda metálica, por papel y prohibió también dar y recibir monedas metálicas en depósito o en prenda, para garantizar deudas en moneda corriente, sin que precediera un permiso especial escrito del ministro de hacienda. Con esta prohibición se propuso Rosas extinguir el *agio* de la moneda, como más tarde, en época casi reciente se creyó conseguir lo mismo

cerrando la Bolsa, como si el agio fuera una consecuencia de odios personales o de malquerencia política. El 28 de Marzo de 1840 se hizo una emisión de 12 millones de pesos para cubrir un déficit del presupuesto. El 26 de Julio de 1846 circulaban \$43.664.394. Durante el bloqueo anglo-francés que duró 32 meses, se emitieron por sanción de la Junta de Representantes \$75.056.666 para sufragar a los gastos de la guerra. El 19 de Septiembre de 1848 ascendió la circulación fiduciaria a \$126.721.060. Durante la administración de Rosas se emitieron más de 100 millones de pesos destinados al sostén de las guerras intestinas que los unitarios le hicieron para derrocarlo del poder. Las disposiciones referentes a la prohibición de negocios en moneda metálica fueron derogadas por ley de 26 de Diciembre de 1853. El 3 de Febrero de 1852, cuando hubo caducado la dictadura de Rosas, ascendió la circulación a \$137.021.060⁴⁴.

Acerca de los demás impuestos, cabe señalar que Rosas no logró aumentar la recaudación por la contribución directa, no obstante sus intentos. En 1849, la mayor parte de la recaudación por este gravamen procedía de los capitales industriales y comerciales; la contribución de los terratenientes y hacendados era sumamente reducida⁴⁵.

La revisión histórica efectuada revela que, desde 1810 hasta la caída de Rosas (y luego por mucho tiempo más, como veremos), la cuestión tributaria girará en la Argentina en torno a la Aduana de Buenos Aires. La aduana era la fuente por excelencia de ingresos fiscales regulares, la principal fuente de riqueza fiscal; la renta aduanera constituyó el único recurso tributario significativo a nivel nacional. Sin embargo, los objetivos de la imposición aduanera no se mantuvieron constantes durante esta prolongada etapa. La Revolución de Mayo nació iluminada por ideas librecambistas, y por consiguiente el nivel de los impuestos a la importación fue establecido con arreglo a propósitos puramente fiscales. Hacia 1815 comenzó a cambiar la tendencia, realizándose consideraciones proteccionistas; desde 1822 se elevaron los aranceles de importación sobre los artículos que competían con los productos porteños y con algunos elaborados en el interior.

⁴⁴ Francisco Latzina, *Sinopsis...*, *op. cit.*, pp. 70-71. Sobre esta cuestión v. asimismo Agustín de Vedia, *El Banco Nacional: historia financiera de la República Argentina. Tomo Primero: 1811-1851* (Buenos Aires: Félix Lajouane, 1890).

⁴⁵ V. Enrique García Vázquez, "Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino", *cit.*, p. 29.

La ley de aduanas promovida por Rosas al inicio de su segundo mandato (diciembre de 1835) acentuó el proteccionismo vigente desde 1822: se llevó al 35% el arancel para el calzado, la ropa, los muebles, los vinos y licores, el tabaco y ciertos otros productos; fue impuesto un 50% de derechos sobre los contenidos en otra lista: cerveza, sillas de montar, papas, etc.. Asimismo, se prohibió totalmente la introducción de algunos artículos que se elaboraban en el país y se adoptaron ciertas medidas complementarias que especialmente beneficiaban a las industrias básicas de Cuyo, Tucumán, Santiago del Estero y Córdoba. Sin embargo, comenta Zorraquín Becú, “los efectos de la nueva ley fueron de corta duración. El bloqueo francés de 1838 paralizó el comercio y consiguientemente disminuyeron las entradas fiscales. A fines de 1841 Rosas permitió la importación de los artículos prohibidos, y en 1845 –a raíz del nuevo bloqueo anglo-francés- rebajó las tarifas arancelarias”⁴⁶.

En un contexto de clausura de los ríos interiores, el dominio de la aduana constituyó una herramienta de primer orden para el control de la vida política y económica de todo el país, a efectos de afianzar el predominio nacional del dictador porteño. Las modificaciones arancelarias dispuestas desde Buenos Aires repercutían invariablemente sobre las economías regionales y, por ende, sobre la situación política en las provincias; en palabras de Alberdi,

“[...] todos los movimientos de Buenos Aires se volvían argentinos. Buenos Aires era a las provincias lo que París a la Francia, o más tal vez por una razón fácil de concebir. Único puerto de todo el país, Buenos Aires tenía el comercio, la navegación, las aduanas, los destinos de las catorce provincias en sus manos, y el menor cambio dentro de su provincia se hacía sentir invariablemente hasta en la provincia más distante”⁴⁷.

El control monopólico de la aduana y el usufructo exclusivo de sus rentas gravitaron por largos años en contra de la organización nacional, e incidieron decisivamente, a su turno, para motivar la campaña de Urquiza contra el gobernador de Buenos Aires. La cuestión aduanera había determinado, por caso, que Corrientes se retirara de las discusiones previas al Pacto Federal (en 1830) y luego, en 1832, que Buenos Aires

⁴⁶ Ricardo Zorraquín Becú, *op. cit.*, Tomo II, p. 322.

⁴⁷ Juan Bautista Alberdi, *Bases...*, *op. cit.*, p. 153.

privara de apoyo a la Comisión Representativa de las Provincias Litorales conformada en virtud de dicho pacto. El publicista que acabamos de citar explica que

“Mientras las provincias vivieron aisladas unas de otras y privadas del gobierno nacional o común, la provincia de Buenos Aires, a causa de esa misma falta de gobierno nacional, recibió el encargo de representar en el exterior a las demás provincias; y bajo el pretexto de ejercer la política exterior común, el gobierno local o provincial de Buenos Aires retuvo en sus manos exclusivas, durante cuarenta años, el poder diplomático de toda la nación, es decir, la facultad de hacer la paz y la guerra, de hacer tratados con las naciones extranjeras, de nombrar y recibir ministros, de reglar el comercio y la navegación, de establecer tarifas y de percibir la renta de aduana de las catorce provincias de la nación, sin que esas provincias tomaran la menor parte en la elección del gobierno local de Buenos Aires, que manejaba sus intereses, ni en la negociación de los tratados extranjeros, ni en la sanción de las leyes de la navegación y comercio, ni en la regulación de las tarifas que soportaban, y por último ni en el producto de las rentas de la aduana, percibido por la sola Buenos Aires, y soportado, en último resultado, por los habitantes de todas las provincias.

“La institución de un gobierno nacional venía necesariamente a retirar de manos de Buenos Aires el monopolio de esas ventajas, porque un gobierno nacional significa el ejercicio de esos poderes y la administración de esas rentas, hecho conjuntamente por las catorce provincias que componen la República Argentina.

“El dictador Rosas, conociendo eso, persiguió como un crimen la idea de constituir un gobierno nacional. [...]”⁴⁸.

Otra cuestión con connotaciones fiscales, característica en todo el país durante la prolongada etapa de la tiranía, fue la corriente exacción al patrimonio de los *enemigos de la causa* de turno. Vedia y Mitre indica que

“Los gobiernos provinciales, a imitación del cuasi nacional de Rosas, dividían la sociedad entre los adictos y los enemigos. Los primeros eran los beneficiarios en lo posible del régimen fiscal establecido; para los segundos, a la persecución política de que eran objeto, se agregaba la confiscación de sus bienes. La confiscación de bienes fue durante este período un recurso fiscal. Podría haberse aumentado así considerablemente, sin duda, el tesoro de las provincias. Pero no pudo ser así,

⁴⁸ Juan Bautista Alberdi, *Bases...*, *op. cit.*, pp. 143-144.

porque el producto de las confiscaciones no se obtenía con ese fin sino para hacer gracia de él a los amigos del gobierno. Los archivos públicos están plagados de documentos que así lo acreditan”⁴⁹.

La barbarie reinante tuvo su correlato rentístico, por ejemplo, en el Estatuto de la provincia de San Luis, sancionado por el Congreso de Representantes en enero de 1832 y no modificado antes del dictado de la Constitución de 1853. Caso extremo mas no por eso soslayable, luego de establecer la “adhesión a la causa federal” como condición para acceder a la gobernación de la provincia disponía la duplicación de las cargas fiscales para los *enemigos de la causa* correspondiente⁵⁰.

⁴⁹ Mariano de Vedia y Mitre, *El régimen tributario de la Argentina. Estudio constitucional, económico y financiero del sistema impositivo de la Nación, las provincias y las municipalidades* (Buenos Aires: Imprenta de la Universidad, 1925), pp. 102-103.

⁵⁰ Los artículos 20 y siguientes del capítulo tercero, transcritos por Mariano de Vedia y Mitre (*op. cit.*, pp. 93-94), establecían:

“Siendo uno de los deberes de la provincia proteger y asegurar del modo que previenen las leyes, la vida, la reputación, la libertad, seguridad y propiedad de cada uno de sus individuos, no se sacarán contribuciones ni auxilios sino por el orden que establece este reglamento. Se tomará una cuenta exacta de todas las especies de animales mostrencos de la provincia para el servicio común y se distribuirán en todos los puntos necesarios para el buen régimen de ella, a disposición del poder ejecutivo.

“Se señalará una comisión compuesta de seis individuos de probidad, asociada con el Juez del partido que empadronen todos los propietarios que componen la provincia, para que en los casos de invasión de indios u otras urgencias graves, se le señale con arreglo a justicia distributiva, con lo que cada uno debe contribuir. Si antes de haberse efectuado la contribución, sucediere alguna invasión de indios, o alguna cosa de gravedad en la provincia, la honorable Sala de representantes con la anuencia del Ejecutivo acordará lo conveniente. Y los auxilios que se deban sacar será guardando la proporción de que, cada veinticinco animales vacunos, sólo se saque uno; y de cada seis caballos, uno; y siendo enemigo de la causa, el duplo. El enemigo que, no teniendo ninguna de estas especies, pero que tenga otros intereses, se les graduarán, y se sacará a proporción de ellos, y siendo enemigo de la causa el duplo”.

En síntesis, puede decirse que en las provincias argentinas la tributación regular se basó, durante la etapa que transcurre desde la disolución de los poderes nacionales en 1820 hasta la caída de Rosas en 1852, sobre todo en los impuestos aduaneros (inclusive los “derechos de tránsito” que gravaban el comercio inter-provincial) y, en un segundo plano, en las contribuciones directas, especialmente sobre la tierra.

1852-1862: Desde la victoria de Urquiza hasta la definitiva organización política de la República Argentina

Triunfador sobre Rosas en la batalla de Caseros (3 de febrero de 1852), y terminada por efecto la tiranía, Urquiza procedió a la realización, de acuerdo con su pronunciamiento del 1° de mayo de 1851, de un cambio esencial en la política económica imperante. Encargado de las relaciones exteriores, y luego con el título de Director Provisorio de la República, declaró la libre navegación de los ríos interiores para todas las banderas, y afianzó el compromiso del país con la nueva política mediante tratados internacionales de amistad y comercio, similares al mencionado de 1825, pactados con las principales potencias comerciales: Inglaterra, Francia y los Estados Unidos. También promulgó un decreto de aduanas (en agosto de 1852), con la cláusula de que sería sometido, como lo fue, a la posterior deliberación del Congreso Constituyente. Esta norma nacionalizó los impuestos aduaneros, habilitó nuevas aduanas exteriores y reglamentó en general las mismas; a la vez fueron suprimidos los derechos de tránsito y las aduanas interiores, liberándose en consecuencia la circulación mercantil interna.

Buenos Aires continuó, entre tanto, resistiendo la instalación de un Congreso común y de un gobierno nacional, en medida nada despreciable por los motivos rentísticos que hemos apuntado al analizar la idéntica actitud de Rosas. El 11 de septiembre de 1852 estalló la revolución porteña tendiente a restaurar el predominio nacional de la provincia de Buenos Aires, y así ésta quedó separada del resto de la Confederación.

La política económica dispuesta por Urquiza, diametralmente contraria a la precedente, fue pronto traducida a normas constitucionales positivas por el Congreso reunido en Santa Fe, e incorporada de esta manera al vasto programa de reforma social y de progreso económico que representa la Ley Fundamental por éste sancionada.

Sistema rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853

Acerca de la Constitución de la Confederación Argentina aprobada el 1° de mayo de 1853 cabe considerar tres aspectos. En primer lugar, debemos señalar que consagró trascendentes principios de imposición que significan garantías de limitación al poder tributario. Entre ellos podemos listar:

- 1) El *principio de legalidad*, es decir, el principio de que no hay obligación tributaria sin previa ley sancionada por un Congreso integrado por los representantes de los contribuyentes, explícito en el art. 17: “[...]. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°. [...]”.
- 2) El *principio de igualdad* o generalidad en la imposición, consagrado en el art. 16: “[...]. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.
- 3) Los principios de *equidad y proporcionalidad*, expresos en el artículo 4°.
- 4) El *principio de no confiscatoriedad*, vinculado con la inviolabilidad de la propiedad y referido por el art. 17.
- 5) Las expresas garantías tributarias conferidas a los extranjeros a través de los artículos 20 (“Los extranjeros [...] no están obligados [...] a pagar contribuciones forzosas extraordinarias”) y 25 (“El Gobierno federal [...] no podrá [...] gravar con impuesto alguno la entrada en el territorio argentino de los extranjeros que traigan por objeto labrar la tierra, mejorar las industrias, e introducir y enseñar las ciencias y las artes”).
- 6) Las *limitaciones indirectas* al poder tributario, derivadas de la consagración constitucional de la libertad de trabajo, la libertad de cultos, el derecho de enseñar y aprender, etcétera: la imposición no podrá tener características ni magnitudes tales que coarten el ejercicio de estos derechos.

En segundo término diremos que el artículo 26, que garante la libre navegación de los ríos interiores de la Nación para todas las banderas, con sujeción únicamente a los reglamentos que dicte la autoridad nacional, y los artículos 9^{o51}, 10^{o52}, 11⁵³ y 12⁵⁴,

⁵¹ “En todo el territorio de la Confederación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso” (artículo 9°, Constitución de la Confederación Argentina sancionada el 1° de mayo de 1853).

referidos a la cuestión aduanera y a la prohibición de los “derechos de tránsito”, plasmaron constitucionalmente la política liberal inaugurada desde la caída de Rosas. Privadas las provincias de los ordinarios recursos provenientes de los derechos de tránsito y de sus aduanas interiores, la situación financiera de muchas de ellas resultaba severamente afectada; en compensación, el inciso 8° del art. 64 atribuyó al Congreso federal la facultad de acordar subsidios del Tesoro nacional a las provincias cuyas rentas no alcanzaren, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios, suplementos a que acudirían reiteradamente las del interior en las décadas por venir.

El tercer aspecto que analizaremos de la Constitución de 1853 es el referido a la conformación del Tesoro nacional, en cuanto a las fuentes de recursos que dispone, y la correlativa distribución inter-jurisdiccional del poder tributario. Aquí el Congreso de Santa Fe se apartó tanto del proyecto de Alberdi como del modelo norteamericano, y en estos términos sancionó el artículo 4°:

“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación de las Aduanas; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

⁵² “En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores” (artículo 10°, Constitución de la Confederación Argentina sancionada el 1° de mayo de 1853).

⁵³ “Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio” (artículo 11, Constitución de la Confederación Argentina sancionada el 1° de mayo de 1853).

⁵⁴ “Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito” (artículo 12, Constitución de la Confederación Argentina sancionada el 1° de mayo de 1853).

Como puede observarse, el sistema rentístico de la Constitución comprende pocas fuentes de recursos, e incluye ramos no impositivos, como la renta de correos (que importa una mera retribución de servicios), recursos extraordinarios para fines limitados (endeudamiento), e ingresos transitorios, “no renovables”, como los procedentes de la venta o locación de tierras públicas nacionales.

El informe de la Comisión de Negocios Constitucionales reconoce que los ramos que habrían de formar el Tesoro nacional “se reducen casi exclusivamente a las contribuciones indirectas de origen aduanero y al producto que proporcionen las tierras de propiedad nacional”⁵⁵. Visto el cúmulo de atribuciones onerosas que se daban al Gobierno federal, y al mismo tiempo los recursos con que entonces contaba la República, profetiza el informe que “por mucho tiempo el tesoro federal ha de ofrecer un déficit considerable”⁵⁶.

En las sesiones del 22 y 23 de abril de 1853, el diputado por la provincia de Santa Fe, y ministro de ella, Manuel Leiva, se opuso al contenido dado al artículo 4° en virtud de que “quitaba a las provincias los derechos de exportación e importación y demás con que contaban para atender a sus gastos ordinarios, no quedándoles más recursos que la contribución directa, que además por un otro artículo, del Proyecto de Constitución, el Congreso quedaba facultado para imponerla en ciertos casos, y temporariamente”⁵⁷, y por una razón formal complementaria vinculada con la incompetencia de la autoridad constituyente para fijar definitivamente las rentas nacionales. En el marco de esta discusión sostuvo que el mencionado artículo “privaba a las provincias de recursos indispensables para su subsistencia”, y que la provincia de Santa Fe no podría marchar sin sus ingresos naturales y ordinarios⁵⁸.

En su condición de miembro informante de la citada Comisión redactora, José Benjamín Gorostiaga efectuó un balance de las obligaciones de que sería responsable el Gobierno federal, y examinó los recursos de que dispondría para solventarlas. Afirmó que los *empréstitos y operaciones de crédito* sólo eran “un recurso subsidiario”, y únicamente a

⁵⁵ V. el informe de la Comisión de Negocios Constitucionales en *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880 (Buenos Aires: La Ley, 1954), p. 10.

⁵⁶ *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 10.

⁵⁷ V. los debates del Soberano Congreso General Constituyente, en *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 24.

⁵⁸ *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 28.

los fines taxativamente establecidos. Consideró que “siendo [...]: «*De las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General*» uno de los recursos que quedaba a las provincias, era natural que no se echase mano de él sino en circunstancias muy excepcionales”. Acerca de la *venta y locación de tierras*, sostuvo que era en ese momento “un recurso quimérico; pues por muchos años las tierras de propiedad pública o nacional, no tendrían valor alguno por falta de compradores y locatarios”. En cuanto a la *renta de correos*, “en lugar de ser un recurso que produjese algo a la Nación, le demandaba considerables gastos en el sostén de postas, en mejora y aun en construcción de caminos”. Los *derechos de importación y exportación de las Aduanas* eran pues “lo único que quedaba al Gobierno Federal para hacer frente a todas las obligaciones que se le imponía”; demostrado lo que este recurso podía producir, concluía Gorostiaga que, en mucho tiempo de régimen constitucional, los presupuestos arrojarían un gran déficit. Finalmente, argumentó que “en los Estados Unidos, los derechos de importación y exportación pertenecían al Gobierno Federal y no a los Estados, sin que nadie hubiese puesto en duda la perfecta soberanía e independencia de ellos”⁵⁹.

El diputado Seguí, representante, como Leiva, de Santa Fe, abogó luego decididamente por la posición de Gorostiaga, afirmando que “las rentas conferidas al Gobierno Federal por el artículo en discusión, no bastaban para llenar ni la mitad de las obligaciones que la Constitución le imponía”, y recordó que “en la facultad conferida al Congreso para acordar suplementos del Tesoro nacional a las provincias, que los necesitasen para llenar el déficit de sus rentas, estaba incluido el derecho otorgado a éstas, de pedirlos oportunamente, con lo que aparecía prevista y resuelta cualquiera dificultad financiera, que ocurriese en los Pueblos confederados”⁶⁰. La redacción propuesta por la Comisión de Negocios Constitucionales fue aprobada por mayoría.

Respecto de las atribuciones impositivas del Congreso nacional, el art. 64 estableció que le correspondería:

“1. Legislar sobre las aduanas exteriores, y establecer los derechos de importación y exportación que han de satisfacerse en ellas.

⁵⁹ *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 26.

⁶⁰ *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 29.

“2. Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Confederación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”.

En esa época se entendía por “contribuciones directas” a las patentes (sucesoras de las coloniales licencias) y a la contribución territorial. El informe de la Comisión redactora justificaba esta facultad en los siguientes términos:

“Bien conocerá V.H. que las contribuciones directas con que el Gobierno federal puede gravar a la Nación, no serán impuestos sino en aquellos casos en que la existencia independiente del pueblo esté en peligro, o cuando la opinión se adelante a ofrecer lo que una palpable utilidad llegase a exigir. Porque en éste como en cualesquier otro acto del Gobierno creado por el Proyecto, es preciso contar con que las personas que lo componen en el Congreso y al frente de los demás Poderes, son argentinos, conocen las necesidades del país, y están más que nadie interesados en no romper la armonía del movimiento de la máquina que se les confía”⁶¹.

Aunque la cuestión rentística fue largamente debatida en el Congreso General Constituyente, no se concretó una precisa distribución inter-jurisdiccional (entre la Nación y las provincias) del poder tributario, en especial en el caso de las facultades de imposición “indirecta” interna. El consecuente problema se suscitará a partir de la sanción de la ley nacional de imposición interna, en 1891.

La Confederación Argentina y el Estado de Buenos Aires

Por separado, el Estado de Buenos Aires contaba con mayor densidad de población, más capitales, mayor productividad, consumo y comercio que la Confederación de las restantes trece provincias. Gozaba con exclusividad de la renta aduanera que producía su puerto, cuyas cifras desde 1854 hasta 1862 variaron entre un mínimo de 1.682.637,36 pesos en 1854 y un máximo de 3.144.682,62 pesos en 1858⁶². Sin embargo, el extraordinario nivel de los gastos, determinado en parte por el constante riesgo bélico, generaba fuertes déficits presupuestarios. Los antiguos enemigos de Rosas, ahora en el

⁶¹ *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 11. Omitiremos evaluar la capacidad de predicción de los constituyentes en lo relativo a esta cuestión.

⁶² V. Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1890), p. 345.

poder, recurrieron para cubrirlos al método financiero de la tiranía: el empapelado. Latzina aporta datos que permiten formarse una clara noción acerca de la magnitud del *impuesto inflacionario* en aquella etapa:

“Una ley de la sala de representantes, de 28 de Diciembre de 1853, dio organización bancaria a la casa de moneda, llamando al establecimiento resultante *Banco de la Provincia de Buenos Aires*. En 1854 fue la circulación fiduciaria de \$210.247.656. [...]. La ley de 18 de Julio de 1859 autorizó una emisión de 30 millones de pesos moneda corriente para hacer frente a los gastos de la guerra contra la confederación. El 12 de Octubre del mismo año se sancionó una nueva emisión de 30 millones y el 24 de Noviembre subsiguiente se autorizó una emisión de 25 millones de pesos. El 31 de Diciembre de 1859 ascendió la circulación del papel moneda a \$283.037.656. Cuando después de la batalla de *Pavón* (17 de Septiembre de 1861) sobrevino la era de orden y se consolidó la nacionalidad argentina, pesaba sobre el país una circulación fiduciaria de \$359.687.656”⁶³.

El panorama en la Confederación, por su parte, bastante distaba de resultar promisorio. La pobreza privada repercutía, indefectiblemente, en pobreza pública, y en crónicos problemas para financiar aún un presupuesto muy reducido. Las provincias federadas no contaban con bancos, ni moneda propia, ni con confianza pública en su solvencia como para imponer la circulación de papel moneda⁶⁴.

El Estatuto de Hacienda y Crédito, dictado por el mismo Congreso Constituyente cuando se convirtió en legislatura ordinaria y cuyo autor fue Fragueiro, fracasó abiertamente en poco tiempo. En el plano impositivo, había sancionado la temprana primera *contradicción* con la letra y el espíritu de la Constitución nacional: el art. 1º del Título VIII (“De la contribución territorial”) sometía a toda propiedad territorial urbana, rural o enfitéutica, enajenable, comprendida dentro del territorio de la Confederación, a una contribución anual de cuatro pesos por mil sobre su valor, sin efectuar mayores consideraciones acerca de la concurrencia de los requisitos que habilitaran la imposición directa federal. A la vez suprimía los diezmos en toda la Confederación (artículo adicional

⁶³ Francisco Latzina, *Sinopsis...*, *op. cit.*, p. 71.

⁶⁴ “A pesar de una ley de curso forzoso, el papel moneda del Estatuto [de Hacienda y Crédito de la Confederación] concluyó por ser excluido totalmente de la circulación, viéndose obligado el Gobierno a retirarlo” (José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, p. 489).

al Título VIII), y establecía asimismo que las disposiciones del referido título regirían hasta que tuviera lugar “la revisión de la Constitución nacional conforme a su art. 30”⁶⁵. Por medio de una ley posterior (número 11), del 30 de noviembre de 1854, se dispuso que la contribución territorial establecida por el Estatuto de Hacienda y Crédito fuera destinada “en clase de subsidio a beneficio de las provincias”⁶⁶.

En materia aduanera, el Estatuto estableció un arancel general de importación del 12%, y un arancel proteccionista del 30% para determinados artículos que podían fabricarse en el país.

No obstante la apertura de los ríos interiores, los puertos de la Confederación no lograban conmovier el monopolio natural del comercio exterior de la región que detentaba el de Buenos Aires. La urgencia por atraer el comercio internacional directamente a los puertos ubicados en las riberas de los ríos Paraná y Uruguay, a efectos de conquistar una porción mayor de renta aduanera, llevó al gobierno de Urquiza a dictar la ley de “derechos diferenciales” (julio de 1856), tras denunciar sendos “Pactos de Convivencia” suscriptos el 20 de diciembre de 1854 y el 8 de enero de 1855 con el Estado de Buenos Aires. Usando un lenguaje poco cristalino, esta norma gravaba diferencialmente las mercaderías extranjeras (los productos naturales y manufacturados de la provincia de Buenos Aires serían admitidos, libres de derechos, como productos nacionales) procedentes de Buenos Aires, que se introdujeran por los puertos fluviales de la Confederación: si eran artículos no sujetos a derecho específico, pagarían el duplo del derecho ordinario; si se trataba de mercaderías sujetas a derecho específico, serían recargadas con un 30% *ad valorem*. Las mercaderías que no hubieran sido despachadas desde Buenos Aires seguirían pagando únicamente el derecho ordinario. Una ley complementaria de julio de 1858 diferenciaba los impuestos a las exportaciones, estableciendo gravámenes más bajos para los cargamentos que se dirigieran directamente a puertos de ultramar.

⁶⁵ Ley del 9 de Diciembre de 1853 (Estatuto de Hacienda y Crédito), en *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 96 y ss..

⁶⁶ Ley (número 11) del 30 de Noviembre de 1854, en *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 110. Probablemente no corresponda considerar a esta norma como un lejano antecedente de la coparticipación federal de impuestos, en virtud de que asignaba a los mandatarios provinciales la reglamentación y efectiva recaudación de la gabela en el respectivo territorio de cada provincia (art. 2°).

Bien dice Terry: “Siempre se ha pretendido subsanar con leyes y combinaciones ficticias los inconvenientes directos de la pobreza. En 1856, con los derechos diferenciales, se creyó llevar comercio e importación donde no había exportación ni dinero”⁶⁷. Como era lógico, la ley de derechos diferenciales no produjo otro resultado salvo agriar las tensas relaciones entre los dos estados argentinos⁶⁸, y pronto la llamada *guerra* arancelaria precipitó la real y verdadera. Las batallas de Cepeda y Pavón resolvieron la disputa, y en 1862 se logró la definitiva organización política de la República Argentina.

La Convención Nacional reunida en 1860, que aprobó las modificaciones constitucionales propuestas por la Convención provincial de Buenos Aires, introdujo las siguientes reformas al sistema rentístico de la Ley Fundamental vigente en la Confederación Argentina desde 1853:

- 1) puso un límite temporal a los derechos de exportación, los cuales cesarían en 1866 como impuesto nacional, no pudiendo serlo provincial (art. 4° e inciso 1° del nuevo art. 67, correspondiente al anterior art. 64);
- 2) agregó al art. 12, *in fine*, la absoluta prohibición de conceder “preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio”, con el objeto de asegurar que el predominio mercantil del puerto de Buenos Aires, fundado sobre ventajas naturales, no fuera artificialmente interferido;
- 3) con el mismo fin, y a raíz de la reciente experiencia de los derechos diferenciales, especificó en el inciso 1° del ex art. 64 que los derechos de importación, así como las valuaciones, serían uniformes en toda la Nación;
- 4) agregó al final del inciso 9° del citado artículo que no podrían suprimirse las aduanas exteriores que existiesen en cada provincia al tiempo de su incorporación;

⁶⁷ José A. Terry, *Finanzas*, *op. cit.*, p. 421.

⁶⁸ “El comercio siguió desembarcando sus mercaderías en el puerto de Buenos Aires o transbordándolas en buques de cabotaje para ser llevadas a los puertos de la Confederación, prefiriendo pagar dobles derechos a correr los riesgos de una navegación desconocida y morosa, para no contar, en definitiva, con carga de retorno [...]” (José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, p. 489).

- 5) ante el papel moneda en circulación en la provincia de Buenos Aires, estableció que los derechos aduaneros, tanto como los demás impuestos nacionales, podrían ser satisfechos en la moneda que fuese corriente en las provincias respectivas, por su justo equivalente.

1862-1890: El sistema tributario nacional basado en las aduanas

Comienza en 1862 la fase de institucionalización definitiva de la República, que se consolidará recién en 1880. La marcha del gobierno nacional durante los tres primeros períodos presidenciales resultó, en el campo político, sumamente accidentada: dos serias rebeliones en Entre Ríos, montoneras y levantamientos en el interior, revoluciones sofocadas en 1874 y 1880, e incluso, en el plano externo, la prolongada guerra contra el Paraguay. En 1880 quedará completado, con la federalización de la ciudad de Buenos Aires, el proceso de organización nacional.

El manejo de las finanzas públicas adolece, durante esta etapa, de falta de previsión y de sistema, de anarquía presupuestaria e irregularidades severas en el terreno monetario y bancario. Afirma Latzina, en 1893, que

“Si se estudian los presupuestos nacionales en su estructura íntima, desde el comienzo de la era constitucional hasta nuestros días, llega uno a persuadirse, cada vez más, de que la *ley de las leyes* no es, en resumen, más que una especie de museo de todo género de anomalías, incongruencias e inverosimilitudes. Este estado de cosas ha venido produciéndose paulatinamente en el transcurso de muchos años, y sin que los causantes de aquél se hubiesen apercibido de su obra, porque los presupuestos nacionales se fijan anualmente sin sujeción a sistema alguno”⁶⁹.

El mismo estudioso había concluido, luego de analizar los presupuestos correspondientes al año 1886 de la Nación, la Municipalidad de la Capital y de las catorce provincias:

“Los cálculos de recursos aparecen generalmente con un superávit, cosa por otra parte fácil de obtenerse con solo un poco de buena voluntad. En efecto, el

⁶⁹ Francisco Latzina, *Estudio estadístico del Presupuesto Nacional* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1893), p. 3.

fabricante del superávit no tiene sino que subir hasta donde se le antoje y lo juzgue suficiente las cifras de su cálculo de recursos, y el milagro está hecho. *Pas plus malin que ça*. La comparación, pues, de los presupuestos de gastos con los cálculos de recursos, siempre ficticios, no tiene objeto alguno porque no conduce a nada. Otra cosa es comparar esos presupuestos con las recaudaciones efectivamente hechas [...]"⁷⁰.

En forma paralela al presupuesto anual, se desarrolló la práctica constitucionalmente corrupta de disponer gastos por sumas colosales mediante leyes especiales y acuerdos de gobierno. Alberto B. Martínez observó que

"[...] siempre, las inversiones efectuadas en virtud de la ley de presupuesto, quedan muy por debajo de las entradas ordinarias; [...] son las leyes especiales y los acuerdos, que ordenan gastos por sumas considerables, sin dar recursos especiales, los que, viniendo a gravitar pesadamente sobre las rentas generales, producen el desequilibrio entre los recursos y los gastos, poniendo al poder encargado de cumplir las leyes, en el caso de ocurrir al uso del crédito para hacer frente a los nuevos compromisos que el estado ha contraído o debe contraer"⁷¹.

El déficit permanente, justificado en parte durante las tres presidencias iniciales por los conflictos bélicos y políticos, y debido luego exclusivamente a inexcusable despilfarro, se constituyó desde entonces en nota característica del sistema fiscal argentino, siendo financiado a través de la emisión monetaria y de la contratación de empréstitos externos e internos.

La Argentina vivía en un clima de prosperidad económica. Con la institucionalización y pacificación de la República, el país comenzaba a desenvolver progresivamente su capacidad productiva; afluían inmigrantes, y la producción agropecuaria crecía y se diversificaba. El proceso de desarrollo fue acompañado y sustentado por un sistema tributario sencillo, estable, integrado por pocos gravámenes, que no atacaba la acumulación de capital ni invadía las actividades privadas. La presión tributaria, si bien no es posible efectuar cálculos precisos, cabe estimarla relativamente baja; basado esencialmente en el producto de las aduanas, en un contexto de constante y

⁷⁰ Francisco Latzina, *Los presupuestos, los recursos y las leyes de impuestos de la Nación, la Municipalidad de la Capital y las 14 provincias. Año 1886* (Buenos Aires: Stiller & Laass, 1887), p. III.

⁷¹ Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional, op. cit.*, p. 321.

elevado aumento del comercio internacional⁷², el sistema tributario allegaba creciente recaudación al fisco, aunque siempre superada por el más que proporcional incremento de las erogaciones públicas.

Hasta 1869, la Nación no contaba sino con seis ramos de rentas: derechos de importación, derechos de exportación, almacenaje y eslingaje, papel sellado, correos, y eventuales. En 1870 se agregaron las patentes. En el año 1872 se sumó el producto de los telégrafos; en 1874, la recaudación del impuesto de faros y avalices; en 1875, el producto del Ferrocarril Andino. Cinco años más tarde aparece el producto de las acciones del Ferrocarril Central Argentino. En 1882 se incorporaron la contribución directa, la visita de sanidad a los buques extranjeros que entraran en puertos argentinos, el corte de maderas, depósitos judiciales, aguas corrientes de la Capital, productos del Parque 3 de Febrero y de la Penitenciaría. Un año después, el producto del Ferrocarril Central Norte, del Ferrocarril Primer Entrerriano y el de la Casa de Moneda, más la devolución de garantías de ferrocarriles. En 1884 se agregaron el producto de las acciones del Banco Nacional y del derecho de puertos y muelles; y en 1886, la recaudación del impuesto fijado a los bancos⁷³.

Desde 1862, comenta Martínez, “la renta de importación ha seguido casi un continuo y rápido aumento, duplicándose en los años 1863 a 1867, 1867 a 1873, 1873 a 1887, y formando en algunos de ellos, como en 1870 a 1873, el 80 y el 81% de las rentas totales recaudadas. En los 26 años transcurridos desde 1863 a 1888, la renta de importación se ha doblado más de nueve veces”⁷⁴. La difundida práctica estatal de tomar empréstitos externos colaboró para determinar una artificial expansión de las importaciones, y el llamado *déficit* de la balanza comercial obsérvase como un fenómeno crónico.

⁷² El incremento del comercio exterior era sostenido, salvo en los años correspondientes a las fases de depresión de los movimientos cíclicos. La formación de burbujas especulativas y ciclos de prosperidad y depresión fue corriente en esta época, como consecuencia de la constante expansión artificial del dinero y del crédito.

⁷³ V. Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional, op. cit.*, pp. 343-344 y 357-363; del mismo autor, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 446-522, así como los Gráficos que bajo los números 2, 3, y 4.1 a 4.6 obran en el Anexo Estadístico del presente escrito.

⁷⁴ Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional, op. cit.*, p. 346.

La ley general de aduanas dictada en 1862 estableció un derecho general de importación del 15%; las normas aduaneras sancionadas durante los dos primeros períodos presidenciales (los de Mitre y Sarmiento), de acuerdo con Zorraquín Becú, “impusieron derechos moderados a la importación y a las ventas al exterior, aunque gravando algo más los productos que podían competir con los nacionales. Esta política favoreció especialmente a las provincias que elaboraban vinos, azúcar, yerba mate y tabaco, aunque sin impedir la competencia del exterior. Al mismo tiempo se desgravaron las introducciones de maquinarias y elementos necesarios para el desarrollo de las industrias y para la construcción de ferrocarriles, telégrafos, etc.”⁷⁵. En 1875, cuando gobernaba Avellaneda, fue modificada la política aduanera. Una ley arancelaria proteccionista estableció en el 20% el derecho general de importación, y elevó hasta el 40% los impuestos sobre determinadas mercaderías, quedando otras gravadas con un 30%, con el propósito de defender a las industrias nacionales incipientes, mientras paralelamente se liberaban artículos necesarios para el desarrollo agropecuario e industrial.

También los derechos de exportación aportaban al erario sumas indispensables. En 1866, cuando debía cumplirse con el mandato constitucional acerca de su cesación, se decidió, dada la débil situación financiera pública, convocar a una convención nacional con el fin de que reformase las correspondientes normas de la Ley Fundamental. Tras una reñida votación, que se definió por 22 votos contra 19⁷⁶, fue sancionada, el 12 de septiembre de 1866, la supresión del límite temporal puesto tan sólo seis años antes a la vigencia de los referidos impuestos. Luego de graduales reducciones, estos tributos, que afectaban especialmente a la ganadería, fueron desde 1888 derogados, para reaparecer en los cálculos de recursos en 1891.

Otras fuentes de ingresos tributarios del fisco nacional, ligadas al comercio exterior, fueron la tasa de almacenaje y eslingaje, vinculada con trabajos portuarios, y el impuesto de faros y avalices, que suponía retribuir el prácticamente inexistente servicio de luces y balizamiento que requiere la seguridad de la navegación. Los servicios públicos de correos

⁷⁵ Ricardo Zorraquín Becú, *op. cit.*, Tomo II, p. 323.

⁷⁶ Se pronunciaron contra la reforma la diputación de Buenos Aires, tres de la cordobesa, los dos de la entrerriana, uno de la salteña y uno de la tucumana. V. *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 60.

y telégrafos eran aún deficitarios; el monto percibido por explotación forestal (corte de maderas), insignificante.

La intervención del Estado en el turbio negocio de los ferrocarriles constituyó también una fuente significativa, en ciertos años, de entradas, “ya sea por medio del interés de que gozan las acciones que el estado tiene en algunos de ellos, como en el Central Argentino, ya sea por medio de la devolución de las garantías que él mismo anticipó, o ya por medio del producto bruto que el gobierno obtiene de la explotación de las líneas que él construyó, como el Central Norte y el Andino”⁷⁷. Sin embargo, señalaba Martínez en 1890, “con todo, está muy lejos de compensar los fuertes desembolsos que para la construcción, prolongación o garantía de líneas férreas viene haciendo el estado desde muchos años”⁷⁸.

El impuesto de sellos, que gravaba la celebración de diversos actos civiles, operaciones comerciales y actuaciones judiciales, y el de patentes, gravámenes ambos típicamente locales, crecieron considerablemente en el presupuesto nacional desde 1882, como consecuencia de la federalización de la ciudad de Buenos Aires, en virtud de que el gobierno nacional se encargó en lo sucesivo de solventar la administración de justicia y otros servicios del distrito, y se apropió de las rentas respectivas. También el local impuesto de contribución directa correspondiente a la Capital fue percibido por el erario nacional, a raíz de la federalización, desde 1882; el problema en cuanto a este gravamen, restringido ya a la propiedad inmueble, consistía en el desajuste de las valuaciones en perjuicio del fisco.

Con posterioridad a la federalización, el llamado *impuesto general*, tasa que comprendía el alumbrado, el barrido y la limpieza, representó el principal recurso de la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires. Hacia el final de la etapa bajo análisis, la provincia de Buenos Aires tenía como mayor ingreso tributario al precedente de la contribución directa territorial. En casi todas las demás provincias se extendía la contribución directa a los ganados: Corrientes, Córdoba, San Luis, Mendoza, San Juan, La Rioja, Santiago, Tucumán, Salta, Jujuy, gravaban de diversas maneras la hacienda; también gravaban varias provincias el *capital en giro*, concepto cuya definición resulta en las leyes

⁷⁷ Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional, op. cit.*, p. 354.

⁷⁸ Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional, op. cit.*, p. 354.

respectivas bastante difusa. En breve síntesis, podemos afirmar que a nivel provincial la tributación giraba, en general, en torno a la contribución directa y a las patentes⁷⁹.

1891-1931: Atenuación del sistema tributario basado en las aduanas por medio de la imposición interna objetiva

Hacia fines de la década de 1880, la prosperidad productiva de la nación contrastaba abiertamente con el desgobierno de sus finanzas públicas. La situación fiscal era insostenible: desproporcionado crecimiento del presupuesto de gastos, erogaciones colosales dispuestas mediante leyes especiales y el sistema de los acuerdos de gobierno, consecuente déficit elevado, exorbitante endeudamiento público, irracional expansión monetaria y crediticia. Ocurrió finalmente en 1890 la quiebra externa del Estado argentino, auspiciada por el descontrol presupuestario, el fraude de los bancos libres de emisión o bancos nacionales garantidos, la corrupción, el latrocinio.

Las urgencias fiscales instaron a Pellegrini, quien había heredado la crisis por renuncia del presidente Juárez Celman, a impulsar principalmente tres reformas en el sistema tributario:

- 1) los impuestos, a papel, de importación y exportación, fueron transformados en impuestos a oro;
- 2) fueron establecidos a oro los aforos de las mercaderías sobre las que recaían dichos impuestos;
- 3) fue instituida la imposición interna, con características objetivas.

Los impuestos internos

El sistema tributario que recibió Pellegrini presentaba una paradoja radical: basado esencialmente en la recaudación aduanera, las aduanas sin embargo cumplían con objetivos extra-fiscales. El nivel de los aranceles de importación había sido fijado con propósitos proteccionistas de las industrias nacionales incipientes, bastante por encima de lo que ahora llamamos, en términos de la curva de Laffer, el punto óptimo fiscal, con la

⁷⁹ V. Francisco Latzina, *Los presupuestos...*, *op. cit.*.

consiguiente resignación de ingresos públicos. Aumentar las entradas fiscales resultaba perentorio, a efectos de asegurar la marcha normal de la administración y dar cumplimiento a los compromisos. El dilema consistía en devolver a las aduanas su finalidad estrictamente rentística, bajando los prohibitivos derechos de importación, o bien obligar a las industrias protegidas a compensar con gravámenes internos lo que por defenderlas de la competencia internacional perdía el Estado en términos de recaudación aduanera. Así planteada la disyuntiva por el ministro de Hacienda, Vicente F. López, el Congreso se decidió por lo segundo, apoyando el proyecto del Ejecutivo: el 26 de enero de 1891 quedaron sancionados los impuestos internos que regirían durante ese año.

La mencionada ley (número 2774)⁸⁰ contenía gabelas de diversa naturaleza. Creaba un impuesto interno sobre la fabricación de alcoholes, cervezas y fósforos, y preveía la devolución del valor respectivo en caso de que los productos fuesen exportados. Por otra parte, gravaba las utilidades y dividendos de los bancos particulares (10%), y de las sociedades anónimas y de capital limitado cuya dirección y capital inscriptos no estuvieran radicados en el país (7%), con excepción de las fábricas de carnes conservadas por el sistema frigorífico y las compañías de ferrocarriles, clases ambas exentas. Las compañías de seguros cuya dirección y capital inscripto no estuviesen radicados en el país debían pagar un impuesto de 7% sobre las primas de las pólizas que expidieran. Pocos años después, el segundo tipo de gravámenes, que afectaba utilidades de empresas, desaparecería del cuadro de los impuestos internos, que se consolidarían como netamente *indirectos, sobre el consumo* de específicos productos.

En cuanto a los efectos económicos de la imposición, contamos con el testimonio del catedrático de la materia “Finanzas” en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Dr. José A. Terry, quien tras siete años de aplicación de estos gravámenes manifestaba a sus alumnos:

“Los partidarios del monopolio del alcohol a favor del Estado, argumentan diciendo que el régimen del impuesto es impotente en contra del fraude; que los altos derechos no dan el producido correspondiente, porque hay un sinnúmero de destilerías pequeñas y ocultas que escapan a todo control; y que bajo el sistema de

⁸⁰ *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1889-1919 (Buenos Aires: La Ley, 1954), pp. 217-218.

libertad, la producción clandestina mata a la grande producción, que puede fácilmente ser controlada por los agentes del Gobierno.

“Algo semejante ha ocurrido entre nosotros desde que se estableció el impuesto de 0.35 papel de impuesto sobre el litro de alcohol, y es sabido que muchas de las grandes destilerías se han visto obligadas a suspender y a cerrar sus puertas, debido a la concurrencia en plaza del alcohol producido clandestinamente sin pagar derechos. Se dice, señores, que en plaza se vende alcohol a menos precio que la cuota del impuesto”⁸¹.

Así denominados por contraposición con los impuestos externos o aduaneros, los internos fueron presentados como tributos con carácter *moderado y temporario*, según el correspondiente mensaje del 18 de diciembre de 1890. Acompañando el crecimiento de los gastos públicos, con el paso del tiempo irían aumentando las cuotas y se incorporarían diversos artículos a la lista de los gravados, algunos de ellos por lapsos breves: bebidas alcohólicas, naipes, vinos, tabacos, seguros, azúcares, sombreros, aceites, bebidas artificiales, perfumes y específicos, desnaturalizantes de alcohol, champagnes, vinos espumantes, sedas, alhajas, encendedores, aguas minerales, resultarían materia imponible durante la etapa en estudio. La recaudación más elevada fue proporcionada por los tabacos; los impuestos internos tendieron a gravar especialmente consumos considerados viciosos o nocivos para la salud de la población, y también artículos suntuarios⁸².

En 1925, comprobaba Mariano de Vedia y Mitre que, desde su creación en 1891, los impuestos internos

“[...] han crecido portentosamente y se han agregado otros artículos a los primeros, formando hoy una larga lista de diez capítulos, con los aditamentos necesarios de los servicios que se cobran por la administración de ellos y por las multas legales y reglamentarias a sus transgresiones. Unido a los derechos aduaneros, esos impuestos figuran en el proyecto sancionado por la Cámara de diputados para el presupuesto del año 1924 con un cálculo de rendimientos de 357.000.000 de pesos, o sea con el 64 por ciento de todas las entradas del tesoro. Pero así como son los

⁸¹ José A. Terry, *Finanzas, op. cit.*, p. 293-294. Terry había defendido decididamente la conveniencia y constitucionalidad de los impuestos internos en el célebre debate parlamentario de 1894, en su condición de ministro de Hacienda, y seguía haciéndolo.

⁸² V. Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, *cit.*, pp. 31-32.

más importantes recursos y las fuentes de renta más productivas del erario, también son las gabelas peor agenciadas y más injustamente pesadas en el régimen financiero argentino. Nacieron las más por necesidad de las circunstancias, se mantuvieron por la inercia de las situaciones creadas a su amparo, y se modificaron en su modo y su forma, con excesiva frecuencia, por presión de intereses o por fantasía de innovadores inaros”⁸³.

La ley de impuestos internos implicaba, de acuerdo con el ministro López, “indudablemente una modificación completa del sistema rentístico de la República”⁸⁴, modificación de discutible validez constitucional. En ocasión del debate de la ley de impuestos internos para 1892, en el Senado de la Nación, el ministro de Hacienda argumentó acerca de la viabilidad constitucional de las jóvenes gabelas: “Soy uno de los hombres más respetuosos de la letra y del espíritu de la Constitución nacional; creo que de ninguna manera podemos hacer nada que pudiera cambiarla; pero, al mismo tiempo, *me parece que en el espíritu de ella entra todo aquello que importa una ventaja, un progreso, un aumento de los recursos de la Nación*”⁸⁵. Su tesis habría de informar, conscientemente o no, la posterior evolución de la legislación tributaria argentina, aún hasta nuestros días.

Respecto de la naturaleza directa o indirecta de estos tributos, sostuvo en el mismo discurso una interpretación sobre la que volveremos en el capítulo destinado al análisis económico de la imposición:

“Así, pues, la Constitución autoriza, señor Presidente, para imponer impuestos directos; un impuesto interno es un impuesto directo porque recae sobre los fabricantes y no sobre los terceros.

“Este impuesto, como todos los demás, es claro que en último resultado recae sobre el consumidor, pero el que lo paga es el fabricante [...]”⁸⁶.

⁸³ Mariano de Vedia y Mitre, *op. cit.*, pp. 182-183.

⁸⁴ Congreso de la Nación Argentina, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores*, Período de 1891, 18ª Sesión de Prórroga del 10 de Noviembre de 1891 (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1892), p. 827.

⁸⁵ *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores*, Período de 1891, 18ª Sesión de Prórroga del 10 de Noviembre de 1891, cit., p. 829. Las bastardillas fueron agregadas.

⁸⁶ *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores*, Período de 1891, 18ª Sesión de Prórroga del 10 de Noviembre de 1891, cit., p. 829. La teoría de la traslación de impuestos no tenía el crédito

La discusión acerca de la legitimidad constitucional de los impuestos internos fue agotada, con brillantes argumentos en pro y en contra, por el debate suscitado en 1894 en la Cámara de Diputados, en oportunidad de considerarse un nuevo proyecto de ley sobre la materia. Los impuestos nacionales *sobre el consumo* fueron finalmente fundados en el art. 4° de la Ley Fundamental, como contribuciones ordinarias, y no de acuerdo con la atribución conferida por el art. 67, inciso 2°, de establecer limitadas contribuciones extraordinarias. La Corte Suprema los aceptó, considerando implícita la facultad de imposición indirecta del gobierno nacional, en concurrencia con idéntico poder de las provincias; la inevitable consecuencia habría de ser el fenómeno de la doble imposición.

Superposición de tributos y doble imposición

Las provincias, e incluso en ocasiones los municipios, comenzaron a gravar los mismos artículos de consumo sobre los que ya recaían los impuestos internos nacionales.

Vedia y Mitre enumera:

“Y en efecto, Buenos Aires, tenía ya entonces [en 1916] el impuesto a la cerveza, Tucumán a los tabacos elaborados, cigarros y cigarrillos, vinos no genuinos, bebidas artificiales, bebidas alcohólicas, azúcares, alcoholes y vinos genuinos;

prácticamente unánime que se le conferiría durante buena parte del siglo XX. En el marco del mismo debate (cit., p. 832), el senador Doncel manifestaba:

“Ahora el señor Senador [Gil] dice que, en todo caso, los impuestos internos que pueda crear el Congreso de la Nación deben ser impuestos directos, y que los impuestos que se crean por el proyecto en discusión no son impuestos directos, como lo sería, por ejemplo, el impuesto sobre la tierra.

“Pero yo digo, ¿qué diferencia esencial hay entre el impuesto sobre la tierra y el impuesto, por ejemplo, sobre la producción de azúcar?

“El señor Senador dice: el impuesto sobre el azúcar pagado por el industrial que lo produce, es un impuesto indirecto porque concurriendo a encarecer el azúcar, lo paga el consumidor.

“Yo le contesto al señor Senador que estas distinciones son enteramente teológicas; porque el impuesto sobre la tierra, bajo ese mismo orden de razonamiento, es un impuesto indirecto, porque concurriendo a encarecer los productos de la tierra, lo paga también el consumidor; son, repito, distinciones enteramente teológicas”.

Mendoza, el impuesto al vino; lo propio San Juan que gravó también las mistelas y mostos concentrados, el alcohol, la grapa y el anisado; Catamarca también impuesto al vino, además de un impuesto municipal llamado de «Inspección a las substancias alimenticias, bebidas y combustibles introducidos»; Santiago del Estero, impuestos provinciales y municipales sobre la cerveza, vino, vinagre y licores en general, las cales y alfalfas de otras provincias, el tabaco en mazo, en hoja, picado y elaborado; y luego Salta ha gravado los tabacos, cigarros y cigarrillos, vinos comunes, vinos de postre, vinos tónicos, quinados, aperitales, cerveza, aguas minerales; lo propio ha hecho Jujuy; Entre Ríos ha gravado los alcoholes, bebidas alcohólicas, vinos, cervezas, tabacos, cigarros y cigarrillos; Córdoba ha establecido impuestos sobre los vinos artificiales, alcoholes, bebidas alcohólicas, tabacos elaborados, cigarros, cigarrillos y naipes; La Rioja tiene impuestos a los vinos genuinos, licores, bebidas alcohólicas, tabacos, cigarros, cigarrillos y naipes; San Luis sobre vinos, cervezas, licores; sobre los mismos artículos ha establecido impuestos Corrientes y lo mismo ha hecho Santa Fe⁸⁷.

La superposición de tributos percibidos por diferentes jurisdicciones causaba problemas graves, tanto en términos de rendimiento fiscal como de asignación, artificialmente distorsionada, de los siempre escasos recursos productivos. Un empresario podía encontrarse en ciertos casos con que diversas jurisdicciones gravaban la materia prima empleada, la fabricación y la comercialización o consumo del producto elaborado; algunas provincias discriminaban entre artículos nacionales e importados, e inclusive otorgaban preferencias fiscales a los artículos de fabricación local sobre los procedentes de otras provincias, recreando por vía indirecta las aduanas interiores expresamente prohibidas por la Constitución argentina⁸⁸. En tal sentido afirmaba, en 1925, Vedia y Mitre:

“La disparidad de criterio que rige en las bases impositivas adoptadas por las diversas jurisdicciones no deja de ser característica. Unos establecen sobre las materias primas, otros sobre los productos elaborados y algunos sobre ambos a la vez. Unos gravan el consumo interno de ciertos artículos y otros el consumo externo. En ocasiones imponen con diferentes tarifas los productos del territorio o los productos importados, y existen casos en que todavía se distingue los productos

⁸⁷ Mariano de Vedia y Mitre, *op. cit.*, pp. 332-333.

⁸⁸ V. Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, *cit.*, pp. 30-33.

nacionales de los extranjeros. Tucumán tiene un impuesto sobre la caña de azúcar y otro sobre el azúcar misma fabricada con esa caña. Mendoza grava la producción del vino, y también la uva no destinada a la fabricación del vino dentro de la provincia. En algunos Estados se imponen diversamente los tabacos elaborados de fabricación interna, los de fabricación nacional y los de fabricación extranjera. En suma, las trabas que esos tributos representan para el comercio interprovincial son tan graves y pesados que muchos industriales ven desaparecer de su clientela regiones enteras arrancadas por los diques levantados a la libre circulación de sus productos en el interior”⁸⁹.

Con el propósito de superar los problemas económicos y rentísticos derivados del reconocimiento de facultades concurrentes de imposición indirecta (es decir, los fenómenos de superposición de tributos y doble imposición), ingresaron en el Congreso varios proyectos de ley durante la etapa en examen, entre los que se distingue el de Juan A. González Calderón, de junio de 1923. La mayoría de ellos giraba en torno a la idea de asignar a las provincias una participación porcentual en la recaudación de los impuestos internos establecidos y percibidos por la Nación, siempre y cuando no sometieran la misma materia imponible a análogos gravámenes locales; ninguno obtuvo sanción legislativa⁹⁰.

La imposición aduanera

No obstante la creciente importancia de la tributación indirecta interna, los impuestos aduaneros continuaron contribuyendo en la proporción mayor a la integración del Tesoro nacional. De acuerdo con el cálculo que efectúa García Vázquez, durante el período 1910-1931 los impuestos a la importación aportaron el 56.7%, y los aplicados a la exportación, el 6.1%, de la recaudación nacional acumulada procedente de fuentes impositivas⁹¹. La participación porcentual de la imposición aduanera fue superior aún en el período 1891-1909.

En la etapa 1891-1931, la tendencia general en el nivel de los aranceles a la importación fue alcista, salvo en la ley de aduanas de 1905, aunque la política marcadamente proteccionista comenzaría a practicarse recién desde 1930. La recaudación

⁸⁹ Mariano de Vedia y Mitre, *op. cit.*, p. 178.

⁹⁰ Mariano de Vedia y Mitre, *op. cit.*, p. 335.

⁹¹ V. el Gráfico N° 5 en el Anexo Estadístico.

aduanera, en esencia dependiente de factores externos, resultó sensiblemente restringida durante la primera guerra mundial.

Los derechos de exportación retornaron a los cálculos de recursos desde 1891 hasta 1905, en el orden del 4% *ad valorem* sobre ciertos productos ganaderos, y nuevamente desde 1918, aunque en este último caso, como gravámenes sobre “beneficios extraordinarios”: se aplicaba una cuota (del 12% a los productos agrícolas y del 15% para los de la ganadería) sobre la diferencia entre los precios reales de negociación y los precios “básicos”, indicadores, pautados por el gobierno⁹².

Como nota menor cabe señalar que en 1898 fracasó una tentativa de reformar el inciso 1° del art. 67 de la Constitución Nacional. La ley 3507 de 1897 había declarado necesaria la reforma parcial de la Constitución, entre otros artículos, respecto de este inciso, “en cuanto no permite la instalación de aduanas libres en los territorios del sur de la República”. Sin embargo, fueron tales las divergencias suscitadas en el seno de la Convención que se acordó no hacer lugar a la mencionada modificación.

Impuesto a las sucesiones: la tributación con “función social”

Consuetudinariamente, las reformas tributarias fueron en la Argentina precipitadas por urgencias fiscales y motivos coyunturales. Constituye una de las escasas excepciones a la regla la sanción, en 1905, del impuesto llamado “a las sucesiones” (en realidad, impuesto a la transmisión gratuita de bienes) que, inspirado en las nuevas *ideas sociales*, inició la vigencia del principio de progresividad en función de la riqueza en la historia financiera de nuestro país.

Ya desde 1884 regía en jurisdicción nacional un gravamen sobre las sucesiones entre colaterales y extraños; por otra parte, en jurisdicción nacional las herencias tributaban impuesto de sellos. La relevancia de la reforma de 1905 radica específicamente en la profunda modificación que representa en las ideas acerca de la naturaleza, justicia y *función social* de la imposición.

⁹² V. Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, *cit.*, pp. 33-36.

La ley 4855, que gravaba toda transmisión por causa de muerte o donación de bienes situados en la Capital y territorios nacionales, fue producto de la iniciativa del primer diputado del Partido Socialista, Alfredo Palacios, y reconoció como precedentes los proyectos de los diputados Ponciano Vivanco, de 1902, y Emilio Gouchon, de 1904. El impuesto, de cuota comparativamente moderada, recaía sobre el monto de cada hijuela, legado o donación, y presentaba una doble escala de progresividad, creciente a la vez en función de la lejanía del parentesco y de la riqueza heredada. Siguiendo el sistema de *legacy duty*, el monto de la obligación tributaria se determinaba en función del monto de cada hijuela, y no de todo el haber hereditario. Su rendimiento estaba específicamente asignado a educación (art. 15).

La Comisión de Presupuesto de la Cámara de Diputados sostuvo en el informe correspondiente, que la cuestión no consistía en “demostrar la viabilidad de un proyecto semejante y de buscar razones de oportunidad para establecerlo en la república, pues, en rigor lo que habría que explicar, no es que se lo establezca ahora, sino que no se lo haya establecido antes”⁹³. De hecho, el impuesto progresivo a las herencias ya había sido adoptado en Inglaterra, varios cantones suizos, varios estados de los Estados Unidos, Canadá, Australia, Francia: existía una tendencia mundial hacia la extensión del principio de progresividad.

El informe de la Comisión representa un hito en la historia rentística argentina por la original (en nuestro medio) aplicación al campo tributario de las pujantes *ideas sociales*. En tren de justificar la nueva gabela, señalaba como ventajas de la misma que:

- 1) “Es un impuesto que grava la absoluta totalidad de los bienes, en idéntica proporción”; “[e]n la hora de las sucesiones es muy difícil que se pueda ocultar bienes”;
- 2) “Es un impuesto no sólo directo, sino también intrasladable”; el impuesto “obra directa y limitadamente sobre el que cae bajo su acción”;
- 3) “Es un impuesto que favorece a la producción, al cambio y al consumo, en cuanto no oprime a la industria con una alícuota permanente y sólo se ejercita en el momento que abandona la acción la fuerza productora”;

⁹³ Congreso de la Nación Argentina, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64 (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1906), pp. 1026-1027.

- 4) “Es un impuesto que gravando sucesiva y no contemporáneamente a todos los contribuyentes, no produce esas acciones y reacciones de golpe a que están expuestas las cargas que gravan a todos a un mismo tiempo”;
- 5) “Además, es muy productivo, de poco costo en su percepción, y sigue las oscilaciones de la riqueza [...] sin exponerse a ver disminuir su producido por la alta tasa del impuesto, como sucede en los impuestos a los consumos”⁹⁴.

Además, fundamenta la progresividad en el principio de la igualdad o nivelación del sacrificio, y descarta que alcancen al impuesto sucesorio las objeciones contra la progresividad del impuesto a la renta⁹⁵. “El impuesto a las sucesiones tiene un alto fin de justicia”, sostiene la Comisión de Presupuesto de Diputados: “nuestro sistema tributario no acompaña por lo general la suba de niveles que se opera en la fortuna privada”⁹⁶. El pronóstico de la Comisión no sería más acertado:

“Esta ley ha de preparar en cierto modo el advenimiento de ese nuevo criterio sobre los deberes sociales del hombre, a quien su esfuerzo, unido necesariamente a la suerte, lleve a las alturas de la riqueza, haciéndolo retribuir desde ya, en la medida de lo justo, una parte de los beneficios que recibe de la sociedad”⁹⁷.

En cuanto a su rendimiento, el impuesto a las sucesiones resultó un fracaso, a pesar del incremento de las tasas hasta niveles confiscatorios; cooperaron a ello especialmente el desajuste de las valuaciones de los inmuebles y la elusión del tributo mediante la tenencia de acciones de sociedades anónimas.

Proyectos de reforma basados en las nuevas ideas sociales

Iniciada la transformación del espíritu de la tributación, por la incorporación de consideraciones sociales, el proceso no se detendría en la progresividad del impuesto a las sucesiones. El mundo se movía hacia el sistema del impuesto personal, basado en la

⁹⁴ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64, cit., pp. 1030-1031.

⁹⁵ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64, cit., pp. 1034-1035.

⁹⁶ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64, cit., p. 1037.

⁹⁷ *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64, cit., p. 1038.

tributación progresiva sobre la renta. Durante las décadas segunda y tercera del siglo XX arreciaron los proyectos.

En junio de 1911, siendo ministro de Hacienda el Dr. José María Rosa, el presidente Roque Sáenz Peña envió al Congreso el primer proyecto de *impuesto al mayor valor* de las propiedades inmuebles (situadas en la Capital y territorios nacionales), considerado valor ajeno a la actividad de sus dueños y producido por obra de la colectividad. Este gravamen hubiese recaído sobre la diferencia entre los dos extremos de un período de tiempo determinado, restado el valor atribuible a las mejoras introducidas por el propietario. El proyectado impuesto fue fuertemente resistido. Propuesto luego en sendas ocasiones por Teodoro Becú (1913) y por el diputado socialista Juan B. Justo, este gravamen nunca fue aprobado, aunque llegó a recibir sanción por la Cámara de Diputados en 1923. Caso contrario, dado que en un contexto de expansión monetaria el “mayor valor” traduce la caída del precio de la moneda legal, el impuesto al mayor valor de la tierra hubiera consistido, sin coeficientes de corrección de la moneda, en “un simple despojo al amparo de la imperante doctrina nominativa de la moneda y de la peligrosa ficción de unidad constante de valor”⁹⁸. “Un impuesto sobre el supuesto mayor valor representaría un simple impuesto al capital o bien una confiscación”, afirmaba Bunge⁹⁹.

Por otra parte, en agosto de 1917 el presidente Yrigoyen remitió al Poder Legislativo el primer proyecto de impuesto a la renta, que afectaba a las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país por la percepción de rentas líquidas generales obtenidas en la Argentina o en el exterior, y también a las personas no residentes, argentinas o extranjeras, inclusive a las corporaciones constituidas fuera del territorio nacional, por la obtención de rentas líquidas de bienes situados en el país. Proponía gravar asimismo la “renta acumulada”, definida como el mayor valor que se obtuviera al enajenar todo bien adquirido con posterioridad a la sanción de la ley, deducidas las mejoras o capitales invertidos por el propietario. El proyecto establecía dos tasas: la tasa básica del 2% para personas físicas y jurídicas domiciliadas en el país, y del 3% para personas y corporaciones constituidas en el exterior; y la tasa adicional, progresiva, que afectaba a las personas físicas según el volumen de su renta y a las sociedades civiles y comerciales según el

⁹⁸ Alejandro E. Bunge, *Una nueva Argentina* (Madrid: Hyspamérica, 1984) [1940], p. 332.

⁹⁹ Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, p. 334.

porcentaje que las ganancias representaban respecto del capital, siempre que el rendimiento del capital excediera del 4%¹⁰⁰.

Este primer proyecto no fue bien recibido; reelaborado, llegó a ser aprobado en general por la Cámara de Diputados en 1920. Nuevas propuestas para establecer la imposición sobre la renta fueron enviadas por el Poder Ejecutivo al Congreso en 1922, 1923 y 1924; este último proyecto difería de los anteriores en cuanto se inspiraba en el régimen cédular, adoptando el sistema mixto de impuesto básico a los rendimientos parciales y un impuesto global sobre el conjunto de la renta (el proyecto creaba “cédulas” de tratamiento fiscal independiente; el gravamen básico para cada cédula o categoría era progresivo, mientras que el global era proporcional: 2 por ciento). Un último proyecto, obra de un diputado, data de septiembre de 1928¹⁰¹.

Evaluación del sistema tributario hacia el final de la etapa

Las modernas ideas sobre la tributación parecían estar aguardando una nueva urgencia fiscal para tornarse normas vigentes; los efectos de la crisis mundial del año treinta ofrecerán la oportunidad para implantar la demorada reforma. En la década del veinte, la República continuaba practicando sus consuetudinarios vicios en la administración financiera. La Argentina, afirmaba Gaston Jèze, “no tiene sino la apariencia de un presupuesto”¹⁰²: “El mal financiero que aqueja a la Argentina”, diagnosticaba, “es el déficit crónico”¹⁰³. La prosperidad económica de nuestro país, que no era ficticia¹⁰⁴, contrastaba abiertamente con el desarreglo de sus finanzas públicas. El sistema tributario

¹⁰⁰ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *Impuesto a las ganancias* (Buenos Aires: Depalma, 2ª edición, 1980), pp. 30-31.

¹⁰¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *op. cit.*, pp. 31-32.

¹⁰² Gaston Jèze, *Las finanzas públicas de la República Argentina* (Buenos Aires: 1923), p. 46.

¹⁰³ Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 31.

¹⁰⁴ Decía Jèze: “[...] basta lanzar una mirada sobre algunos puntos vitales de la situación económica: el desenvolvimiento del comercio exterior de la Argentina, los depósitos en los Bancos, los depósitos en las Cajas de Ahorro, el stock de oro; estos no son todos los elementos a examinar, pero son suficientes para darse cuenta de que toda esta prosperidad no es ficticia” (*op. cit.*, p. 21).

que había acompañado el prodigioso crecimiento de la riqueza económica nacional era objeto de severas críticas; se lo acusaba de:

- 1) no ser “elástico”, pues lo integraban casi con exclusividad impuestos sobre los consumos;
- 2) no ser suficientemente “productivo”, es decir, presentar un bajo rendimiento rentístico para el fisco;
- 3) estar en contradicción con los nuevos ideales de *justicia social* que prevalecían en los grandes estados democráticos;
- 4) carecer de programa, de sistema; los impuestos no estaban coordinados y armonizados entre sí en función de objetivos fiscales o extra-fiscales claramente determinados: “Existen una multitud de impuestos, sin orden, ni lógica, ni cohesión. Han sido establecidos a la buena de Dios, al azar de las circunstancias, bajo la presión de las necesidades, sin ideas generales directrices, ni plan de conjunto”¹⁰⁵.

“La gran reforma fiscal necesaria en la Argentina”, recomendaba el prestigioso especialista francés Gaston Jèze en las conferencias dadas en Buenos Aires entre abril y junio de 1923, “debe tener como primera preocupación organizar algunos grandes impuestos elásticos, los que, mediante un sencillo cambio de tarifa, sin sacudidas y sin perturbaciones económicas, procuren, en caso de crisis, recursos abundantes”¹⁰⁶. Con ese objetivo, Inglaterra, Francia, Estados Unidos, Suiza, Bélgica, Alemania, habían establecido el impuesto sobre la renta; también el impuesto sobre las sucesiones se había desarrollado bastante. Las consideraciones de justicia social en la tributación imponían a nivel mundial los principios de personalidad del impuesto, progresividad y preocupación por el origen de los recursos del contribuyente (si eran rentas del capital, salarios, etcétera).

En lo relativo a los sistemas tributarios provinciales¹⁰⁷, Jèze formulaba tres observaciones:

¹⁰⁵ Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 81.

¹⁰⁶ Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 85.

¹⁰⁷ V. las recaudaciones fiscales de la Nación, provincias y municipalidades (1900-1934) en el Gráfico N° 6.1 del Anexo Estadístico. En el Gráfico N° 6.2 puede verse la relación entre las cargas fiscales y el valor de la producción (1910-1934).

- 1) “Los impuestos provinciales no están organizados de manera a poder realizar la igualdad fiscal en las provincias; ni tampoco están combinados con los impuestos nacionales con el fin de conseguir en su conjunto la igualdad de los individuos ante las cargas públicas”;
- 2) “Los impuestos provinciales han sido y quedan establecidos sin la preocupación de saber si trabarán o no el régimen fiscal de la Nación”;
- 3) “Las provincias no se preocupan en absoluto de los inconvenientes que pueden tener los impuestos provinciales para el desarrollo de la industria y del comercio nacionales”¹⁰⁸.

1932-1973

En estas condiciones encontró al sistema tributario argentino la crisis mundial de 1929-1932. La consiguiente depresión del comercio internacional implicó una drástica privación de recursos para un sistema fiscal que aún gravitaba esencialmente en torno a los ingresos aduaneros¹⁰⁹. Nuevamente cuestiones coyunturales precipitaron la largamente anunciada reforma.

En enero de 1932, por decreto-ley del gobierno de facto, fue introducido el impuesto a los réditos de las personas físicas, confirmado (con modificaciones) por el Congreso, como ley 11.586, en junio de 1932, con vigencia desde el 1° de enero de ese mismo año. De acuerdo con el modelo británico de *income tax*, se adoptó el sistema cédular: según su naturaleza, los réditos se clasificaban en diversas categorías; cada categoría poseía régimen y tasas propias, y no podían compensarse los quebrantos en un cédula con las ganancias en otra. El sistema se complementaba con un impuesto progresivo

¹⁰⁸ Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 100.

¹⁰⁹ En 1928, los impuestos aduaneros representaron el 68% y los impuestos internos el 18% del total de las rentas generales (v. Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *Creación e integración de la Comisión Consultiva en Materia Tributaria, Despachos producidos por la Comisión, Estudios sometidos a su consideración por el Ministerio de Hacienda, Cuadros estadísticos sobre ingresos declarados por los contribuyentes, Cifras y consideraciones contenidas en el plan del doctor Prebisch vinculadas al cometido de la Comisión* [Buenos Aires: inédito, 1956], p. 99).

global sobre la renta de las personas físicas que superara determinada suma anual. Instituido como gravamen “de emergencia nacional” por tiempo determinado (hasta el 31 de diciembre de 1934), estuvo en vigencia pocos meses, pues fue reemplazado en diciembre de 1932 por la ley 11.682. Esta última ley, cuya base regiría, aunque con numerosas modificaciones, hasta 1973, implantó en cambio el modelo prusiano, de impuesto unitario sobre la renta neta total del contribuyente. Las categorías de réditos permanecieron en el esquema al simple efecto de clasificar las especies de ingresos brutos y las diferentes deducciones admisibles para cada una¹¹⁰.

Más allá de las críticas desde una perspectiva de análisis económico o moral, una de las principales objeciones contra un impuesto nacional a la renta fincaba en su discutible constitucionalidad: como hemos visto, la distribución inter-jurisdiccional del poder tributario sólo facultaba al Congreso nacional para imponer contribuciones directas con carácter transitorio (“por tiempo determinado”) y “siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”, es decir, en casos de emergencia (Constitución de la Nación Argentina de 1853/1860, art. 67, inciso 2). Creado como recurso de emergencia y siempre “por tiempo determinado”, el impuesto ha sido mantenido en vigencia hasta la actualidad, por medio de sucesivas prórrogas. Cubiertas así las formas, en una aparente constitucionalidad, el espíritu de la Ley Fundamental fue desde entonces, y continúa siendo, abiertamente vulnerado.

La reforma no se limitó a la institución del impuesto a los réditos. Varios decretos del gobierno de facto elevaron los derechos aduaneros y consulares; por decreto de octubre de 1931, el gobierno de Uriburu había creado el impuesto a las transacciones, confirmado por ley 11.587, y sustituido en diciembre de 1934 por el impuesto a las ventas (ley 12.143). El impuesto a las transacciones era un gravamen de etapas múltiples sobre la venta de mercaderías y determinadas operaciones y servicios; el impuesto a las ventas, en cambio, era una gabela de etapa única, limitada a gravar las ventas de mercaderías (incidía asimismo en las exportaciones). Luego, a través de las leyes 12.139 (diciembre de 1934) y 12.148 (enero de 1935) se procedió a la unificación de los impuestos internos; desde 1935, por ley 12.147, se dispuso la distribución de lo recaudado por impuesto a los réditos e

¹¹⁰ V. Dino Jarach, *Impuesto a las ganancias* (Buenos Aires: Editorial Cangallo, 1980), pp. 37-41, y Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *op. cit.*, pp. 32-47.

impuesto a las ventas entre la Nación, las provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

El cambio de sistema tributario formó parte de una profunda transformación del sistema económico argentino, ejecutada durante la década del treinta y caracterizada por la planificación y el intervencionismo estatal en las actividades productivas: institución del control de cambios y de los permisos previos de cambio para la importación de mercaderías, herramientas para la manipulación del sector externo así como rentísticas; creación del Banco Central, política monetaria y reglamentación de las actividades bancarias; regulaciones agrícolas, industriales y comerciales, control de precios inclusive; adquisición por el Estado de ferrocarriles y regulación de los transportes; sanción de leyes del trabajo y de la seguridad social (creación de algunas específicas cajas de jubilaciones y pensiones); política de obras públicas; compra de excedentes agrícolas; etcétera. Alejandro E. Bunge detalla la sucesiva creación, durante la década del treinta, de veintiocho juntas y comisiones reguladoras y asesoras: Comisión Nacional del Azúcar, Comisión Nacional de Fomento Industrial, Comisión Nacional de Patatas, Comisión Nacional de Fibras Textiles, Comisión Nacional del Extracto de Quebracho, Dirección Nacional de Elevadores de Granos, Junta Nacional de Carnes, Junta Nacional de Yerba Mate (luego Comisión Reguladora de la Producción y Comercio de la Yerba Mate), Junta Reguladora de Granos, Junta Reguladora de la Industria Lechera (luego la Comisión Nacional de la Industria Lechera), Comisión Nacional del Aceite, Comisión de Productos Alimenticios Nacionales, Junta para Promover las Exportaciones de Carne, Comisión Nacional de la Industria Vitivinícola (posteriormente la Junta Reguladora de Vinos), Junta Nacional para Combatir la Desocupación, Comisión de Harinas, Junta Nacional del Algodón, Comisión Nacional de Granos y Elevadores, Comisión de Fruticultura, Comisión de Préstamos de Semillas, Comisión de Petróleo y demás Hidrocarburos, Comisión Consultiva Nacional de Bosques, Comisión Nacional de Coordinación de Transportes, Comisión Nacional del Carbón Vegetal, Junta Consultiva de la Industria Molinera, Comité Asesor de Lanas, Comisión de Control de Abastecimientos, Consejo Agrario Nacional¹¹¹.

Comienza entonces un proceso de constante y acelerado incremento en los gastos públicos ordinarios, con consiguientemente creciente voracidad fiscal, que coincidirá en

¹¹¹ V. Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, pp. 286-296.

último término con la decadencia de la riqueza productiva de la nación. Así fue descrito el procedimiento, en 1940, por Bunge:

“Cuando una crisis económica reduce el producto fiscal, los gobiernos, después de algunas economías simbólicas, hacen un llamado al patriotismo de los contribuyentes, imponiéndoles más impuestos. Cuando pasan los efectos de la crisis, sigue operando el patriotismo vigente, en igual medida proporcional a las actividades. Al recuperar su volumen y su valor normal estas actividades, el producto fiscal ya no es el anterior a la crisis, sino mayor, puesto que siguen obrando los impuestos nuevos [...]. ¿Se releva entonces al contribuyente del sacrificio que en circunstancias «difíciles» se le había pedido?”¹¹².

La creciente presión tributaria, producto del peligroso e “inveterado sistema de más impuestos para cubrir déficit, más gastos para evitar los superávits de los años de prosperidad, nuevos déficits ante las nuevas crisis y... nuevamente nuevos impuestos para cubrirlos; y así sucesivamente, con peligro de la estrangulación de la economía nacional y de una reacción social”¹¹³, empezó pronto a afectar el proceso de desarrollo argentino:

“Los impuestos elevados son la consecuencia de los gastos excesivos, y éstos, hasta ahora en la Argentina, la consecuencia del aumento del número de empleados. Dicen los autores que los ministros de Hacienda son y deben ser «feroces» y mostrar los dientes... no al contribuyente sino a sus colegas en el gobierno, cada vez que ellos quieran gastar más, en cualquier circunstancia que eso se produzca; los de la Argentina deben ser irreductibles ante este cuadro del trabajo nacional y de la producción, que arrastra grillos de 31 a 32 kilos por cada 100 de su propio peso más los otros grillos de las nuevas disposiciones del fisco, de las nuevas leyes sociales y de las nuevas e interminables reglamentaciones que se van agregando desde hace veinte años”¹¹⁴.

El déficit fiscal acumulado¹¹⁵ condujo a la sanción, por decreto del gobierno de facto el 31 de diciembre de 1943, y con efecto retroactivo al 1° de enero de ese año, de un significativo aumento en las tasas del impuesto a los réditos, la creación del impuesto a los

¹¹² Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, p. 426.

¹¹³ Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, p. 432.

¹¹⁴ Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, p. 430.

¹¹⁵ De un presupuesto de \$796.6 millones para 1933, se había pasado en 10 años a un presupuesto de \$1.262.5 millones (v. Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *cit.*, p. 105).

beneficios extraordinarios y otros gravámenes. El impuesto a los beneficios extraordinarios alcanzaba a los beneficios originados por cualquier actividad que implicara la transformación o disposición habitual de bienes, en cuanto excedieran del 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del impuesto, con una serie de excepciones basadas en el origen del beneficio y en su monto; la empresa, no las personas físicas, era el sujeto pasivo del impuesto a los beneficios extraordinarios¹¹⁶. Los gastos totales de los gobiernos nacional, provinciales y municipales absorbían los siguientes porcentajes de la renta nacional, deducido el saldo del comercio exterior: en 1939, el 23%; en 1940, el 20%; en 1941, el 19%; en 1942, el 18%; y en 1943, el 20%. Establecido el aumento de los impuestos, durante 1944 y 1945 no se lleva a cabo en cambio el prometido plan de estabilizar los gastos públicos: los gastos totales del Estado toman en 1944 el 25% de la renta nacional, y en 1945 superan el 30 por ciento¹¹⁷.

Desde 1946, “se abandona definitivamente la política fiscal compensatoria que esbozada a partir de 1933, se había sustentado en nuestro país, y se desarrolla en cambio una fuerte política expansionista”¹¹⁸. Los gastos totales aumentaron con la política estatista del peronismo: en 1947 se llega a la cifra de 4.188 millones de pesos, incluidas las reparticiones autárquicas, y prácticamente a los dos años se la duplica: en 1949 se presupuestan 8.127,6 millones, y para el año siguiente se superan los 11.000 millones de pesos¹¹⁹.

De la idea de que existen gastos públicos que por su naturaleza deben ser cubiertos con recursos tributarios o de Rentas Generales, y otros, como por ejemplo las inversiones y los trabajos públicos, que deben serlo con títulos de la deuda pública, sin tener en cuenta la situación de la economía, había, según Jarach,

“[...] derivado el curioso concepto de que el presupuesto estaba en equilibrio cuando todos los gastos previstos estaban cubiertos por sendos recursos, igualmente previstos, aunque ellos consistieran en deudas de toda índole, inclusive bancarias. No es de extrañar que sobre la base de ese error fundamental, el mensaje del Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación del 28 de junio de 1949, que

¹¹⁶ V. Pedro J. Cristiá, Elías Díaz Molano, Samuel Gorbán, Juan Lazarte, Adolfo López Mayer y Vicente F. Ottado, *Argentina en la post guerra* (Rosario: Editorial Rosario, 1946), pp. 457-470.

¹¹⁷ Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *cit.*, p. 106.

¹¹⁸ Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *cit.*, p. 106.

¹¹⁹ Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *cit.*, p. 107.

acompaña la Cuenta de Inversión del Ejercicio 1948, contenga la siguiente afirmación: ‘Cabe manifestar con íntima satisfacción que... el ejercicio de 1948 cerró con un superávit de Rentas Generales de 206,3 millones de pesos’, a la vez que los resultados del ejercicio ponían de relieve la emisión de títulos de la deuda para trabajos públicos, aportes y contribuciones y defensa nacional por 1.702 millones y se financiaba con operaciones bancarias –esto es, directamente con papel moneda- el plan de gobierno por un importe de 1.253 millones; todo ello en una época de plena ocupación y de inflación monetaria”¹²⁰.

Durante la etapa de Perón tuvieron influencia en el sistema económico y rentístico, de acuerdo con Dino Jarach, el régimen de control de cambios y la institución del “margen de cambios”; la adquisición de las cosechas de granos por parte del Estado y su comercialización, monopolio fiscal del Estado; una política de *deficit spending* sin ninguno de los supuestos que pudieran justificarla; el crecimiento de la deuda pública y un extraordinario aumento de los gastos militares¹²¹.

En el año 1946 se lleva a cabo una importante reforma tributaria, que amplía la imposición directa con la modificación del impuesto a los réditos y la creación del impuesto a las ganancias eventuales. El gravamen a las ganancias eventuales recaía sobre las ganancias de capital (es decir, las que resultan de un acto no habitual de disposición de bienes realizado a título oneroso) y otros ingresos que no constituyeran materia gravada por el impuesto a los réditos, tales como premios de lotería y juegos de azar, de carreras de caballos, de estímulo y otros beneficios similares.

Además, en 1945 y 1946 fueron creadas las Cajas de Jubilaciones para los empleados de comercio y el personal de la industria, en adelante uno de los principales instrumentos de las finanzas nacionales. Richard Goode destaca que las entradas brutas provenientes de las contribuciones de seguridad social

“[...] representaron cerca del 15 por ciento de los ingresos totales a comienzos y alrededor del 25 por ciento al final del decenio [1945-1955]. Debido al mayor número de afiliados y al aumento de las tasas de contribución el total de las contribuciones reales a las instituciones nacionales de seguro social se triplicó entre

¹²⁰ Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas (1947-1957)* (Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1961), pp. 19-20.

¹²¹ V. Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, *cit.*, Capítulo I.

1945 y 1955, aumentando de 1.343 a 4.188 millones de pesos de 1950. También se elevaron los pagos de beneficios de seguro social pero quedaron muy a la zaga de los ingresos derivados de las contribuciones”¹²².

Mediante aportes patronales y de los trabajadores, las Cajas de Jubilación recaudaron enormes fondos, un fuerte porcentaje de los cuales “fue abolido directamente por el Estado mediante la colocación de las Obligaciones de Previsión Social”¹²³. Con el dinero de las cajas, más allá de pagar los beneficios jubilatorios acordados, se financiaron préstamos hipotecarios, préstamos personales, y los gastos públicos (en gran medida, burocráticos gastos corrientes de consumo). La merma producida por la inflación en el valor de las Obligaciones de Previsión Social, “que ha significado ya la destrucción de una riqueza creada por el esfuerzo de los consumidores, representará más tarde un nuevo sacrificio para las generaciones venideras, que deberán llenar la brecha producida en los fondos de Previsión Social”, decía Dino Jarach en 1961¹²⁴.

La siguiente fase depresiva del movimiento cíclico impulsó la instauración y difusión en los niveles provincial y municipal del impuesto a las actividades lucrativas (posteriormente impuesto a los ingresos brutos), y a nivel nacional el aumento en la tasa del impuesto a las ventas, medidas con que se revirtió la tendencia hacia el sistema tributario de impuestos personales. El impuesto a las actividades lucrativas, descendiente de las patentes, era un tributo sobre los ingresos brutos que gravaba no sólo al comercio e industrias, sino a todas las actividades, inclusive las profesionales y los servicios. García Vázquez observaba

“[...] un aumento creciente de la proporción con que los impuestos indirectos contribuyen a la recaudación nacional, tendencia reiniciada en el año 1949 e interruptora a su vez de un avance de los gravámenes directos que venía operándose desde el año 1932. Así, mientras que en el año 1948, los impuestos directos representaban el 49.8% de la recaudación nacional, en el año 1956 esa

¹²² Richard Goode, “Finanzas públicas de la Argentina”, Anexo V del informe de CEPAL, *El desarrollo económico de la Argentina* (Buenos Aires: inédito, 1958), p. 8.

¹²³ Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, cit., p. 92. V. en el Gráfico N° 8 del Anexo Estadístico la recaudación de las Cajas de Jubilación nacionales abolida mediante la colocación de Obligaciones de Previsión Social (1947-1957).

¹²⁴ Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, cit., p. 94.

relación se reduce al 42.3%. Los gravámenes indirectos representan los por cientos complementarios, lo cual equivale a decir que en el transcurso de dicho período su proporción aumentó del 50.2% al 57.7%”¹²⁵.

En el período 1950-1954, el coeficiente de los impuestos directos en relación con el producto bruto nacional subió de 6.9 a 8.4 (aumento del 23% respecto del quinquenio anterior) para bajar en 1955 a 8.1 (aumento del 17% con respecto al primer quinquenio y disminución del 3.6% respecto del segundo); mientras que el coeficiente de los impuestos indirectos en los mismos períodos subió de 10.5 a 13.1 (aumento del 24%) y luego disminuyó a 12.6 (aumento del 20% y disminución del 3.9%, respectivamente)¹²⁶.

En lo relativo a la imposición directa, la inflación erosionaba los mínimos no imponibles y las deducciones personales admisibles. García Vázquez calculaba que “las deducciones actuales [junio de 1958] comparadas con las vigentes en el año 1943 han quedado reducidas, en valores reales, al 33% para la tercera categoría y al 50% para la primera y segunda categorías” del impuesto a los réditos¹²⁷.

En el campo de la tributación sobre el patrimonio, fue creado en 1951 (ley 14.060) el *impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes*, “como medio para evitar la evasión que se registraba en los casos de transmisión gratuita de acciones al portador, fortalecida por el régimen de protección al anonimato implantado en el impuesto a los réditos en el año 1950. A tal efecto, el gravamen sucesorio se sustituyó por un impuesto al patrimonio neto de las sociedades emisoras de los valores, que recaía con carácter obligatorio sobre la proporción del mismo correspondiente al capital representado por acciones al portador, en tanto que permitía optar por su pago respecto a los capitales representados por acciones nominativas. Paralelamente la Nación y las provincias

¹²⁵ Enrique García Vázquez, “Crítica a las últimas reformas impositivas”, en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLVI, serie IV, N° 2 (Buenos Aires: abril - mayo - junio de 1958), p. 182. Calculaba Latzina que en 1912 los impuestos directos producían el 2% de las rentas nacionales, los impuestos indirectos el 80%, la remuneración de servicios administrativos el 7.8%, los rendimientos de la propiedad nacional el 8.5%, y los recursos eventuales el 1.7 por ciento (Francisco Latzina, *Sinopsis...*, *op. cit.*, pp. 74-75).

¹²⁶ Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, *cit.*, p. 88.

¹²⁷ Enrique García Vázquez, “Crítica a las últimas reformas impositivas”, *cit.*, p. 182.

derogaron los gravámenes locales que recaían sobre la transmisión gratuita de las acciones correspondientes a capitales sujetos al nuevo tributo”¹²⁸.

En síntesis, diremos con Richard Goode que

“En 1945-55 las entradas consolidadas del sector público también experimentaron un gran aumento, tanto en términos monetarios como reales, aunque fueron bastante inferiores a los gastos consolidados de cada año. Los ingresos tributarios que en 1945/46 apenas alcanzaron a la octava parte del producto bruto nacional, superaron un quinto en 1950-55. [...]. Las entradas no tributarias registraron un alza menos firme. En los últimos años las entradas totales han fluctuado alrededor de la cuarta parte del producto nacional”¹²⁹.

La emisión monetaria, la creciente deuda pública, el aumento de impuestos, el incremento de gastos estatales en el contexto de una alarmante corrupción y flagrantes lesiones a los derechos de las personas hicieron que el país retrocediera durante la época peronista a críticas situaciones económicas, políticas y morales¹³⁰.

Asimismo en el área puramente fiscal, de acuerdo con Dino Jarach, cabe evaluar que durante la época de Perón:

- 1) la imposición indirecta eximía numerosos artículos de primera necesidad, en el impuesto a las ventas, y tomaba como objeto de impuestos a los consumos principalmente artículos considerados de consumo no necesario o suntuarios;
- 2) los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios y a las ganancias eventuales llegaron a gravar beneficios puramente monetarios, ficticios, avanzando sobre el capital, al mismo tiempo que presentaban ciertas franquicias de escaso fundamento;
- 3) el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, tanto en las provincias como en el orden nacional, se mantuvo en niveles bajos;

¹²⁸ Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, *Sistemas Tributarios de América Latina. Argentina* (Washington, D.C.: Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, 1966), p. 46.

¹²⁹ Richard Goode, “Finanzas públicas de la Argentina”, *cit.*, p. 7. V. el Gráfico N° 7 del Anexo Estadístico.

- 4) una extraordinaria evasión fiscal afectaba la recaudación de los impuestos directos¹³¹.

La evasión fiscal fue facilitada por el propio sistema tributario. Como afirmaba en 1955 Mario A. de Tezanos Pinto,

“Hasta hace algunos años nuestro impuesto a los réditos, eje del sistema impositivo, tenía un carácter personal y contemplaba en una forma más o menos perfecta la capacidad contributiva de los contribuyentes. Pero al introducirse el anonimato en las acciones de las sociedades de capital –cuya finalidad no queremos entrar a examinar- debió establecerse una cuota proporcional del 30 por ciento sobre los beneficios de todas aquellas sociedades. Con esta reforma el impuesto perdió gran parte de su carácter personal y dejó de gravar a los contribuyentes en todos los casos de acuerdo con la capacidad contributiva de los mismos, porque el pequeño tenedor de acciones pasó a pagar la misma cuota porcentual que el que poseía miles de acciones”¹³².

A partir de 1949, según García Vázquez,

“[...] se inicia el deterioro de la legislación tributaria. Precisamente de ese año data la disposición que permite aplicar una tasa de gravamen proporcional a la renta de las sociedades de capital. Conjuntamente con esa medida se establecía el anonimato fiscal de las acciones [...]. [...] Es disparatado insertar en un impuesto a los réditos de tipo global, con tasas progresivas, una categoría cédular a cuyos ingresos se los grava con una tasa proporcional que se abona de manera definitiva; se perturba así toda la progresión y además se influye arbitrariamente en las tasas aplicables a los otros réditos.

“En el año 1956, el gobierno provisional dejó sin efecto la reforma de 1949 y retomó la buena senda de incluir los dividendos en la declaración global de réditos,

¹³⁰ Véase, por ejemplo, Eduardo Augusto García, *Yo fui testigo* (Buenos Aires: Ed. Luis Lasserre & Cía. , 1971).

¹³¹ Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, cit., pp. 90-91.

¹³² Mario A. de Tezanos Pinto, *La Presión Tributaria y el Sistema Fiscal Argentino* (Buenos Aires: 1955), p. 19.

suprimiendo al propio tiempo el denominado anonimato fiscal de las acciones, mecanismo que facilita la evasión del gravamen”¹³³.

Acerca de los mecanismos que facilitaban la elusión tributaria, especificaba luego que

“De conformidad con la reforma realizada en 1949, los importes invertidos en acciones y otros papeles no tenían que justificar su origen. Si luego esos valores se vendían, y el producto se reinvertía en otros bienes, tampoco ellos necesitaban justificación. Es decir, que el pase por acciones depuraba en forma definitiva a toda renta de origen espurio, justificándola ante el propio fisco, el cual debía paralizar su acción investigadora al llegar a la inversión en dicha clase de valores.

“El gobierno de la revolución derogó esta insólita y absurda disposición en el año 1956. En 1959, sin embargo, al reimplantarse el anonimato optativo de las acciones, volvióse a la impunidad fiscal pero ahora en tanto las diferencias patrimoniales no justificadas estén invertidas en acciones o en otros valores mobiliarios, y no cuando se sale de este tipo de inversiones. Aunque suavizado el procedimiento, la finalidad es la misma: facilitar la inversión de fondos que provienen de rentas que no han pagado los impuestos”¹³⁴.

En lo relativo a los fenómenos de superposición de tributos y doble imposición, cabe recordar que en 1934 habían sido sancionadas las primeras leyes sobre coparticipación tributaria: la 12.139, de unificación de los impuestos internos, y la 12.147, acerca de la distribución del impuesto a los réditos y del impuesto a las ventas, que iniciaron la tendencia a centralizar en el gobierno nacional la recaudación de los gravámenes, para luego distribuir el producto entre la Nación y las provincias. En contra de la tendencia general, constituye una excepción el sistema adoptado en el “Convenio Multilateral” para evitar la doble imposición en materia de impuesto a las actividades lucrativas (luego impuesto a los ingresos brutos). Acordado originariamente en 1953 entre

¹³³ Enrique García Vázquez, “Observaciones al régimen impositivo nacional”, en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLIX, serie IV, N° 14 (Buenos Aires: abril - mayo - junio de 1961), p. 158.

¹³⁴ Enrique García Vázquez, “Observaciones al régimen impositivo nacional”, *cit.*, pp. 160-161. Sobre el fenómeno de evasión fiscal en esa época v. asimismo Stanley S. Surrey y Oliver Oldman, *Informe. Examen Preliminar del Sistema Impositivo de la República Argentina* (inédito, junio de 1960), pp. 17-19.

la Capital Federal y la provincia de Buenos Aires, como consecuencia de la particular situación de integración económica del cono urbano capitalino, el convenio, coherente con el federalismo tributario, recibió luego la adhesión de las restantes provincias. Mediante este sistema, para evitar la doble imposición se distribuye la materia imponible entre los fiscos interesados, pero cada uno de ellos aplica después su propia legislación impositiva sobre la materia atribuida: no hay reparto de recaudación, sino atribución de porciones o cupos de materia imponible entre los diversos sujetos activos del poder tributario¹³⁵.

El objetivo del Convenio Multilateral radica en evitar que, en los casos de actividades inter-jurisdiccionales, los impuestos sobre los ingresos brutos de las diferentes jurisdicciones (provincias y Capital Federal) en que las actividades se lleven a cabo graven más de una vez la misma materia imponible. A este efecto dispone que, salvo casos especiales, la base imponible, representada por los ingresos brutos totales del contribuyente, derivados de actividades que un mismo sujeto desarrolle, conformando un único proceso económico, en más de una jurisdicción, se reparta entre los fiscos interesados de acuerdo con el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción. En la versión actual del Convenio, se asigna un 50% de la materia imponible en función de la localización geográfica de los gastos en que se haya incurrido, y el otro 50% en función de la procedencia geográfica de los ingresos brutos. Por otra parte, prohíbe a las jurisdicciones adheridas aplicar, a las actividades comprendidas en el Convenio, alícuotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen en todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción, y establece una Comisión Arbitral y una Comisión Plenaria destinadas a prevenir y dirimir conflictos¹³⁶.

Otro fenómeno característico de la etapa bajo análisis fue el desarrollo de la parafiscalidad. Se considera *contribuciones parafiscales* a los tributos establecidos en favor de entes públicos o semi-públicos, con finalidades de carácter social o económico, para asegurar su financiación autónoma. Cabe mencionar entre ellas a las contribuciones de seguridad social: régimen jubilatorio, subsidios familiares, obras sociales;

¹³⁵ V. Günter Joaquín Glogauer, *Elementos de la Tributación* (Buenos Aires: Librería Del Jurista, 2ª edición, 1989), pp. 129-130 y 152-160.

¹³⁶ V. Enrique Bulit Goñi, *Convenio Multilateral: Distribución de ingresos brutos* (Buenos Aires: Depalma, 1992).

contribuciones profesionales (vinculadas con la agremiación obligatoria de profesionales liberales), contribuciones sindicales y contribuciones de regulación económica y fomento. Contribuciones parafiscales diversas fueron impuestas desde entonces para solventar los Fondos: Algodonero Nacional; de Emergencia Azucarero; para la Industria del Té; para la Vitivinicultura; Forestal; Autárquico Nacional para la Capacitación e Investigación Forestal; de Fomento de Parques Nacionales; Nacional de Sanidad Animal; Nacional de Fomento de las Artes; Permanente para el Fomento de la Aviación Civil; de Contribución para el Desarrollo del Carbonato de Sodio; de Fomento Cinematográfico; de los Combustibles; de Educación y Capacitación Cooperativa; Nacional de Deportes; de Desempleo para los Trabajadores de la Industria de la Construcción; Nacional de Empleo; El Chocón-Cerros Colorados; de la Energía; Alicopa; Nacional de Grandes Obras Eléctricas; Nacional de Exportaciones; de Ayuda a los Hipódromos y Fomento de la Especie Caballar; de Promoción de la Actividad Lechera; Nacional de la Marina Mercante; de Asistencia en Medicamentos; Nacional del Menor; de Promoción Mutua; para el Desarrollo del Papel Prensa y Celulosa; Siderúrgico; para Aprendizaje; para Educación Técnica; Nacional de la Salud; Especial del Tabaco; Nacional de la Pesca; Nacional del Transporte; Nacional de Turismo; Nacional de la Vivienda. También fueron financiadas mediante contribuciones parafiscales la adquisición y renovación de material de bomberos, la construcción y refacción de escuelas, y actividades vinculadas con la Junta Nacional de Granos, la Junta Nacional de Carnes, el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria y el Instituto Nacional de Tecnología Industrial¹³⁷.

En la década de los años sesenta, las contradicciones del sistema tributario impulsaban una necesaria reforma. Como sostenía García Vázquez,

“Luego de las fundamentales reformas introducidas en 1932 y hasta el año 1948, aproximadamente, el régimen tributario de nuestro país ofrecía un cuerpo de disposiciones que, aunque susceptibles de mejora, tenían coherencia entre sí y estaban debidamente influidas por la doctrina y la técnica prevalecientes en esos

¹³⁷ V. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 6ª edición, 1997), Volumen II, pp. 1112-1136. Sobre parafiscalidad v. asimismo José María Martín, *Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario argentino* (Buenos Aires: La Ley, 1973), pp. 211-217.

años. A partir de 1949 en adelante, en lugar de realizarse un proceso de asimilación de los progresos de la investigación en el campo financiero y de adaptación de algunas normas al peculiar desarrollo de nuestra economía [...], múltiples reformas introducidas a los textos legales primitivos han deteriorado progresivamente el cuerpo legal, que actualmente presenta muchos aspectos que conducen a resultados absurdos [...].

“Conviene hacer resaltar que estas discordancias impositivas de ninguna manera pueden fundarse en determinada orientación ideológica en materia financiera. Ellas son de naturaleza tal, que afectan a principios elementales de lógica y de la ciencia financiera; dejarlas subsistir por inercia o por un desconocimiento cabal de sus efectos, es permitir que continúen actuando factores que provocan graves faltas de equidad impositiva y producen ingentes perjuicios a la economía del país”¹³⁸.

La reforma tributaria de 1973

Hacia 1973, el discurso político predominante se formulaba en términos de *causas populares*, lucha anti-imperialista, liberación de la dependencia externa, combate contra el capital, etcétera, promoviéndose una intervención mayor aún del Estado en la actividad económica. Las elecciones celebradas en marzo de 1973 permitieron el acceso a los cuadros burocráticos de elementos de izquierda, en medio de disputas por el poder político entre las facciones revolucionaria y de derecha del movimiento fundado por Perón, en un ambiente de violencia terrorista.

¹³⁸ Enrique García Vázquez, “Observaciones al régimen impositivo nacional”, *cit.*, pp. 157. En el Gráfico N° 9 del Anexo Estadístico puede verse la evolución de la presión tributaria nacional (1935-1973); en los gráficos bajo el número 10, la recaudación de la Dirección General Impositiva, la Administración Nacional de Aduanas y el Sistema de Previsión Social durante esta etapa, en años seleccionados. Sobre esta etapa v. asimismo el informe de Federico J. Herschel (director), *Estudio sobre política fiscal en la Argentina (Versión preliminar)*, preparado por el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (Buenos Aires: Consejo Nacional de Desarrollo, 1963); y el informe de Enrique Jorge Reig, *Study on the Argentine tax system* (Buenos Aires: Consejo Nacional de Desarrollo, 1963).

En ese contexto político fue lanzado un amplio programa de reforma estructural “dirigista”, nacionalista y con objetivos de redistribución de ingresos, además de un llamado *pacto social* entre corporaciones gremiales obreras (CGT), de pequeños empresarios (CGE) y el Estado, destinado a sustentar políticas de estabilización coyunturales (controles de precios y ganancias). El plan se tradujo en alrededor de cuarenta leyes y acuerdos, aunque parte considerable de las medidas nunca llegaron a ser concretamente implementadas. Fue elevado al Congreso un proyecto de ley agraria, nunca aprobado, que disponía la expropiación de las tierras improductivas; fueron ampliadas las funciones de las juntas de carnes y de granos, a efectos de acentuar la intervención estatal en el comercio exterior, complementadas por la manipulación del tipo de cambio y nuevos impuestos *ad valorem* a la exportación (“retenciones”); también la estructura arancelaria fue manipulada discrecionalmente con el propósito de dirigir el proceso de industrialización. La ley de promoción industrial, que facultaba al gobierno para subsidiar proyectos *de interés nacional*, preveía las corrientes facilidades impositivas e incluso el diferimiento de ciertas obligaciones fiscales (impuesto a las ventas, luego I.V.A.) por hasta quince años, sin ajuste por inflación. Se sancionó asimismo una ley de inversiones extranjeras, con el objeto de combatir la penetración de capitales extranjeros, en especial en el sector industrial; se intensificaron las vinculaciones comerciales con los países del bloque socialista; la reforma financiera incluyó la llamada “nacionalización de los depósitos bancarios”; se dictaron bajo estas ideas nuevas leyes del trabajo (de asociaciones profesionales y de contrato de trabajo), de seguridad social y de servicios de salud¹³⁹.

En este marco fue encarada la reforma del sistema tributario, como un capítulo del programa de reforma estructural puesto en marcha. La demorada realización de la reforma impositiva, cuya necesidad venía enunciando cada gobierno desde hacía ya unos veinte años, con la consiguiente acumulación de contribuciones doctrinarias y estudios técnicos a su respecto, no fue óbice para una ejecución apresurada y técnicamente defectuosa, más allá del juicio que merezcan algunos de sus aspectos en términos de filiación ideológica. Cabe mencionar, por caso, que se negaba, en una época de plena expansión monetaria, a considerar el factor inflacionario.

¹³⁹ V. Guido Di Tella, *Perón-Perón. 1973-1976* (Buenos Aires: Hyspamérica, 1985) [1983], Capítulo IV, pp. 149-188.

Como consecuencia del conjunto de proyectos enviados por el Poder Ejecutivo al Congreso el 16 de octubre de 1973, quedaron eliminados desde el 1° de enero de 1974 los impuestos a los réditos y a las ganancias eventuales, reemplazados por un impuesto unificado denominado *a las ganancias*. De estructura similar a la del impuesto a los réditos, la ley 20.628 comprendía a las eventuales como una quinta categoría de ganancias. De esta manera se consolidó el criterio del incremento patrimonial en la determinación de la base imponible, en el marco de un impuesto a la renta global neta. Además, destaca Jarach, “se modifican las deducciones, se establece un impuesto real sobre las utilidades no repartidas de las sociedades y sobre las puestas a disposición de los accionistas en una fecha determinada y no pagadas a éstos dentro de los sesenta días de esa fecha”¹⁴⁰. Según Giuliani Fonrouge y Navarrine, “la reforma de mayor trascendencia consistió en haber incorporado al impuesto a las ganancias los beneficios provenientes de la venta de inmuebles y ciertos bienes muebles que antes estaban incluidos por excepción, ya que –en principio- su tratamiento fiscal correspondía a la ley de ganancias eventuales”¹⁴¹. Di Tella destaca que

“Las ganancias de capital, que en el pasado habían sido gravadas con una tasa especial y baja del 10 por ciento, eran ahora tratadas igual que los beneficios de otros tipos; lo que implicó un aumento de más de cuatro veces con respecto a su nivel anterior. Este gravamen siguió cobrándose sobre la diferencia nominal entre los precios de compra y de venta, sin permitirse ajustes en la determinación de los costos, como si la inflación no tuviera efecto alguno sobre ellas”¹⁴².

El enfoque general de la reforma fue, de acuerdo con Di Tella, el de ampliar la definición de los beneficios sujetos a imposición progresiva; según él,

“Uno de los cambios más importantes consistió en la tentativa en identificar a los propietarios de activos y a las fuentes de ingresos ([leyes] 20.643/73 y 20.627/73). Bajo el sistema anterior, los contribuyentes podían, si lo deseaban, abstenerse de informar acerca de la propiedad de acciones o de la percepción de dividendos y pagaban una tasa fija, pero no la más alta. La nueva legislación dispuso la identificación de los dueños de acciones, tanto para los fines fiscales como para la determinación de la nacionalidad de los accionistas, de acuerdo con las prácticas

¹⁴⁰ Dino Jarach, *Impuesto a las ganancias*, cit., p. 41.

¹⁴¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *op. cit.*, p. 34.

¹⁴² Guido Di Tella, *op. cit.*, p. 176.

seguidas en varios países desarrollados, como Estados Unidos y Gran Bretaña, entre otros. Con arreglo a las disposiciones anteriores, las compañías pagaban impuesto a los réditos en nombre de los accionistas, quienes, si no eran identificados, no tenían obligación de pagar nada más. La nueva legislación distinguió entre las ganancias de las compañías, que quedaron sujetas a un impuesto que les era propio, y los dividendos de los accionistas, a los que aplicó un impuesto a los réditos personal y progresivo”¹⁴³.

Con el objeto de castigar la capitalización, las utilidades no distribuidas de las sociedades fueron sobrecargadas impositivamente. La ley 20.629 creó un impuesto progresivo al capital, que no gravó la tierra. En compensación, las tasas del impuesto a la renta fueron reducidas, en algunos casos sustancialmente. En cuanto a las empresas extranjeras, cabe mencionar que los pagos efectuados a las casas matrices por conocimientos especializados y tecnología fueron, en vez de ser aceptados como gastos, tratados como ganancias ocultas¹⁴⁴.

En lo relativo al sector agropecuario, la ley 20.538 estableció un impuesto sobre la productividad *normal* calculada de la tierra, con el propósito de incentivar la eficiencia. Es decir, dispuso gravar, no la real producción, sino la productividad normal de cada unidad, según fuera estimada por un organismo administrativo. Naturalmente, se generaron razonables suspicacias acerca de la eventual expropiación de la renta de la tierra, que podría lograrse mediante un cálculo excesivamente alto de la productividad potencial de la unidad. Asimismo, presentaba una tasa progresiva en función de la extensión de la propiedad rural; este gravamen era considerado un pago parcial a deducir posteriormente de la determinación final del impuesto a la renta¹⁴⁵.

Paralelamente, fue introducido, en lugar de los gravámenes a las ventas y a las actividades lucrativas, el impuesto al valor agregado (ley 20.631), con una base imponible ampliada y superior desde la perspectiva técnica, como veremos en el capítulo destinado al análisis económico de la imposición. En la imposición sobre el patrimonio, comenta Reig,

“[...] unió el impuesto sobre capitales en cabeza de las empresas al impuesto al patrimonio neto individual que un año antes se habían introducido al país y que excluía de su base, por la existencia del impuesto sustitutivo, al patrimonio

¹⁴³ Guido Di Tella, *op. cit.*, pp. 175-176.

¹⁴⁴ V. Guido Di Tella, *op. cit.*, pp. 176-177.

¹⁴⁵ V. Guido Di Tella, *op. cit.*, pp. 158-159.

empresario. Adoptó así la más moderna técnica de imposición al patrimonio, segregándolo del ámbito de las empresas, aunque este fin como meta absoluta lo fijó para dos años más adelante, ya que el impuesto empresarial, en los primeros años, es a cuenta del aplicado sobre el patrimonio individual”¹⁴⁶.

También se sancionaron normas de coparticipación impositiva (ley 20.633) y para luchar contra la evasión tributaria.

La evolución hasta el sistema tributario argentino actual

Los problemas de ejecución, derivados en parte de los errores técnicos subyacentes, sumados a su criticable filiación ideológica, contribuyeron decisivamente a abreviar la vigencia de la reforma de 1973.

En el ámbito de la llamada imposición indirecta, desde el 1° de enero de 1975 ha regido en nuestro país el impuesto al valor agregado, que afecta cada una de las etapas de los procesos productivo y de comercialización, en sustitución del impuesto a las ventas y del provincial impuesto a las actividades lucrativas. Con el objetivo de reemplazar a este último (criticado por su “efecto cascada”), vía mecanismos de coparticipación, la tasa general del impuesto a las ventas fue elevada del 10 al 13%, en tanto que para algunos bienes la imposición alcanzó el 21 por ciento. No obstante el incremento, tanto de tasas como en el número de contribuyentes (debido a la extensión del I.V.A. hasta la etapa minorista), las expectativas en cuanto al nivel de recaudación no fueron cumplidas. Como consecuencia, hacia 1976 las provincias restablecieron el impuesto sobre los ingresos brutos.

En 1976, la tasa del I.V.A. aumentó del 13 al 16%, y la alícuota diferencial de los productos gravados con el 21 por ciento fue remitida a la ley de impuestos internos. De mayor amplitud fue la reforma tributaria de 1980 (ley 22.294), que generalizó el I.V.A. y eliminó exenciones. En un contexto de reformas tendientes a mejorar la competitividad de las exportaciones, se eliminaron los aportes patronales que recaían sobre los salarios, así como gran número de impuestos menores con asignación específica. En contrapartida, la

¹⁴⁶ Enrique Jorge Reig, “Sistema tributario y política fiscal”, en *La Información*, año XLVI, Tomo XXXII, N° 550 (Buenos Aires: Editorial Cangallo, octubre de 1975), p. 1338.

tasa general del impuesto al valor agregado fue llevada al 20 por ciento, a la vez que se estableció una alícuota reducida (del 5%) para alimentos y medicamentos. Problemas de recaudación y necesidades fiscales obligaron al restablecimiento de las cargas sociales ha poco derogadas, sin la correlativa compensación, por ley 23.081.

La ley 23.349 (reforma de 1986) sustituyó la ley original del I.V.A., reduciendo la tasa general del impuesto al valor agregado al 18%, estableciendo tratamientos especiales para determinadas actividades económicas y situaciones e introduciendo modificaciones de orden técnico. Desde febrero de 1991, el I.V.A. fue generalizado para las ventas de cosas muebles; desde diciembre del mismo año, fue extendido a todas las prestaciones de servicios, con consecuentes problemas técnicos. Posteriormente, la alícuota general fue elevada al 21 por ciento.

En lo relativo a los impuestos indirectos cabe mencionar asimismo la nueva ley de impuestos internos, 24.674, vigente desde septiembre de 1996, por la que varios artículos dejaron de estar gravados; el impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural; el impuesto adicional de emergencia sobre los cigarrillos; el impuesto a los pasajes (aéreos) al exterior; etcétera.

En el campo de la imposición personal, el impuesto a las ganancias, en la forma en que fue estructurado en 1973, sólo rigió durante los ejercicios de 1974 y 1975. La ley 21.286, dictada en 1976 por la Junta Militar, retornó al criterio del rédito – producto, que requiere la periodicidad del rendimiento y la permanencia de la fuente productora, para la definición de la renta imponible, aunque con varias excepciones. Entre tanto, la ley 21.284, luego sustituida por la 23.259, volvió a implantar el impuesto a las ganancias eventuales. En 1978, la ley 21.894 introdujo un mecanismo de ajuste por inflación, limitado a la tercera categoría de rentas. La tributación sobre los dividendos, que había sido derogada por la ley 21.286, fue instaurada nuevamente por la reforma de 1985, y continuó luego con sus históricas vicisitudes. El régimen de imposición sobre los dividendos fue modificado asimismo en 1992 (ley 24.073, que estableció el criterio de separación total entre las rentas de la sociedad y las del accionista) y en 1996; de acuerdo con la ley 24.698, pasaron a constituir ganancias gravadas de la segunda categoría. El régimen fiscal de las sociedades sufrió cuatro transformaciones, es decir, fue regulado por cinco sucesivos sistemas, en menos de veinte años.

En 1992 fueron sancionadas importantes modificaciones en la ley de impuesto a las ganancias. El tradicional sistema de imposición sobre las rentas de fuente argentina fue complementado con el criterio de renta mundial: los residentes en el país quedan gravados por la totalidad de sus rentas, sean obtenidas en la Argentina o en el exterior (renta mundial), en tanto que los residentes en el exterior deben tributar exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina. Para los residentes en la Argentina se admite el cómputo como *tax credit* del impuesto, análogo a ganancias, pagado en el exterior, hasta alcanzar el incremento de la obligación fiscal que se determine por la incorporación de la ganancia de fuente extranjera, mas no se admite la deducción de los quebrantos incurridos en el exterior. El impuesto a los beneficios eventuales fue derogado en 1991, cuando se creó el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones (ley 23.905).

La imposición al capital sufrió aún mayores vicisitudes. En ajustada síntesis, diremos con Giuliani Fonrouge que

“[...] en el orden nacional fueron reunidos en un solo ordenamiento en el año 1974, mediante la ley 20.629, dos gravámenes al capital: uno que afectaba el *capital de las empresas*, que se legislaba en el título I de la ley y condensaba el antiguo impuesto sustitutivo del sucesorio; y otro al *capital de las personas físicas en general*, que provenía del legislado en el art. 5 de la ley 20.219. Pero en 1976 ambos tributos fueron considerados por separado: uno en las leyes 21.285 y 21.287, llamado impuesto al *capital de las empresas*; y otro mediante la ley 21.282, denominado oficialmente *impuesto al patrimonio*, que afectaba las personas físicas y sucesiones indivisas. Tal es el esquema de la imposición al capital, antecedente del actual, que luego de distintas alternativas se reduce al impuesto a los bienes personales derogándose el impuesto a los activos a partir del 30/6/95. Empero, ello exige una aclaración preliminar; en efecto, tales denominaciones no son más que nombres utilizados por el legislador en la ingenua creencia de que ello basta para calificar un tributo, cuando lo importante es la característica que reviste en razón de los caracteres que lo explican.

“En nuestro caso se trataba, desde el punto de vista económico, de un solo impuesto que se implementó jurídicamente en dos etapas de tributación. La primera, en cabeza de unidades productivas (generalmente sociedades o empresas), y una segunda, en las personas físicas que son sus titulares. Para evitar la doble tributación existía desde la reforma de 1985 un mecanismo de pago a cuenta del impuesto al patrimonio neto, que permite utilizar el crédito teórico de lo pagado en

concepto de impuesto sobre los capitales. Igual criterio se adopta con el impuesto a los bienes personales cuyo pago se imputa al impuesto a las ganancias”¹⁴⁷.

De octubre de 1985 data la ley 23.256, que dispuso un dudosamente constitucional régimen de *ahorro obligatorio*, vigente para los años 1985 y 1986: un empréstito forzoso que, además, presentaba características de retroactividad.

Durante la época bajo estudio, hasta 1991, la exorbitante expansión monetaria (el *impuesto inflacionario*) representó un importante medio financiero del sector público (reemplazado luego de la crisis hiper-inflacionaria de 1989-1991 por creciente endeudamiento externo e interno), a la vez que generó distorsiones en el sistema tributario. Otras constantes de la historia tributaria de la segunda mitad del siglo XX han sido las frecuentes leyes de condonación y moratoria, vinculadas con los constantemente elevados niveles de evasión fiscal, y la proliferación de regímenes de excepción: promoción industrial, “leyes de reparación histórica”, etcétera.

La reorganización del Estado ejecutada entre 1989 y 1994 determinó la derogación o caducidad de diversas contribuciones parafiscales “de regulación económica y fomento”, y la reforma del régimen jubilatorio (por consiguiente, del régimen de contribuciones de seguridad social). Diversos *pactos fiscales* celebrados desde entonces entre la Nación y las provincias tendieron a la armonización de políticas mediante compromisos que significaban limitaciones aún mayores al poder tributario provincial. Por otra parte cabe destacar, en lo que respecta a la tributación aduanera, el proceso de integración regional en el ámbito del Mercado Común del Sur (*Mercosur*), que naturalmente restringe la libertad de imposición externa del Estado nacional.

Hacia fines de la última década del siglo, se verificó un sostenido incremento de las cargas tributarias y la creación de nuevos gravámenes. Los principales impuestos nacionales actualmente vigentes son: el impuesto a las ganancias, el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas o sucesiones indivisas, el impuesto a la ganancia mínima presunta, el impuesto de emergencia sobre altas rentas, el impuesto al valor agregado, los impuestos internos, el impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, el impuesto adicional de emergencia a los cigarrillos, el impuesto sobre los bienes personales, el impuesto sobre los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresario, el impuesto a los premios de determinados juegos de sorteos y

¹⁴⁷ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, op. cit.*, Volumen II, pp. 1003-1004.

concursos deportivos, las contribuciones de seguridad social y las mal llamadas “tasas judiciales”. Asimismo cabe señalar la introducción, por ley 24.977, de un régimen integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias y al valor agregado, y al sistema previsional, destinado a los pequeños contribuyentes (el denominado *monotributo*).

En cuanto a los actuales sistemas tributarios provinciales, indica Giuliani Fonrouge que

“Caracterizado nuestro país por un dilatado territorio escasamente poblado y en proceso de industrialización; administrados por la Nación, en régimen de coparticipación local, los impuestos de mayor significación económico-financiera, las fuentes principales de tributación por parte de las provincias radican en la tierra y los productores agrícola-ganaderos, aparte de los actos de tráfico patrimonial. Es así que el núcleo central de los ingresos tributarios se concreta a cuatro impuestos aplicados en algunas provincias, a saber: *inmobiliario, ingresos brutos, transmisión gratuita de bienes y sellos*. Los demás revisten menor significación financiera, algunos muy generalizados (patente de automotores, a los espectáculos públicos, a los billetes de lotería) y otros más adecuados a particularidades regionales (consumo de energía eléctrica, productos minerales, etc.)”¹⁴⁸.

Las tasas por la prestación de servicios, entre tanto, constituyen los tributos municipales por excelencia: tasas de alumbrado, barrido y limpieza, tasas por reparación de caminos, tasas por inspección e inscripción, etcétera.

Hemos de esta manera recorrido, en sus lineamientos más generales, la evolución reciente del sistema tributario argentino¹⁴⁹. Antes de complementar este panorama con una breve referencia a ciertas instituciones jurídicas tributarias, analizaremos la influencia que en el campo de la imposición ha tenido la última reforma constitucional.

¹⁴⁸ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, op. cit.*, Volumen II, p. 1137.

¹⁴⁹ Sobre la evolución reciente y la configuración actual del sistema tributario argentino pueden consultarse las obras jurídicas de Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, cit.*, actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen II; Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1997), Tomo III; y Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Depalma, 7ª edición, 1998). En el Gráfico N° 11 del Anexo Estadístico puede observarse la relación de la recaudación nacional, según la materia gravada, con el PBI, desde 1974 hasta 1998.

La reforma constitucional de 1994

Respecto de la organización inter-jurisdiccional del poder tributario, el nuevo marco constitucional consagra expresamente, en el inciso 2° del ahora art. 75 (correspondiente al anterior art. 67), la doctrina judicial que consideraba concurrentes las facultades de imposición indirecta del gobierno nacional y de las provincias. A continuación, el mismo inciso 2° del art. 75 confiere rango constitucional al sistema de coparticipación federal de impuestos, convirtiendo a la coparticipación tributaria, en su origen una ley–contrato entre la Nación y las provincias, en un derecho constitucional de estas últimas a recibir una parte de todos los recursos de fuente impositiva (excepto los aduaneros) que recaude el gobierno federal, salvo aquéllos que tengan asignación específica (fondos especiales para fines determinados), es decir, salvo disposición expresa en contrario. Establece el citado artículo que corresponde al Congreso nacional:

“2. 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 [no así los derechos de importación y exportación de las Aduanas, normados en el inciso 1°], con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”.

En este sentido, disponen los párrafos siguientes que:

“Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

“La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; 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.

“La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

“No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.

“Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición”.

Como puede observarse, las pautas de distribución incluyen criterios puramente subjetivos. Por otra parte, el inciso siguiente atribuye al Poder Legislativo nacional la facultad de

“3. Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara”.

Una modificación menor, que también implica la recepción de una doctrina judicial, es el reconocimiento a las correspondientes autoridades provinciales y municipales de los poderes de imposición sobre los establecimientos de utilidad nacional, en tanto no interfieran en el cumplimiento de los fines nacionales respectivos (art. 75, inciso 30).

El tercer párrafo del tercer inciso del ahora art. 99 reasegura, en cuanto a las fuentes del Derecho Tributario, la vigencia del principio de legalidad, puesto que impide de manera absoluta al Poder Ejecutivo dictar decretos por razones de necesidad y urgencia en materia tributaria. La elevación a la jerarquía constitucional del llamado Pacto de San José de Costa Rica probablemente redunde, finalmente, en mejores posibilidades de defensa de los derechos de los contribuyentes. Los históricos principios constitucionales en materia de tributación no fueron afectados por la reforma.

Sin embargo, desde la perspectiva del contribuyente, la reforma constitucional refrenda la interpretación de que el ciudadano argentino resulta un mero sujeto pasivo del poder tributario. En el marco de los nuevos “derechos de tercera generación” (Primera Parte, Capítulo Segundo, Constitución de la Nación Argentina), no se hace referencia alguna a “derechos de los contribuyentes”, ni a las facultades de eventuales “asociaciones intermedias” de contribuyentes, cuando en cambio expresamente se reconoce, por caso, legitimación procesal a las asociaciones de consumidores y usuarios, así como la

participación de las mismas en los organismos de control de la competencia. Más grave aún resulta la expresa y absoluta prohibición de la iniciativa popular, institucionalizada por el nuevo artículo 39, en materia tributaria; prohibición que, de acuerdo con Glogauer, “implica una vuelta al tiempo de soberanos y súbditos”¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Un panorama sumamente crítico de la reforma constitucional de 1994, desde la perspectiva del contribuyente, puede verse en el opúsculo de Günter Joaquín Glogauer, *El Derecho tributario ante la reforma constitucional* (Buenos Aires: Librería Del Jurista, abril de 1995).

III

Instituciones jurídicas tributarias

A efectos de mostrar acabadamente si el sistema tributario genera o no incentivos hacia la inversión, es necesario complementar el estudio de la estructura de impuestos con una referencia a las instituciones jurídicas tributarias vigentes durante estos últimos tiempos. Una visión panorámica permite comprobar que el Derecho Tributario argentino resulta informado por la lógica de la coyuntural *razón de Estado*. El Derecho Tributario argentino no reconoce la civil igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria, sino que tiende a consolidarse como un conjunto de normas de excepción *pro fisco*, que evocan una época de soberanos y súbditos. Si analizamos en perspectiva la evolución del Derecho Tributario durante el último cuarto de siglo, apreciaremos el grado de subdesarrollo, o bien de retroceso, del Derecho Argentino en la materia. Glogauer ha descrito el cuadro con crudeza, en palabras que conservan actualidad:

“Las retroactividades «legalmente aceptadas» –sólo en sentido kelseniano de tratarse de una norma válida por haber sido sancionada mediante la aplicación de los procedimientos formales que fija la norma fundamental-, están a la orden del día: aplicaciones retroactivas, sanciones legales extemporáneas, delegaciones de facultades que exceden los límites que fija la Constitución, y ahora también la negativa «legitimada» por el decreto 679/88 (B.O. 7-6-88) a abonar las repeticiones en que el Fisco resultó perdidoso o la exigencia de abonar anticipos sobre hechos imposables que corresponden a futuros ejercicios fiscales (resolución general 2919) implican una apoteosis de la discrecionalidad que muchas veces linda en lo irrazonable, por lo que pasaría a ser materia judicial. También nuestros tribunales (Damiano, Cimayco, Angel Moiso y Cía. S.R.L., etc.) legitiman muchas situaciones de inequidad fiscal. La confrontación entre el razonamiento jurídico de Blumenstein y la prevalencia coyuntural de la razón de Estado, se ha inclinado últimamente demasiadas veces a favor de la razón de Estado.

“El Derecho Tributario ha entrado, pues, en una crisis: no reacciona –salvo la doctrina, peyorativamente calificada como «doctrina nacional»- la jurisprudencia, y tanto el legislador como la administración se adueñan de zonas cada vez más extensas de poderes que ponen en peligro las garantías constitucionales, especialmente al derecho de propiedad.

“[...].

“Toda nuestra teoría de garantías vigentes [...] se está resquebrajando a través de jurisprudencia permisiva y legislación motivada en la creciente necesidad fiscal [...].

“Todo ello obliga a prestar particular atención a los aspectos de «validez jurídica» y «aceptabilidad constitucional», que lamentablemente no necesariamente van de la mano”¹⁵¹.

La *autonomía* del llamado Derecho Tributario, convertido en un mero conjunto de disposiciones para asegurar la recaudación, “ha servido como fundamento casi excluyente para sentencias de dudosa razonabilidad”, de acuerdo con Glogauer¹⁵². Las instituciones específicas de este derecho especial, como los agentes de recaudación (agentes de retención y agentes de percepción) y otros sujetos pasivos de la obligación tributaria; la responsabilidad por deuda tributaria ajena; la necesidad de la protesta administrativa previa para la repetición de tributos; la distorsión del concepto de los anticipos; las limitaciones a la compensación y transferencia de créditos fiscales; el cúmulo de obligaciones meramente “administrativas”; los procedimientos de inspección; las difícilmente constitucionales normas sobre clausuras; la inaplicabilidad del principio *non bis in idem* en materia penal tributaria y ciertos otros caracteres draconianos; la subsistencia de la regla *solve et repete*; las funciones de los *jueces administrativos*; el carácter de institución administrativa que reviste el Tribunal Fiscal de la Nación; las limitadas condiciones de procedibilidad para la repetición de tributos; las facultades de la Administración sobre el patrimonio del contribuyente; ciertos aspectos del juicio de ejecución fiscal; las violaciones al principio de legalidad; etcétera, configuran un cuadro que requiere urgentes investigaciones en términos de sus efectos sobre la inversión y el desempeño económico, que lamentablemente exceden el marco de la presente.

Piénsese por ejemplo en lo siguiente: en materia de efectos temporales de la norma, el Derecho Tributario distingue los hechos imponibles *instantáneos* de los hechos imponibles *de ejercicio*. Los primeros se configuran en un instante: una venta, para el

¹⁵¹ Günter Joaquín Glogauer, *Elementos de la Tributación, cit.*, pp. 94-96. La doctrina de Blumenstein puede consultarse en Ernst Blumenstein, “El orden jurídico de la economía de las finanzas”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo I, pp. 111-148.

¹⁵² Günter Joaquín Glogauer, *Elementos de la Tributación, cit.*, p. 93.

impuesto al valor agregado. Los “de ejercicio”, en cambio, se perfeccionan al final de un período de tiempo determinado, y gravan el producto de una suma de situaciones acaecidas durante dicho lapso: piénsese en el impuesto a las ganancias. El Derecho Tributario argentino admite que una reforma impositiva sancionada durante el curso del ejercicio grave el resultado de operaciones anteriores a ella, violando la garantía de los derechos adquiridos. Consecuentemente, se tornó una constante de nuestra historia tributaria la costumbre de aprobar reformas impositivas en los últimos meses, cuando no en los últimos días, del ejercicio fiscal, como ocurrió el 30 de diciembre de 1999, que afectan el resultado del total de operaciones del año. Parece evidente el perjudicial efecto que sobre la planificación empresarial pueden ejercer, vía incertidumbre e inseguridad jurídica, principios normativos como la aceptación de la validez de ciertas retroactividades.

Si bien es un tema controversial y también hay aquí involucrada una cuestión más bien de carácter semántico, pensamos que la expresión “Derecho Tributario” tal vez no sea la más apropiada ya que puede interpretarse que se trata de un campo autónomo e independiente dejando de lado el hecho fundamental de que el tributo *es un medio para preservar el Derecho*. Es por eso que podría resultar más representativo del concepto el aludir a meros “procedimientos tributarios” sujetos a rigurosas y estrictas limitaciones al poder, a los efectos de garantizar el derecho de las personas sin ambiguas “razones de Estado” que pretenden justificar atropellos a las autonomías individuales.

A continuación nos detendremos a revisar, a título de ejemplo del grado de evolución y de la naturaleza del llamado “Derecho Tributario” argentino, la aún vigente regla *solve et repete*.

La regla “solve et repete”

La regla *solve et repete*, en cuya virtud no es admisible controvertir judicialmente los tributos sin previo pago de los mismos, según Giuliani Fonrouge “parece reconocer su origen en el derecho romano, cuando en tiempos de la República el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento, constituyendo a los contribuyentes en actores para obtener la declaración de ilegitimidad de la *pignoris causa* otorgada a los publicanos. De allí habría pasado al derecho de Imperio, concretándose en la época contemporánea en

el art. 6° de la ley italiana del 20 de marzo de 1865, sobre contencioso administrativo”¹⁵³. Desde entonces, señala Dino Jarach, la evolución de la vida jurídica marcó en Italia “una firme tendencia hacia las excepciones con el propósito de no trabar la defensa y garantizar el debido proceso legal a los contribuyentes”¹⁵⁴.

En la Argentina, la regla fue introducida por interpretación jurisprudencial, si bien con atenuaciones, y luego incorporada a la legislación fiscal por la ley 11.683, aplicable a la mayoría de los tributos de carácter nacional. Refiere Giuliani Fonrouge que

“La ley nacional 11.683 adoptaba con excesivo rigor la regla *solve et repete* en numerosas disposiciones, hasta que la reforma introducida por la ley 15.265 – creadora del Tribunal Fiscal y que instituyó variantes en el contencioso- atemperó su rigidez; sin embargo, para las causas de menor cuantía, subsiste la exigencia del pago previo, cuando en razón del monto no se abre la competencia de ese tribunal. Por otra parte, la misma condición aparece en el Código Aduanero, a menos que el contribuyente haga uso del recurso de apelación al Tribunal Fiscal; en otros impuestos, la aplicación del principio resulta de la interpretación administrativa y judicial. Cabe señalar, finalmente, que el recurso de revisión autorizado contra las sentencias del Tribunal Fiscal (arts. 86 y 174 [actual 192] de la ley 11.683) puede interponerse sin pago previo, aunque el fisco está facultado para perseguir el cobro del impuesto confirmado en el fallo”¹⁵⁵.

Además, el principio *solve et repete* fue consagrado por la mayoría de las legislaciones provinciales; si bien algunas atenuaron luego sus efectos al establecer tribunales fiscales administrativos con funciones jurisdiccionales, que permiten discutir la legitimidad del tributo sin necesidad de su previo pago, ello no sucede en varias provincias que sólo tienen recursos jerárquicos de apelación y nulidad ante el Ministerio de Economía (San Luis, Entre Ríos, Catamarca, Chubut y Formosa) o ante el Poder Ejecutivo (Santa Fe, La Pampa, Corrientes)¹⁵⁶. La Constitución de la Provincia de Córdoba de 1883 expresamente receptaba el principio *solve et repete* en el inciso 7° de su art. 116.

¹⁵³ Carlos M. Giuliani Fonrouge, “Acerca del «solve et repete»”, en *La Ley*, Tomo 82 (Buenos Aires: La Ley, 1956), p. 616.

¹⁵⁴ Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario* (Buenos Aires: Cima Profesional, 1998), p. 279.

¹⁵⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, op. cit.*, Volumen II, p. 842.

¹⁵⁶ Rodolfo R. Spisso, “La convención americana sobre derechos humanos y su incidencia en materia tributaria”, en *La Ley*, Tomo 1988-C (Buenos Aires: La Ley, 1988), p. 7.

En Italia el problema quedó superado en virtud de la sentencia 21, dictada por la Corte Constitucional en marzo de 1961, donde se resolvió que la exigencia del *solve et repete*, establecida en la ley 2248 de 1865, era contraria a los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución, y por lo tanto, ilegítima. Al respecto comenta Jarach que

“A pesar de la existencia de una constitución en el Reino italiano –El Estatuto Albertino-, Italia no conocía una Corte Constitucional ni demandas ni recursos de inconstitucionalidad de las leyes. Se admitía el principio de la constitución elástica y de la igual jerarquía de todas las leyes, incluyendo las constitucionales, de modo que una norma nueva podía modificar una norma constitucional preexistente. Es por eso que la opinión común de legos y juristas, sobre la iniquidad y la innecesariedad del principio «*solve et repete*» para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no había podido encauzarse en una derogación de la norma que lo instituía.

“Sin embargo, no bien en el régimen republicano, establecido en el año 1946, se instaló la Corte Constitucional para conocer de las acciones de constitucionalidad de las leyes –habiendo desaparecido la igual jerarquía de leyes comunes y constitucionales-, se planteó ante dicha Corte la acción de inconstitucionalidad de la regla «*solve et repete*».

“La Corte Constitucional italiana declaró, en una sentencia histórica, la inconstitucionalidad de esa regla”¹⁵⁷.

En Uruguay, donde predominaba, al igual que en el Derecho Comparado, el concepto de que el *solve et repete* constituía una aplicación del principio de la ejecutividad de los actos administrativos, cupo a su Suprema Corte de Justicia “el honor de ser, en el campo internacional, el primer tribunal de jerarquía en proclamar la inconstitucionalidad del «*solve et repete*»”¹⁵⁸, mediante sentencia del 20 de mayo de 1959. En ese país, sostiene Valdés Costa, “[e]l rechazo del pago previo ha adquirido, pues, por obra de la jurisprudencia, el carácter de una garantía jurisdiccional de carácter general fundamentada en la Constitución”¹⁵⁹. A esto se suma, en Uruguay,

“La preceptividad de la suspensión de la ejecución como consecuencia de la interposición de la acción de nulidad [, ...] otra conquista del derecho tributario en

¹⁵⁷ Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario*, op. cit., pp. 279-280.

¹⁵⁸ Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1992), p. 334.

¹⁵⁹ Ramón Valdés Costa, op. cit., p. 335.

defensa de la garantía jurisdiccional, que se aparta de los principios clásicos del derecho administrativo y de las soluciones netamente mayoritarias, por el momento, en el derecho comparado. La injusticia de que se exija el cumplimiento de un acto antes de que se sepa si es un acto legítimo, es innegable, y esa injusticia es más notoria en el caso de los conflictos que versan sobre el pago de una suma de dinero”¹⁶⁰.

En el contexto del Derecho Comparado, el requisito del previo pago para poder cuestionar la legalidad o la procedencia de los tributos es desconocido en las principales legislaciones¹⁶¹. Por su parte, Héctor B. Villegas enfatiza la especial importancia que tiene

“[...] la expresa supresión del *solve et repete* en el Modelo de Código Tributario para América Latina, por cuanto en él se ha inspirado la mayoría de los códigos tributarios latinoamericanos. Su art. 177 dice: «La acción a que se refiere el art. 175, párrafo primero, podrá interponerse y deberá fallarse sin que sea necesario el pago previo de los tributos o de las sanciones». En la respectiva exposición de motivos, la comisión asigna gran trascendencia a la no exigencia del pago previo como requisito o presupuesto de la acción y añade: «el odioso *solve et repete*, según calificación de autorizada doctrina, constituye un medio frecuentemente utilizado para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente» (Reforma Tributaria para América Latina, *Modelo de Código Tributario*, preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Washington, 1968, 2ª edición, p. 124)”¹⁶².

Para Giuliani Fonrouge, la regla *solve et repete* no es institución que se imponga por clara fundamentación jurídica: “Si bien es verdad que debe asegurarse el interés fiscal,

¹⁶⁰ Ramón Valdés Costa, *op. cit.*, p. 337.

¹⁶¹ V. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, op. cit.*, Volumen II, pp. 843-844, quien luego de un examen del Derecho Comparado concluye que “no se conoce un sistema tan absolutamente arbitrario como el establecido por la ley nacional 11.683 antes de la reforma mencionada [ley 15.265], que ponía en manos de la administración poderes omnímodos, sin posibilidad de una defensa efectiva de los derechos de los particulares. La realidad demuestra que, desgraciadamente, esas facultades no fueron utilizadas con discreción, incurriéndose con frecuencia en interpretaciones carentes de razonabilidad y que no podían discutirse en sede jurisdiccional sin ingresar fuertes sumas a veces, que importaban grave sacrificio pecuniario y lesión a elementales principios de justicia”. V. asimismo Ramón Valdés Costa, *op. cit.*, p. 318.

¹⁶² Héctor B. Villegas, *op. cit.*, pp. 461-462.

poniéndose a cubierto de malévolas argucias y expedientes dilatorios, tal finalidad puede obtenerse por diversos medios –penas y recargos, fianzas, etc.- sin necesidad de recurrir a un medio justamente condenado como «inicuo» e «instrumento de tortura» y llamado a desaparecer”¹⁶³.

Con la elevación a la jerarquía constitucional de la Convención Americana sobre Derechos Humanos suscripta en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, cuyo artículo 8 (“Garantías judiciales”), inciso 1, prescribe que “[t]oda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”, el marco normativo de la regla *solve et repete* ha variado. Afirma Villegas que

“Cuando el Tratado señala que las personas tienen derecho a ser oídas por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter fiscal, está indicando que ese derecho garantizado a la defensa debe ser concedido *sin condiciones ni obstáculos de ninguna especie*. El derecho debe ser el de juzgamiento dentro de un plazo razonable, *por un juez o tribunal perteneciente al Poder Judicial*. Esto último se desprende del título del mencionado art. 8, que se refiere, inequívocamente, a *garantías judiciales*”¹⁶⁴.

Continúa Villegas explicando que

“[...] la actuación del Tribunal Fiscal en el orden nacional, no satisface por sí sola el recaudo exigido por el Pacto Interamericano de Derechos Humanos; es necesario que el recurso de revisión y apelación limitada contra sus sentencias tenga también efecto suspensivo.

“Establece el art. 176 [actual 194] de la ley 11.683, que la apelación de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación se concede a ambos efectos (devolutivo y suspensivo), salvo en lo relativo a tributos e intereses, en cuyo caso el recurso se otorga al solo efecto devolutivo. En tal caso, si no se acredita el pago de lo adeudado ante el fisco dentro del plazo de 30 días, la repartición expide de oficio boleta de deuda (y, obviamente, ejecuta).

¹⁶³ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, op. cit.*, Volumen II, p. 844.

¹⁶⁴ Héctor B. Villegas, *op. cit.*, p. 463.

“Esto significa que, en los casos de repeticiones, multas u otras sanciones penales, o sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación que dejen sin efecto reclamos fiscales, el recurso respectivo (el de revisión y apelación limitada, arts. 86 y 174 [actual 192] de la ley 11.683) tiene por efecto no sólo otorgar jurisdicción al superior (la Cámara nacional), sino también suspender la ejecución de la resolución apelada.

“En cambio y en materia de tributo, actualización e intereses, el recurso tiene el único efecto de otorgar jurisdicción a la Cámara nacional. Pero la sentencia apelada es ejecutable en tanto no sea revocada.

“Si bien podría decirse que técnicamente no hay *solve et repete*, porque no se necesita acreditar el pago del tributo para recurrir ante el órgano judicial, en realidad sí lo hay, pues el contribuyente que no paga queda expuesto a la ejecución del crédito controvertido. En otras palabras: el contribuyente debe forzosamente pagar el tributo, su actualización e intereses, para poder recurrir a la justicia sin riesgo de ser ejecutado, lo cual significa que contrariamente a lo que quiere el art. 8, párrafo 1º, del Pacto de San José de Costa Rica, la protección judicial se concede solamente a quienes pagaron el tributo, es decir, supeditada a una exigencia pecuniaria incompatible con la letra y el espíritu del Tratado.

“De ello se desprende que el art. 176 [actual 194] de la ley 11.683 es ilegal, y ha quedado virtualmente derogado, por estar en oposición a un Tratado ratificado por el país, que es ley suprema de la Nación (art. 31, Constitución nacional); corresponde, entonces, otorgar efecto también suspensivo al recurso de revisión y apelación limitada. En tal sentido se expide Oscar W. Aguilar Caravia, en su trabajo *Derogación del principio «solve et repete»* («La Ley, 1987-A, p. 323); por su parte, Arístides Corti –en obra escrita juntamente con los doctores Blanco, Buitrago, Calvo y Tesón- sostiene que el recurso debe ser concedido a ambos efectos, pero sólo en los casos en que el Tribunal Fiscal de la Nación confirma determinaciones de oficio, como consecuencia de su imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las normas (*Procedimiento fiscal*, Ed. Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 495)”¹⁶⁵.

La jurisprudencia argentina, sin embargo, unánimemente mantiene la tesis de la validez constitucional de las normas que requieren el pago previo de las obligaciones

¹⁶⁵ Héctor B. Villegas, *op. cit.*, pp. 465-466.

fiscales como requisito que condiciona la habilitación de la instancia judicial respectiva¹⁶⁶. La inconstitucionalidad de la regla *solve et repete* fue expresamente declarada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contenciosoadministrativo de la Capital Federal, sala IV, en autos “Telesud, S.A.”, el 18 de abril de 1985¹⁶⁷. Sin embargo, la misma sala, con idéntica integración, cambió de criterio en autos “Establecimientos Textiles San Andrés, S.A. c. Gobierno nacional (D.G.I.)”, el 25 de noviembre de 1986¹⁶⁸. Cabe concluir con la observación de Dino Jarach:

“Es clara la diferente sensibilidad jurídica de diferentes pueblos. En Italia, un precepto expreso de la ley, con una vida de un siglo aproximadamente, es declarada anticonstitucional por una Corte de Justicia. En la Argentina, el mismo principio es originariamente de creación jurisprudencial y luego consagrado por la mayor parte de las leyes nacionales y provinciales, sin que ningún Tribunal advierta lesión alguna a los principios constitucionales. No sólo, sino que, en

¹⁶⁶ V. Corte Suprema de Justicia de la Nación, Diciembre 27-1996, Expreso Sudoeste S.A. c. Provincia de Buenos Aires (La Ley, 1997-C, 38); CNFed. Contenciosoadministrativo, sala III, Junio 16-1988, Furlotti, Roberto A. c. Estado Nacional (D.G.I.) (La Ley, 1989-D, 351); CNFed. Contenciosoadministrativo, sala III, Mayo 22-1990, Nuevas Cristalerías Avellaneda, S.A. (La Ley, 1991-A, 103); CS Santa Fe, Septiembre 1-1994, Dagatti, José F. c. Provincia de Santa Fe (La Ley, 1995-B, 78); Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social, Sala II, Octubre 30-1990, Taller Mecánico Guglielmelli, S.R.L. contra Comisión Nacional de Previsión Social (Derecho del Trabajo, LI-A, 490), tribunal que llega a sostener, con cita de Bielsa, que “es jurídico y conveniente al interés público que el contribuyente no pueda entablar recurso judicial o contencioso administrativo si antes no paga lo establecido o fijado por el Poder Ejecutivo o sus órganos inferiores”; ST Entre Ríos, Junio 23-1993, Círculo de Inversores S.A. de Ahorro para Fines Determinados c. Estado provincial –D.G.R.– (DJ, 1994-1-207); ST Córdoba, Noviembre 12-1984, Seras, Hugo A. y otro c. Provincia de Córdoba (La Ley, 1985-C, 286); y C2ª Contenciosoadministrativo Córdoba, Octubre 26-1987, Acindar S.A. c. Provincia de Córdoba (LLC, 988-737).

¹⁶⁷ La Ley, 1987-A, 323. V. asimismo la nota de Oscar W. Aguilar Caravia, “Derogación del principio «solve et repete»”, en *La Ley*, Tomo 1987-A (Buenos Aires: La Ley, 1987), pp. 323-325.

¹⁶⁸ La Ley, 1988-C, 6. V. asimismo la nota de Rodolfo R. Spisso, *cit.*, p. 6 y ss. Spisso sostiene que “el *solve et repete* es inconstitucional, no obstante que no configure agravio al derecho de defensa, al desconocer el principio de razonabilidad de las leyes, art. 28 de la Constitución Nacional, al no existir adecuación entre el medio empleado por la norma y la finalidad que persigue”.

algunos casos, hasta se llega a implantar la regla después de años de la derogación”¹⁶⁹.

¹⁶⁹ Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario*, *op. cit.*, p. 280. Respecto de los criterios aplicados por la doctrina para fundamentar jurídicamente la institución, y en cuanto a la función del principio en el proceso tributario (cuestión prejudicial o mera excepción procesal), v. Carlos M. Giuliani Fonrouge, “Acerca del «solve et repete»”, *cit.*, pp. 616-620. Sobre los casos más significativos de aplicación del principio *solve et repete* en el pasado, en los órdenes nacional y provincial, v. Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario*, *op. cit.*, pp. 282-291. Las hipótesis de atenuación del principio *solve et repete* por la Corte Suprema de Justicia de la Nación aparecen reseñadas en CS Santa Fe, Septiembre 1-1994, Dagatti, José F. c. Provincia de Santa Fe (La Ley, 1995-B, 78). Acerca de la acción declarativa y el “*solve et repete*”, v. Hugo Enrique Perdomo, “La acción declarativa y el «solve et repete»”, en *La Ley*, Tomo 1989-D (Buenos Aires: La Ley, 1989), pp. 350-355.

IV

Sistemas tributarios comparados: Panoramas de la evolución histórica de la tributación en Brasil y en los Estados Unidos de América *

La tributación en Brasil

La tributación en el antiguo Brasil

Los primeros ingresos obtenidos por la monarquía portuguesa, a comienzos del siglo XVI, de su colonia americana, provinieron del corte y exportación del palo brasil. En la segunda mitad del siglo XVI, la producción de azúcar se convirtió en la principal actividad económica de la región y, con ella, se sumó a aquéllos ingresos la imposición del *dízimo* (diezmo) que el *senhor de engenho* debió pagar, generalmente en especie, a la Orden de Cristo, cuyas propiedades eran administradas por la Corona. Desde entonces, con el diezmo, se estableció el principio de arrendar en remate público la percepción de impuestos. En realidad, si bien la más relevante recaudación procedía de la producción de azúcar, el diezmo gravaba en general las cosechas y los productos de la ganadería (mandioca, bananas, papas, ovejas, cabras, etc.). Asimismo, existían impuestos sobre la entrada y venta de los productos brasileños en Portugal: “A fines del siglo XVI, esos productos debían pagar 10% de derechos de aduanas (*dízima*) y 10% de *sisá* (impuesto sobre las ventas), o un total de 20% a la entrada en la metrópolis, aunque los dueños de molinos de azúcar que enviaban su propio azúcar pudieron obtener exenciones durante varios años”¹⁷⁰.

Luego de la unión, en 1580, de las dos coronas ibéricas, nuevos impuestos fueron establecidos: el *consulado*, del 3%, para solventar la construcción de buques de guerra que

* Los autores agradecen la asistencia brindada por el Lic. Nicolás Maloberti y por la Lic. Luciana M. Términe en la selección y traducción de material bibliográfico empleado en esta sección.

¹⁷⁰ Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *Property rights and the fiscal and financial systems in Brazil: colonial heritage and the imperial period* (Río de Janeiro: Departamento de Economía PUC-Rio, agosto de 1997), p. 7. Para el tratamiento de la cuestión tributaria en el antiguo Brasil seguimos especialmente los lineamientos del trabajo citado.

escoltarían a los que hacían el tráfico entre Brasil y Portugal; y más tarde la *averia*, creada con el mismo objetivo. Luego de 1630, la guerra contra los holandeses condujo a un incremento en la tributación, para financiar la recuperación del nordeste así como un nuevo sistema naval implementado en 1649. El pago de indemnizaciones derivadas de la paz con Holanda, fue en parte soportada por los colonos brasileños. Aunque las municipalidades nunca tuvieron la misma importancia que en la América colonial hispana, en algunas ciudades de Brasil se recaudaron ciertos impuestos municipales, generalmente sisas (*subsídios*) sobre determinados bienes de consumo importados o locales.

En el Brasil colonial, la agricultura proveyó la principal materia imponible, cuando no resultaba objeto de monopolios de la Corona (como lo era, por ejemplo, la explotación del palo brasil, la sal, el estanco del tabaco, etc.). Los esclavos eran gravados por la Corona al ser embarcados, en los puertos africanos.

La posterior producción de oro fue gravada mediante el *quinto*. Con la caída, hacia la segunda mitad del siglo XVIII, de la extracción de oro,

“[...] los ingresos del *quinto*, después de exceder las 100 *arrobas* en los años '50 del siglo XVIII, disminuyeron hasta un promedio de 86 *arrobas* en los años '60 y a 68 *arrobas* entre 1774 y 1785, y se produjeron moras en cuanto al objetivo fiscal anual de 100 *arrobas*. A su vez, al declinar la producción de oro, la capacidad de importar bienes desde el extranjero y desde otras capitanías disminuyó, y las *entradas*, los impuestos sobre los esclavos y mercaderías que entraran o salieran de la región productora de oro, también declinaron. La recaudación de estos impuestos, a diferencia del cobro de los impuestos sobre el oro, también fue arrendada a contratistas y asimismo se produjeron moras”¹⁷¹.

Abreu y Lago refieren un conato de rebelión vinculado con la recaudación de estos impuestos:

“Hacia fines de los años '80 del siglo XVIII, se estimaba que las deudas en los impuestos sobre el oro alcanzaban las 538 *arrobas*. El mecanismo de *derrama*, a través del cual un impuesto de capitación sería recaudado en cada municipalidad de las regiones mineras para ser agregado al *quinto* a efectos de completar las 100 *arrobas* esperadas por la Corona, y que había sido propuesto por las municipalidades mismas en los años '50, nunca fue exigido por la *Junta de Fazenda* que supervisaba la recaudación impositiva en la región minera, y que era

¹⁷¹ Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 11.

consciente del declive en la producción de oro. La amenaza de una *derrama* a principios de 1789 en Minas Gerais ayudó a obtener el apoyo de gente opulenta y recaudadores morosos para una conspiración que falló, y que pretendía separar al Brasil de Portugal y crear una república (que a su vez se esperaba fuera inicialmente sostenida por el *quinto*). La imposición de la *derrama* como un impuesto de capitación sobre la población en general y no sólo sobre los productores de oro [...] dada la conspiración de 1789, [...] nunca se llevó a cabo”¹⁷².

El arribo de la Corte portuguesa a Brasil, en 1808, conduciría a un cambio radical en el sistema tributario brasileño: los puertos del Brasil fueron abiertos al comercio con las naciones extranjeras, las necesidades financieras de la Corte determinaron un aumento en los aranceles de importación, fueron introducidos nuevos impuestos, y el sistema tributario brasileño comenzó a girar en torno a la imposición del comercio internacional, en vez de en la imposición sobre la producción, como ocurría cuando estaba basado en el diezmo (eliminado en 1821) y el quinto.

Cuando, en 1816, la colonia brasileña fue elevada a la categoría de Reino Unido con Portugal, los principales impuestos existentes en Brasil eran:

“[...] el *dízimo*; aranceles de exportación diferenciados por puertos; aranceles de importación; derechos de tránsito entre las capitanías; el *quinto* real sobre la producción de oro; el subsidio real o nacional aplicado sobre la carne, cueros, coñac de caña de azúcar y lanas manufacturadas en el país; el subsidio literario para solventar escuelas, cobrado sobre las cabezas de ganado en los mataderos, sobre el coñac, o sobre el *charque* (carne seca); un impuesto sobre la mayoría de las tiendas y sobre los carruajes, para fundar el Banco do Brasil; un impuesto sobre cada molino de azúcar o destilería; un décimo del ingreso de la propiedad urbana alquilada; la *sis*a del 10% sobre la venta de casas y otras propiedades urbanas; las *meia-sisa* del 5% sobre la venta de esclavos con una profesión; los llamados *novos direitos*, un impuesto del 10% sobre los sueldos de los empleados de los ministerios de Finanzas y Justicia (como la *meia-anata* portuguesa). Varios otros impuestos y cargas incluyendo el impuesto de sellos, derechos consulares y derechos de puerto también fueron aplicados sobre determinadas transacciones”¹⁷³.

El final del período colonial se caracteriza asimismo por la manipulación gubernamental de la moneda.

¹⁷² Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 12.

¹⁷³ Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 14.

Entre 1822 y 1889 se extiende el período del Imperio. Hacia comienzos de la década de 1830, los recursos del gobierno central provenían principalmente del comercio exterior, pese a que hasta mediados de la década de 1840 un tratado celebrado con Gran Bretaña impidió que los aranceles de importación excedieran el 15% *ad valorem*. Los llamados impuestos internos gravaban transferencias de inmuebles, contratos, herencias y la propiedad de esclavos urbanos. Hacia 1880, la creación de algunos nuevos impuestos internos no había modificado significativamente el sistema tributario:

“Después de 1833, la participación de los aranceles de importación en las entradas ordinarias fue siempre superior al 50%. Ascendió a casi el 60% a finales de los años '30 y a casi el 70% a mediados de los '50, para luego descender. Pero permaneció alrededor del 50-60% durante el resto del Imperio. Los aranceles de exportación recaudados por el gobierno central fueron ligeramente superiores al 5% de las entradas ordinarias a comienzos de los años '30. Su participación subió luego rápidamente hasta casi el 25%, descendió al 12% en los '50 y se estabilizó en el 15-17% durante la mayor parte de las postrimerías del Imperio. Hacia fines de la década del '80 regresaba al 12-13%. Los impuestos internos constituyeron el 25% de las entradas a comienzos de los años '30 y, después de declinar a casi el 10% a comienzos de los '40, aumentaron para estabilizarse alrededor del 22-29% en las últimas décadas del Imperio”¹⁷⁴.

A nivel provincial, la imposición giraba también en torno al comercio, inclusive al comercio exterior: “Aunque la imposición provincial sobre las importaciones del exterior era ilegal según la Constitución de 1824, cambios en la legislación durante los años '30 y diversos subterfugios creados en las décadas siguientes culminaron en su amplia adopción”¹⁷⁵.

Ya en 1867 empezaron a conocerse iniciativas para establecer el impuesto a la renta; dos años posterior a la finalización del período imperial es la famosa exposición a su favor de Rui Barbosa. Finalmente, el impuesto a la renta fue instituido el 31 de diciembre de 1922, por ley 4625, en forma limitada; luego alcanzó tal desarrollo que llegaría a cubrir más del 40% de los ingresos federales de fuente impositiva¹⁷⁶.

¹⁷⁴ Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 19.

¹⁷⁵ Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 21.

¹⁷⁶ V. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *op. cit.*, pp. 17-19.

La tributación en el moderno Brasil

A diferencia de los Estados Unidos de América y de la Argentina, Brasil se convirtió en un Estado federal, indica el Informe Shoup, por desagregación más que por combinación. Los poderes impositivos de los Estados, nulos cuando eran meras provincias, crecieron mediante la adopción de nuevos textos constitucionales y enmiendas que fueron precisando qué tributos podían establecer respectivamente los estados y las municipalidades¹⁷⁷:

“De la misma manera, los impuestos que el gobierno federal puede emplear están nombrados uno por uno. Cualquier impuesto que no se encuentre en estas listas puede ser aplicado ya sea por los estados o por el gobierno federal pero no por una municipalidad. Sin embargo, el gobierno federal tiene prioridad (Artículo 21 de la Constitución), pero a costa de (1) permitir a los estados recaudar el impuesto, (2) ceder el 40% de los ingresos a municipalidades donde el impuesto es recaudado y otro 40% al estado que lo recauda. Esta combinación de ventajas y desventajas para todos los involucrados ha impedido en parte que todos los estados y el gobierno federal establecieran cualquier impuesto no especificado.

“Así, la completa separación de las fuentes es la regla”¹⁷⁸.

En tiempos en que Brasil se disponía a encarar la probablemente más trascendente reforma impositiva de su historia moderna, “los impuestos federales [...] significaban aproximadamente el 55% del total, los de los veinte estados un 35%, y los municipales alrededor del 10 por ciento”¹⁷⁹.

La reforma tributaria de 1964/67

La reforma tributaria de 1964/67 procuró eliminar distorsiones y factores de ineficiencia, establecer mecanismos para el empleo del sistema tributario con fines extra-fiscales, y racionalizar el “federalismo fiscal”. Como consecuencia de ella, la carga

¹⁷⁷ Carl S. Shoup, *The tax system of Brazil* (Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, junio de 1965), p. 75.

¹⁷⁸ Carl S. Shoup, *op. cit.*, pp. 75-76.

¹⁷⁹ Carl S. Shoup, *op. cit.*, p. 75.

tributaria pasó del 19% al 24% del PIB hacia el final de la década. Los aspectos más significativos de la reforma fueron:

- 1) la creación del *Imposto sobre Circulação de Mercadorias* (ICM), sobre el valor agregado, en reemplazo del *Imposto sobre Vendas e Consignações* (IVC), criticado por su incidencia “en cascada”;
- 2) la creación del *Imposto sobre Serviços* (ISS);
- 3) el nacimiento del *Imposto sobre Produtos Industrializados* (IPI), también sobre el valor agregado, en sustitución del *Imposto sobre o Consumo* (IC);
- 4) la transferencia al gobierno federal del *Imposto Territorial Rural* (ITR), instrumento para una eventual reforma agraria¹⁸⁰.

Los impuestos fueron clasificados en cuatro grupos:

- 1) *Impostos sobre o Comércio Exterior*, de competencia de la Unión: *Imposto sobre Importação* e *Imposto sobre Exportação*;
- 2) *Impostos sobre o Patrimônio e a Renda*: *Imposto Predial e Territorial Urbano*, de competencia municipal; *Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter Vivos*, de competencia estadual; *Imposto Territorial Rural*, de competencia de la Unión; *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, de competencia de la Unión;
- 3) *Impostos sobre a Produção e Circulação*: *Imposto sobre a Circulação de Mercadorias*, de competencia estadual; *Imposto sobre os Produtos Industrializados*, de competencia de la Unión; *Imposto sobre Serviço de Transporte e Comunicações*, de competencia de la Unión; *Imposto sobre Operações Financeiras*, de competencia de la Unión; *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*, de competencia municipal;
- 4) *Impostos Especiais*, de competencia de la Unión: *Impostos Únicos sobre Combustíveis, Lubrificantes, Minerais e Energia Elétrica*¹⁸¹.

Las bases del sistema tributario eran el impuesto a la renta, el IPI y el ICM; por otra parte, el sistema de previsión social se financiaba mediante contribuciones de empleadores y trabajadores. No obstante que cada nivel de gobierno posee competencia tributaria

¹⁸⁰ Secretaria da Receita Federal, *Sistema tributário: características gerais, tendências internacionais e administração* (Brasília: Escola de Administração Fazendária, 1994), pp. 37-38.

¹⁸¹ Secretaria da Receita Federal, *op. cit.*, pp. 38-39.

propia, la Constitución de la Unión determina mecanismos de distribución y coparticipación de recaudaciones impositivas federales entre los diversos entes de la federación (gobierno federal, estados, distrito federal, municipios, fondos especiales).

El sistema tributario actual

De acuerdo con Edilberto Carlos Pontes Lima, gran parte de las deficiencias del sistema tributario nacional de Brasil tuvieron origen en la Constitución de 1988, que reformuló ampliamente el papel del Estado en la economía, inclusive a nivel tributario. La Constitución, sostiene, diseñó un sistema de financiamiento insuficiente para el tamaño del Estado por ella definido. Como consecuencia, el gobierno federal se vio en la necesidad de crear, luego de su promulgación, una serie de impuestos destinados a completar el financiamiento del sector público, sin mayor atención a los principios económicos de la tributación: la *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido* (CSLL), en 1989; el *Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira* (IPMF), con vigencia en 1993, posteriormente recreado como *Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira* (CPMF) en 1996. Esta fue sucesivamente prorrogada, con una elevación de la alícuota de 0.2% hasta 0.38%, en 1999, caso también de la alícuota de la *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social* (COFINS), aumentada de 0.5% a 2%, en 1990, y al 3% en 1999¹⁸².

El sistema tributario brasileño es considerado de alto costo, tanto para el fisco como para los contribuyentes; de elevado grado de complejidad (en directa vinculación con su alto costo); y, en muchos aspectos, regresivo e ineficiente. Por otra parte, la carga tributaria brasileña, próxima al 30% del PIB, es actualmente la mayor de América Latina¹⁸³.

Refiere Pontes Lima que la Constitución federal determina que el impuesto a la renta sea informado por el criterio de progresividad. Los impuestos sobre el consumo están orientados por el criterio de selectividad, en parte responsable por las más de 200 alícuotas de IPI y más de 5 alícuotas de ICMS en cada estado. La progresividad se procura asimismo en el impuesto a la renta de las empresas. La gran cantidad de exenciones fiscales abre espacios para la práctica de la elusión de impuestos, mediante un adecuado planeamiento

¹⁸² Edilberto Carlos Pontes Lima, *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível* (Brasilia: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, agosto de 1999), p. 5.

¹⁸³ Edilberto Carlos Pontes Lima, *op. cit.*, p. 15.

tributario que, sumado a un extremadamente elevado nivel de evasión, distorsionan la formal progresividad de la estructura tributaria: “El resultado es que los contribuyentes que pagan todas sus obligaciones acaban perjudicados por una carga tributaria mucho más elevada, lo que torna injusta la tributación en el Brasil”¹⁸⁴.

Cabe también mencionar que parece haberse tornado frecuente la práctica de sancionar impuestos el 30 de diciembre, para cobrarlos el 1° de enero siguiente, práctica contra la que se han presentado propuestas de fijación de un número mínimo de días entre la creación o el aumento de alícuotas impositivas, y la efectiva cobranza.

Indica por último Pontes Lima dos factores principales que afectan la eficiencia económica: la infinidad de alícuotas de IPI e ICMS, que distorsionan la asignación de los siempre escasos factores de producción al incentivar la inversión en sectores o productos beneficiados con alícuotas menores, problema instalado, en parte, debido a presiones de ciertos grupos por lograr un tratamiento tributario diferenciado. El segundo factor son las contribuciones sociales de incidencia cumulativa, como la COFINS o el PIS-PASEP, que tornan menos competitivo al producto brasileño respecto del extranjero, que sólo las paga una vez, al tiempo que estimulan la integración vertical de las empresas¹⁸⁵.

Desde la perspectiva del federalismo fiscal, destacaba en 1991 Anwar Shah que “Brasil es un caso singular al ser el único país con un IVA sub-nacional, llamado ICMS. Mientras la recaudación del ICMS está en manos de cada uno de los estados, las tasas y la base impositiva son determinadas por el Consejo de Estados. Esto debería en principio resultar tanto en una armonización impositiva como en una *clearing house* para reclamos vinculados con créditos fiscales inter-estadales. En la práctica, el Consejo ha sido bastante receptivo al otorgar a los estados particulares cierta flexibilidad en la definición de sus propias bases impositivas para el ICMS. [...]. También la resolución de cuestiones vinculados con créditos fiscales inter-estadales derivados del ICMS ha eludido al Consejo”¹⁸⁶.

Acerca de la distribución federal del poder tributario, señalaba que

¹⁸⁴ Edilberto Carlos Pontes Lima, *op. cit.*, p. 17.

¹⁸⁵ V. Edilberto Carlos Pontes Lima, *op. cit.*, p. 18.

¹⁸⁶ Anwar Shah, *The new fiscal federalism in Brazil* (Washington, D.C.: The World Bank, 1991), p. 14.

“La principal fuente de recursos de los gobiernos estatales es el impuesto general al valor agregado sobre bienes y servicios. Este impuesto es administrado por el Consejo de Estados, que tiene como miembros a los ministros de finanzas de todos los estados, inclusive del Distrito Federal. Cualquier cambio en la base impositiva o en las tasas debe ser presentado por los estados para la aprobación del Consejo. El Consejo se ha resistido de una manera bastante enérgica a los cambios en las tasas de los impuestos, pero ha accedido a las demandas de varios estados para eximir ciertos bienes y servicios de la base impositiva. Cuestiones vinculadas con créditos fiscales inter-estadales para el impuesto al valor agregado continúan consumiendo al Consejo gran parte de su tiempo. Los estados tienen también acceso a la imposición de gravámenes sobre las herencias y donaciones, y a la registración de automotores. Los estados obtienen el 72% de sus ingresos de estos tres impuestos.

“Las municipalidades están facultadas para cobrar impuestos sobre servicios, propiedades urbanas, ventas minoristas de combustibles, exceptuando el diesel; transferencias de propiedad (inter vivos) y tasas especiales. De estas fuentes, las municipalidades recaudan el 18% de sus recursos”¹⁸⁷.

En la época de su creación (1967), el ICM fue diseñado como un impuesto nacional con alícuotas intra e inter-estadales fijadas por el Senado Federal; consistía en un impuesto sobre el producto, con presumida neutralidad fiscal. Con el correr del tiempo, “primero, al eximir los bienes de capital, el ICM pasó a ser un impuesto sobre el consumo. Segundo, el principio de origen y destino pasó a tener un tratamiento *ad hoc* al tratarse de transacciones internas inter-estadales y operaciones de comercio exterior. Finalmente y en tercer lugar, la base de incidencia, que estaba fundamentalmente centrada en el valor agregado, fue deteriorada al permitir la exclusión de gran número de productos y admitir excepciones con carácter regional, tal como, por ejemplo, transacciones con la Zona Franca de Manaus”¹⁸⁸. Paralelamente, el ICM se convirtió en la mayor fuente de recursos para los gobiernos estatales, con una recaudación entre el 8 y el 9% del PIB.

¹⁸⁷ Anwar Shah, *op. cit.*, p. 12. Asimismo indicaba que el gobierno federal “permite a los estados imponer tasas suplementarias hasta el 5% sobre las bases federales para los ingresos personales y corporativos” (p. 12).

¹⁸⁸ Marcelo Piancastelli y Fernando Perobelli, *ICMS: evolução recente e guerra fiscal* (Brasilia: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada, febrero de 1996), pp. 7-8.

Luego de la reforma constitucional de 1988, las alteraciones tuvieron por objetivo la descentralización del sistema, otorgando mayor autonomía a los gobiernos locales. En cuanto al ICM, su base de incidencia fue ampliada mediante la incorporación de los “impuestos únicos” preexistentes y de los tributos sobre servicios, pasando a denominarse “ICMS”. El Senado Federal, en tanto, conservó la atribución de determinar el techo y el piso de las alícuotas inter-estadales¹⁸⁹.

Asimismo, destacan Piancastelli y Perobelli que, luego de la reforma constitucional de 1988, se verificó un sustancial incremento en la participación de los estados y municipios en la recaudación tributaria del gobierno federal, a través del aumento en los coeficientes de distribución del *Fundo de Participação dos Estados* (FPE) y del *Fundo de Participação dos Municípios* (FPM). Este hecho aceleró el proceso de reducción del esfuerzo fiscal en la mayoría de los estados e incrementó las iniciativas de *guerra fiscal* por la atracción de inversiones y la generación de empleos. Aunque con anterioridad a 1988 varios estados ya utilizaban concesiones fiscales mediante el ICM, tal mecanismo se difundió y generalizó con la mayor autonomía de los estados dispuesta en la nueva Constitución¹⁹⁰.

La tributación en los Estados Unidos de América

Refiere Musgrave que la estructura fiscal de la Confederación original “fue diseñada para proteger la posición de los estados y para conseguir una disminución en el papel que el gobierno central jugaba en la financiación de los gastos de los estados”¹⁹¹. La Constitución de 1788, en cambio, fortaleció la situación fiscal del gobierno federal; se estableció entonces un sistema tributario federal centrado en los derechos de aduanas y en los impuestos específicos sobre las ventas. El marco constitucional contenía escasas reglas sobre distribución inter-jurisdiccional del poder tributario; la fuerza relativa de los distintos niveles de gobierno se iría modificando a lo largo del tiempo.

¹⁸⁹ Marcelo Piancastelli y Fernando Perobelli, *op. cit.*, p. 8.

¹⁹⁰ V. Marcelo Piancastelli y Fernando Perobelli, *op. cit.*, p. 8 y ss..

¹⁹¹ Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*, 5ª edición (México: McGraw-Hill, 1997), p. 594.

Durante el siglo XIX, los derechos de aduanas constituyeron la principal fuente de recursos en el nivel federal, junto con los impuestos específicos sobre las ventas. Para 1891-1892, cuando en la Argentina eran creados los “impuestos internos”, en el presupuesto de entradas ordinarias de los Estados Unidos, de 354.937.000 dólares, figuraba la Aduana por 177.452.000 dólares (50%) y los impuestos internos con la suma de 153.971.000 dólares (es decir, el 43.4%)¹⁹². Hasta la Primera Guerra Mundial, el sistema tributario federal giraba en torno a la imposición indirecta: en 1913, los derechos de aduanas y las ventas y accisas internas aportaron respectivamente el 46.8 y el 45.6% de los ingresos tributarios federales.

Acerca de la imposición sobre la renta, comenta Holcombe que

“Un impuesto sobre la renta fue utilizado por primera vez en los Estados Unidos en 1861 para ayudar a financiar la Guerra Civil, y continuó aplicándose hasta que fue derogado en 1871. Con unas pocas excepciones, la tasa era del 3 por ciento sobre todo ingreso superior a \$800 por año, pero \$800 por año era una cifra substancialmente mayor que el ingreso medio en esos años '60, por lo que el impuesto sobre la renta fue pagado por una pequeña minoría de ciudadanos. El impuesto sobre la renta establecido durante la Guerra Civil eximió a la mayoría de los ciudadanos, tenía una tasa relativamente baja, y fue derogado pocos años después de la finalización de la guerra, por lo que el primer impuesto sobre la renta en los Estados Unidos fue pequeño, temporario, y fue promulgado en respuesta a una emergencia nacional.

“En 1894, el Congreso, siguiendo la directiva del Presidente Grover Cleveland, intentó restablecer el impuesto sobre la renta, pero la Corte Suprema declaró que dicho impuesto era inconstitucional, porque era directo y no estaba distribuido entre los estados de acuerdo con la población tal como la Constitución requería”¹⁹³.

En 1913, la Enmienda XVI de la Constitución autorizó al Congreso a establecer un impuesto sobre las rentas de cualquier fuente, sin proporcionalidad a la población. Los primeros impuestos estatales sobre la renta, instituidos durante el siglo XIX y administrativamente inviables, habían sido de rendimiento insignificante; “la tributación estatal moderna sobre la renta empezó cuando Wisconsin aprobó un impuesto tal en

¹⁹² V. José A. Terry, *Finanzas*, *op. cit.*, p. 194.

¹⁹³ Randall G. Holcombe, *Public Finance. Government Revenues and Expenditures in the United States Economy* (<http://garnet.acns.fsu.edu/~holcombe>, 1999), Capítulo 14, p. 265.

1911. Al ser hoy unos pocos los estados que no lo aplican, el impuesto sobre la renta en los Estados Unidos ha evolucionado, desde la nada a principios del siglo XX, a ser la mayor fuente de ingresos impositivos al final del siglo”¹⁹⁴.

El impuesto federal a la renta (*income tax*) comenzó con tasas relativamente bajas, e inicialmente menos del 1 por ciento de la población quedó sujeta al impuesto; pronto sería ampliado, y sus tasas elevadas, para solventar los gastos de la Primera Guerra Mundial. Nuevamente crecieron las alícuotas con motivo de las extraordinarias necesidades financieras de la Segunda Guerra Mundial, durante la que se instituyó el procedimiento de retención del impuesto por parte de los empleadores. Asimismo, se observó un proceso de reducción del equivalente a nuestro “mínimo no imponible”, que convirtió al progresivo impuesto a la renta en un gravamen masivo. En 1963, la más alta tasa marginal del impuesto a la renta llegó al 91 por ciento, y luego, hasta 1991, comenzó a declinar sensiblemente: cabe destacar en este aspecto a las reformas de 1964, 1982 y 1986.

En cuanto al impuesto federal a la renta de las corporaciones, señala Holcombe que “su importancia ha estado disminuyendo durante las últimas décadas si es comparado con los impuestos personales. Los ingresos procedentes del impuesto a la renta de las corporaciones cayeron a niveles muy bajos a comienzos de la década del '80, para subir ligeramente en lo sucesivo. En 1960, los impuestos sobre la renta de las corporaciones representaban el 23.2 por ciento de las entradas federales por impuestos, y esa proporción había descendido al 12.5 por ciento hacia 1980. Siguiendo las reducciones impositivas de principios de los '80, los ingresos del impuesto sobre la renta de las corporaciones cayeron al 6.2 por ciento de los ingresos impositivos federales hacia 1983 y, una década después, en 1993, habían subido al 9.3 por ciento. La reforma impositiva de 1986 fue diseñada para aumentar el porcentaje de impuestos totales afrontada por el impuesto sobre la renta de las corporaciones, y comparado con los pagos por este impuesto en 1983, lo hizo, pero estos pagos todavía son menores, como porcentaje del total de impuestos federales, que lo que eran en 1980”¹⁹⁵.

A comienzos de la década de 1920, los impuestos a la renta significaban aproximadamente el 60 por ciento de los ingresos públicos federales. Hacia fines de la década de 1930 aparecieron, junto con la creación del sistema de seguridad social, los

¹⁹⁴ Randall G. Holcombe, *op. cit.*, Capítulo 14, p. 266.

¹⁹⁵ Randall G. Holcombe, *op. cit.*, Capítulo 15, p. 282.

impuestos sobre las nóminas. Desde los años cincuenta, se destaca el incremento en la participación del impuesto sobre las nóminas.

A nivel estadual, durante la primera mitad del siglo XX disminuyó drásticamente la participación del impuesto sobre la propiedad, y crecieron en cambio los impuestos sobre las ventas y los ingresos brutos, en especial los impuestos sobre las ventas de los minoristas y sobre la gasolina. La imposición a nivel local ha sido tradicionalmente sobre la propiedad, aunque en las últimas décadas aumentaran, especialmente en las jurisdicciones urbanas, la imposición sobre las ventas y sobre la renta¹⁹⁶.

Considerando todos los niveles, constata Musgrave que la tendencia histórica hacia la centralización de los ingresos llevó a la mayor incidencia de la imposición sobre la renta y sobre las nóminas dentro de la estructura impositiva total¹⁹⁷.

¹⁹⁶ V. Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *op. cit.*, pp. 393-394.

¹⁹⁷ V. Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *op. cit.*, p. 394. Aspectos de la actualidad del federalismo fiscal en los Estados Unidos pueden consultarse en Arnaldo Bocco, Claudio Golonbek, Gastón Repetto, Adrián Rojze y Carlos Scirica, *Regresividad tributaria y distribución del ingreso. El impacto de las políticas impositivas en los sectores populares de la Argentina* (Buenos Aires: Unicef / Losada, 1997), p. 97 y ss..

V

Análisis económico de la tributación

Estudiada la evolución histórica de los distintos sistemas tributarios que rigieron en la Argentina, hasta llegar al sistema impositivo actual; establecida una breve comparación internacional, y como paso previo a discutir los lineamientos generales de una reforma de fondo al sistema rentístico, analizaremos los efectos económicos de la imposición que a tal fin consideramos relevantes¹⁹⁸.

1) *La neutralidad absoluta del sistema tributario resulta lógicamente imposible.*

La imposición implica necesariamente un cambio en la asignación de los escasos recursos productivos, desde las áreas preferidas por los consumidores hacia aquéllas consideradas prioritarias por la estructura política. Todo impuesto afecta la asignación de recursos; en este sentido, todo impuesto redundará en una re-distribución de la riqueza¹⁹⁹. A través del proceso electoral no es posible pretender que los gobernantes asignen los recursos simultáneamente a diversos fines. La legislación correspondiente no puede apuntar en una dirección y, al mismo tiempo, en otra. En este sentido las mayorías o primeras minorías deciden en desmedro de las minorías, por esto es que resulta de tanta trascendencia limitar el monopolio de la fuerza (los gobiernos) a funciones específicas de

¹⁹⁸ Acerca de lo que sostendremos a continuación puede verse especialmente: Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, pp. 369-392; del mismo autor, “Consideraciones en torno a principios de tributación”, en *La Ley*, Tomo 1984-C (Buenos Aires: La Ley, 1984), p. 1121 y ss., reproducido en *Poder y razón razonable* (Buenos Aires: El Ateneo, 1992), p. 228 y ss.; Murray N. Rothbard, *Power and Market. Government and the Economy* (Kansas City: Sheed Andrews and McMeel, 1977) [1970], pp. 83-167, y, del mismo autor, *Man, Economy, and State. A Treatise on Economic Principles* (Princeton, New Jersey: D. Van Nostrand Company, 1962), Volumen II, pp. 796-814.

¹⁹⁹ V. David Gordon, “Justice and Redistributive Taxation: James Buchanan versus Ludwig von Mises”, en *The Review of Austrian Economics*, Vol. 8, N° 1 (1994), p. 117; y Ludwig von Mises, *La Acción Humana. Tratado de Economía* (Madrid: Unión Editorial, 5ª edición, 1995) [1949], pp. 869-871.

protección de derechos. En el proceso de mercado en cambio las asignaciones ocurren en direcciones bien distintas y hasta opuestas sin que se presenten incompatibilidades²⁰⁰.

2) *La asignación de recursos por parte del gobierno se traduce siempre en gastos de consumo; no existe tal cosa como la “inversión pública”.*

Ahorro es abstención de consumo; el destino que se le da a ese ahorro se denomina inversión. Este proceso se realiza en el mercado según sea la relación consumo presente – consumo futuro que se manifiesta a través de la tasa de interés. Cuando el gobierno detrae coactivamente recursos productivos de la comunidad, su asignación no puede considerarse técnicamente “inversión”, puesto que los sujetos actuantes en el mercado no estiman que, dadas las circunstancias, aquél específico consumo futuro traerá aparejado mayor rendimiento que la alternativa seleccionada por el mercado: de allí que, precisamente, se requiera la coerción. La asignación de recursos por parte del gobierno se traduce siempre en gastos de consumo: se consumen recursos que de otra manera hubieran sido destinados a áreas consideradas más productivas. Los gastos o consumos realizados por el gobierno, en la medida en que se empleen para el cumplimiento de sus funciones específicas, resultan indispensables. Lo que carece de significado es hacer referencia a “gastos de inversión”, del mismo modo que carece de sentido el cálculo de rentabilidad del gobierno en las áreas que le son propias.

3) *Financiación mediante endeudamiento interno.*

La financiación de los gastos públicos mediante endeudamiento interno afecta el mercado de capitales local, dado que, ofreciendo condiciones atractivas, el sector público succiona ahorro privado para destinarlo a las áreas prioritarias para el poder político, con la consecuente elevación de la tasa de interés para el sector productivo privado²⁰¹.

²⁰⁰ V. Bruno Leoni, “El proceso electoral y el proceso de mercado”, en *Libertas*, Vol. 27 (Buenos Aires: ESEADE, octubre de 1997).

²⁰¹ La deuda pública constituye un procedimiento por el cual se comprometen los patrimonios de futuras generaciones que no han participado en el proceso electoral para elegir a los gobernantes que contrajeron la deuda. Véase en este sentido Alberto Benegas Lynch (h.), “El peligro de la sobrecarga de impuestos”, en *Ambito Financiero*, Buenos Aires: jueves 30 de marzo de 2000, p. 14.

4) *Financiación mediante endeudamiento externo.*

La financiación de los gastos públicos mediante endeudamiento externo afecta el balance del comercio exterior. La deuda pública subsidia las importaciones y conduce a un déficit artificial en el balance comercial²⁰², fenómeno que hemos observado en nuestro país en especial durante la última década.

5) *Equidad e igualdad de sacrificios.*

En busca de la equidad tributaria, la primera experiencia histórica fue el impuesto de capitación, es decir, un gravamen igual en valores absolutos *per capita*. Con el desarrollo de las diferencias patrimoniales, la capitación reflejó progresivamente en menor medida la igualdad de sacrificios, alejándose de los criterios de justicia predominantes. Por otra parte, el impuesto de capitación permite obtener limitados niveles de recaudación. La recaudación total es muchas veces una función del tipo de impuesto establecido: la naturaleza misma de específico impuesto puede conducir a que el ingreso fiscal resulte mayor o menor²⁰³.

Dada la subjetividad del valor, establecer equivalencias en los sacrificios entre diferentes individuos y diversos patrimonios resulta un principio irrealizable; el criterio de proporcionalidad a la capacidad contributiva, a través de sus diversas manifestaciones, constituye el principio más acorde con la justicia. Dada la subjetividad del valor, todo criterio para establecer equivalencias en los sacrificios entre diferentes individuos mediante tasas progresivas resulta necesariamente arbitrario, más allá de los efectos económicos distorsivos, que luego trataremos, de la progresividad en la imposición.

6) *Las exenciones fiscales provocan desperdicio de capital.*

Las exenciones fiscales distorsionan los márgenes operativos, haciendo aparecer artificialmente rentable el área exenta; además del hecho de que el resto de la comunidad

²⁰² V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Dolarización, banca central y curso forzoso* (Buenos Aires: Academia Nacional de Ciencias Económicas, 2000), pp. 25-27; del mismo autor, *El juicio crítico como progreso* (Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1996), pp. 546-547.

²⁰³ V. Murray N. Rothbard, "The Consumption Tax: A Critique", en *The Review of Austrian Economics*, Vol. 7, N° 2 (1994), pp. 75-76.

deberá hacerse cargo de los impuestos que no paga el sujeto, región o sector beneficiado, aunque el Estado reduzca el gasto público en la misma medida de la exención.

En reiteradas ocasiones a lo largo de la historia se han justificado las exenciones fiscales con el objeto de crear “polos de desarrollo” en determinadas regiones geográficas seleccionadas por el gobierno (regímenes de promoción industrial, etc.). Ahora bien, la asignación de recursos en el mercado tendrá lugar, por orden de prioridades, en aquellos sectores que ofrezcan mayores perspectivas de rentabilidad. Esa mayor rentabilidad permitirá a su vez ir encarando proyectos y actividades en zonas hasta ese momento consideradas sub-marginales. Si se alteran dichas prioridades, la asignación de recursos se efectuará a expensas de otros sectores comprometiendo la rentabilidad conjunta, con lo cual se demora el progreso y se obstaculiza el crecimiento de los ingresos y salarios en términos reales. La exención, al distorsionar los indicadores económicos, provoca desperdicio de capital con el consiguiente empobrecimiento.

7) *Crítica a la teoría de la traslación.*

La traslación de impuestos, que implica la distinción entre contribuyentes de derecho y contribuyentes de hecho mediante un proceso de traspaso de la carga tributaria, en especial de empresarios a consumidores, está fundada en una defectuosa teoría del valor y revela una interpretación errónea acerca de la naturaleza del proceso de mercado.

El empresario procura en todo momento maximizar el rendimiento de sus operaciones. Los costos de producción no determinan el valor de los bienes; éstos están determinados por la utilidad marginal. El precio de mercado de específico bien expresa la interacción de las escalas de valores de compradores y vendedores. Al consumidor le resulta del todo irrelevante la estructura de costos del empresario: asignará el valor de acuerdo con sus gustos, deseos y subjetivas preferencias. El empresario, a su turno, no espera que se eleven sus costos para cobrar los precios más altos permitidos por la elasticidad de la demanda. Si los costos (por caso, los impuestos que debe satisfacer como contribuyente de derecho) se elevan, el empresario obtendrá una utilidad menor o, *ceteris paribus*, si eleva los precios se contraerán sus ventas.

8) *La presión tributaria afecta la capitalización y, por ende, la productividad.*

Si en determinada comunidad se multiplicaran los impuestos, habría como consecuencia menores bienes y éstos serían más onerosos, pero no por causa de un supuesto fenómeno de traslación de la carga tributaria sino debido a que disminuyó la productividad global. Tal disminución en la productividad obedece a la re-asignación de los siempre escasos factores de producción, desde las áreas consideradas prioritarias por los consumidores hacia las preferidas por la estructura política, y al aumento de la erogación por unidad de producto. Al decrecer la capitalización, consecuentemente disminuyen los ingresos y salarios en términos reales. A la inversa, cuando baja la presión tributaria, cae la erogación por unidad de producto, aumenta la producción y, ante mayor cantidad de bienes disponibles, los precios serán más bajos²⁰⁴.

9) *La ficción de los “impuestos sobre el consumo”. Efectos sobre la preferencia temporal.*

Una clasificación tradicional, de máxima relevancia ante nuestro sistema constitucional, divide los impuestos en directos e indirectos. Se entiende por impuesto directo a aquél que grava una manifestación inmediata de la riqueza o capacidad contributiva (patrimonio, ingreso); indirectos serían los que recaen sobre una manifestación mediata de la misma (consumo: I.V.A., impuestos internos). Esta equívoca clasificación puede inducir a creer que puede existir un “impuesto al consumo” propiamente dicho, o bien que el consumidor, por medio de sus gastos, se haría cargo del impuesto.

Cuando se incrementan los impuestos sobre las ventas de determinado producto, los empresarios correspondientes deberán afrontarlos *con sus patrimonios*, lo cual implica que deberán gastar o invertir menos en otros bienes y servicios. Si disminuyen sus gastos en bienes de consumo, tenderá a disminuir la inversión en los bienes que se requieren para producirlos. Si, en cambio, disminuyen su inversión, disminuirán los bienes de consumo futuros. El consumo presente afecta la inversión futura, del mismo modo que la inversión presente afecta el consumo futuro.

²⁰⁴ Sobre el proceso de capitalización y su vinculación con el aumento de los ingresos y salarios en términos reales, v. Alberto Benegas Lynch (h.), *Socialismo de Mercado. Ensayo sobre un paradigma posmoderno* (Rosario: Ameghino, 1997).

Los impuestos recaen siempre, necesariamente, sobre el patrimonio del contribuyente de derecho, quien no puede trasladar el impuesto a los precios. Por consiguiente, el consumidor no los está sufragando por la vía de sus gastos: no existe tal cosa como “impuestos sobre el consumo”.

En ocasiones se ha sostenido que debe introducirse una convención para clasificar los bienes como “de consumo” o “de capital”. Una vez aceptada esa convención, dependiente de la tecnología y de la estructura de mercado, se concluye que es preferible establecer gravámenes indirectos y evitar los directos, lo que conducirá a que el patrimonio disminuya cuando se produzcan o vendan bienes de consumo y no se afectaría directamente cuando se produjeran o vendieran bienes de inversión. La razón de ser de los bienes de inversión consiste en producir bienes de consumo y cuanto más eficientemente se asignen los recursos para los bienes de inversión más se soportará el pago de impuestos por la elaboración o fabricación de bienes de consumo. Liberar de impuestos directos, se continúa diciendo, permite aumentar los rendimientos de la estructura de capital, lo cual, a su turno, permite aumentos en la productividad. El problema radica en la referida “convención”, que torna arbitraria la clasificación en bienes de consumo y bienes de inversión: no es posible clasificar en abstracto a los bienes como de consumo o de inversión, dado el carácter psíquico o subjetivo del capital²⁰⁵.

Los impuestos al patrimonio que deben soportar directamente quienes producen bienes de consumo (los mal llamados “impuestos sobre el consumo”) redundarán en disminuciones en la inversión global. El contribuyente de derecho que ve mermado su patrimonio tenderá a reducir el volumen absoluto de inversión y, si suponemos invariable su estructura temporal, tenderá a aumentar la preferencia por bienes presentes, lo cual al cambiar la proporción relativa de preferencia temporal afectará aún más la cuantía absoluta de la inversión que se deseaba proteger.

Si la inversión ha disminuido por las citadas causas, el ingreso del resto de la comunidad tenderá a contraerse debido a la menor capitalización y la consiguiente disminución en la productividad. *Ceteris paribus*, este menor ingreso comprometerá la inversión futura y por las mismas razones antes señaladas la preferencia temporal tenderá a modificarse a favor de bienes presentes.

²⁰⁵ V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, pp. 299-307.

10) Todos son contribuyentes de hecho.

Por cuanto hemos explicado, todos terminan pagando los impuestos, aunque nunca hayan visto una planilla fiscal, vía la reducción de los ingresos y salarios reales, consecuencia de la menor capitalización que provoca la presión impositiva. Por un lado, todos los gravámenes afectan al patrimonio de los respectivos contribuyentes de derecho; sin embargo, todos los miembros de la sociedad son contribuyentes de hecho, *todos pagan impuestos*, en el sentido de que a los ingresos y salarios reales de todos afecta la presión tributaria.

11) Efectos económicos de la imposición progresiva.

En el impuesto progresivo, la tasa aumenta a medida que lo hace el monto del hecho imponible. Habitualmente, a medida que los impuestos aumentan, tiende a ser mayor la proporción que se destina al consumo respecto de la que se destina al ahorro, lo que hace que el impuesto progresivo afecte progresivamente la acumulación de capital. Sin embargo, sólo en la medida en que aumente la capitalización, puesto que el capital es el conjunto de máquinas, equipos e instrumentos que hacen de “apoyo logístico” al trabajo para mejorar su rendimiento, resulta posible que crezcan los ingresos y salarios reales de todos los miembros de la sociedad, y no sólo para unos a expensas de otros.

En un contexto de vigencia del Derecho y de mercados libres, el impuesto progresivo constituye un castigo progresivo a la eficiencia: cuanto mejor sirva un empresario, o cualquier sujeto pasivo de la obligación tributaria, a los demás los miembros de la sociedad, más que proporcional será el castigo tributario que sufrirá. En este sentido, es preciso comprender que producción y distribución no son procesos independientes entre sí. La distribución es la retribución por la producción. En un mercado libre, la distribución será acorde con la eficiencia que cada agente económico demuestre para servir los intereses y deseos de los consumidores. La función social del mercado radica en que sólo puede elevarse el patrimonio de alguien en la medida en que mejore la condición social de su prójimo.

La progresividad tributaria procura la re-distribución de la riqueza. Re-distribución del ingreso significa que el gobierno coactivamente volverá a distribuir lo que ya había distribuido el mercado de acuerdo con la eficiencia de cada agente económico para atender

la correspondiente demanda²⁰⁶. El impuesto progresivo altera las posiciones patrimoniales relativas que los consumidores, a través del proceso de mercado, habían establecido oportunamente. Los consumidores, de acuerdo con la capacidad que demuestra cada agente económico para satisfacer sus necesidades, van asignando recursos mediante sus compras y abstenciones de comprar, estableciendo de tal manera ganancias, pérdidas y diferentes niveles de rentas y patrimonios. Una vez pasado el rastrillo impositivo, si el gravamen es progresivo, las posiciones patrimoniales relativas de un productor respecto de otro quedan alteradas artificialmente, lo cual provoca desperdicio de capital.

Por otra parte, la imposición progresiva obstaculiza el ascenso en la pirámide patrimonial, produciendo un sistema de inmovilidad y rigidez social²⁰⁷.

Por último, cabe destacar que la imposición progresiva se torna regresiva, ya que, al afectar el proceso de capitalización y, por consiguiente, el aumento de los ingresos en términos reales, gravita especialmente sobre los trabajadores marginales, el crecimiento de cuyos salarios reales frena²⁰⁸.

12) Efectos económicos de la imposición sobre las sucesiones.

Acerca de los efectos económicos del impuesto progresivo a la herencia, cabe la misma argumentación formulada en el punto anterior. Las propuestas de imposición progresiva sobre las sucesiones suelen aparecer vinculadas con la búsqueda de la igualdad de oportunidades. En realidad, quienes sostienen que el objetivo debe ser lograr la igualdad de oportunidades deberían, para ser consistentes, promover la directa abolición de la herencia. Sin embargo, resulta claro que ello significaría un ataque frontal al ahorro y, por

²⁰⁶ Pensemos los efectos económicos de la re-distribución del ingreso, llevada a sus límites lógicos. Supongamos que en una comunidad el gobierno decidiera re-distribuir ingresos nivelando a todos en x . Los efectos de semejante medida serían en particular dos: a) nadie producirá más que x , aunque su rendimiento potencial fuera $x + z$, si sabe que lo expropiarán por la diferencia; b) todos los que estén por debajo de x no se esforzarán por llegar a ese nivel ya que esperarán que se los re-distribuya por la diferencia, re-distribución que nunca ocurrirá porque nadie producirá más que x . V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Socialismo...*, op. cit..

²⁰⁷ Véase Alberto Benegas Lynch (h.), “Los impuestos progresivos son regresivos”, *cit.*.

²⁰⁸ Sobre la cuestión de la re-distribución de la riqueza y de la proporcionalidad o progresividad de los impuestos puede consultarse asimismo Friedrich A. Hayek, *Los fundamentos de la libertad* (Barcelona: Ediciones Folio, 1997) [1959], Tomo II, pp. 376-396.

ende, al ritmo de capitalización, lo que a su turno conduciría a abruptas caídas en el salario real, puesto que nadie ahorraría para futuras generaciones si sabe que será expropiado a su muerte. En este sentido, es preciso comprender que si los sucesores de un empresario eficaz, o de un hombre afortunado, resultan malos administradores, en la medida de su ineptitud irán traspasando su propiedad a otras manos, como consecuencia de las abstenciones de comprar de los consumidores, y de los mayores costos que la ineficiencia implica.

13) Los impuestos aduaneros.

La actividad económica tiende al máximo aprovechamiento de los siempre escasos factores de producción, es decir, a lograr la menor erogación por unidad de producto. Los recursos son limitados y la productividad de los mismos se eleva en la medida en que la erogación por unidad de producto disminuya. Todo arancel a la importación eleva la erogación por unidad de producto: habrá menor cantidad de productos disponibles, con el consecuente menor nivel de vida y menor actividad económica local. Por otra parte, los aranceles a la importación reducen inexorablemente la productividad del esfuerzo exportador²⁰⁹.

14) El análisis de Laffer y el “punto óptimo fiscal”.

El profesor Arthur Laffer ha mostrado gráficamente que al aumentar la presión tributaria se incrementa la recaudación fiscal, pero hasta un punto, a partir del cual a incrementos adicionales en la presión tributaria corresponde una disminución en la recaudación fiscal, como consecuencia de las lesiones que ese nivel de gravámenes provoca en la estructura productiva. En esta situación, al disminuir la presión tributaria, yendo hacia el punto aludido en la dirección opuesta, la recaudación fiscal tenderá a incrementarse. El concepto, por otro lado, ya había sido explicado por Adam Smith en su tratado de economía.

Laffer construyó un famoso gráfico en cuya ordenada aparece la presión tributaria y en cuya abscisa lo hace la recaudación fiscal. La llamada “curva Laffer” tiene la forma de una “U” acostada, con el “vértice” hacia la derecha. De ella se ha derivado el concepto del *punto óptimo fiscal*, punto que indicaría el nivel óptimo de presión tributaria a efectos de

²⁰⁹ V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 406 y ss..

lograr la máxima recaudación fiscal posible. Sin embargo, debe comprenderse que, a efectos de eludir en la medida de lo posible los negativos efectos económicos de toda imposición, el objetivo debe consistir en reducir la presión impositiva al mínimo necesario para la financiación de las funciones específicas del gobierno. Es decir, lo que se debe tratar de buscar es un *punto mínimo fiscal*.

VI

Principios para una reforma del sistema fiscal

La voracidad fiscal, que distorsiona la lógica del sistema tributario, resulta una consecuencia necesaria del ilimitado incremento de los gastos públicos que, a su vez, derivan de una ambigua definición de las funciones gubernamentales. Sólo resultaría posible proceder a una reforma de fondo del sistema tributario tras una previa reorganización del Estado que se tradujera en una drástica reducción de las necesidades financieras públicas y por lo tanto permitiera el tránsito a una plena economía de mercado²¹⁰.

En este sentido, se suele recurrir al cálculo de la *participación del Estado en la renta nacional* (es decir, la relación entre el gasto público total y el producto bruto nacional) para conocer el grado de injerencia gubernamental en el mercado. En el numerador deben incluirse *todas* las erogaciones de la administración central, organismos descentralizados, provincias, municipios, entes binacionales, eventualmente empresas y sociedades del Estado, etcétera. Sin embargo, este índice no refleja cabalmente lo que pretende reflejar. Si, por ejemplo, se compara la participación del Estado en la renta nacional entre dos países, uno que se financia con inflación monetaria y otro que no lo hace, aunque los números estén referidos a “valores constantes” el primero tendrá una intromisión estatal real mayor, que no aparecerá reflejada en el índice, esto es, la distorsión en los precios relativos. La insuficiencia de esta relación para conocer el grado de injerencia gubernamental en el mercado debe completarse con un análisis de las

²¹⁰ El concepto de la reducción de funciones del Estado nacional se contrapone abiertamente a la mera reducción del gasto público a la manera de los habituales *ajustes* latinoamericanos, destinados a equilibrar el presupuesto sin mayor preocupación acerca de la razón de ser del gobierno ni de los derechos de los ciudadanos. El problema esencial no es de caja: no es el déficit fiscal, sino el excesivo nivel del gasto, en cuanto proviene de funciones no específicas del gobierno republicano (v. Alberto Benegas Lynch (h.), *Contra la corriente* (Buenos Aires: El Ateneo, 1992), pp. 400-401). Nuestras preocupaciones en este sentido se inscriben en la línea de los temores de los antifederalistas americanos sobre la tiranía, inclusive tributaria, que puede provenir de un gobierno central diseñado con atribuciones fuertes, aunque sea elegido mediante procedimientos mayoritarios (v. Alberto Benegas Lynch (h.), “Los Papeles Antifederalistas”, en *Libertas*, N° 10, Buenos Aires, ESEADE, mayo de 1989).

instituciones en su conjunto y del grado de libertad de que disfruten los habitantes en las diversas áreas. Se puede estimar que, en términos generales, antes de la Primera Guerra Mundial la participación del Estado en la renta nacional se ubicaba entre el 2 y el 5% en los países civilizados, mientras que en la actualidad la aludida relación varía entre el 25 y el 50 por ciento. Estos guarismos, no obstante, no computan los costos administrativos del sector privado para atender la multiplicidad de liquidaciones y trámites que demanda el fisco, lo que constituye en realidad un gasto público encubierto²¹¹.

Asimismo, se debe hacer referencia a las limitaciones inherentes a la *relación déficit-producto*, que procura poner de manifiesto la magnitud del déficit y la gravitación del desorden de la tesorería en la riqueza de las naciones (PBI). En primer lugar, para reflejar más acabadamente la relación del déficit con la riqueza de los habitantes de un país debería computarse en el denominador el producto bruto interno libre, es decir, deducida la participación del Estado en la renta nacional. En segundo término, la relación puede mejorar (disminuir el coeficiente), transmitiendo la impresión de un mayor orden fiscal cuando, paralelamente, el déficit puede haber aumentado mientras que el producto bruto interno lo hizo en aún mayor proporción, a pesar del déficit. Este índice podría transmitir la equivocada idea de que el crecimiento del producto justifica crecimientos en el déficit. Esto no significa que deba abandonarse por completo su utilización: tener en cuenta sus limitaciones y falencias permite un empleo adecuado del mismo. En todo caso, siempre deben confrontarse esos guarismos relativos con la evolución de los valores absolutos del déficit²¹².

Hemos afirmado ya que el sistema tributario es la fuente financiera por excelencia para solventar los gastos públicos en un marco de democracia política y economía de mercado. La inflación de la moneda, recurso históricamente empleado para la financiación del sector público argentino, significa la degradación de las finanzas del Estado; constituye un impuesto particularmente regresivo, puesto que gravita en especial sobre los más necesitados, a la vez que produce profundas distorsiones en el sistema tributario y determina movimientos cíclicos de prosperidad y depresión. Hemos visto asimismo los perniciosos efectos económicos de la financiación del Estado mediante endeudamiento,

²¹¹ V. Alberto Benegas Lynch (h.), “El peligro de la sobrecarga de impuestos”, *cit.*.

²¹² V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 371 y ss..

tanto interno como externo. Por otra parte, el premio Nobel en Economía James M. Buchanan sostiene que debería eliminarse constitucionalmente la posibilidad de recurrir al expediente de la deuda pública, considerando que implica gravar a futuras generaciones que no han participado en el proceso electoral para elegir a los gobernantes que la contrajeron²¹³. Si el fisco no tuviera la posibilidad de financiarse con expansión monetaria, ni pudiera sostener un tren de gastos desproporcionado respecto de lo que las circunstancias presentes de la economía nacional permiten, contrayendo deuda pública, el gobierno debería limitarse a solventar las erogaciones públicas por medio del sistema tributario y, en su caso, absorber el riesgo de eventuales rebeliones fiscales, como las que han marcado la historia de la libertad, a la manera del entuerto de los impuestos al té en los Estados Unidos²¹⁴.

Es preciso comprender, más allá de las cuestiones culturales involucradas, la estrecha vinculación existente entre evasión fiscal y presión tributaria. Cuando constantemente se incrementan las alícuotas, cuando se producen dobles imposiciones y superposiciones de tributos, cuando éstos resultan tan difíciles de entender y liquidar que el contribuyente debe recurrir a expertos e incurrir en los correspondientes costos adicionales, cuando encima se observa que el resultado de la gestión pública no se traduce en la debida prestación de servicios; cuando, en síntesis, los ciudadanos se tornan siervos de la gleba de sus propios gobiernos²¹⁵, piénsese cuál puede ser el grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. La presión tributaria requerida para asignar recursos en áreas que representan una extralimitación del ámbito de las funciones específicas del gobierno se traduce en una lesión a los derechos de los contribuyentes. Surge en el contribuyente la sensación de que no paga impuestos para que el Estado lo proteja, sino para que lo ataque: la evasión tributaria aparece entonces, a los ojos de los contribuyentes, no solamente como una mera desobediencia civil, sino ya como un derecho de autodefensa. Por su parte, el deber de abonar impuestos puntualmente sólo puede ser predicado con fundamentos

²¹³ V. James M. Buchanan, “The Constitution of Economic Policy”, en *American Economic Review*, 77 (3); y “Constitutional Imperatives for the 1990’s”, en A. Anderson y D. L. Bark (editores), *Thinking about America* (Hoover Institution Press, 1988), p. 257.

²¹⁴ V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Dolarización, banca central y curso forzoso, cit.*, p. 27.

²¹⁵ V. Alberto Benegas Lynch (h.), *El juicio crítico...*, *op. cit.*, pp. 80-84.

cuando el ciudadano percibe bajos niveles de corrupción pública y cuando los recursos obtenidos son destinados a proteger el Derecho.

A su turno, las altas tasas de evasión fiscal desvirtúan en la práctica cualquier principio teórico que haya pretendido informar a un sistema tributario en su diseño original y, en vicioso círculo, generan una brecha significativa entre la presión tributaria “nacional” y la presión tributaria “individual” que padecen los sujetos pasivos de la imposición que se mantienen en el marco de la legalidad. A su vez, la elevada presión tributaria “individual” que deben soportar quienes operan “dentro del sistema”, es decir, sin eludir las normas fiscales, torna muy tentador el premio por la evasión; cuando el fraude es muy lucrativo, sostiene Montesquieu, la pena natural, la que exige la razón, no basta para contenerlo²¹⁶.

El volumen del gasto público constituye el indicador clave para juzgar el desempeño de un gobierno. El objetivo inmediato consiste en buscar, no el *punto óptimo fiscal* que señala Laffer, sino el *punto mínimo fiscal* necesario para la cobertura de los costos que implican las funciones específicas del Estado en un sistema republicano. Representa éste, a nuestro juicio, el principio más esencial para la reforma del sistema fiscal. “No se puede tomar nada de lo que cubre las necesidades reales del pueblo para cubrir necesidades imaginarias del Estado”, prescribe Montesquieu, quien en *Del espíritu de las leyes* sostiene que

“Nada necesita de tanta sabiduría y de tanta prudencia como el regular la porción que se quita y la que se deja a los súbditos.

“Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo pueda dar, sino por lo que deba dar; y si se miden por lo que puede dar, tiene que ser, al menos, por lo que pueda dar siempre”²¹⁷.

A efectos de favorecer el desarrollo económico, todo impuesto (y el sistema tributario en su conjunto) debe afectar en la menor medida posible la asignación de los siempre escasos recursos productivos orientada por la conducta de los consumidores y decidida en el seno del mercado libre. El *principio de neutralidad* implica no provocar

²¹⁶ Montesquieu, *Del espíritu de las leyes* (Barcelona: Altaya, 1993) [1748], Libro XIII, Capítulo VIII, p. 156.

²¹⁷ Montesquieu, *op. cit.*, Libro XIII, Capítulo I, p. 153.

distorsiones en la competencia ni en el proceso de mercado, evitar tanto el dirigismo cuanto el intervencionismo fiscal. Por los perjudiciales efectos económicos, apuntados en el capítulo precedente, que genera el empleo del sistema tributario como instrumento para el logro de fines políticos extra-fiscales, sostenemos como segundo principio que todo gravamen debe perseguir intenciones exclusivamente financieras de la hacienda pública.

En tercer lugar, proponemos el *principio de territorialidad* en materia tributaria (cuyo corolario es el tradicional sistema de imposición sobre las rentas de fuente argentina), por oposición al principio de nacionalidad y al criterio de imposición sobre la “renta mundial”. Gravar la riqueza que generen los nacionales del país independientemente del lugar donde ésta se obtenga, no condice con los objetivos propios del gobierno; en tanto la riqueza generada fuera de la jurisdicción del Estado no cree obligaciones de protección al gobierno, no debería ser afectada.

Los principios de generalidad y equidad, contra las exenciones y los discriminatorios tratamientos preferenciales hacia estamentos o sectores económicos privilegiados, resultan requisitos esenciales del principio de neutralidad y deben entenderse implícitos en él.

El *principio de generalidad* se traduce en el rechazo no sólo de las exenciones fiscales destinadas a crear “polos de desarrollo” en determinadas regiones geográficas (régimenes de promoción industrial, etc.), o a la promoción de actividades económicas seleccionadas por la estructura política, sino también en la derogación de todas las exenciones aplicables a fundaciones, Iglesias, filantropía, etc., puesto que no es función del gobierno decretar qué religiones han de estimularse o, en general, qué clase de actividades deban encararse²¹⁸.

El *principio de equidad*, por su parte, se identifica con la proporcionalidad en la imposición; ya hemos analizado los efectos regresivos de la tributación “redistributiva”. De

²¹⁸ En contra del principio de generalidad, v. los fundamentos de Roy E. Cordato y Sheldon L. Richman, “Tasa tributaria vs. base tributaria: Una perspectiva de *Public Choice* sobre las consecuencias para el crecimiento del gobierno”, en *Libertas*, N° 32 (Buenos Aires: ESEADE, mayo de 2000), p. 101 y ss..

todas maneras, como señala Rothbard²¹⁹, la cuestión acerca de la proporcionalidad o progresividad resulta secundaria respecto del problema del nivel de las exacciones²²⁰.

Consideramos que el impuesto que mejor se concilia con los principios de tributación enunciados, el gravamen que más se acerca a la neutralidad, el más impersonal, el que abarca el mayor segmento posible, el más uniforme, es el impuesto al valor agregado con alícuota proporcional e idéntica para todos los productos y servicios. Además, el I.V.A. tiene la ventaja de que genera un “control en cadena”: cada contribuyente está interesado en registrar todas las facturas por sus compras, cuyo monto disminuirá la base imponible. De este modo la evasión fiscal se minimiza, debido al registro que necesita cada contribuyente de la etapa anterior, a la vez que su facturación resulta pieza clave para la etapa siguiente; esta vinculación fiscal entre las diversas etapas del proceso de producción y comercialización disminuye el requerimiento de inspecciones y consecuentemente torna más económica la fiscalización del impuesto²²¹.

El I.V.A. no clasifica *a priori* y en abstracto en términos de bienes de consumo y bienes de capital; la clasificación la hace el consumidor, según sea su escala de valores, a través de su conducta en el mercado (compras y abstenciones de comprar). El precio, en cada etapa, tenderá a su óptimo dada la situación del mercado. Naturalmente, repercutirá finalmente en el consumidor, puesto que la menor productividad que genera el impuesto redundará en una menor cantidad de bienes en oferta y, por consiguiente, *ceteris paribus*, los precios tenderán a elevarse. Si, como proponemos, se grava la totalidad de los productos y servicios, derogándose arbitrarias exenciones, el impuesto alterará en la menor medida posible los precios relativos, minimizando por consiguiente el desperdicio de capital y la correspondiente disminución en los ingresos y salarios reales.

El impuesto al valor agregado, que a nuestro juicio debe constituir el eje del sistema tributario, puede ser eventualmente complementado, de acuerdo con la distribución interjurisdiccional del poder tributario presente, mediante un impuesto sobre la propiedad territorial (inmueble) u otras gabelas menores.

²¹⁹ V. Murray N. Rothbard, “The Consumption Tax: A Critique”, *cit.*, pp. 79-81.

²²⁰ La más recomendable exposición de principios diferentes de los sustentados aquí es la de Fritz Neumark, *Principios de la Imposición* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974).

²²¹ V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 387 y ss..

El objetivo de someter el sistema tributario al Estado de Derecho, por su parte, requiere la plena vigencia de los principios de igualdad ante la ley, no confiscatoriedad, irretroactividad de las normas que directa o indirectamente incrementen las obligaciones fiscales, interpretación *in dubio contra fiscum* y, en especial, garantizar el derecho a la intimidad de los contribuyentes, limitando al mínimo posible la intromisión de la autoridad impositiva en la esfera privada de los mismos. Efectuada la reforma, se tornará vital arbitrar mecanismos que aseguren su estabilidad a largo plazo.

Los principios que hasta aquí hemos enunciado deben, a nuestro juicio, informar la estructura de todo sistema tributario. A su turno, el diseño institucional debe procurar la competencia entre las diversas jurisdicciones dotadas de poder tributario, lo que representa la activa práctica del federalismo en materia fiscal.

Federalismo fiscal

El sistema tributario argentino presenta un elevado grado de centralización en la definición de la política tributaria, la administración del sistema, la recaudación impositiva y la fiscalización correspondiente. El *unitarismo fiscal* es en la Argentina el resultado de un proceso que tuvo inicio en la década de 1930, mediante la creación de los impuestos a los réditos y a las ventas y la unificación de los impuestos internos. A partir de entonces se instaló la tendencia a centralizar la recaudación de los impuestos, para luego distribuir su producto entre la Nación y los gobiernos provinciales (la llamada *coparticipación federal de impuestos*).

Desde el año 1946, el nuevo gravamen (nacional) a las ganancias eventuales implicó una superposición con los provinciales inmobiliario y “de sellos”. El impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, creado en 1951, significó una intromisión nacional en una materia hasta entonces reservada a los poderes tributarios provinciales. Los impuestos al patrimonio neto de las personas físicas y al capital de las empresas, en la década de 1970, generaron problemas de doble imposición interna con los gravámenes provinciales sobre automotores e inmuebles; el impuesto sobre la tierra libre

de mejoras lo hizo con el provincial inmobiliario rural. Asimismo, deben computarse la fallida pretensión de reemplazar los impuestos a las actividades lucrativas por el I.V.A. nacional con régimen de coparticipación, y el frustrado impuesto a la productividad normal potencial de la tierra, que hubiera significado también una doble imposición con el citado inmobiliario rural²²².

En la última década, los pactos fiscales celebrados entre la Nación y las provincias procuraron la derogación de los impuestos a los ingresos brutos y “de sellos” aplicados en éstas.

El sistema de centralización y coparticipación, además de implicar una pérdida de autonomía de los gobiernos locales y, por consiguiente, ser incompatible con el federalismo político, incentiva la irresponsabilidad fiscal al desligar el gasto público de su financiación, es decir, de la necesaria obtención de recursos para solventarlo. Como sostiene Piffano,

“La centralización tributaria tiende a debilitar los incentivos al uso eficiente de los recursos propios provinciales. Con el sistema de coparticipación el gobierno nacional afronta el costo político de fijar impuestos y de recaudarlos, mientras que las provincias pueden tomar decisiones de aumentar el gasto sin tener que confrontarlas con el costo político de las decisiones sobre los recursos, exagerando el nivel del gasto público y distorsionando su composición”²²³.

La coparticipación federal de impuestos, afirma Piffano, “tiende a generar la ilusión de un mecanismo «automático» que garantizaría una fuente de recursos provinciales predecibles”²²⁴; por su parte, la circunstancia de “que cada provincia deba «coparticipar» el resultado económico-financiero del sistema sobre otras jurisdicciones, torna muy difuso e indirecto su propio comportamiento en materia fiscal”²²⁵. En un sistema de centralismo o unitarismo tributario como el actualmente vigente, la tarea de lobbying de los funcionarios provinciales ante el gobierno federal, en busca de siempre mayores porcentajes de

²²² V. Horacio Piffano, “Federalismo fiscal y descentralización tributaria”, en Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas, *21as. Jornadas de Finanzas Públicas* (Córdoba: Comité Ejecutivo de las Jornadas de Finanzas Públicas, septiembre de 1988), p. 8 y ss..

²²³ Horacio Piffano, *op. cit.*, p. 8.14.

²²⁴ Horacio Piffano, *op. cit.*, p. 8.17.

²²⁵ Horacio Piffano, *op. cit.*, p. 8.20. Acerca de aspectos teóricos del federalismo fiscal, v. Geoffrey Brennan y James M. Buchanan, *El poder fiscal* (Barcelona: Folio, 1997) [1980].

participación en el rendimiento de los impuestos nacionales, sustituye la de definir e instrumentar las políticas fiscales más adecuadas para cada jurisdicción.

De acuerdo con McLure, “la coparticipación impositiva representa, en principio, una forma extrema de cartelización de la función tributaria del gobierno”²²⁶. El citado autor advierte asimismo que

“Todos nosotros creemos que en el sector privado la competencia protege a los consumidores de ser explotados por las empresas y que los carteles ponen en peligro esta protección. Prácticamente no hay razón para pensar que una competencia similar entre gobiernos no es también beneficiosa, o que la cartelización del sector gubernamental no tendría efectos adversos”²²⁷.

Por ello es que resulta indispensable, vista la experiencia argentina de más de 60 años, reducir drásticamente las necesidades financieras del Estado nacional por medio de una radical descentralización de sus gastos, excepción hecha de las funciones estrictamente específicas de su esfera (defensa, relaciones exteriores, etc.). Luego de la descentralización del sistema tributario (probablemente resulte prudente reservar en manos del gobierno federal alguna gabela menor) deberá procederse inmediatamente a la armonización de las facultades provinciales de imposición. Dicha armonización estaría limitada a la fijación de criterios para evitar la doble imposición interna y la superposición de tributos, a través de la distribución de porciones o cupos de materia imponible entre los diversos fiscos interesados, cada uno de los cuales aplicará después su propia legislación impositiva (lo que significará la definición por cada sujeto activo del poder tributario del tipo de impuesto, base imponible, alícuotas, etc., que considere más adecuada para su jurisdicción) sobre la materia atribuida. La experiencia brasileña con un I.V.A. sub-nacional, así como el sistema adoptado en nuestro “Convenio Multilateral” para evitar la doble imposición en materia de impuesto a los ingresos brutos (antes “impuesto a las actividades lucrativas”), merecen al respecto especial atención.

Por otra parte, cabe señalar que la Constitución nacional de 1994, si bien dificulta severamente la viabilidad política de una propuesta de reforma de esta clase, no contradice

²²⁶ Charles E. McLure, Jr., “Competencia tributaria, Leviatán, asignación de contribuciones, tributación progresiva y la coparticipación en los impuestos a la renta en la Federación Rusa”, en *Libertas*, Nº 25 (Buenos Aires: ESEADE, octubre de 1996), p. 111.

²²⁷ Charles E. McLure, Jr., *op. cit.*, pp. 107-108.

su viabilidad jurídica. La Constitución no prescribe el unitarismo en materia fiscal: simplemente lo permite y, en caso de que rija ese sistema, reconoce el derecho de las provincias a recibir una parte de la recaudación proveniente de los impuestos creados o unificados por el gobierno central, excepción hecha de los aduaneros. En todo caso, no cabe argumentación alguna acerca de la existencia de provincias ricas o pobres “por naturaleza”, ya que el progreso o el retroceso dependen en particular de los marcos institucionales y no de los ecosistemas: piénsese en perspectiva comparada en los casos de Japón y la India. De todas maneras, la Constitución prevé soluciones, que hemos mencionado en la sección histórica, para casos críticos.

A modo de síntesis, concluimos con las vigentes palabras de Alberdi, que magistralmente resumen nuestras preocupaciones:

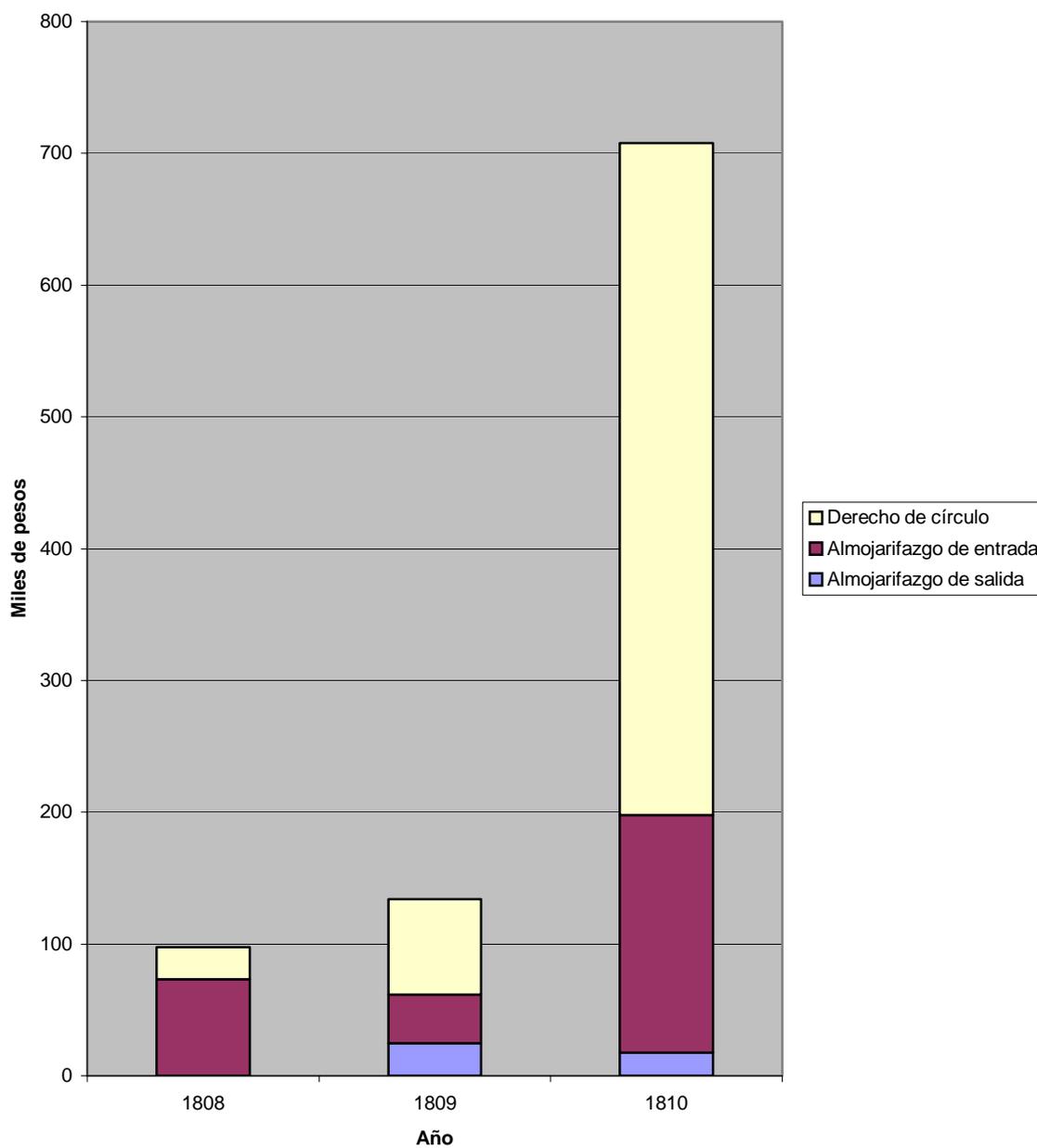
“Nuestro derecho colonial no tenía por principal objeto garantizar la propiedad del individuo, sino la propiedad del fisco. Las colonias españolas eran formadas para el fisco, no el fisco para las colonias. Su legislación era conforme a su destino: eran máquinas para crear rentas fiscales. Ante el interés fiscal era nulo el interés del individuo. Al entrar en la revolución, hemos escrito en nuestras constituciones la inviolabilidad del derecho privado; pero hemos dejado en presencia subsistente el antiguo culto del interés fiscal. De modo que, a pesar de la revolución y de la independencia, hemos continuado siendo Repúblicas hechas para el fisco. Es menester otorgar garantías de que esto será reformado, y de que las palabras de la constitución sobre el derecho de propiedad se volverán realidad práctica por leyes orgánicas y reglamentarias, en armonía con el derecho constitucional moderno”²²⁸.

²²⁸ Juan Bautista Alberdi, *Bases...*, *op. cit.*, pp. 96-97.

ANEXO ESTADÍSTICO

Gráfico N° 1

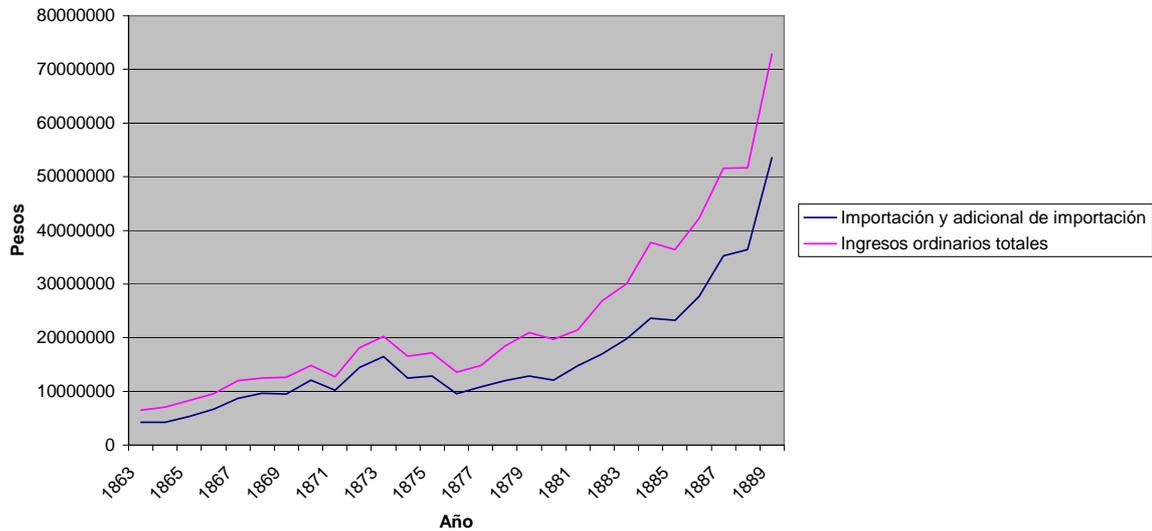
Recaudación aduanera (1808-1810)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de los datos de Enrique García Vázquez, "Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino", en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLIX, serie IV, N° 13 (Buenos Aires: enero - febrero - marzo de 1961), p. 24.

Gráfico N° 2

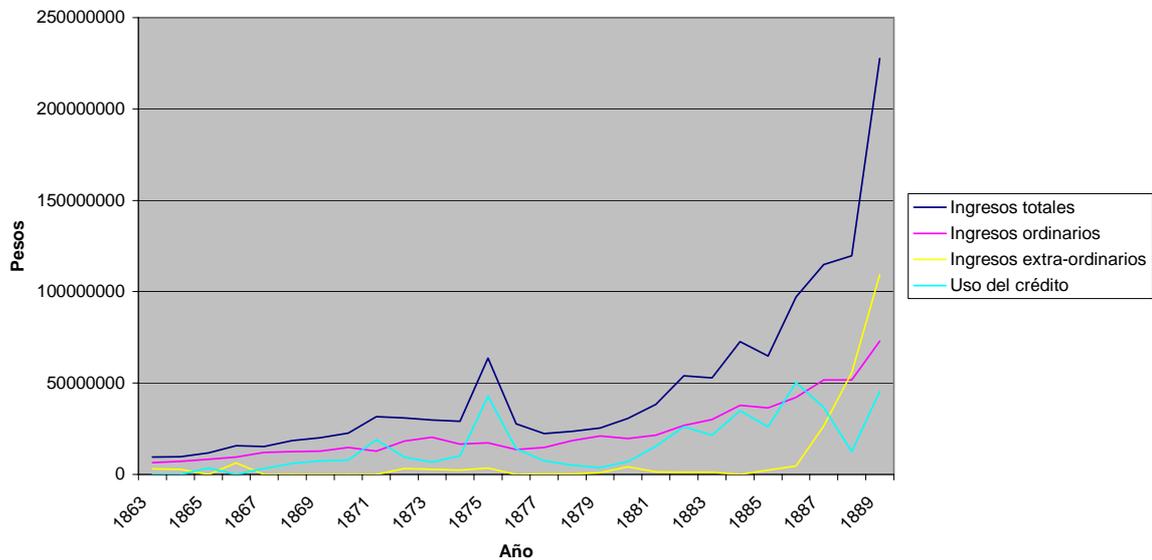
Recaudación por derechos de importación e Ingresos ordinarios del Tesoro nacional (1863-1889)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alberto B. Martínez, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 440-445 y 515-522.

Gráfico N° 3

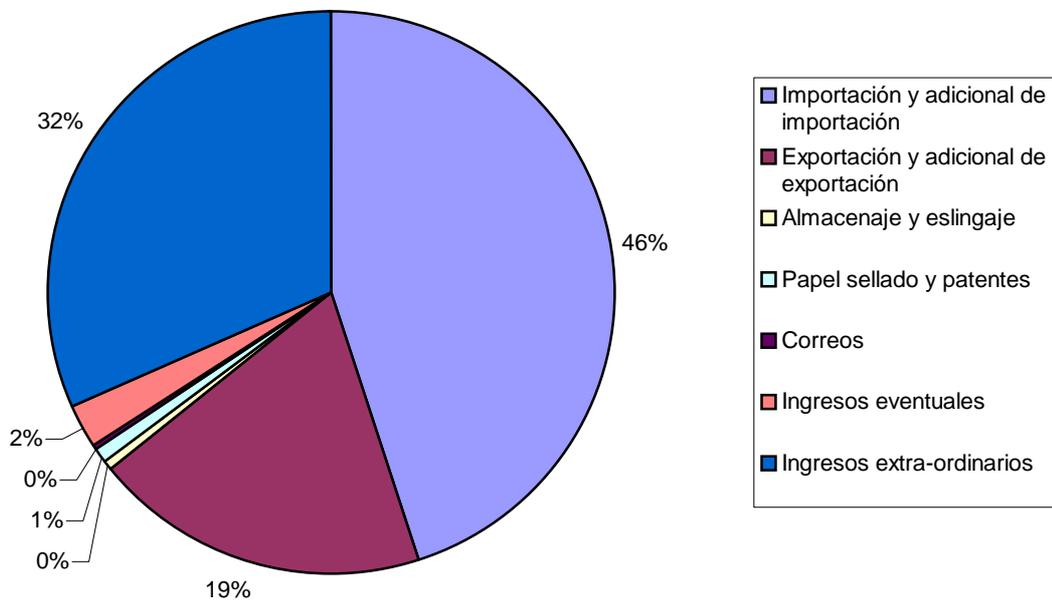
Ingresos del Tesoro nacional (1863-1889)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alberto B. Martínez, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 440-445 y 515-522.

Gráfico N° 4.1

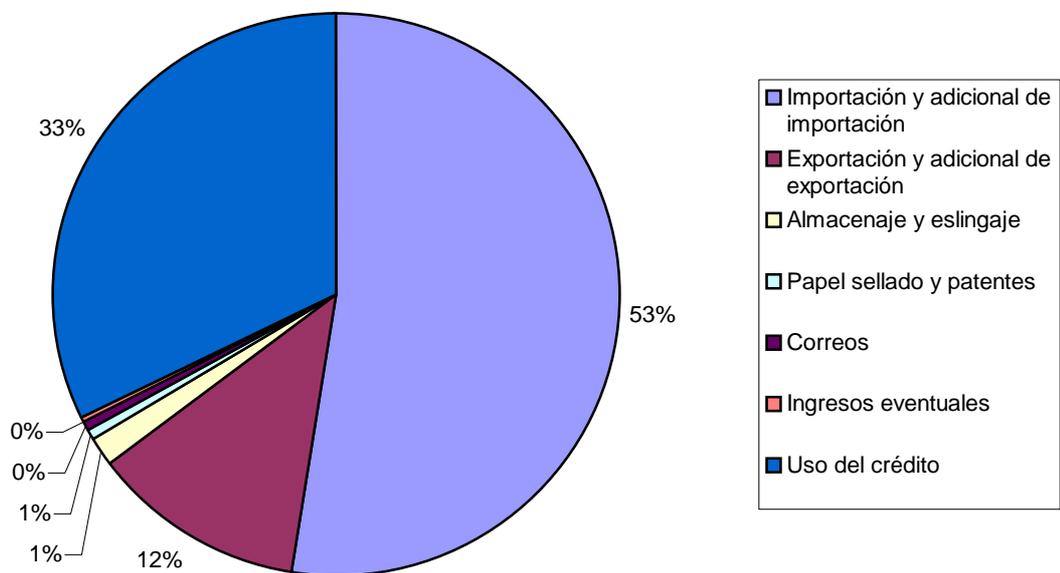
Ingresos del Tesoro nacional (1863)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alberto B. Martínez, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 440-445 y 515-522.

Gráfico N° 4.2

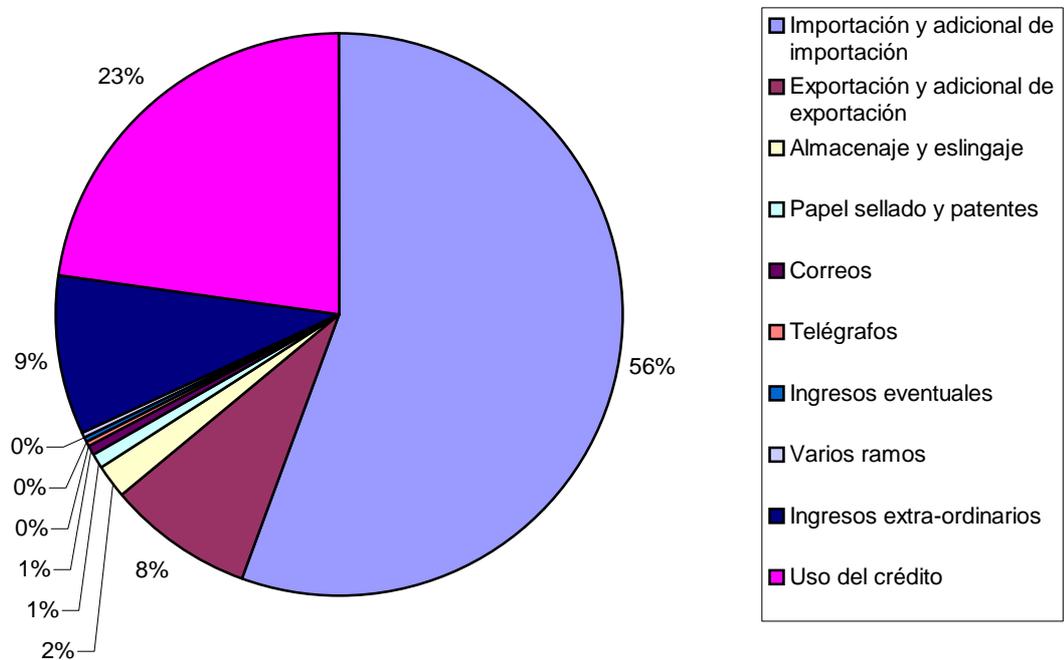
Ingresos del Tesoro nacional (1868)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alberto B. Martínez, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 440-445 y 515-522.

Gráfico N° 4.3

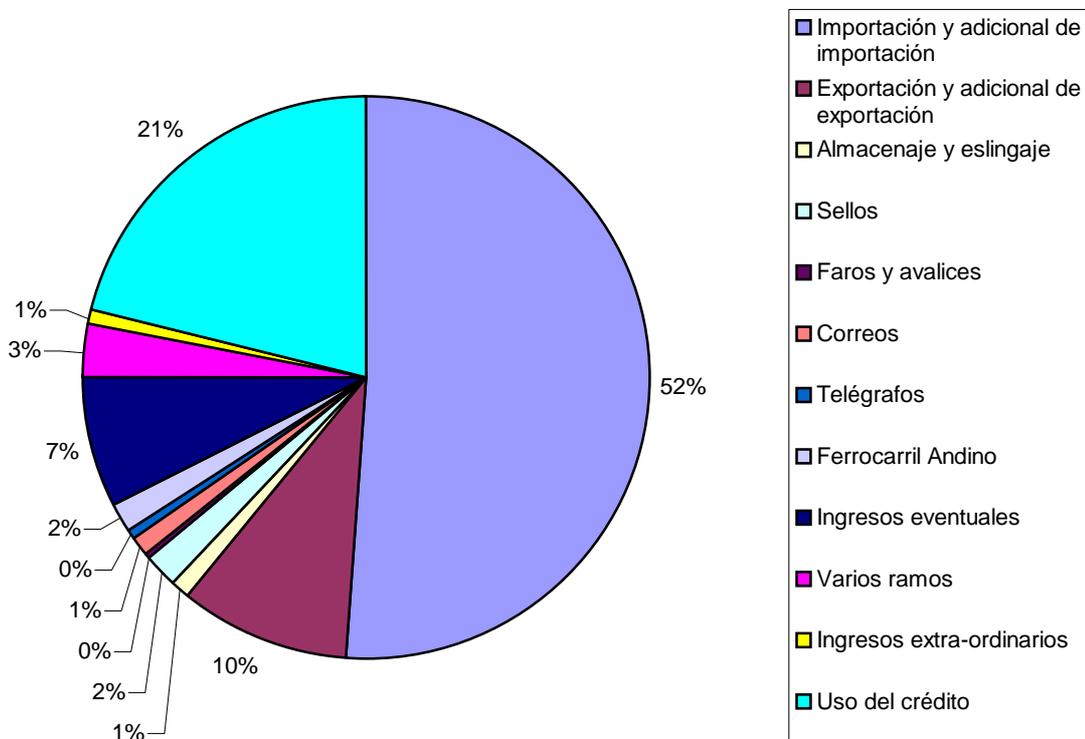
Ingresos del Tesoro nacional (1873)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alberto B. Martínez, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 440-445 y 515-522.

Gráfico N° 4.4

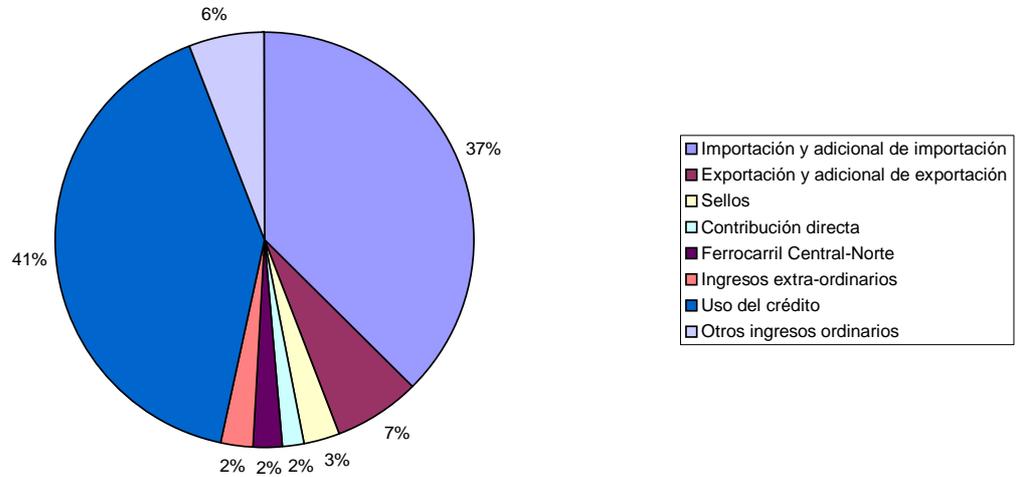
Ingresos del Tesoro nacional (1878)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alberto B. Martínez, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 440-445 y 515-522.

Gráfico N° 4.5

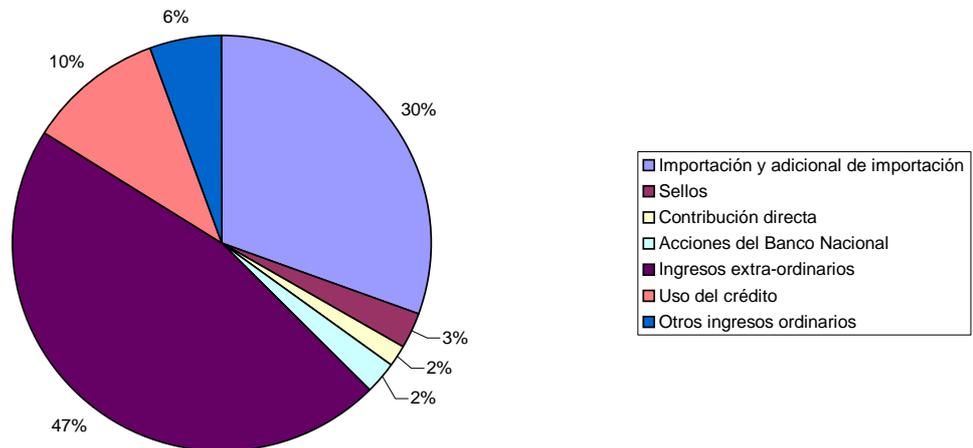
Ingresos del Tesoro nacional (1883)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alberto B. Martínez, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 440-445 y 515-522.

Gráfico N° 4.6

Ingresos del Tesoro nacional (1888)

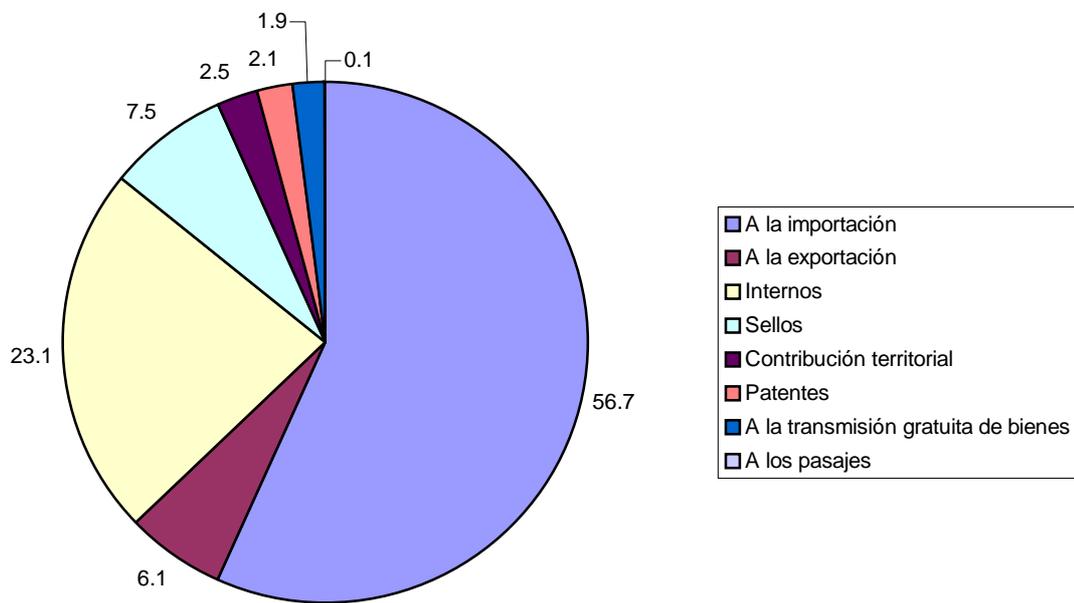


Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alberto B. Martínez, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 440-445 y 515-522.

Gráfico N° 5

(porcentaje de cada impuesto)

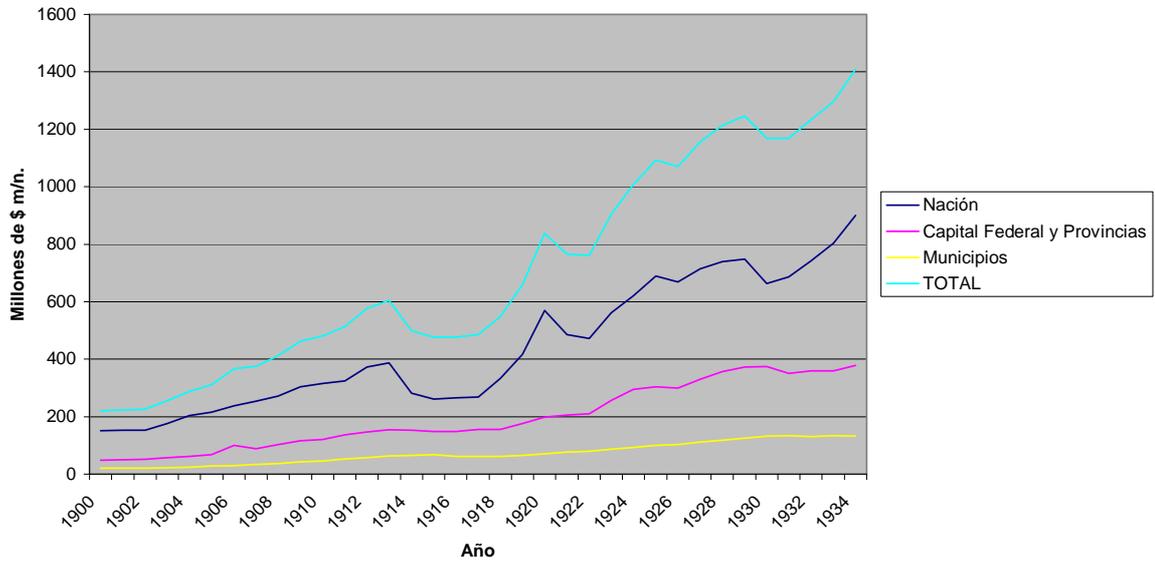
Recaudación nacional acumulada de fuentes impositivas (1910-1931)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de los datos de Enrique García Vázquez, "Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino", en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLIX, serie IV, N° 13 (Buenos Aires: enero - febrero - marzo de 1961), p. 33.

Gráfico N° 6.1

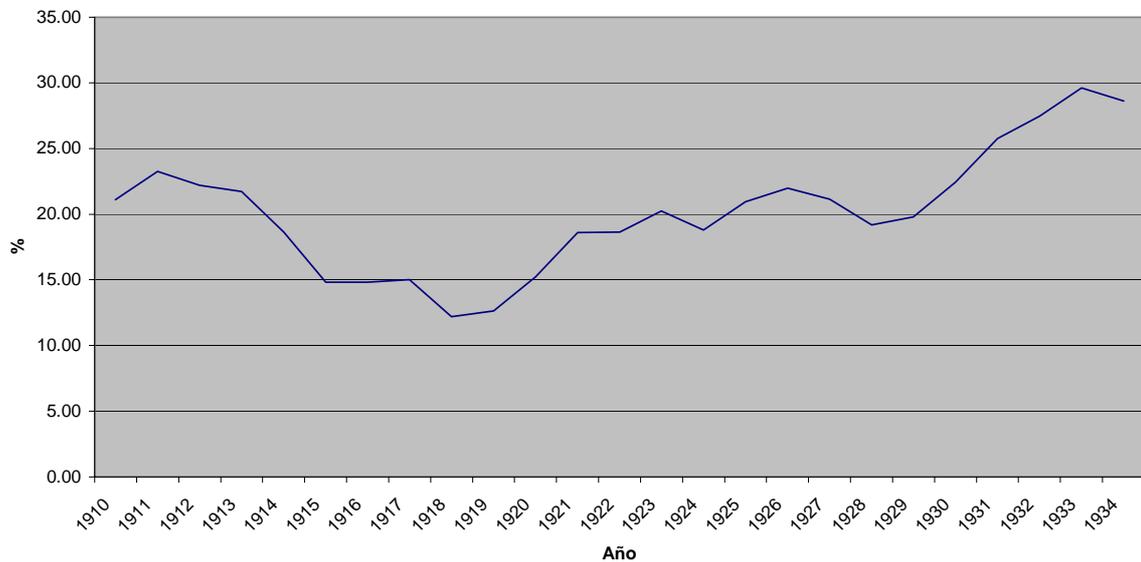
Recaudaciones fiscales de la Nación, provincias y municipalidades (1900-1934)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alejandro E. Bunge, *Una nueva Argentina* (Madrid: Hyspamérica, 1984) [1940], p. 434 y ss..

Gráfico N° 6.2

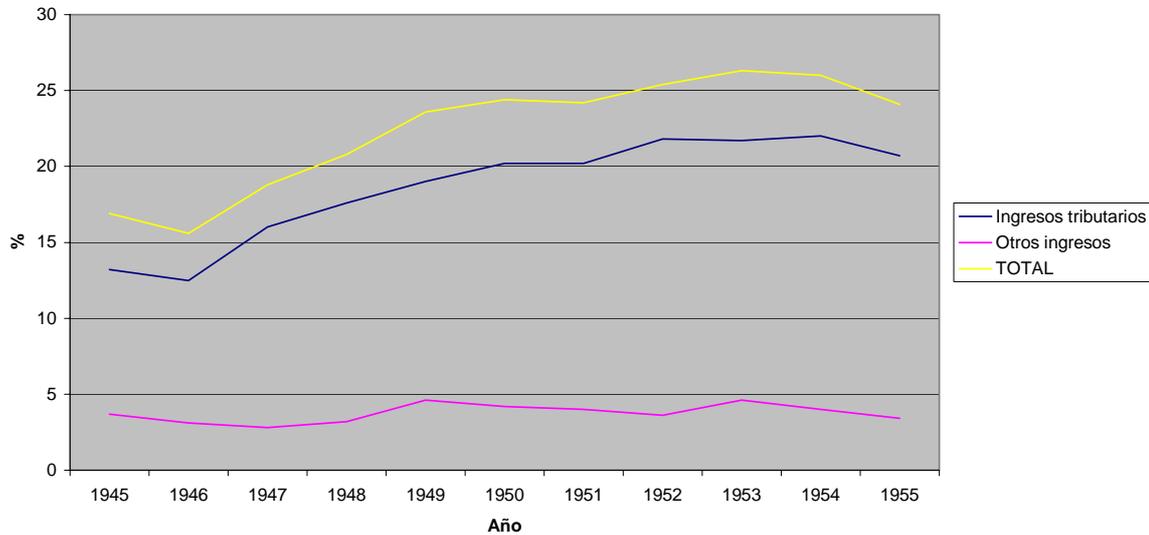
Relación de las cargas fiscales al valor de la producción (1910-1934)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Alejandro E. Bunge, *Una nueva Argentina* (Madrid: Hyspamérica, 1984) [1940], p. 434 y ss..

Gráfico N° 7

Relación entre los ingresos consolidados del sector público y el producto bruto nacional (1945-1955)

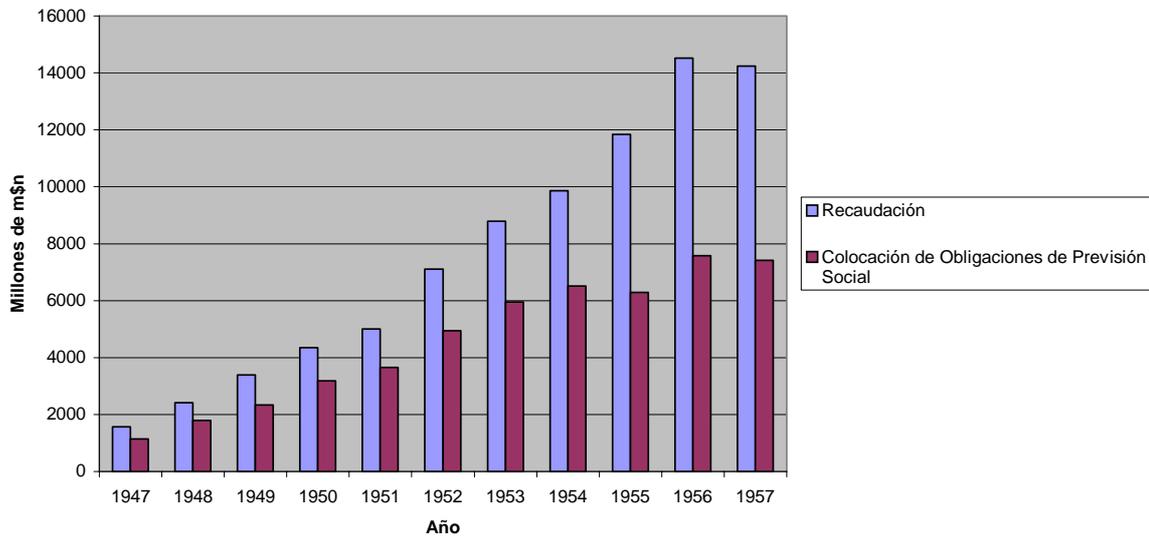


Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de los datos de CEPAL, *El desarrollo económico de la Argentina* (Buenos Aires: inédito, 1958), Anexo V, p. 8.

Nota: "Ingresos tributarios" incluye las contribuciones del seguro social y las ganancias en divisas.

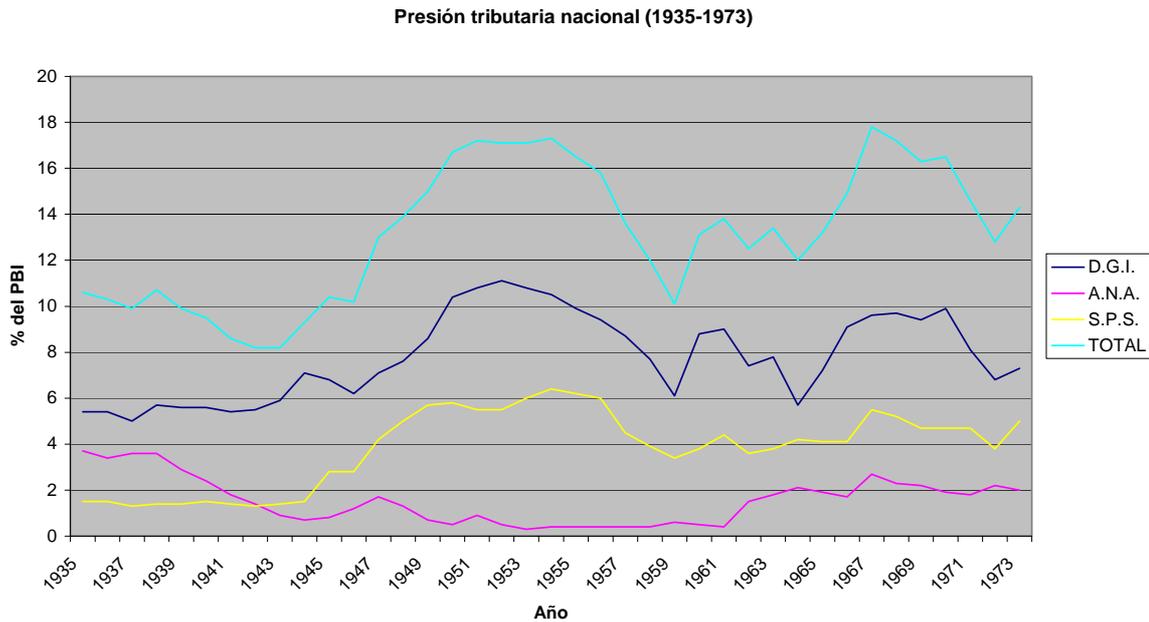
Gráfico N° 8

Recaudación de las Cajas de Jubilación nacionales abolida mediante la colocación de Obligaciones de Previsión Social (1947-1957)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de los datos de Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas (1947-1957)* (Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1961), p. 92.

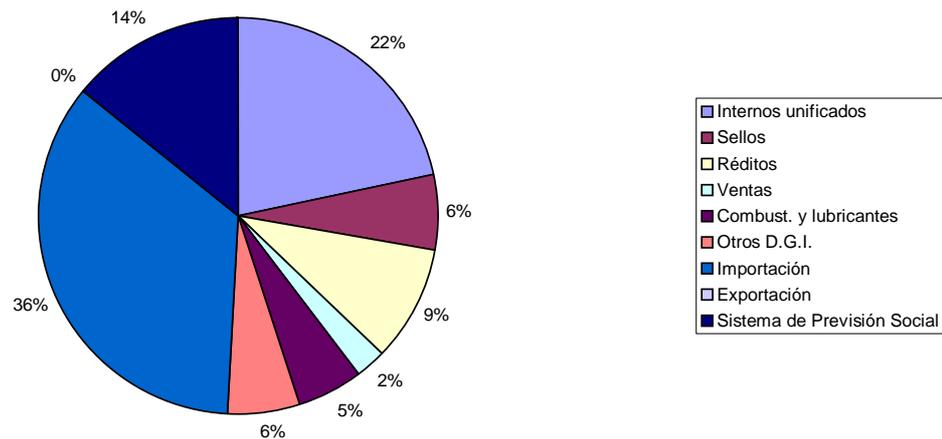
Gráfico N° 9



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Academia Nacional de Ciencias Económicas, Instituto de Economía Aplicada (Director: Vicente Vázquez-Prasedo), *Estadísticas Históricas Argentinas. Compendio 1873-1973* (Buenos Aires: 1988), pp. 369-382.

Gráfico N° 10.1

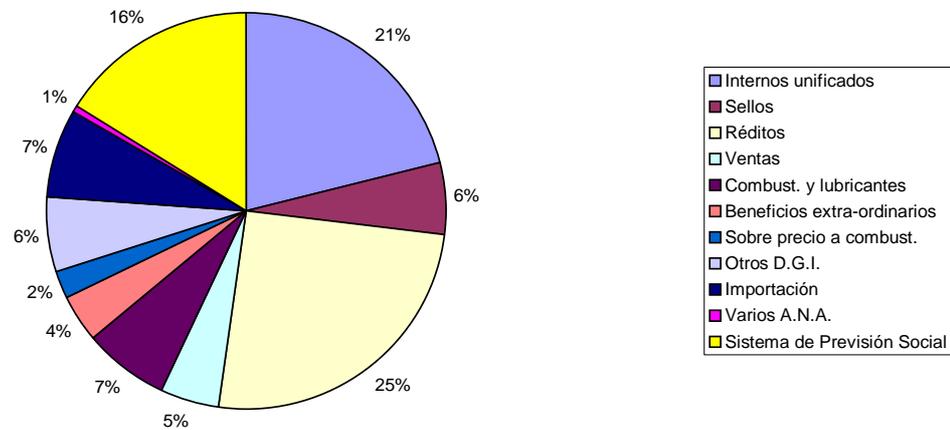
Recaudación de la Dirección General Impositiva, la Administración Nacional de Aduanas y el Sistema de Previsión Social (1935)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Academia Nacional de Ciencias Económicas, Instituto de Economía Aplicada (Director: Vicente Vázquez-Prasedo), *Estadísticas Históricas Argentinas. Compendio 1873-1973* (Buenos Aires: 1988), pp. 369-382.

Gráfico N° 10.2

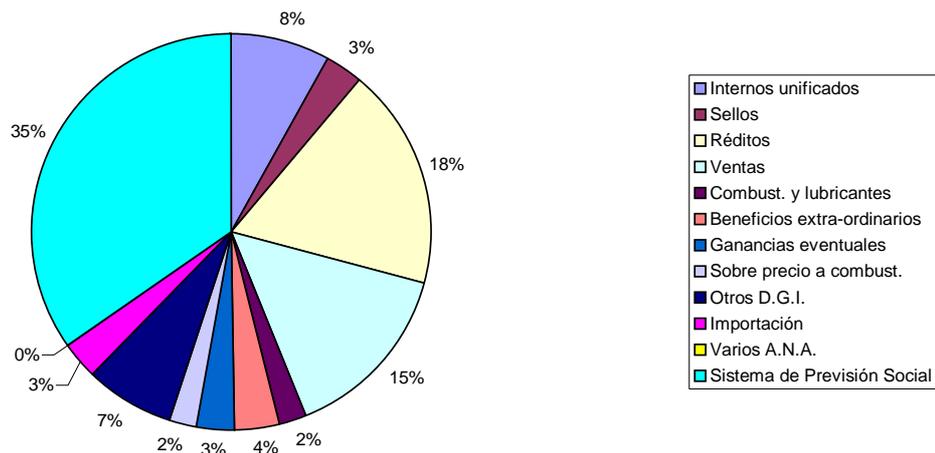
Recaudación de la Dirección General Impositiva, la Administración Nacional de Aduanas y el Sistema de Previsión Social (1944)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Academia Nacional de Ciencias Económicas, Instituto de Economía Aplicada (Director: Vicente Vázquez-Prebedo), *Estadísticas Históricas Argentinas. Compendio 1873-1973* (Buenos Aires: 1988), pp. 369-382.

Gráfico N° 10.3

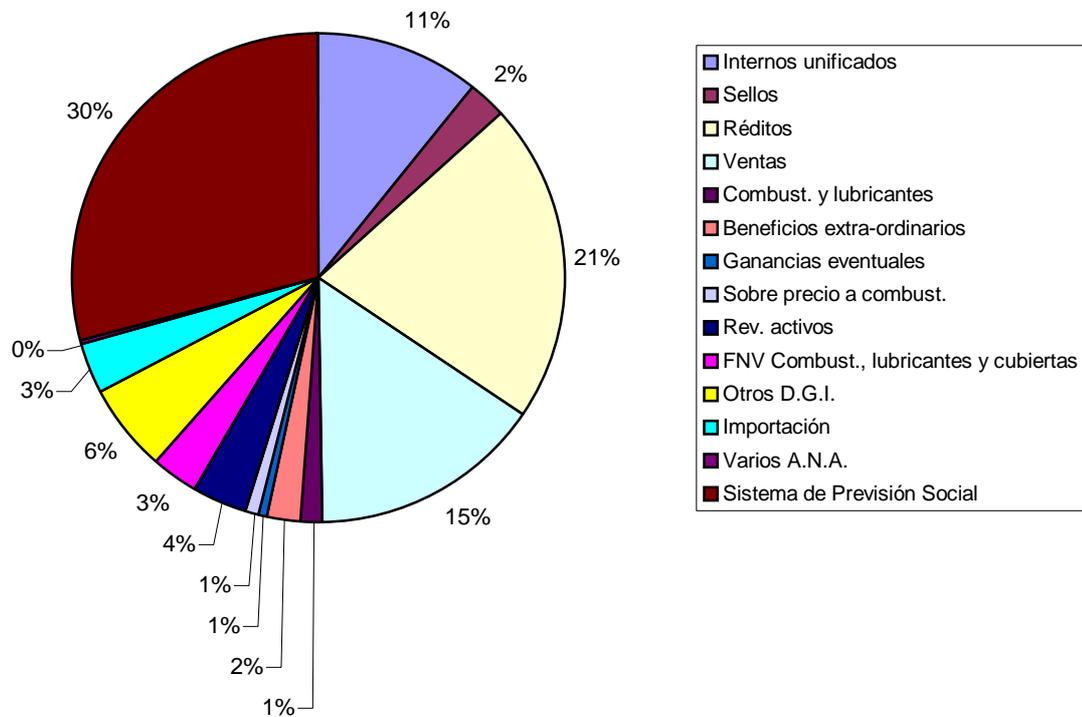
Recaudación de la Dirección General Impositiva, la Administración Nacional de Aduanas y el Sistema de Previsión Social (1950)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Academia Nacional de Ciencias Económicas, Instituto de Economía Aplicada (Director: Vicente Vázquez-Prebedo), *Estadísticas Históricas Argentinas. Compendio 1873-1973* (Buenos Aires: 1988), pp. 369-382.

Gráfico N° 10.4

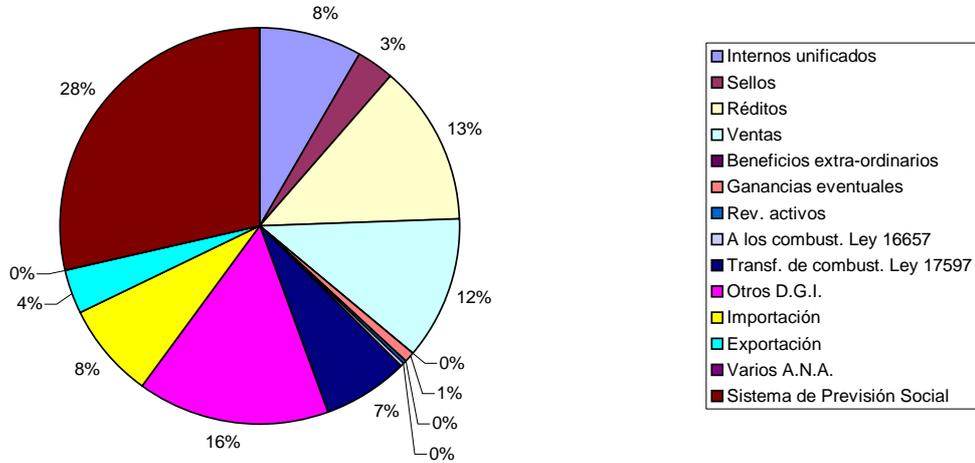
Recaudación de la Dirección General Impositiva, la Administración Nacional de Aduanas y el Sistema de Previsión Social (1960)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Academia Nacional de Ciencias Económicas, Instituto de Economía Aplicada (Director: Vicente Vázquez-Preedo), *Estadísticas Históricas Argentinas. Compendio 1873-1973* (Buenos Aires: 1988), pp. 369-382.

Gráfico N° 10.5

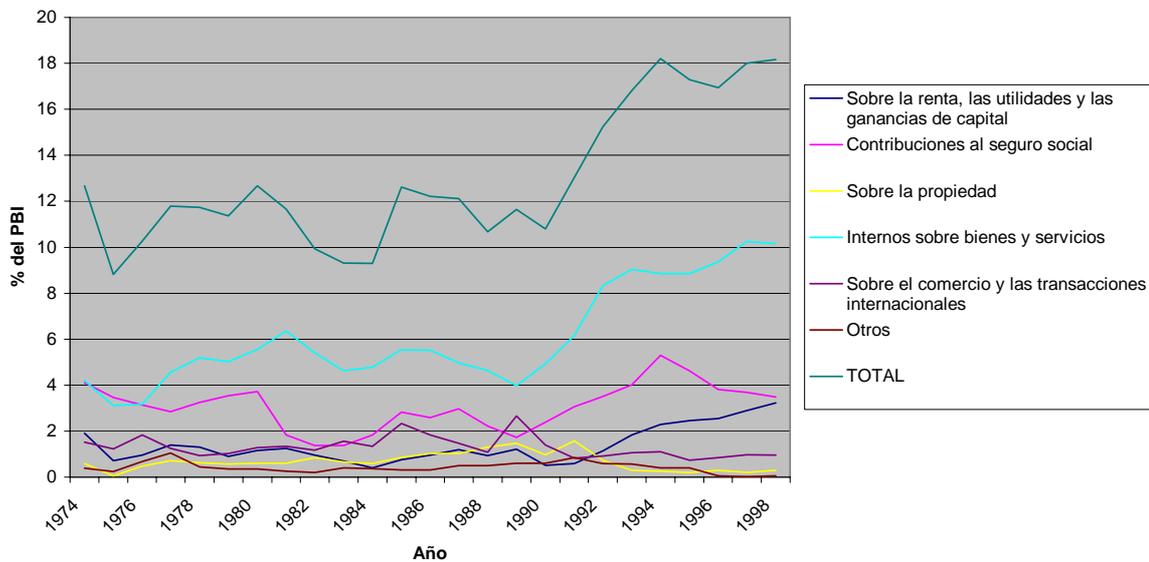
Recaudación de la Dirección General Impositiva, la Administración Nacional de Aduanas y el Sistema de Previsión Social (1970)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Academia Nacional de Ciencias Económicas, Instituto de Economía Aplicada (Director: Vicente Vázquez-Presedo), *Estadísticas Históricas Argentinas. Compendio 1873-1973* (Buenos Aires: 1988), pp. 369-382.

Gráfico N° 11

Recaudación nacional según la materia gravada: Relación con el PBI (1974-1998)



Fuente: Hemos construido este gráfico sobre la base de las series estadísticas de Administración Federal de Ingresos Públicos, *Estadísticas Tributarias. Año 1998* (Buenos Aires: Dirección de Estudios, junio de 1999).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abreu, Marcelo de Paiva, y Lago, Luiz Aranha Corrêa do, *Property rights and the fiscal and financial systems in Brazil: colonial heritage and the imperial period* (Río de Janeiro: Departamento de Economía PUC-Rio, agosto de 1997).
- Academia Nacional de Ciencias Económicas, Instituto de Economía Aplicada (Director: Vicente Vázquez-Presedo), *Estadísticas Históricas Argentinas. Compendio 1873-1973* (Buenos Aires: 1988).
- Adams, Charles, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization* (Lanham: Madison Books, 1994).
- _____, *Those Dirty Rotten Taxes. The Tax Revolts that Built America* (New York: The Free Press, 1998).
- Administración Federal de Ingresos Públicos, *Estadísticas Tributarias. Año 1998* (Buenos Aires: Dirección de Estudios, junio de 1999).
- Aguilar Caravia, Oscar W., “Derogación del principio «solve et repete»”, en *La Ley*, Tomo 1987-A (Buenos Aires: La Ley, 1987).
- Alberdi, Juan Bautista, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su constitución de 1853* (Buenos Aires: Editorial Raigal, 1954) [1854].
- _____, *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina* (Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1966) [1858].
- Antokoletz, Daniel, *Historia del Derecho Argentino (Derecho Castellano – Derecho Indígena – Derecho Indiano – Derecho Argentino)* (Buenos Aires: La Facultad, 1929).
- Benegas Lynch, Alberto (h.), *Fundamentos de análisis económico* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 11ª edición, 1994) [1972].
- _____, “Consideraciones en torno a principios de tributación”, en *La Ley*, Tomo 1984-C (Buenos Aires: La Ley, 1984).
- _____, “Los Papeles Antifederalistas”, en *Libertas*, N° 10 (Buenos Aires: ESEADE, mayo de 1989).
- _____, *Contra la corriente* (Buenos Aires: El Ateneo, 1990).
- _____, *Poder y razón razonable* (Buenos Aires: El Ateneo, 1992).
- _____, *El juicio crítico como progreso* (Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1996).
- _____, *Socialismo de Mercado. Ensayo sobre un paradigma posmoderno* (Rosario: Ameghino, 1997).
- _____, “El peligro de la sobrecarga de impuestos”, en *Ambito Financiero*, Buenos Aires: jueves 30 de marzo de 2000.

- _____, “Los impuestos progresivos son regresivos”, en *Ámbito Financiero*, Buenos Aires: 11 de mayo de 2000.
- _____, *Dolarización, banca central y curso forzoso* (Buenos Aires: Academia Nacional de Ciencias Económicas, 2000).
- Blumenstein, Ernst, “El orden jurídico de la economía de las finanzas”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo I.
- Bocco, Arnaldo; Golonbek, Claudio; Repetto, Gastón; Rojze, Adrián; y Scirica, Carlos, *Regresividad tributaria y distribución del ingreso. El impacto de las políticas impositivas en los sectores populares de la Argentina* (Buenos Aires: Unicef / Losada, 1997).
- Brennan, Geoffrey, y Buchanan, James M., *El poder fiscal* (Barcelona: Folio, 1997) [1980].
- Buchanan, James M., “The Constitution of Economic Policy”, en *American Economic Review*, 77 (3).
- _____, “Constitutional Imperatives for the 1990’s”, en A. Anderson y D. L. Bark (editores), *Thinking about America* (Hoover Institution Press, 1988).
- Bulit Goñi, Enrique, *Convenio Multilateral: Distribución de ingresos brutos* (Buenos Aires: Depalma, 1992).
- Bunge, Alejandro E., *Una nueva Argentina* (Madrid: Hyspamérica, 1984) [1940].
- Chodorov, Frank, *The income tax* (New York: The Devin-Adair Co., 1954).
- Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *Creación e integración de la Comisión Consultiva en Materia Tributaria, Despachos producidos por la Comisión, Estudios sometidos a su consideración por el Ministerio de Hacienda, Cuadros estadísticos sobre ingresos declarados por los contribuyentes, Cifras y consideraciones contenidas en el plan del doctor Prebisch vinculadas al cometido de la Comisión* (Buenos Aires: inédito, 1956).
- Coni, Emilio A., *Agricultura, comercio e industria coloniales (Siglos XVI-XVIII)* (Buenos Aires: El Ateneo, 1941).
- Cordato, Roy E., y Richman, Sheldon L., “Tasa tributaria vs. base tributaria: Una perspectiva de *Public Choice* sobre las consecuencias para el crecimiento del gobierno”, en *Libertas*, N° 32 (Buenos Aires: ESEADE, mayo de 2000).
- Cristiá, Pedro J.; Díaz Molano, Elías; Gorbán, Samuel; Lazarte, Juan; López Mayer, Adolfo; y Ottado, Vicente F., *Argentina en la post guerra* (Rosario: Editorial Rosario, 1946).
- Di Tella, Guido, *Perón-Perón. 1973-1976* (Buenos Aires: Hyspamérica, 1985) [1983].
- Eheberg y Boesler, *Principios de Hacienda* (Barcelona: Editorial Gustavo Gili, 1944) [original alemán: 7ª edición].

- Friedman, David, "Private Creation and Enforcement of Law: A Historical Case" (*The Journal of Legal Studies*, N° 8, marzo de 1979).
- García, Eduardo Augusto, *Yo fui testigo* (Buenos Aires: Ed. Luis Lasserre & Cía. , 1971).
- García Vázquez, Enrique, "Crítica a las últimas reformas impositivas", en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLVI, serie IV, N° 2 (Buenos Aires: abril - mayo - junio de 1958).
- _____, "Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino", en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLIX, serie IV, N° 13 (Buenos Aires: enero – febrero – marzo de 1961).
- _____, "Observaciones al régimen impositivo nacional", en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLIX, serie IV, N° 14 (Buenos Aires: abril - mayo - junio de 1961).
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1997).
- Gerloff, Wilhelm, "Fundamentos de la ciencia financiera", en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo I.
- _____, "Doctrina de la economía tributaria", en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo II.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Acerca del «solve et repete»", en *La Ley*, Tomo 82 (Buenos Aires: La Ley, 1956).
- _____, *Derecho Financiero*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 6ª edición, 1997).
- _____ y Navarrine, Susana Camila, *Impuesto a las ganancias* (Buenos Aires: Depalma, 2ª edición, 1980).
- Glogauer, Günter Joaquín, *Elementos de la Tributación* (Buenos Aires: Librería Del Jurista, 2ª edición, 1989).
- _____, *El Derecho tributario ante la reforma constitucional* (Buenos Aires: Librería Del Jurista, abril de 1995).
- Gondra, Luis Roque, *El descubrimiento del Nuevo Mundo y la conquista de América Española. Introducción a la historia de la República Argentina* (Buenos Aires: Imprenta de la Universidad, 1936).
- _____, *Historia Económica de la República Argentina* (Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1943).
- González Arrili, Bernardo (comp.), *La tiranía y la libertad* (Buenos Aires: Ediciones Libera, 1970).
- Goode, Richard, "Finanzas públicas de la Argentina", Anexo V del informe de CEPAL, *El desarrollo económico de la Argentina* (Buenos Aires: inédito, 1958).

- Gordon, David, "Justice and Redistributive Taxation: James Buchanan versus Ludwig von Mises", en *The Review of Austrian Economics*, Vol. 8, N° 1 (1994).
- Hayek, Friedrich A., *Los fundamentos de la libertad* (Barcelona: Ediciones Folio, 1997) [1959].
- Herschel, Federico J. (director), *Estudio sobre política fiscal en la Argentina (Versión preliminar)*, preparado por el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (Buenos Aires: Consejo Nacional de Desarrollo, 1963).
- Holcombe, Randall G., *Public Finance. Government Revenues and Expenditures in the United States Economy* (<http://garnet.acns.fsu.edu/~holcombe>, 1999).
- Jarach, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Cima, ¿1957?).
- _____, *Estudio sobre las finanzas argentinas (1947-1957)* (Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1961).
- _____, *Impuesto a las ganancias* (Buenos Aires: Editorial Cangallo, 1980).
- _____, *Estudios de derecho tributario* (Buenos Aires: Cima Profesional, 1998).
- Jèze, Gaston, *Las finanzas públicas de la República Argentina* (Buenos Aires: 1923).
- _____, "El impuesto en los estados modernos", en *El Trimestre Económico*, Vol. VI, N° 22 (México: Fondo de Cultura Económica, 1939).
- Latzina, Francisco, *Los presupuestos, los recursos y las leyes de impuestos de la Nación, la Municipalidad de la Capital y las 14 provincias. Año 1886* (Buenos Aires: Stiller & Laass, 1887).
- _____, *Estudio estadístico del Presupuesto Nacional* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1893).
- _____, *Sinopsis Estadística Argentina* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1914).
- Leoni, Bruno, "El proceso electoral y el proceso de mercado", en *Libertas*, Vol. 27 (Buenos Aires: ESEADE, octubre de 1997).
- Martín, José María, *Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario argentino* (Buenos Aires: La Ley, 1973).
- Martínez, Alberto B., *El presupuesto nacional* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1890).
- _____, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898).
- McLure, Charles E., Jr., "Competencia tributaria, Leviatán, asignación de contribuciones, tributación progresiva y la coparticipación en los impuestos a la renta en la Federación Rusa", en *Libertas*, N° 25 (Buenos Aires: ESEADE, octubre de 1996).

- Mises, Ludwig von, *La Acción Humana. Tratado de Economía* (Madrid: Unión Editorial, 5ª edición, 1995) [1949].
- Montesquieu, *Del espíritu de las leyes* (Barcelona: Altaya, 1993) [1748].
- Musgrave, Richard A., y Musgrave, Peggy B., *Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*, 5ª edición (México: McGraw-Hill, 1997).
- Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974).
- Penden, J. R., “Stateless Societies: Ancient Ireland” (*The Libertarian Forum*, abril de 1971).
- Perdomo, Hugo Enrique, “La acción declarativa y el «solve et repete»”, en *La Ley*, Tomo 1989-D (Buenos Aires: La Ley, 1989).
- Piancastelli, Marcelo, y Perobelli, Fernando, *ICMS: evolução recente e guerra fiscal* (Brasilia: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada, febrero de 1996).
- Piffano, Horacio, “Federalismo fiscal y descentralización tributaria”, en Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas, *21as. Jornadas de Finanzas Públicas* (Córdoba: Comité Ejecutivo de las Jornadas de Finanzas Públicas, septiembre de 1988).
- Pontes Lima, Edilberto Carlos, *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível* (Brasilia: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada, agosto de 1999).
- Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, *Sistemas Tributarios de América Latina. Argentina* (Washington, D.C.: Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, 1966).
- Reig, Enrique Jorge, *Study on the Argentine tax system* (Buenos Aires: Consejo Nacional de Desarrollo, 1963).
- _____, “Sistema tributario y política fiscal”, en *La Información*, año XLVI, Tomo XXXII, N° 550 (Buenos Aires: Editorial Cangallo, octubre de 1975).
- Rothbard, Murray N., *Man, Economy, and State. A Treatise on Economic Principles* (Princeton, New Jersey: D. Van Nostrand Company, 1962).
- _____, *Power and Market. Government and the Economy* (Kansas City: Sheed Andrews and McMeel, 1977) [1970].
- _____, “The Consumption Tax: A Critique”, en *The Review of Austrian Economics*, Vol. 7, N° 2 (1994).
- Schmölders, Günter, “Sistema y sistemática impositivos”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo II.
- Secretaria da Receita Federal, *Sistema tributário: características gerais, tendências internacionais e administração* (Brasilia: Escola de Administração Fazendária, 1994).

- Seligman, Edwin R. A., *Essays in Taxation* (New York: The Macmillan Company, 7ª edición, 1911).
- _____, *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica* (Madrid: Librería General de Victoriano Suárez, 1913) [original: 2ª edición americana].
- _____, *The income tax. A study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad* (New York: The Macmillan Company, 2ª edición, 1914).
- Shah, Anwar, *The new fiscal federalism in Brazil* (Washington, D.C.: The World Bank, 1991).
- Shoup, Carl S., *The tax system of Brazil* (Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, junio de 1965).
- Spisso, Rodolfo R., “La convención americana sobre derechos humanos y su incidencia en materia tributaria”, en *La Ley*, Tomo 1988-C (Buenos Aires: La Ley, 1988).
- Surrey, Stanley S., y Oldman, Oliver, *Informe. Examen Preliminar del Sistema Impositivo de la República Argentina* (inédito, junio de 1960).
- Terry, José A., *Finanzas* [Buenos Aires: Jesús Menéndez, 4ª edición, 1927].
- _____, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, en José A. Terry, *Finanzas* (Buenos Aires: Jesús Menéndez, 4ª edición, 1927), Apéndice Primero.
- Tezanos Pinto, Mario A. de, *La Presión Tributaria y el Sistema Fiscal Argentino* (Buenos Aires: 1955).
- Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de derecho tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1992).
- Vedia, Agustín de, *El Banco Nacional: historia financiera de la República Argentina. Tomo Primero: 1811-1851* (Buenos Aires: Félix Lajouane, 1890).
- Vedia y Mitre, Mariano de, *El régimen tributario de la Argentina. Estudio constitucional, económico y financiero del sistema impositivo de la Nación, las provincias y las municipalidades* (Buenos Aires: Imprenta de la Universidad, 1925).
- Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Depalma, 7ª edición, 1998).
- Webber, Carolyn, y Wildavsky, Aaron, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World* (New York: Simon and Schuster, 1986).
- Zorraquín Becú, Ricardo, *Historia del Derecho Argentino* (Buenos Aires: Editorial Perrot, 1992).

(*) Trabajo contratado por CIEDLA de la Fundación Adenauer y publicado con autorización de esas instituciones.

- (1) Wilhelm Gerloff, “Doctrina de la economía tributaria”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo II, p. 200.
- (2) Véase D. Friedman, “Private Creation and Enforcement of Law: A Historical Case” (*The Journal of Legal Studies*, N° 8, marzo de 1979) y J. R. Penden, “Stateless Societies: Ancient Ireland” (*The Libertarian Forum*, abril de 1971). Para la historia de los impuestos *vid.* Ch. Adams *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization* (Lanham: Madison Books, 1994) y Carolyn Webber y Aaron Wildavsky, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World* (New York: Simon and Schuster, 1986).
- (3) Dino Jarach, *Curso superior de Derecho Tributario* (Buenos Aires: Cima, ¿1957?), pp. 14-15.
- (4) La incidencia de la política tributaria y de las rebeliones fiscales en la historia de los Estados Unidos de América puede verse en Charles Adams, *Those Dirty Rotten Taxes. The Tax Revolts that Built America* (New York: The Free Press, 1998).
- (5) Eheberg y Boesler, *Principios de Hacienda* (Barcelona: Editorial Gustavo Gili, 1944) [original alemán: 7ª edición], p. 164.
- (6) V. Wilhelm Gerloff, “Doctrina de la economía tributaria”, *op. cit.*, Tomo II, pp. 200-201.
- (7) Wilhelm Gerloff, “Doctrina de la economía tributaria”, *op. cit.*, Tomo II, p. 200.
- (8) Edwin R. A. Seligman, *Essays in Taxation* (New York: The Macmillan Company, 7ª edición, 1911), p. 1.
- (9) Una descripción de los diversos sistemas fiscales históricos puede verse en Wilhelm Gerloff, “Fundamentos de la ciencia financiera”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo I, pp. 64-73.
- (10) Günter Schmolders, “Sistema y sistemática impositivos”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo II, p. 301.
- (11) Gaston Jèze, “El impuesto en los estados modernos”, en *El Trimestre Económico*, Vol. VI, N° 22 (México: Fondo de Cultura Económica, 1939), p. 299.
- (12) Günter Schmolders, “Sistema y sistemática impositivos”, *op. cit.*, Tomo II, p. 302.
- (13) Günter Schmolders, “Sistema y sistemática impositivos”, *op. cit.*, Tomo II, pp. 302-303.
- (14) Sobre la historia de la imposición a la renta y de la progresividad tributaria pueden consultarse las clásicas obras de Edwin R. A. Seligman: *The income tax. A study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad* (New York: The Macmillan Company, 2ª edición, 1914), y *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica* (Madrid: Librería General de Victoriano Suárez, 1913) [original: 2ª edición americana]. Sobre la imposición a la renta y la

progresividad v. asimismo Frank Chodorov, *The income tax* (New York: The Devin-Adair Co., 1954) y Alberto Benegas Lynch (h.), “Los impuestos progresivos son regresivos”, en *Ámbito Financiero*, Buenos Aires: 11 de mayo de 2000.

(15) Günter Schmolders, “Sistema y sistemática impositivos”, *op. cit.*, Tomo II, p. 303.

(16) Daniel Antokoletz, *Historia del Derecho Argentino (Derecho Castellano – Derecho Indígena – Derecho Indiano – Derecho Argentino)* (Buenos Aires: La Facultad, 1929), Tomo II, p. 118.

(17) Daniel Antokoletz, *op. cit.*, Tomo II, p. 40.

(18) Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su constitución de 1853* (Buenos Aires: Editorial Raigal, 1954) [1854], p. 206.

(19) V. Daniel Antokoletz, *op. cit.*, Tomo II, pp. 97-101.

(20) Juan Bautista Alberdi, *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina* (Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1966) [1858], p. 96.

(21) Luis Roque Gondra, *El descubrimiento del Nuevo Mundo y la conquista de América Española. Introducción a la historia de la República Argentina* (Buenos Aires: Imprenta de la Universidad, 1936), p. 376. Sobre este tema v. asimismo Luis Roque Gondra, *Historia Económica de la República Argentina* (Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1943), p. 149 y ss.. En su *Agricultura, comercio e industria coloniales (Siglos XVI-XVIII)* (Buenos Aires: El Ateneo, 1941), Emilio A. Coni señala: “Como de Sevilla no llegaba, ni por broma, mercadería alguna a Buenos Aires, por la sencilla razón de que pasaban cinco y más años sin que arribara nave alguna española, de cumplirse la cédula a la letra se hubiera decretado la despoblación del puerto. En los años que van desde la fundación hasta 1599, gobiernan a la ciudad el Cabildo y los Oficiales Reales por la ausencia del gobernador, y felizmente para la población, aquéllos no cumplieron sino aparentemente con la cédula de 1594” (*op. cit.*, p. 92). Luego comenta Coni la nefasta política de Hernandarias, y afirma: “A poco de asumir Hernandarias el gobierno, los pobladores se dieron cuenta de que éste no era de la misma pasta que los anteriores gobernadores, y empezó la guerra, entre el primero, dispuesto a hacer cumplir inexorablemente las órdenes del Rey, y el pueblo, dispuesto a violarlas en defensa de su propia existencia” (*op. cit.*, p. 94).

(22) José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, en José A. Terry, *Finanzas* (Buenos Aires: Jesús Menéndez, 4ª edición, 1927), Apéndice Primero, pp. 452-453.

(23) José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, p. 452.

(24) Juan Bautista Alberdi, *Bases...*, *op. cit.*, p. 77.

(25) Ricardo Zorraquín Becú, *Historia del Derecho Argentino* (Buenos Aires: Editorial Perrot, 1992), Tomo I, p. 151.

- (26) Para redactar esta sección nos hemos servido fundamentalmente, en cuanto a la evolución normativa, de la concisa obra de Ricardo Zorraquín Becú, *Historia del Derecho Argentino*, cit., Tomo I, como asimismo de la descripción del régimen rentístico colonial en Daniel Antokoletz, *op. cit.*, Tomo II, pp. 118-123. También hemos tomado datos del trabajo de Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLIX, serie IV, N° 13 (Buenos Aires: enero – febrero – marzo de 1961), pp. 21-40.
- (27) Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, p. 221.
- (28) En el Gráfico N° 1 del Anexo Estadístico puede observarse la multiplicación de la recaudación aduanera entre los años 1808 y 1810, consecuencia del decreto de noviembre de 1809.
- (29) La Primera Junta reglamentó inmediatamente, a instancias de Moreno, el despacho aduanero y la percepción de los gravámenes. En esa época se cobraba, además del impuesto a la importación, un derecho sobre la exportación de cuero, sebo y algunos otros productos típicos del país.
- (30) V. Ricardo Zorraquín Becú, *op. cit.*, Tomo II, p. 334.
- (31) “La crisis fue fuerte, y el Gobierno creyó que podía modificarla decretando el primer curso forzoso en este país, igualando la plata sencilla y la fuerte, y obligando al público a recibir una u otra moneda por valor igual” (José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, p. 456). Una reseña histórica de la manipulación gubernamental del dinero en la Argentina puede verse en Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos de análisis económico* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 11ª edición, 1994) [1972], p. 307 y ss..
- (32) “Durante la administración Pueyrredón, y ante las necesidades siempre crecientes del erario público por los gastos de guerra, se crearon toda clase de impuestos, directos e indirectos, sobre los vinos y caldos de Mendoza, sobre los ponchos de Córdoba, sobre las maderas, el pan, la carne, derechos de tránsito, de entrada a esta ciudad, etcétera, etc.” (José A. Terry, *Finanzas* [Buenos Aires: Jesús Menéndez, 4ª edición, 1927], p. 190).
- (33) V. Francisco Latzina, *Sinopsis Estadística Argentina* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1914), pp. 69-70.
- (34) Después de los tres primeros años se suspendió el servicio de esta deuda, lo que representó la primera quiebra *externa* del Estado argentino. La suspensión del servicio de la deuda duró hasta 1844.
- (35) Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, p. 224.
- (36) Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, pp. 224-225.
- (37) Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, p. 225.
- (38) Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, p. 225.
- (39) V. José A. Terry, *Finanzas*, *op. cit.*, p. 30.

- (40) José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, pp. 464-465. Alberdi, sirviéndose de los datos de Woodbine Parish, atribuye a la aduana de Buenos Aires un producto, en 1825, de 2.200.000 pesos; en 1824, de 2.000.000 de pesos; en 1823, de 1.600.000 pesos; y en 1822, de 1.900.000 pesos fuertes (Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico...*, *op. cit.*, pp. 168-169).
- (41) Ricardo Zorraquín Becú, *op. cit.*, Tomo II, p. 335.
- (42) Véase, por ejemplo, Bernardo González Arrili (comp.), *La tiranía y la libertad* (Buenos Aires: Ediciones Libera, 1970).
- (43) Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, *cit.*, p. 26.
- (44) Francisco Latzina, *Sinopsis...*, *op. cit.*, pp. 70-71. Sobre esta cuestión v. asimismo Agustín de Vedia, *El Banco Nacional: historia financiera de la República Argentina. Tomo Primero: 1811-1851* (Buenos Aires: Félix Lajouane, 1890).
- (45) V. Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, *cit.*, p. 29.
- (46) Ricardo Zorraquín Becú, *op. cit.*, Tomo II, p. 322.
- (47) Juan Bautista Alberdi, *Bases...*, *op. cit.*, p. 153.
- (48) Juan Bautista Alberdi, *Bases...*, *op. cit.*, pp. 143-144.
- (49) Mariano de Vedia y Mitre, *El régimen tributario de la Argentina. Estudio constitucional, económico y financiero del sistema impositivo de la Nación, las provincias y las municipalidades* (Buenos Aires: Imprenta de la Universidad, 1925), pp. 102-103.
- (50) Los artículos 20 y siguientes del capítulo tercero, transcritos por Mariano de Vedia y Mitre (*op. cit.*, pp. 93-94), establecían:

“Siendo uno de los deberes de la provincia proteger y asegurar del modo que previenen las leyes, la vida, la reputación, la libertad, seguridad y propiedad de cada uno de sus individuos, no se sacarán contribuciones ni auxilios sino por el orden que establece este reglamento. Se tomará una cuenta exacta de todas las especies de animales mostrencos de la provincia para el servicio común y se distribuirán en todos los puntos necesarios para el buen régimen de ella, a disposición del poder ejecutivo.

“Se señalará una comisión compuesta de seis individuos de probidad, asociada con el Juez del partido que empadronen todos los propietarios que componen la provincia, para que en los casos de invasión de indios u otras urgencias graves, se le señale con arreglo a justicia distributiva, con lo que cada uno debe contribuir. Si antes de haberse efectuado la contribución, sucediere alguna invasión de indios, o

alguna cosa de gravedad en la provincia, la honorable Sala de representantes con la anuencia del Ejecutivo acordará lo conveniente. Y los auxilios que se deban sacar será guardando la proporción de que, cada veinticinco animales vacunos, sólo se saque uno; y de cada seis caballos, uno; y siendo enemigo de la causa, el duplo. El enemigo que, no teniendo ninguna de estas especies, pero que tenga otros intereses, se les graduarán, y se sacará a proporción de ellos, y siendo enemigo de la causa el duplo”.

(51) “En todo el territorio de la Confederación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso” (artículo 9º, Constitución de la Confederación Argentina sancionada el 1º de mayo de 1853).

(52) “En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores” (artículo 10º, Constitución de la Confederación Argentina sancionada el 1º de mayo de 1853).

(53) “Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio” (artículo 11, Constitución de la Confederación Argentina sancionada el 1º de mayo de 1853).

(54) “Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito” (artículo 12, Constitución de la Confederación Argentina sancionada el 1º de mayo de 1853).

(55) V. el informe de la Comisión de Negocios Constitucionales en *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880 (Buenos Aires: La Ley, 1954), p. 10.

(56) *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 10.

(57) V. los debates del Soberano Congreso General Constituyente, en *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 24.

(58) *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 28.

(59) *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 26.

(60) *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 29.

(61) *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 11. Omitiremos evaluar la capacidad de predicción de los constituyentes en lo relativo a esta cuestión.

(62) V. Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1890), p. 345.

- (63) Francisco Latzina, *Sinopsis...*, *op. cit.*, p. 71.
- (64) “A pesar de una ley de curso forzoso, el papel moneda del Estatuto [de Hacienda y Crédito de la Confederación] concluyó por ser excluido totalmente de la circulación, viéndose obligado el Gobierno a retirarlo” (José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, p. 489).
- (65) Ley del 9 de Diciembre de 1853 (Estatuto de Hacienda y Crédito), en *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, *cit.*, p. 96 y ss..
- (66) Ley (número 11) del 30 de Noviembre de 1854, en *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, *cit.*, p. 110. Probablemente no corresponda considerar a esta norma como un lejano antecedente de la coparticipación federal de impuestos, en virtud de que asignaba a los mandatarios provinciales la reglamentación y efectiva recaudación de la gabela en el respectivo territorio de cada provincia (art. 2°).
- (67) José A. Terry, *Finanzas*, *op. cit.*, p. 421.
- (68) “El comercio siguió desembarcando sus mercaderías en el puerto de Buenos Aires o transbordándolas en buques de cabotaje para ser llevadas a los puertos de la Confederación, prefiriendo pagar dobles derechos a correr los riesgos de una navegación desconocida y morosa, para no contar, en definitiva, con carga de retorno [...]” (José A. Terry, “Contribución a la Historia Financiera de la República Argentina”, *op. cit.*, p. 489).
- (69) Francisco Latzina, *Estudio estadístico del Presupuesto Nacional* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1893), p. 3.
- (70) Francisco Latzina, *Los presupuestos, los recursos y las leyes de impuestos de la Nación, la Municipalidad de la Capital y las 14 provincias. Año 1886* (Buenos Aires: Stiller & Laass, 1887), p. III.
- (71) Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional*, *op. cit.*, p. 321.
- (72) El incremento del comercio exterior era sostenido, salvo en los años correspondientes a las fases de depresión de los movimientos cíclicos. La formación de burbujas especulativas y ciclos de prosperidad y depresión fue corriente en esta época, como consecuencia de la constante expansión artificial del dinero y del crédito.
- (73) V. Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional*, *op. cit.*, pp. 343-344 y 357-363; del mismo autor, *Les Finances de la République Argentine. Budget, dépenses, revenus et dette publique* (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1898), pp. 446-522, así como los Gráficos que bajo los números 2, 3, y 4.1 a 4.6 obran en el Anexo Estadístico del presente escrito.
- (74) Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional*, *op. cit.*, p. 346.
- (75) Ricardo Zorraquín Becú, *op. cit.*, Tomo II, p. 323.

(76) Se pronunciaron contra la reforma la diputación de Buenos Aires, tres de la cordobesa, los dos de la entrerriana, uno de la salteña y uno de la tucumana. V. *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1852-1880, cit., p. 60.

(77) Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional*, op. cit., p. 354.

(78) Alberto B. Martínez, *El presupuesto nacional*, op. cit., p. 354.

(79) V. Francisco Latzina, *Los presupuestos...*, op. cit..

(80) *Anales de Legislación Argentina*, Complemento 1889-1919 (Buenos Aires: La Ley, 1954), pp. 217-218.

(81) José A. Terry, *Finanzas*, op. cit., p. 293-294. Terry había defendido decididamente la conveniencia y constitucionalidad de los impuestos internos en el célebre debate parlamentario de 1894, en su condición de ministro de Hacienda, y seguía haciéndolo.

(82) V. Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, cit., pp. 31-32.

(83) Mariano de Vedia y Mitre, op. cit., pp. 182-183.

(84) Congreso de la Nación Argentina, *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores*, Período de 1891, 18ª Sesión de Prórroga del 10 de Noviembre de 1891 (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1892), p. 827.

(85) *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores*, Período de 1891, 18ª Sesión de Prórroga del 10 de Noviembre de 1891, cit., p. 829. Las bastardillas fueron agregadas.

(86) *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores*, Período de 1891, 18ª Sesión de Prórroga del 10 de Noviembre de 1891, cit., p. 829. La teoría de la traslación de impuestos no tenía el crédito prácticamente unánime que se le conferiría durante buena parte del siglo XX. En el marco del mismo debate (cit., p. 832), el senador Doncel manifestaba:

“Ahora el señor Senador [Gil] dice que, en todo caso, los impuestos internos que pueda crear el Congreso de la Nación deben ser impuestos directos, y que los impuestos que se crean por el proyecto en discusión no son impuestos directos, como lo sería, por ejemplo, el impuesto sobre la tierra.

“Pero yo digo, ¿qué diferencia esencial hay entre el impuesto sobre la tierra y el impuesto, por ejemplo, sobre la producción de azúcar?

“El señor Senador dice: el impuesto sobre el azúcar pagado por el industrial que lo produce, es un impuesto indirecto porque concurriendo a encarecer el azúcar, lo paga el consumidor.

“Yo le contesto al señor Senador que estas distinciones son enteramente teológicas; porque el impuesto sobre la tierra, bajo ese mismo orden de razonamiento, es un

impuesto indirecto, porque concurriendo a encarecer los productos de la tierra, lo paga también el consumidor; son, repito, distinciones enteramente teológicas”.

- (87) Mariano de Vedia y Mitre, *op. cit.*, pp. 332-333.
- (88) V. Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, *cit.*, pp. 30-33.
- (89) Mariano de Vedia y Mitre, *op. cit.*, p. 178.
- (90) Mariano de Vedia y Mitre, *op. cit.*, p. 335.
- (91) V. el Gráfico N° 5 en el Anexo Estadístico.
- (92) V. Enrique García Vázquez, “Notas sobre la evolución del régimen impositivo argentino”, *cit.*, pp. 33-36.
- (93) Congreso de la Nación Argentina, *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64 (Buenos Aires: Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, 1906), pp. 1026-1027.
- (94) *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64, *cit.*, pp. 1030-1031.
- (95) *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64, *cit.*, pp. 1034-1035.
- (96) *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64, *cit.*, p. 1037.
- (97) *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, Período de 1905, Reunión N° 64, *cit.*, p. 1038.
- (98) Alejandro E. Bunge, *Una nueva Argentina* (Madrid: Hyspamérica, 1984) [1940], p. 332.
- (99) Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, p. 334.
- (100) Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *Impuesto a las ganancias* (Buenos Aires: Depalma, 2ª edición, 1980), pp. 30-31.
- (101) Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *op. cit.*, pp. 31-32.
- (102) Gaston Jèze, *Las finanzas públicas de la República Argentina* (Buenos Aires: 1923), p. 46.
- (103) Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 31.
- (104) Decía Jèze: “[...] basta lanzar una mirada sobre algunos puntos vitales de la situación económica: el desenvolvimiento del comercio exterior de la Argentina, los depósitos en los Bancos, los depósitos en las Cajas de Ahorro, el stock de oro; estos no son todos los elementos a examinar, pero son suficientes para darse cuenta de que toda esta prosperidad no es ficticia” (*op. cit.*, p. 21).
- (105) Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 81.
- (106) Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 85.
- (107) V. las recaudaciones fiscales de la Nación, provincias y municipalidades (1900-1934) en el Gráfico N° 6.1 del Anexo Estadístico. En el Gráfico N° 6.2 puede verse la relación entre las cargas fiscales y el valor de la producción (1910-1934).

- (108) Gaston Jèze, *op. cit.*, p. 100.
- (109) En 1928, los impuestos aduaneros representaron el 68% y los impuestos internos el 18% del total de las rentas generales (v. Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *Creación e integración de la Comisión Consultiva en Materia Tributaria, Despachos producidos por la Comisión, Estudios sometidos a su consideración por el Ministerio de Hacienda, Cuadros estadísticos sobre ingresos declarados por los contribuyentes, Cifras y consideraciones contenidas en el plan del doctor Prebisch vinculadas al cometido de la Comisión* [Buenos Aires: inédito, 1956], p. 99).
- (110) V. Dino Jarach, *Impuesto a las ganancias* (Buenos Aires: Editorial Cangallo, 1980), pp. 37-41, y Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *op. cit.*, pp. 32-47.
- (111) V. Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, pp. 286-296.
- (112) Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, p. 426.
- (113) Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, p. 432.
- (114) Alejandro E. Bunge, *op. cit.*, p. 430.
- (115) De un presupuesto de \$796.6 millones para 1933, se había pasado en 10 años a un presupuesto de \$1.262.5 millones (v. Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *cit.*, p. 105).
- (116) V. Pedro J. Cristiá, Elías Díaz Molano, Samuel Gorbán, Juan Lazarte, Adolfo López Mayer y Vicente F. Ottado, *Argentina en la post guerra* (Rosario: Editorial Rosario, 1946), pp. 457-470.
- (117) Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *cit.*, p. 106.
- (118) Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *cit.*, p. 106.
- (119) Comisión Consultiva en Materia Tributaria, *cit.*, p. 107.
- (120) Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas (1947-1957)* (Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1961), pp. 19-20.
- (121) V. Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, *cit.*, Capítulo I.
- (122) Richard Goode, "Finanzas públicas de la Argentina", Anexo V del informe de CEPAL, *El desarrollo económico de la Argentina* (Buenos Aires: inédito, 1958), p. 8.
- (123) Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, *cit.*, p. 92. V. en el Gráfico N° 8 del Anexo Estadístico la recaudación de las Cajas de Jubilación nacionales abolida mediante la colocación de Obligaciones de Previsión Social (1947-1957).
- (124) Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, *cit.*, p. 94.
- (125) Enrique García Vázquez, "Crítica a las últimas reformas impositivas", en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLVI, serie IV, N° 2 (Buenos Aires: abril - mayo - junio de 1958), p. 182. Calculaba Latzina que en 1912 los impuestos directos producían el 2% de las rentas nacionales, los impuestos indirectos el 80%, la remuneración de servicios administrativos el 7.8%, los rendimientos de la propiedad nacional el 8.5%, y los recursos eventuales el 1.7 por ciento (Francisco Latzina, *Sinopsis...*, *op. cit.*, pp. 74-75).

- (126) Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, cit., p. 88.
- (127) Enrique García Vázquez, “Crítica a las últimas reformas impositivas”, cit., p. 182.
- (128) Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, *Sistemas Tributarios de América Latina. Argentina* (Washington, D.C.: Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, 1966), p. 46.
- (129) Richard Goode, “Finanzas públicas de la Argentina”, cit., p. 7. V. el Gráfico N° 7 del Anexo Estadístico.
- (130) Véase, por ejemplo, Eduardo Augusto García, *Yo fui testigo* (Buenos Aires: Ed. Luis Lasserre & Cía., 1971).
- (131) Dino Jarach, *Estudio sobre las finanzas argentinas...*, cit., pp. 90-91.
- (132) Mario A. de Tezanos Pinto, *La Presión Tributaria y el Sistema Fiscal Argentino* (Buenos Aires: 1955), p. 19.
- (133) Enrique García Vázquez, “Observaciones al régimen impositivo nacional”, en *Revista de Ciencias Económicas*, año XLIX, serie IV, N° 14 (Buenos Aires: abril - mayo - junio de 1961), p. 158.
- (134) Enrique García Vázquez, “Observaciones al régimen impositivo nacional”, cit., pp. 160-161. Sobre el fenómeno de evasión fiscal en esa época v. asimismo Stanley S. Surrey y Oliver Oldman, *Informe. Examen Preliminar del Sistema Impositivo de la República Argentina* (inédito, junio de 1960), pp. 17-19.
- (135) V. Günter Joaquín Glogauer, *Elementos de la Tributación* (Buenos Aires: Librería Del Jurista, 2ª edición, 1989), pp. 129-130 y 152-160.
- (136) V. Enrique Bulit Goñi, *Convenio Multilateral: Distribución de ingresos brutos* (Buenos Aires: Depalma, 1992).
- (137) V. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 6ª edición, 1997), Volumen II, pp. 1112-1136. Sobre parafiscalidad v. asimismo José María Martín, *Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario argentino* (Buenos Aires: La Ley, 1973), pp. 211-217.
- (138) Enrique García Vázquez, “Observaciones al régimen impositivo nacional”, cit., pp. 157. En el Gráfico N° 9 del Anexo Estadístico puede verse la evolución de la presión tributaria nacional (1935-1973); en los gráficos bajo el número 10, la recaudación de la Dirección General Impositiva, la Administración Nacional de Aduanas y el Sistema de Previsión Social durante esta etapa, en años seleccionados. Sobre esta etapa v. asimismo el informe de Federico J. Herschel (director), *Estudio sobre política fiscal en la Argentina (Versión preliminar)*, preparado por el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (Buenos Aires: Consejo Nacional de Desarrollo, 1963); y el informe de Enrique

- Jorge Reig, *Study on the Argentine tax system* (Buenos Aires: Consejo Nacional de Desarrollo, 1963).
- (139) V. Guido Di Tella, *Perón-Perón. 1973-1976* (Buenos Aires: Hyspamérica, 1985) [1983], Capítulo IV, pp. 149-188.
- (140) Dino Jarach, *Impuesto a las ganancias, cit.*, p. 41.
- (141) Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *op. cit.*, p. 34.
- (142) Guido Di Tella, *op. cit.*, p. 176.
- (143) Guido Di Tella, *op. cit.*, pp. 175-176.
- (144) V. Guido Di Tella, *op. cit.*, pp. 176-177.
- (145) V. Guido Di Tella, *op. cit.*, pp. 158-159.
- (146) Enrique Jorge Reig, “Sistema tributario y política fiscal”, en *La Información*, año XLVI, Tomo XXXII, N° 550 (Buenos Aires: Editorial Cangallo, octubre de 1975), p. 1338.
- (147) Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, op. cit.*, Volumen II, pp. 1003-1004.
- (148) Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, op. cit.*, Volumen II, p. 1137.
- (149) Sobre la evolución reciente y la configuración actual del sistema tributario argentino pueden consultarse las obras jurídicas de Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, cit.*, actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen II; Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1997), Tomo III; y Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Depalma, 7ª edición, 1998). En el Gráfico N° 11 del Anexo Estadístico puede observarse la relación de la recaudación nacional, según la materia gravada, con el PBI, desde 1974 hasta 1998.
- (150) Un panorama sumamente crítico de la reforma constitucional de 1994, desde la perspectiva del contribuyente, puede verse en el opúsculo de Günter Joaquín Glogauer, *El Derecho tributario ante la reforma constitucional* (Buenos Aires: Librería Del Jurista, abril de 1995).
- (151) Günter Joaquín Glogauer, *Elementos de la Tributación, cit.*, pp. 94-96. La doctrina de Blumenstein puede consultarse en Ernst Blumenstein, “El orden jurídico de la economía de las finanzas”, en *Tratado de Finanzas*, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark (Buenos Aires: El Ateneo, 1961) [original alemán: 2ª edición, 1956], Tomo I, pp. 111-148.
- (152) Günter Joaquín Glogauer, *Elementos de la Tributación, cit.*, p. 93.
- (153) Carlos M. Giuliani Fonrouge, “Acerca del «solve et repete»”, en *La Ley*, Tomo 82 (Buenos Aires: La Ley, 1956), p. 616.
- (154) Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario* (Buenos Aires: Cima Profesional, 1998), p. 279.
- (155) Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, op. cit.*, Volumen II, p. 842.

- (156) Rodolfo R. Spisso, “La convención americana sobre derechos humanos y su incidencia en materia tributaria”, en *La Ley*, Tomo 1988-C (Buenos Aires: La Ley, 1988), p. 7.
- (157) Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario*, *op. cit.*, pp. 279-280.
- (158) Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario* (Buenos Aires: Depalma, 1992), p. 334.
- (159) Ramón Valdés Costa, *op. cit.*, p. 335.
- (160) Ramón Valdés Costa, *op. cit.*, p. 337.
- (161) V. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, *op. cit.*, Volumen II, pp. 843-844, quien luego de un examen del Derecho Comparado concluye que “no se conoce un sistema tan absolutamente arbitrario como el establecido por la ley nacional 11.683 antes de la reforma mencionada [ley 15.265], que ponía en manos de la administración poderes omnímodos, sin posibilidad de una defensa efectiva de los derechos de los particulares. La realidad demuestra que, desgraciadamente, esas facultades no fueron utilizadas con discreción, incurriéndose con frecuencia en interpretaciones carentes de razonabilidad y que no podían discutirse en sede jurisdiccional sin ingresar fuertes sumas a veces, que importaban grave sacrificio pecuniario y lesión a elementales principios de justicia”. V. asimismo Ramón Valdés Costa, *op. cit.*, p. 318.
- (162) Héctor B. Villegas, *op. cit.*, pp. 461-462.
- (163) Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, *op. cit.*, Volumen II, p. 844.
- (164) Héctor B. Villegas, *op. cit.*, p. 463.
- (165) Héctor B. Villegas, *op. cit.*, pp. 465-466.
- (166) V. Corte Suprema de Justicia de la Nación, Diciembre 27-1996, Expreso Sudoeste S.A. c. Provincia de Buenos Aires (La Ley, 1997-C, 38); CNFed. Contenciosoadministrativo, sala III, Junio 16-1988, Furlotti, Roberto A. c. Estado Nacional (D.G.I.) (La Ley, 1989-D, 351); CNFed. Contenciosoadministrativo, sala III, Mayo 22-1990, Nuevas Cristalerías Avellaneda, S.A. (La Ley, 1991-A, 103); CS Santa Fe, Septiembre 1-1994, Dagatti, José F. c. Provincia de Santa Fe (La Ley, 1995-B, 78); Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social, Sala II, Octubre 30-1990, Taller Mecánico Guglielmelli, S.R.L. contra Comisión Nacional de Previsión Social (Derecho del Trabajo, LI-A, 490), tribunal que llega a sostener, con cita de Bielsa, que “es jurídico y conveniente al interés público que el contribuyente no pueda entablar recurso judicial o contencioso administrativo si antes no paga lo establecido o fijado por el Poder Ejecutivo o sus órganos inferiores”; ST Entre Ríos, Junio 23-1993, Círculo de Inversores S.A. de Ahorro para Fines Determinados c. Estado provincial –D.G.R.– (DJ, 1994-1-207); ST Córdoba, Noviembre 12-1984, Seras, Hugo A. y otro c. Provincia de Córdoba (La Ley, 1985-C, 286); y C2º Contenciosoadministrativo Córdoba, Octubre 26-1987, Acindar S.A. c. Provincia de Córdoba (LLC, 988-737).

(167) La Ley, 1987-A, 323. V. asimismo la nota de Oscar W. Aguilar Caravia, “Derogación del principio «solve et repete»”, en *La Ley*, Tomo 1987-A (Buenos Aires: La Ley, 1987), pp. 323-325.

(168) La Ley, 1988-C, 6. V. asimismo la nota de Rodolfo R. Spisso, *cit.*, p. 6 y ss. Spisso sostiene que “el *solve et repete* es inconstitucional, no obstante que no configure agravio al derecho de defensa, al desconocer el principio de razonabilidad de las leyes, art. 28 de la Constitución Nacional, al no existir adecuación entre el medio empleado por la norma y la finalidad que persigue”.

(169) Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario*, *op. cit.*, p. 280. Respecto de los criterios aplicados por la doctrina para fundamentar jurídicamente la institución, y en cuanto a la función del principio en el proceso tributario (cuestión prejudicial o mera excepción procesal), v. Carlos M. Giuliani Fonrouge, “Acerca del «solve et repete»”, *cit.*, pp. 616-620. Sobre los casos más significativos de aplicación del principio *solve et repete* en el pasado, en los órdenes nacional y provincial, v. Dino Jarach, *Estudios de derecho tributario*, *op. cit.*, pp. 282-291. Las hipótesis de atenuación del principio *solve et repete* por la Corte Suprema de Justicia de la Nación aparecen reseñadas en CS Santa Fe, Septiembre 1-1994, Dagatti, José F. c. Provincia de Santa Fe (La Ley, 1995-B, 78). Acerca de la acción declarativa y el “*solve et repete*”, v. Hugo Enrique Perdomo, “La acción declarativa y el «solve et repete»”, en *La Ley*, Tomo 1989-D (Buenos Aires: La Ley, 1989), pp. 350-355.

* Los autores agradecen la asistencia brindada por el Lic. Nicolás Maloberti y por la Lic. Luciana M. Términe en la selección y traducción de material bibliográfico empleado en esta sección.

(170) Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *Property rights and the fiscal and financial systems in Brazil: colonial heritage and the imperial period* (Río de Janeiro: Departamento de Economía PUC-Rio, agosto de 1997), p. 7. Para el tratamiento de la cuestión tributaria en el antiguo Brasil seguimos especialmente los lineamientos del trabajo citado.

(171) Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 11.

(172) Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 12.

(173) Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 14.

(174) Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 19.

(175) Marcelo de Paiva Abreu y Luiz Aranha Corrêa do Lago, *op. cit.*, p. 21.

(176) V. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *op. cit.*, pp. 17-19.

(177) Carl S. Shoup, *The tax system of Brazil* (Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, junio de 1965), p. 75.

(178) Carl S. Shoup, *op. cit.*, pp. 75-76.

(179) Carl S. Shoup, *op. cit.*, p. 75.

- (180) Secretaria da Receita Federal, *Sistema tributário: características gerais, tendências internacionais e administração* (Brasília: Escola de Administração Fazendária, 1994), pp. 37-38.
- (181) Secretaria da Receita Federal, *op. cit.*, pp. 38-39.
- (182) Edilberto Carlos Pontes Lima, *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível* (Brasília: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada, agosto de 1999), p. 5.
- (183) Edilberto Carlos Pontes Lima, *op. cit.*, p. 15.
- (184) Edilberto Carlos Pontes Lima, *op. cit.*, p. 17.
- (185) V. Edilberto Carlos Pontes Lima, *op. cit.*, p. 18.
- (186) Anwar Shah, *The new fiscal federalism in Brazil* (Washington, D.C.: The World Bank, 1991), p. 14.
- (187) Anwar Shah, *op. cit.*, p. 12. Asimismo indicaba que el gobierno federal “permite a los estados imponer tasas suplementarias hasta el 5% sobre las bases federales para los ingresos personales y corporativos” (p. 12).
- (188) Marcelo Piancastelli y Fernando Perobelli, *ICMS: evolução recente e guerra fiscal* (Brasília: Instituto de Pesquisa Económica Aplicada, febrero de 1996), pp. 7-8.
- (189) Marcelo Piancastelli y Fernando Perobelli, *op. cit.*, p. 8.
- (190) V. Marcelo Piancastelli y Fernando Perobelli, *op. cit.*, p. 8 y ss..
- (191) Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*, 5ª edición (México: McGraw-Hill, 1997), p. 594.
- (192) V. José A. Terry, *Finanzas*, *op. cit.*, p. 194.
- (193) Randall G. Holcombe, *Public Finance. Government Revenues and Expenditures in the United States Economy* (<http://garnet.acns.fsu.edu/~holcombe>, 1999), Capítulo 14, p. 265.
- (194) Randall G. Holcombe, *op. cit.*, Capítulo 14, p. 266.
- (195) Randall G. Holcombe, *op. cit.*, Capítulo 15, p. 282.
- (196) V. Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *op. cit.*, pp. 393-394.
- (197) V. Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *op. cit.*, p. 394. Aspectos de la actualidad del federalismo fiscal en los Estados Unidos pueden consultarse en Arnaldo Bocco, Claudio Golonbek, Gastón Repetto, Adrián Rojze y Carlos Scirica, *Regresividad tributaria y distribución del ingreso. El impacto de las políticas impositivas en los sectores populares de la Argentina* (Buenos Aires: Unicef / Losada, 1997), p. 97 y ss..
- (198) Acerca de lo que sostendremos a continuación puede verse especialmente: Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, pp. 369-392; del mismo autor, “Consideraciones en torno a principios de tributación”, en *La Ley*, Tomo 1984-C (Buenos Aires: La Ley, 1984), p. 1121 y ss., reproducido en *Poder y razón razonable* (Buenos Aires: El Ateneo, 1992), p. 228 y ss.; Murray N. Rothbard, *Power and Market. Government and the Economy* (Kansas City: Sheed Andrews and

McMeel, 1977) [1970], pp. 83-167, y, del mismo autor, *Man, Economy, and State. A Treatise on Economic Principles* (Princeton, New Jersey: D. Van Nostrand Company, 1962), Volumen II, pp. 796-814.

(199) V. David Gordon, “Justice and Redistributive Taxation: James Buchanan versus Ludwig von Mises”, en *The Review of Austrian Economics*, Vol. 8, N° 1 (1994), p. 117; y Ludwig von Mises, *La Acción Humana. Tratado de Economía* (Madrid: Unión Editorial, 5ª edición, 1995) [1949], pp. 869-871.

(200) V. Bruno Leoni, “El proceso electoral y el proceso de mercado”, en *Libertas*, Vol. 27 (Buenos Aires: ESEADE, octubre de 1997).

(201) La deuda pública constituye un procedimiento por el cual se comprometen los patrimonios de futuras generaciones que no han participado en el proceso electoral para elegir a los gobernantes que contrajeron la deuda. Véase en este sentido Alberto Benegas Lynch (h.), “El peligro de la sobrecarga de impuestos”, en *Ambito Financiero*, Buenos Aires: jueves 30 de marzo de 2000, p. 14.

(202) V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Dolarización, banca central y curso forzoso* (Buenos Aires: Academia Nacional de Ciencias Económicas, 2000), pp. 25-27; del mismo autor, *El juicio crítico como progreso* (Buenos Aires: Editorial Sudamericana, 1996), pp. 546-547.

(203) V. Murray N. Rothbard, “The Consumption Tax: A Critique”, en *The Review of Austrian Economics*, Vol. 7, N° 2 (1994), pp. 75-76.

(204) Sobre el proceso de capitalización y su vinculación con el aumento de los ingresos y salarios en términos reales, v. Alberto Benegas Lynch (h.), *Socialismo de Mercado. Ensayo sobre un paradigma posmoderno* (Rosario: Ameghino, 1997).

(205) V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, pp. 299-307.

(206) Pensemos los efectos económicos de la re-distribución del ingreso, llevada a sus límites lógicos. Supongamos que en una comunidad el gobierno decidiera re-distribuir ingresos nivelando a todos en x . Los efectos de semejante medida serían en particular dos: a) nadie producirá más que x , aunque su rendimiento potencial fuera $x + z$, si sabe que lo expoliarán por la diferencia; b) todos los que estén por debajo de x no se esforzarán por llegar a ese nivel ya que esperarán que se los re-distribuya por la diferencia, re-distribución que nunca ocurrirá porque nadie producirá más que x . V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Socialismo...*, *op. cit.*.

(207) Véase Alberto Benegas Lynch (h.), “Los impuestos progresivos son regresivos”, *cit.*.

(208) Sobre la cuestión de la re-distribución de la riqueza y de la proporcionalidad o progresividad de los impuestos puede consultarse asimismo Friedrich A. Hayek, *Los fundamentos de la libertad* (Barcelona: Ediciones Folio, 1997) [1959], Tomo II, pp. 376-396.

(209) V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 406 y ss..

- (210) El concepto de la reducción de funciones del Estado nacional se contrapone abiertamente a la mera reducción del gasto público a la manera de los habituales *ajustes* latinoamericanos, destinados a equilibrar el presupuesto sin mayor preocupación acerca de la razón de ser del gobierno ni de los derechos de los ciudadanos. El problema esencial no es de caja: no es el déficit fiscal, sino el excesivo nivel del gasto, en cuanto proviene de funciones no específicas del gobierno republicano (v. Alberto Benegas Lynch (h.), *Contra la corriente* (Buenos Aires: El Ateneo, 1992), pp. 400-401). Nuestras preocupaciones en este sentido se inscriben en la línea de los temores de los anti-federalistas americanos sobre la tiranía, inclusive tributaria, que puede provenir de un gobierno central diseñado con atribuciones fuertes, aunque sea elegido mediante procedimientos mayoritarios (v. Alberto Benegas Lynch (h.), “Los Papeles Antifederalistas”, en *Libertas*, N° 10, Buenos Aires, ESEADE, mayo de 1989).
- (211) V. Alberto Benegas Lynch (h.), “El peligro de la sobrecarga de impuestos”, *cit.*.
- (212) V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 371 y ss..
- (213) V. James M. Buchanan, “The Constitution of Economic Policy”, en *American Economic Review*, 77 (3); y “Constitutional Imperatives for the 1990’s”, en A. Anderson y D. L. Bark (editores), *Thinking about America* (Hoover Institution Press, 1988), p. 257.
- (214) V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Dolarización, banca central y curso forzoso*, *cit.*, p. 27.
- (215) V. Alberto Benegas Lynch (h.), *El juicio crítico...*, *op. cit.*, pp. 80-84.
- (216) Montesquieu, *Del espíritu de las leyes* (Barcelona: Altaya, 1993) [1748], Libro XIII, Capítulo VIII, p. 156.
- (217) Montesquieu, *op. cit.*, Libro XIII, Capítulo I, p. 153.
- (218) En contra del principio de generalidad, v. los fundamentos de Roy E. Cordato y Sheldon L. Richman, “Tasa tributaria vs. base tributaria: Una perspectiva de *Public Choice* sobre las consecuencias para el crecimiento del gobierno”, en *Libertas*, N° 32 (Buenos Aires: ESEADE, mayo de 2000), p. 101 y ss..
- (219) V. Murray N. Rothbard, “The Consumption Tax: A Critique”, *cit.*, pp. 79-81.
- (220) La más recomendable exposición de principios diferentes de los sustentados aquí es la de Fritz Neumark, *Principios de la Imposición* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974).
- (221) V. Alberto Benegas Lynch (h.), *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 387 y ss..
- (222) V. Horacio Piffano, “Federalismo fiscal y descentralización tributaria”, en Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas, *21as. Jornadas de Finanzas Públicas* (Córdoba: Comité Ejecutivo de las Jornadas de Finanzas Públicas, septiembre de 1988), p. 8 y ss..
- (223) Horacio Piffano, *op. cit.*, p. 8.14.
- (224) Horacio Piffano, *op. cit.*, p. 8.17.

- (225) Horacio Piffano, *op. cit.*, p. 8.20. Acerca de aspectos teóricos del federalismo fiscal, v. Geoffrey Brennan y James M. Buchanan, *El poder fiscal* (Barcelona: Folio, 1997) [1980].
- (226) Charles E. McLure, Jr., “Competencia tributaria, Leviatán, asignación de contribuciones, tributación progresiva y la coparticipación en los impuestos a la renta en la Federación Rusa”, en *Libertas*, N° 25 (Buenos Aires: ESEADE, octubre de 1996), p. 111.
- (227) Charles E. McLure, Jr., *op. cit.*, pp. 107-108.
- (228) Juan Bautista Alberdi, *Bases...*, *op. cit.*, pp. 96-97.