Facultad de Derecho
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

Revista Jurídica de Buenos Aires

Derechos Humanos y Tributación

José O. Casás
Coordinador

2001

LexisNexis™
Abeledo-Perrot

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
Facultad de Derecho
Departamento de Publicaciones

Revista Jurídica de Buenos Aires

2001

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
Facultad de Derecho
Departamento de Publicaciones

Revista Jurídica de Buenos Aires

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES (AÑO 2001)

DECANO: Andrés J. D'Alessio
VICEDECANO: Guillermo Moncayo
SECRETARIA ACADÉMICA: Mónica Pinto
SECRETARIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN GENERAL: Gonzalo Álvarez
SECRETARIA DE INVESTIGACIÓN Y DOCTORADO: Hebe Leonardi de Herbón
SECRETARIA DE RELACIONES INSTITUCIONALES: Cecilia Gómez Masía
SECRETARIO DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA: Juan Pablo Mas Vélez
SUBSECRETARIO ACADÉMICO: Sergio Brodsky
SUBSECRETARIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN GENERAL: Luis Mateo Barreiro

CONSEJO DIRECTIVO
PROFESORES:
Atilio A. Alterini - Juan A. Travieso - Mónica Pinto - Adriana Waigmaster
Alberto J. Bueres - Carlos M. Cárcova - Rafael Manovil - Graciela Güidi

GRADUADOS:
Leandro Vergara - Javier Concepción - Horacio Bersten - Héctor Huici

ESTUDIANTES
Lucas Bettendorff - Mariano Mugnolo - Alejo Ramos Padilla - Mariano Tolosa

DEPARTAMENTO DE PUBLICACIONES
DIRECTORA: Mary Beloff
SUBDIRECTOR: Nicolás Eliaschev
SECRETARIO: Pablo Perel

REVISTA JURÍDICA DE BUENOS AIRES
DIRECTOR: Guillermo Moncayo
SUBDIRECTOR: Carlos M. Cárcova
SECRETARIO DE REDACCIÓN: Pedro Aberastury (h)
CONSEJO DE REDACCIÓN: Roberto López Cabana †, Aristides H. Corti, Jorge Rodríguez Mancini, Rafael M. Manóvil, Daniel Pastor, Mónica Pinto e Inés Weinberg de Rocca.
COORDINADOR PARA ESTE NÚMERO: José O. Casás

LexisNexis™
Abeledo-Perrot

323 Revista jurídica de Buenos Aires 2001: Derechos
REV humanos y tributación / coordinado por José O.
Casás .-1ª ed.- Buenos Aires : Abeledo Perrot, 2002.
768 p. ; 23x16 cm.

ISBN 950-20-1422-7

I. Casás, José O. , coord..- 1. Derechos Humanos

Todos los derechos reservados
© by ABELEDO-PERROT
LexisNexis Argentina S.A.
Lavalle 1280 - (C1048AAF) - Buenos Aires – Argentina
Tel. (54-11) 5382-8802 – info@lexisnexis.com.ar

En coedición con la Facultad de Derecho de la
Universidad de Buenos Aires

Queda hecho el depósito que marca la ley 11.723

I.S.B.N.: 950-20-1422-7

El derecho de propiedad de esta obra comprende para su autor la facultad de disponer de ella, publicarla, traducirla, adaptarla o autorizar su traducción y reproducirla en cualquier forma, total o parcial, por medios electrónicos o mecánicos, incluyendo fotocopia, grabación magnetofónica y cualquier sistema de almacenamiento de información; por consiguiente nadie tiene la facultad de ejercitar los derechos precitados sin permiso del autor y del editor, por escrito, con referencia a una obra que se haya anotado o copiado durante su lectura, ejecución o exposición públicas o privadas, excepto el uso con fines didácticos de comentarios, críticas o notas, de hasta mil palabras de la obra ajena, y en todos los casos sólo las partes del texto indispensables a ese efecto.

Los infractores serán reprimidos con las penas del artículo 172 y concordantes del Código Penal (arts. 2°, 9°, 10, 71, 72, ley 11.723).

IMPRESO EN LA REPUBLICA ARGENTINA

Se terminó de imprimir el 12 de abril del año 2002,
en Encuadernación Latino America S.R.L., Zeballos 885, Avellaneda
Pcia. de Buenos Aires, República Argentina

ÍNDICE GENERAL

DOCTRINA

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO: *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario* 3

JOSÉ OSVALDO CASÁS: *Seguridad jurídica y tributación* 63

HORACIO G. A. CORTI: *El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática* 133

JORGE HÉCTOR DAMARCO: *Tributación y propiedad* 165

VIVIANA CECILIA DI PIETROMICA: *Vivienda y tributación* 179

JOSÉ A. DÍAZ ORTIZ: *Derecho a la salud y tributación* 245

HORACIO D. GARCÍA PRIETO: *Derecho al desarrollo y tributación* 263

CATALINA GARCÍA VIZCAÍNO: *Derecho a circular, residir y salir libremente de cualquier país, incluso el propio, y tributación* 277

GUILLERMO A. LALANNE: *Generalidad y tributación* 315

DANIEL HORACIO LAMBERTI: *Libertad de imprenta y tributación* 343

ROBERTO MARIO MORDEGLIA: *Derecho a la privacidad e intimidad y tributación. La autodeterminación de los datos en materia fiscal* 381

GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA: *Tributación y derechos humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos* 413

MARCELO ADRIÁN NIETO: *Seguridad social y tributación* 463

SUSANA BEATRIZ PALACIO (colab. PATRICIA LILIANA CHÁVEZ): *Las garantías en el derecho penal tributario y los derechos humanos* 485

CARLOS A. PORTA: *Familia y tributación* 503

GUILLERMO F. RODRÍGUEZ USÉ: *Personas jurídicas y tributación* 525

EDUARDO ÁNGEL RUSSO: *La regla del* solve et repete *y los derechos humanos* 533

FABIANA HAYDEÉ SCHAFRIK: *La libertad de culto y la tributación* 551

RODOLFO R. SPISSO: *Tutela jurisdiccional* 565

ALBERTO TARSITANO: *Los tributos y el derecho de enseñar y aprender* 597

ESTEBAN JUAN URRESTI: *Patrimonio cultural y tributación* 627

ALBERTO FILIPPI: *Bobbio: más de medio siglo de diálogo con la cultura latinoamericana y española* 683

DOCUMENTOS

III Jornadas Rioplatenses de Tributación 731

Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos. Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos 733

XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario 737

BIBLIOGRAFÍA

ANDREA F. CASAUX: *Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal* 745

HERNÁN I. SCHAPIRO: *Revista Argentina de Derechos Humanos* 751

PABLO L. MANILI: *Régimen constitucional de los tratados* 757

DOCTRINA

EL DERECHO CONSTITUCIONAL A UN AMBIENTE SANO, DERECHOS HUMANOS Y SU VINCULACIÓN CON EL DERECHO TRIBUTARIO

por ALEJANDRO C. ALTAMIRANO *

I. ENFOQUE METODOLÓGICO

El objetivo del trabajo radica en enlazar los conceptos de derechos humanos con el derecho a un ambiente sano y el derecho tributario. Con tal fin trazo dos grandes capítulos. En el primero de ellos reflexiono, desde una inacabada perspectiva iusfilosófica, sobre los derechos humanos como expresión del derecho natural. También analizo la constitucionalización del derecho-deber a la protección del medio ambiente y sus alcances. La segunda parte concentra el panorama de los tributos ambientales en sus diversas modalidades observando, como común denominador, la influencia de los denominados impuestos pigouvianos.

II. ENFOQUE GENERAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SU RELACIÓN CON EL DERECHO TRIBUTARIO Y ESPECÍFICAMENTE CON LOS TRIBUTOS AMBIENTALES

1. Fundamentación de los derechos humanos y el derecho a un medio ambiente sano

Finnis expresa que "derechos humanos" es un modismo contemporáneo de "derechos naturales". El derecho natural está conformado por aquellos valores y principios que no necesitan expresarse en la formulación normativa de las leyes diseñadas por el hombre, por lo que puede apelarse a ellos siempre, se encuentren o no expresados en términos de derecho positivo. "Los derechos humanos o naturales son los derechos morales fundamentales y generales; se pueden llamar humanos o naturales los derechos morales particulares o concretos pero es más corriente llamarlos derechos morales, derivados, por supuesto, de las formas generales de derechos morales, *i.e.* de los derechos humanos: la

* Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

distinción así trazada por el uso no es, sin embargo, muy firme o clara" [1]. Por esto no considero al concepto de derechos humanos como polisémico: derechos humanos son derechos naturales.

Los derechos fundamentales participan de los caracteres de ser inalienables, imprescriptibles e irrenunciables. Explica Lobo Torres [2] que los derechos fundamentos o derechos humanos, derechos civiles, derecho a la libertad, derechos individuales, libertades públicas, son formas diferentes de expresar una misma realidad integrante del concepto de ciudadanía, afirmados desde los inicios del liberalismo. Ganaron su *status* constitucional al ser declarados por los grandes textos básicos de las naciones cultas. El respeto al contenido esencial implica un límite a la actividad del legislador limitadora de los derechos fundamentales pues éste puede restringirlos en tanto respete su contenido esencial, en palabras de Martínez Pujalte [3].

La noción en estudio recala en la dignidad personal de todo ser humano, conforme señala Massini Correas. Se trata de "ciertos derechos cuyo fundamento

[1] FINNIS, John. *Ley natural y derechos naturales*, traducción de Cristóbal Orrego Sánchez, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2000. p. 228. "Cuando analizamos la lista de los derechos nos damos cuenta de qué es lo importante en la moderna concepción de los manifiestos de derechos humanos. Se trata simplemente de un modo de bosquejar los contornos del bien común, los varios aspectos del bien individual en comunidad". FINNIS, John, *Ley...*, cit., p. 198. Ver también su última obra, *Aquinas*, Oxford University Press, 1998. Capítulo V, "Towards Human Rights".

[2] LOBO TORRES, Ricardo. *Teoría dos direitos fundamentais*, Renovar. p. 234. Es indudable que, desde el punto de vista metodológico, el aporte de Aristóteles a la tradición jusnaturalista es liminar, pero no ocurre lo mismo en el plano de los contenidos en donde el discurso del Estagirita se muestra como obsoleto. Esto por dos razones; en primer lugar, el carácter práctico del jusnaturalismo, como realidad abierta a las circunstancias espacio-temporales, en otros términos, a la historia, y en segundo lugar por la disolución del falso problema creado por el racionalismo en relación con la existencia de dos órdenes normativos contrapuestos, esto es, el natural y el positivo. "La sociedad no culmina en el momento del Estado, sino que se destaca la común pertenencia del hombre a dos ciudades, reinos o repúblicas, el del Estado y el de los sabios, el de la razón y el de Dios. La importancia de este planteamiento jusnaturalista radica en que sólo él justifica suficientemente la realidad de los derechos humanos como derechos reconocidos y no simplemente concedidos por el Estado en relación con la persona". BALLESTEROS, Jesús. *Sobre el sentido del Derecho*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1990, p. 111. En este sentido ver CORTS GRAU, José, en *Las modernas declaraciones de derechos y el derecho natural*, Derechos humanos, Academia de Legislación, Valencia, 1969, ps. 25 y ss.; PÉREZ LUÑO, A. E., *Los derechos humanos, significación, estatuto jurídico y sistema*, Sevilla, 1979; PECES-BARBA, Gregorio, en *Derechos fundamentales*, Madrid, Latina, 1980.

[3] MARTÍNEZ-PUJALTE, Antonio L., *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, p. 20. Interpretando el art. 53.1 de la Constitución española que expresa que "los derechos y libertades... vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades...". Dice Martínez-Pujalte que la cláusula de respeto al contenido esencial "se presenta tan sólo como un límite a la actividad normativa del legislador: el legislador, cuando regule el ejercicio de los derechos fundamentales, deberá respetar el contenido esencial de tales derechos".

o justificación objetiva, tanto mediata como inmediata, se vincula al carácter personal del viviente humano y a la dignidad que corresponde a toda persona" [4]. Es evidente que los derechos humanos no dependen de su reconocimiento por los ordenamientos jurídicos positivos toda vez que son exigibles se encuentren legislados o no; más aún, como bien señala Hervada, "son exigibles aun cuando un derecho positivo concreto los deniegue" [5]. En igual sentido son los aportes de Gandra da Silva Martíns [6], Hoyos Castañeda [7], Beauchot [8], Vigo [9] entre tantos. Asimismo Carrió [10] entiende que los titulares de los derechos humanos son todos los hombres, basta con serlo para poder invocarlos, con independencia de circunstancias de sexo, raza, credo religioso o político,

[4] MASSINI CORREAS, Carlos I., *El Derecho natural y sus dimensiones actuales*, Ábaco, Buenos Aires, 1999, p. 202. Hacer el bien y evitar el mal como que todo hombre debe salvaguardar el carácter de persona de todo hombre, son principios autoevidentes, pues se conoce de modo directo apenas se comprende el significado de la locución "persona" y la locución "salvaguardar". "El fundamento inmediato o título de todo derecho humano radica, precisamente, en la condición de persona que reviste todo ente que pertenece a la especie humana; esto se hace evidente no bien se consideran las principales declaraciones de derechos y, en general, todos aquellos textos en los que se habla o discute acerca de los derechos humanos: en efecto, allí se reconocen esos derechos a las personas humanas sin exigirse más determinación que la de ser personas y cuando aparece requerida alguna calificación especial 'mujer embarazada', 'persona en edad núbil', 'padres', etc. Es porque esa calidad se vincula directamente con alguna de las dimensiones centrales del desarrollo o perfeccionamiento de la personeidad", cfr. p. 203.

[5] HERVADA, Javier, "Problemas que una nota esencial de los derechos humanos plantea a la filosofía del derecho", en *Escritos de derecho natural*, Eunsa, Pamplona, 1986, p. 427.

[6] GANDRA DA SILVA MARTÍNS, Ives, *A ética no Direito e na Economía*, Pionera, São Paulo, 1999, p. 9.

[7] HOYOS CASTAÑEDA, Ilva M., "Entre la naturaleza y la dignidad. Reflexiones sobre el fundamento de los derechos humanos", en *Las razones del derecho natural*, obra colectiva coordinada por Renato Rabbi-Baldi Cabanillas, Ábaco, Buenos Aires, 2000, p. 181.

[8] BEAUCHOT, Mauricio, "Sobre la fundamentación filosófica de los derechos humanos", en *Las razones del derecho natural*, cit., p. 213. También del mismo autor *Filosofía y derechos humanos (Los derechos humanos y su fundamentación filosófica)*, Siglo XXI, México, 1993.

[9] VIGO, Rodolfo L., *Los principios jurídicos*, Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 27. "Los derechos humanos naturales o fundamentales no son 'creados' por ninguna autoridad estatal o social, sino que simplemente corresponde que los reconozcan por medio del derecho positivo, pues su existencia deriva de la naturaleza humana. El hombre se presenta ante sus semejantes como titular de ciertos derechos o suyos cuyo título es ser simplemente miembro de la especie humana, y exige el respeto de ellos dado que su violación compromete su propia humanidad. Precisamente los 'principios jurídicos en sentido estricto' tienen por objeto aquellos bienes básicos o derechos que inhieren en la naturaleza humana y, consecuentemente, implican las conductas que se debe o no realizar para garantizar el respeto de ellos. La razón humana está en condiciones de reconocer y formular de manera fácil e inmediata aquellos principios del derecho o derechos humanos en la medida en que penetre en la naturaleza humana y la lea jurídicamente, o sea, esclareciendo aquellos "suyos" o "atribuciones" que tienen en igualdad todos los hombres".

[10] CARRIÓ, Genaro R., *Los derechos humanos y su protección*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1990, ps. 14 y 15.

status social, económico o cultural, etc. Todos los hombres tienen igual título sobre tales derechos. "Son derechos de naturaleza moral y no criaturas del derecho positivo, en el sentido de que su fundamento último no emana de las normas de éste a tal punto que mientras no han sido consagrados por él y en la medida en que no lo han sido sirven para criticarlo y justificar su reforma. La fundamentación de los derechos humanos está intrínsecamente conectada con ciertas características definitorias del discurso o razonamiento moral en el que deben ser fundamentados". Encuentra el fundamento en tres principios fundamentales: la inviolabilidad, la autonomía y la dignidad de la persona.

Los derechos humanos contenidos en los principios del Derecho orientan y legitiman intrínsecamente la creación jurídica; más concretamente, ellos reclaman un efectivo reconocimiento y respeto cuando se dirimen los conflictos que convocan a los intérpretes. Si la tarea del jurista consiste, básicamente, y en sus diferentes niveles en una labor de "determinación", el balance acerca del nivel de corrección alcanzado por ese Derecho histórico se hará teniendo en mira en qué medida la decisión jurídica final e individual consagra o no contradice a los derechos humanos [11].

Otra visión radica en proyectarlos desde una construcción que fragua en la constitución de una nación, visualizarlos como la punta hodierna de crecimiento de una línea que arrancó originalmente con los derechos civiles y políticos del constitucionalismo, luego transitó por los derechos *lato sensu* sociales para finalmente arribar a los derechos humanos [12]. En otros términos, considerarlos como un derecho creado por la Constitución exigiendo al ordenamiento jurídico una determinación hermenéutica y una construcción dogmática porque los tribunales deberían identificar qué cosa es un "derecho fundamental" y cuál no [13], con mayor énfasis la relativista posición de Ferrajoli [14] quien entien-

[11] DELGADO BARRIO, Javier - VIGO, Rodolfo L., *Sobre los principios jurídicos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 144.

[12] LUGONES, Narciso L., "El derecho ambiental como derecho humano", JA, nro. 6236, número especial, segunda parte, p. 20.

[13] JIMÉNEZ CAMPO, Javier, *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*. Trotta, Madrid, 1999.

[14] FERRAJOLI, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Trotta, Madrid, 2001. Ante la pregunta ¿qué derechos son fundamentales? Responde que "se suele dar dos respuestas distintas, ambas sustanciales, según se la interprete en el sentido de 'cuáles son' o en el sentido de 'cuáles deben ser' esos derechos. Una primera respuesta, que podemos llamar 'juspositivista', es aquella según la cual 'son' derechos fundamentales, por ejemplo en el ordenamiento italiano, la libertad personal, la libertad de expresión, de reunión y de asociación, los derechos a la salud, a la educación y a la seguridad social establecidos por los arts. 13, 21, 17, 18, 32 y 34 de la Constitución. La segunda respuesta, de tipo 'axiológico' o, si se prefiere, 'jusnaturalista', es que se deben considerar fundamentales, por ejemplo, el derecho a la vida, la libertad de conciencia, las otras libertades civiles, los derechos a la subsistencia y otros similares, gracias a los cuales se aseguran la dignidad de la persona, o la igualdad, la paz u otros valores ético-políticos

de que "son derechos fundamentales aquellos derechos subjetivos que las normas de un determinado ordenamiento jurídico atribuyen universalmente a todos en tanto personas, ciudadanos y/o personas capaces de obrar".

Una mínima plataforma de lanzamiento conceptual para la cuestión en análisis es necesaria pues quiero expresamente alejarme, al tratar los impuestos ambientales, de las teorizaciones sobre el ecologismo como ideología naturalista. No soslayo la preocupación por el problema ecológico, muy por el contrario, existen deberes morales de raigambre claramente ecológica, colocando al hombre en la creación como dueño y custodio inteligente de la misma. Pero en forma expresa quiero independizarme de cualquier reflexión encaminada a una especie de sobreexaltación panteísta de la naturaleza que excede la mera protección del medio ambiente. La naturaleza está al servicio del hombre por lo que no creo adecuado invertir estos roles, lo que no implica ejercer la mayor prudencia en su utilización para su resguardo a favor de las futuras generaciones. La utilización de la naturaleza es inherente a la persona como también lo es evitar su abuso todo lo cual implica respetar sus ritmos, equilibrio y complejidad.

Ahora bien, el borde delimitador entre la ecología, entendida como el noble y positivo afán del amor por la naturaleza y la preocupación por el futuro del hombre, con una suerte de ideología difusa fundada en apotegmas doctrinales naturalistas y materialistas —quizá podrían comprenderse bajo el signo de ecologismo— es complejo de precisar [15]. Tales premisas marcadamente materia-

---

que se decida, precisamente, asumir como 'fundamentales'. Ninguna de estas dos respuestas pertenece a la teoría del derecho. La primera respuesta es una tesis jurídica de dogmática positiva. La segunda es una tesis moral o política, de filosofía de la justicia. La primera es una respuesta empírica de tipo asertivo, verificable o refutable con referencia al ordenamiento objeto de indagación. La segunda es una respuesta axiológica, de tipo normativo y, por consiguiente, ni verdadera ni falsa..." (ps. 289/290).

[15] IBÁÑEZ LANGLOIS, José M., *Doctrina social de la Iglesia*, Universidad Católica de Chile, 1988, p. 205, expresa que "La ecología reúne disciplinas muy diversas, ciencias de la naturaleza y ciencias humanas, en torno a una preocupación fundamental por la labor destructiva del hombre sobre la naturaleza y, al contrario, por la necesidad de preservarla como medio ambiente y como fuente de recursos. Cabría desglosar así sus inquietudes esenciales: la tierra cultivable y la futura producción de alimentos, la contaminación de las grandes ciudades, de los ríos y aun mares, y de la propia atmósfera terrestre; los recursos de la naturaleza, sobre todo los de carácter no renovable, el posible agotamiento de las fuentes de energía, los problemas del crecimiento demográfico y la posibilidad del uso destructivo de la energía atómica". También en la *Octogesima adveniens*, SS Pablo VI (nro. 21) expresa "Se hace sentir otra transformación, consecuencia tan dramática como inesperada de la actividad humana. Bruscamente, el hombre adquiere conciencia de ella, debido a una explotación inconsiderada de la naturaleza, corre el riesgo de destruirla y de ser a su vez víctima de esta degradación. No sólo el ambiente físico constituye una amenaza permanente: contaminaciones y desechos, nuevas enfermedades, poder destructor absoluto, es el propio consorcio humano el que el hombre no domina ya, creando de esta manera para el mañana un ambiente que podría resultarle intolerable". Sobre el naturalismo en la *Rerum novarum* (nro. 4) SS León XIII escribe que "La naturaleza animal, sin embargo, por elevada que sea la medida en que se la posea, dista tanto de contener y abarcar en sí la naturaleza humana, que es muy

listas, colocan a la naturaleza en un plano casi superior al hombre lo cual, opino, desde una perspectiva axiológica es inaceptable. El común denominador de estas tendencias ecologistas es la visión apocalíptica o catastrófica del futuro. Ya en el *Génesis* dos preceptos mandan "Creced y multiplicaos y Dominad la tierra" (*Gén.*, 1, 28), sobre lo cual SS Juan XXIII enseña que "el segundo de estos preceptos no se dio para destruir los bienes naturales, sino para satisfacer con ellos las necesidades de la vida humana" [16]. Observan estas tendencias la escasez de alimentos, el desgaste de la tierra, la contaminación avasallante, el agotamiento de los recursos no renovables, el holocausto nuclear. Insólitamente muchas veces estas tendencias aceptan la tecnología anticonceptiva y abortiva, lo cual denota una contradicción notable.

En este sentido (primero el hombre, en el marco de la naturaleza que a él le sirve, siendo su deber respetar el uso racional e inteligente de la misma) se ha pronunciado una sentencia judicial reciente, relativa a la protección forestal frente al trazado de autopistas [17]. En el caso, el tribunal llamado a intervenir —sin dejar de considerar el trascendente valor de la preservación de especies arbóreas— privilegió la necesidad de comunicación vial de la comunidad. Ante dos valores (necesidad del hombre y protección de los árboles, acentuó el primero, lo cual es de toda lógica).

Traspasando ahora el concepto de derecho humano formulo el interrogante para seguir avanzando en la fundamentación. ¿En dónde ancla, desde la perspectiva de los derechos humanos, la obligación de tutela del medio ambiente? Encuentro una serie de notas distintivas liminares e insoslayables del derecho ambiental —siguiendo las consecuencias en el ámbito jurídico que apunta Rab-

---

inferior a ella y nacida para servirle y obedecer". En otros términos, la naturaleza es para el hombre y no el hombre para la naturaleza.

[16] *Mater et magistra*, nro. 197.

[17] "Louzán, Carlos A. v. Ministerio de Economía s/acción de amparo", Cám. Fed. San Martín, sala I, del 26/7/1993, ED, 156-53. Expresa la Excma. Cámara, al revocar el fallo de primera instancia que había hecho lugar a una acción de amparo contra el llamado a licitación del Acceso vial Norte a la Capital Federal por la amenaza de erradicación de 4000 especies arbóreas existentes en la zona a la cual se pretendía someter al régimen concesión de la obra. Sentenció la Excma. Cámara: "La vida vegetal es regularmente positiva para la existencia humana, pero no es, obviamente, un bien cuya positividad quepa afirmar a todo evento, sin considerar su acomodamiento con otros bienes igualmente valiosos. Las múltiples necesidades de la vida humana exigen por lo común para su satisfacción evaluar entre diversos valores, muchas veces contrapuestos, y optar por la medida en que cada uno es tenido en cuenta. Así, en el caso, no se pueden ignorar las existencias de comunicación presentes en la sociedad, y muchas otras cuya satisfacción puede requerir la preterición de la protección de bienes intrínsecamente valiosos. Por esto el control de los jueces sobre una actividad que es propia de otros poderes del Estado, debe siempre tener presente esta variedad y contraposición de valores a fin de no conceder extremo amparo a unos en detrimento de otros, máxime cuando, como en este caso, el acto atacado —si se cumplen las recomendaciones técnicas— evitará que se agrave la situación que aquí se intenta preservar".

bi-Baldi Cabanillas [18]— que sirven para orientar la respuesta de este interrogante: a) el derecho a la protección del medio ambiente es un derecho humano; b) es un deber de los agentes económicos que deben tomar nota de aquel derecho y obrar en consecuencia; c) ese derecho humano reposa en el respeto al derecho de propiedad; d) reposa asimismo en una especie de deber de solidaridad internacional; e) también es un derecho humano que coopera a la realización del bien común; f) la morigeración del concepto de soberanía en beneficio del de cooperación internacional y g) en la ética de la solidaridad.

a) El derecho a gozar de un ambiente sano configura la existencia de un *derecho humano* digno de tutela y no de un derecho del ambiente; derecho alude al sistema racional de relaciones, en términos de Hervada [19], es decir, supone un conjunto de vínculos estructurados por sujetos libres y responsables por lo que resulta infundado referirse a "derecho del ambiente". Dicho derecho humano constituye un *derecho al ambiente sano* pues sin éste el hombre no podría alcanzar su perfeccionamiento. Expresa Rabbi-Baldi que desde hace ya un tiempo se ha desarrollado la idea de un derecho natural fundamental a gozar de un ambiente sano, esto es, de un entorno que disponga de condiciones de habitabilidad capaces de permitir la vida y el desarrollo armónico de la persona. En otros términos, no se trata sólo de vivir sino que hemos de procurar alcanzar lo que ya Aristóteles (*Política*, 1252 a 1-3 b 27-1253 a 1) conocía como la "vida buena" [20].

[18] RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "Notas para una fundamentación del derecho ambiental", *Revista O Direito*, año 128, Lisboa, 1996-I-II-67-68.

[19] HERVADA, Javier, *Introducción crítica al derecho natural*, 6ª ed., Eunsa, Pamplona, 1990, p. 66. BALLESTEROS, Jesús, *Sobre el sentido...*, cit., ps. 106/107 señala que "el derecho natural no pretende en modo alguno ser un orden jurídico distinto y separado respecto del derecho positivo, sino que no es otra cosa que la raíz del único orden jurídico". El ordenamiento es como un árbol. El árbol es un todo, tronco, copa, ramificación de raíces que no se ven pues están bajo tierra y son éstas las que sostienen al todo porque precisamente las raíces son las que ponen en comunicación la vida del árbol con la vida secreta de la tierra. En palabras de DWORKIN, Ronald, *Los derechos en serio*, Planeta-Agostini, 1993, el sistema jurídico es percibido por los jueces no sólo como el derecho explícito, reconocido como tal por el positivista e identificado por referencia a las fuentes sociales del derecho tales como la legislación, la costumbre y la jurisprudencia, sino también por un conjunto de principios jerárquicamente ordenados que están implícitos o son presupuestos por el derecho explícito. La especificación de este conjunto de principios implícitos constituye una teoría general del sistema jurídico como un todo. "No hay por tanto dos órdenes jurídicos, el natural y el positivo, sino exclusivamente un único orden. De ahí que las notas señaladas como rasgos de lo jurídico —relevancia social, indiferencia del motivo, tipicidad, coactividad, reciprocidad o simetría del comportamiento— sean rasgos que afecten a la totalidad de dicho orden. Sin embargo, dentro de ese único orden jurídico cabe distinguir la raíz y el tronco, lo implícito y lo explícito, lo originario y permanente y lo derivado y contingente, lo natural y lo positivo, lo dado y lo puesto".

[20] RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "Notas...", cit., p. 48. En el pensamiento jurídico, tanto de tradición romanista como el anglosajón, hasta la finalización de la Segunda Guerra Mundial, prevalecieron los modelos dogmático y cientificista. Esta visión fue paulatinamente superada por una reinstalación de la búsqueda de la justicia, en consecuencia, por una revalorización

En términos de Finnis [21] observo aquí uno de los bienes autoevidentes o formas básicas de bien para el hombre, el primero, la vida, valor básico correspondiente al impulso de la propia preservación del hombre.

b) El derecho ambiental importa un *deber*, es precisamente el carácter sagrado y trascendente de la persona lo que impone el deber de los demás a respetar el medio ambiente; el carácter especialísimo del derecho ambiental implica que este deber no sólo es actual sino futuro, es decir, las relaciones jurídicas que tengan por objeto el ecosistema tienen vocación de perennidad.

c) Es evidente el carácter agotable de los recursos naturales, su cuidado resulta relevante y coherente. El correlato de esta visión, en el mundo del derecho, pasa por el concepto jurídico de *propiedad*. Así, las primeras declaraciones de derechos se inscriben, en efecto, en la protección al derecho de propiedad. En tal sentido obsérvese que la de Virginia (1776) expresa en su art. 1° "que todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes y tienen ciertos derechos innatos, de los cuales, cuando entran en un estado de sociedad, no pueden privar o desposeer a su posteridad por ningún pacto, a saber: el goce de la vida y la libertad, con los medios de adquirir y poseer la propiedad y de buscar y obtener la felicidad"; la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en su art. 2° establece que "la finalidad de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión" [22].

d) No puede soslayarse la referencia al *principio de solidaridad*, como un fundamento de protección del medio ambiente, por ser el ecosistema un todo unitario, circunstancia que implica una cooperación no sólo interpersonal, vecinal, sino también regional, continental, en suma, mundial. Parece claro que la cuestión ecológica escapa por completo al prisma de la modernidad, por lo que no puede sorprender que, desde el ámbito jurídico, se haya considerado al derecho fundamental a un ambiente sano y equilibrado (terminología de nuestro actual texto constitucional) como un derecho que, desde un punto de vista cronológico, pertenece a los de la denominada tercera generación y, desde una consideración sustancial, a los llamados derechos de solidaridad. Expresa Jiménez Hernández [23] que es evidente un vínculo recíproco de cooperación por parte del ser humano para con sus semejantes en relación a las actividades y los

---

de la persona como centro del sistema jurídico y, necesariamente, todo ello implica reflexionar sobre los derechos humanos.

[21] FINNIS, John, *Ley...*, cit., p. 118.

[22] RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "Notas...", cit., p. 52.

[23] JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, p. 42.

resultados que de ésta derivan en relación con el daño que pudiere causarse al medio ambiente.

La alusión a las generaciones resulta apropiada porque denota la fecundidad de la teoría de los derechos humanos, en la medida en que ésta ha sabido permanecer abierta a una permanente intelección del ser del hombre, de suerte de captar sus necesidades y sus potencialidades. Pero sería incorrecto equiparar este tránsito a una mera sucesión temporal ya que, en el paso de los derechos de primera a los de segunda generación, hay un evidente giro en la fundamentación de aquéllos, que los derechos de tercera generación no han hecho sino profundizar [24].

e) La defensa del ecosistema implica la defensa de un *bien común internacional*, dado que su protección sólo puede alcanzarse y garantizarse en el seno de la comunidad internacional [25]. "En definitiva, el papel 'redentor' de la ciencia para el logro del desarrollo económico se encomienda, en el ámbito jurídico, al derecho de propiedad. En ambos casos, se trata de meros instrumentos orientados a la búsqueda de un objetivo común: la felicidad humana. El hombre ilustrado es, pues, consciente de su actitud y consecuente con ella. Y en ambos casos, la naturaleza asume un sentido semejante: es un mero punto de partida; no el ámbito en el que éste se desarrolla, *en* el que coexiste y *con* la que coexiste" [26]. Los daños ecológicos trascienden las fronteras de un país, se ha previsto en el derecho internacional en materia de fronteras desde algún tiempo que los estados no gozan de libertad ilimitada en su territorio. El principio de soberanía es limitado en razón de que un Estado no podría tomar medidas en su territorio o apoyar actividades privadas que impliquen graves daños al medio ambiente [27].

[24] RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "Notas...", cit., ps. 63/64.

[25] RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "Notas...", cit., p. 62; BOGGIANO, Antonio, *Por qué una teoría del derecho. Introducción a un derecho constitucional*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, ps. 29 y 30. En igual sentido señala DELGADO, José A., en *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, coordinador general Ives Gandra da Silva Martíns, Pesquisas Tributárias Nova Série 6, Editora Revista Dos Tribunais/Centro de Extensão Universitaria, São Paulo, Brasil, 2000, p. 87, que el trato de los Derechos Fundamentales, de cualquier naturaleza que fueren (humanos, tributarios, sociales, educacionales, morales, económicos, etc.) pertenecen siempre a una categoría internacional, por formar parte de una de las mayores preocupaciones de la humanidad en el sentido de su preservación. De igual modo es una actitud de los que se preocupan con los nuevos rumbos de la democracia a desarrollarse en el siglo XXI. Expresamente, la Conferencia de Estocolmo estableció que "el hombre tiene el *derecho fundamental* a la libertad, a la igualdad y al disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar". Cfr. Naciones Unidas, *Report of the United Nations Conference on the Human Environment*, Documento A/Cfr. 48/14, Capítulo 1, New York, 1979.

[26] RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "Notas...", cit., p. 52.

[27] HERDEGEN, Matthias, *Derecho Económico Internacional*, 2ª ed. española, Biblioteca Jurídica Dike, Konrad Adenauer Stiftung, 1998, Medellín, ps. 129 y ss. Recuerda el autor alemán, profesor de Derecho Internacional de la Universidad de Constanza que "Se trata de un mandato

La formulación de estos derechos fundamentales en las convenciones internacionales adoptan, básicamente, dos maneras: (a) "toda persona tiene derecho a..." y (b) "nadie será...". Estas expresiones, señala Finnis, nos advierten de la existencia de derechos que son "absolutos" (nadie puede ser torturado) y otros "inalienables" (que están sujetos a limitaciones en su ejercicio), considerando que las razones de la limitación son: "(i) asegurar el debido reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás; (ii) satisfacer las justas exigencias de la moral en una sociedad democrática; (iii) satisfacer las justas exigencias del orden público en una sociedad democrática y (iv) satisfacer las justas exigencias del bienestar general en una sociedad democrática" [28].

f) Este concepto de bien común internacional proyecta, desde otra perspectiva, nuevamente el de *solidaridad*. Desde el derecho, sobre la base de un sustrato individualista, se percibe que los derechos humanos fueron los derechos del ciudadano aislado y sus reivindicaciones alcanzaron un tono necesariamente absoluto: la propiedad es el ejemplo por antonomasia. Con todo, y en lo que concierne a la cuestión de la naturaleza, se ha recordado también que este planteamiento exige una mutación radical: la defensa del ecosistema, en efecto, obliga hoy a una cooperación global pues, de lo contrario, cualquier esfuerzo en tal sentido sería vano. Precisamente, es en este horizonte en el que debe explicarse la divulgación del concepto de "patrimonio común de la humanidad", el cual señala, dentro del ámbito del derecho internacional, el pasaje de la idea de soberanía a la de cooperación.

Se trata de un *derecho individual de dimensión colectiva*, este derecho humano básico afecta a todas las personas sin distingos. Por esta razón, la protección del medio ambiente trasciende a la obligación exclusiva de naciones ricas, pues compete a todas, sin diferencias.

g) "La exigencia de un derecho ambiental supone, en el horizonte de la *ética de la solidaridad*, en primer lugar, esa revalorización de la idea de respon-

---

de consideración de la relación de vecindad entre los estados, el cual requiere respectivamente de una materialización mediante el análisis de cada caso. Con el objeto de proteger el medio ambiente se ha celebrado un gran número de tratados internacionales. Las obligaciones contenidas en éstos se han formulado en reglas generales. Se deben citar en este contexto, por ejemplo, los acuerdos para evitar la contaminación marítima y la contaminación por aire, así como el Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono de 1985 y el correspondiente Protocolo de Montreal de 1987 sobre materiales que conducen a la reducción de la capa de ozono... El Convenio de Basilea para el Control de la Exportación y Disposición de Residuos Peligrosos de 1989... El Acuerdo de París sobre la Responsabilidad Frente a Terceros en el Ámbito del Derecho Nuclear de 1960 y el Acuerdo Internacional sobre la Responsabilidad Civil por la Contaminación por Petróleo de 1969... El Acta de la Unión Europea de 1986, Tratado de la CE, arts. 130 y ss... La Conferencia de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Desarrollo (UNCED) que se reunió en junio de 1992 en Río de Janeiro... El Convenio Marco de las Naciones Unidas para los Cambios Climáticos y el Acuerdo sobre Diversidad Biológica", entre otros.

[28] FINNIS, John, *Ley...*, cit., p. 241.

sabilidad o de deber en el ejercicio de los actos sociales que directa e indirectamente afectan el ambiente en el que aquéllos se realizan... En definitiva, si los derechos humanos se reputan —como de hecho ocurre— inalienables, también habrá de serlo el ambiente en el que actúan. A ello, precisamente, hace referencia la noción de 'derecho de las futuras generaciones', en cuanto nos plantea que el mismo ecosistema no es patrimonio —propiedad— de una generación sino por el contrario 'patrimonio común' de todas" [29]. "De las diversas concepciones de la ética, nos parece únicamente rechazable la posición positivista, ya que tiende a hacer de la sociedad el fundamento y el sujeto principal de la ética, lo que, se quiera o no, conduce a una sustancialización de lo colectivo, que conduce a la pérdida de respeto a la superior primacía de la persona" [30].

2. Constitucionalización de la aspiración de protección del medio ambiente

Pueden observarse dos reacciones, desde la visión constitucional, a la protección del medio ambiente. Algunas lo positivizan, incorporando normas explícitas tuitivas del ecosistema, ambiente o medio ambiente como el caso de la Constitución española [31] y portuguesa [32], por citar algunas. Otras no lo hacen, aunque no por ello dejan de interesarse por la tutela del hábitat, por el contrario, lo amparan

[29] RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "Notas...", cit., ps. 64/66. Esta solidaridad no es sólo actual sino futura, ya que de nuestro obrar presente depende, en buena medida, la suerte de los que vendrán.

[30] BALLESTEROS, Jesús, *Sobre el sentido...*, cit., p. 94.

[31] En la Constitución española, art. 45.1 se establece el deber de conservar el medio ambiente. Textualmente dispone: "1) Todos tienen el derecho a disfrutar de un ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2) Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3) Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije, se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado". Dice al respecto CANOSA USERA, Raúl, *Constitución y medio ambiente*, Ciudad Argentina - Dykinson SL, Madrid, 2000, p. 203, que "el deber constitucional de conservar el medio no coincide... con el reflejo deber de respetar y no obstaculizar el ejercicio del derecho a disfrutar del medio. No coinciden en el mismo objeto, porque el correlativo deber jurídico para los particulares, derivado del derecho a disfrutar del medio ambiente adecuado, consiste en no obstaculizar ese disfrute entorpeciendo su ejercicio. Mientras que el objeto del deber constitucional lo forman, directamente, los bienes ambientales que todos, por imperativo constitucional, están llamados a conservar. Es verdad, sin embargo, que una manera de impedir el ejercicio del derecho constitucional es privar al sujeto del objeto del derecho o privar al medio ambiente de su calidad o adecuación. Nuestra Constitución (refiere el autor a la española) separa, sin embargo, ambas obligaciones jurídicas reforzando la última, la de conservar el medio ambiente adecuado, con la regulación específica del deber constitucional".

[32] El art. 66 de la Constitución de Portugal dispone: "Todos tienen derecho a un ambiente de vida humano y ecológicamente equilibrado y el deber de defenderlo".

a través de figuras un tanto más oblicuas, menos directas, ancladas en garantías innominadas de cuya interpretación resulta el arribo al mismo objetivo.

El derecho constitucional argentino adscribe a la primera corriente enunciada, desde la reforma constitucional ocurrida en 1994. En efecto, nuestro ordenamiento máximo cuenta —desde aquella reforma— con una explícita positivización de la protección del medio ambiente o, en fiel reflejo de los términos empleados por nuestro mandato constitucional, "ambiente".

Concretamente, nuestra CN en su art. 41 textualmente dispone que: "Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley.

"Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.

"Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales.

"Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".

En los ordenamientos constitucionales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires [33] y en los de algunas provincias el énfasis en la protección es aún mayor [34].

[33] CCABA, art. 26, "El ambiente es patrimonio común. Toda persona tiene derecho a gozar de un ambiente sano, así como el deber de preservarlo y defenderlo en provecho de las generaciones presentes y futuras. Toda actividad que suponga en forma actual o inminente un daño al ambiente debe cesar. El daño ambiental conlleva prioritariamente la obligación de recomponer. La Ciudad es territorio no nuclear. Se prohíbe la producción de energía nucleoeléctrica y el ingreso, la elaboración, el transporte y la tenencia de sustancias y residuos radiactivos. Se regula por reglamentación especial y con control de autoridad competente, la gestión de las que sean requeridas para usos biomedicinales, industriales o de investigación civil. Toda persona tiene derecho, a su solo pedido, a recibir libremente información sobre el impacto que causan o pueden causar sobre el ambiente actividades públicas o privadas".

El art. 27 establece que: "La ciudad desarrolla en forma indelegable una política de planeamiento y gestión del ambiente urbano integrada a las políticas de desarrollo económico, social y cultural, que contemple su inserción en el área metropolitana. Instrumenta un proceso de ordenamiento territorial y ambiental participativo y permanente que promueve: 1. La preservación y restauración de los procesos ecológicos esenciales y de los recursos naturales que son de su dominio. 2. La preservación y restauración del patrimonio natural, urbanístico, arquitectónico y de la calidad visual y sonora. 3. La protección e incremento de los espacios públicos de acceso libre y gratuito, en particular la recuperación de las áreas costeras, y garantiza su uso común. 4. La preservación e incremento de los espacios verdes, las áreas forestadas y parquizadas, parques naturales y zonas de reserva ecológica, y la preservación de su diversidad biológica. 5. La protección de la fauna urbana y el respeto por su vida: controla su salubridad, evita la crueldad y controla

Esta tendencia sobre lo explícito de la protección, como señalaba más arriba, no es uniforme, dado que algunos países, por ejemplo Alemania, en su Constitución no la prevé expresa sino implícitamente. Nos ilustra Rabbi-Baldi Cabanillas, que la razón de tal omisión estriba en que la población tendría un elevado nivel de expectativa al que, en realidad, podría brindarse, circunstancia

---

su reproducción con métodos éticos. 6. La protección, saneamiento, control de la contaminación y mantenimiento de las áreas costeras del Río de la Plata y de la cuenca Matanza-Riachuelo, de las subcuencas hídricas y de los acuíferos. 7. La regulación de los usos del suelo, la localización de las actividades y las condiciones de habitabilidad y seguridad de todo espacio urbano, público y privado. 8. La provisión de los equipamientos comunitarios y de las infraestructuras de servicios según criterios de equidad social. 9. La seguridad vial y peatonal, la calidad atmosférica y la eficiencia energética en el tránsito y el transporte. 10. La regulación de la producción y el manejo de tecnologías, métodos, sustancias, residuos y desechos, que comporten riesgos. 11. El uso racional de materiales y energía en el desarrollo del hábitat. 12. Minimizar volúmenes y peligrosidad en la generación, transporte, tratamiento, recuperación y disposición de residuos. 13. Un desarrollo productivo compatible con la calidad ambiental, el uso de tecnologías no contaminantes y la disminución en la generación de residuos industriales. 14. La educación ambiental en todas las modalidades y niveles".

El art. 28 dispone que: "Para asegurar la calidad ambiental y proveer al proceso de ordenamiento territorial, se establece: 1. La prohibición de ingreso a la Ciudad de los residuos y desechos peligrosos. Propicia mecanismos de acuerdo con la provincia de Buenos Aires y otras jurisdicciones, con el objeto de utilizar o crear plantas de tratamiento y disposición final de los residuos industriales, peligrosos, patológicos y radiactivos que se generen en su territorio. 2. La prohibición del ingreso y la utilización de métodos, productos, servicios o tecnologías no autorizados o prohibidos en su país de producción, de patentamiento o de desarrollo original. La ley establecerá el plazo de reconversión de los que estén actualmente autorizados".

El art. 29 señala que: "La Ciudad define un Plan Urbano y Ambiental elaborado con participación transdisciplinaria de las entidades académicas, profesionales y comunitarias aprobado con la mayoría prevista en el art. 81, que constituye la ley marco a la que se ajusta el resto de la normativa urbanística y las obras públicas". Finalmente, el art. 30 establece la: "obligatoriedad de la evaluación previa del impacto ambiental de todo emprendimiento público o privado susceptible de relevante efecto y su discusión en audiencia pública".

[34] Constitución de la Provincia de Buenos Aires, art. 28: "Los habitantes de la provincia tienen el derecho a gozar de un ambiente sano y el deber de conservarlo y protegerlo en su provecho y en el de las generaciones futuras. La provincia ejerce el dominio eminente sobre el ambiente y los recursos naturales de su territorio incluyendo el subsuelo y el espacio aéreo correspondiente, el mar territorial y su lecho, la plataforma continental y los recursos naturales de la zona económica exclusiva, con el fin de asegurar una gestión ambientalmente adecuada. En materia ecológica deberá preservar, recuperar y conservar los recursos naturales, renovables y no renovables del territorio de la provincia; planificar el aprovechamiento racional de los mismos; controlar el impacto ambiental de todas las actividades que perjudiquen al ecosistema; promover acciones que eviten la contaminación del aire, agua y suelo; prohibir el ingreso en el territorio de residuos tóxicos o radiactivos; y garantizar el derecho a solicitar y recibir la adecuada información y a participar en la defensa del ambiente, de los recursos naturales y culturales. Asimismo, asegurará políticas de conservación y recuperación de la calidad del agua, aire y suelo compatible con la exigencia de mantener su integridad física y su capacidad productiva, y el resguardo de áreas de importancia ecológica, de la flora y la fauna. Toda persona física o jurídica cuya acción u omisión pueda degradar el ambiente está obligada a tomar todas las precauciones para evitarlo".

que no deja de ser paradójica en uno de los países que se exhibe como notoriamente protector del medio ambiente [35]. Y puede fácilmente concluirse que es Alemania uno de los países que imprimen particular celo en esta tutela.

En función de las notas diferenciales de las consecuencias en el ámbito jurídico de la protección del medio ambiente indicadas en el capítulo anterior, puede observarse que varios de los lineamientos enunciados son seguidos por nuestra Constitución en la norma citada. En efecto, se reconoce el "Derecho de los habitantes de la Nación a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano". Este derecho es actual y no futuro pues implica el "Derecho de los habitantes para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer a las generaciones futuras". Asimismo la norma constitucional puntualiza el "deber de preservar el medio ambiente". Es también un deber de las autoridades "proveer a la protección del derecho al medio ambiente y a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural, la diversidad biológica y a la información y educación ambientales". La vulneración de este derecho por el daño ambiental, genera la *obligación de recomponerlo*. La Nación debe, así, propender al bien común, pues está obligada a "dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección a las provincias. Las provincias deben dictar las normas complementarias, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales". La proyección internacional de la cuestión también es contemplada en el mandato constitucional, al "prohibir el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos y de los radiactivos".

3. La frontera de la tolerancia: necesidad de convivencia armónica entre el desarrollo económico y el medio ambiente

En la literatura jurídica relacionada con los problemas ambientales predominan los enfoques desde la perspectiva del castigo o sanción contra la industria que, en su producción, provoca secuelas contaminantes del medio ambiente. Pareciera que existe un desmedido interés en responsabilizar por el ejercicio lícito de una actividad industrial, más que en hallar soluciones razonables y eficaces para favorecer la armonía entre el medio ambiente y desarrollo económico.

Ésta es una visión limitada del problema. Como afirma Macón esta interpretación es de carácter eminentemente axiológico y su propósito radica en identificar a los responsables de la contaminación y penalizarlos mediante la aplicación de prohibiciones y multas [36]. Dichos planteamientos jurídicos basa-

[35] RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, *Génesis y sentido del artículo 41 de la Constitución nacional*. En este punto es de consulta muy recomendada el trabajo de TAWIL, Guido S., "La cláusula ambiental en la Constitución Nacional", LL, LIX nro. 93, del 15/5/1995.

[36] MACÓN, Jorge, "La política fiscal en el contexto de la contaminación ambiental", *Impuestos*, 1979, p. 142.

dos únicamente en las consecuencias del problema no aportan ninguna solución, por el contrario, crean muchas veces una mayor incertidumbre y acrecientan los inconvenientes para zanjar el conflicto. El enfoque punitivo tampoco comprende globalmente la cuestión, pues no se preocupa mayormente por la continuidad de los procesos industriales y mucho menos por los efectos económicos negativos que aquellas posiciones sancionatorias podrían generar.

En consecuencia, avanzando ya desde la plataforma que implica considerar el derecho a un medio ambiente sano como derecho natural de todo ser humano, me propongo analizar el fenómeno de la contaminación a través del prisma de los instrumentos económicos que pueden utilizarse como herramientas aptas para contribuir a la solución del problema. A tal efecto trazo un panorama descriptivo de tales instrumentos relacionados con la tributación, que desde hace ya tiempo se conoce como *eco tributación* y tiene un nutrido desarrollo doctrinario [37]. Abogo por la convivencia armónica entre la producción industrial, desarrollo económico y el medio ambiente sin que pueda considerarse legítimamente la exclusión recíproca entre ambos, aun mínimamente.

Concentro el análisis de la contaminación como un mal derivado de la producción de bienes en el proceso económico el que, a pesar de generarla, igualmente debe funcionar.

Los procesos industriales, en determinados casos y en grados diversos, tienen como consecuencia comprobable la alteración de la naturaleza. La con-

[37] Congreso de la International Fiscal Association (IFA) de 1993, Seminario C, Edición Kluwer, La Haya, 1995. Otros, ver: FAUCHALD, Ole Kristian, *Environmental taxes and trade discrimination*, Kluwer, La Haya, 1998; HERRERA MOLINA, Pedro, *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998; O'RIORDAN, Timothy, *Ecotaxation*, St. Marti's Press, New York, 1997; ROSEMBUJ, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995. También compulsar *50th Congress of the International Institute of Public Finance Public Finance, Environment and Natural Resources*, Harvard University Press, agosto de 1994, en particular los siguientes trabajos presentados: BOHM, Peter, "Government revenue implications of carbon taxes and tradeable carbon permits: efficiency effects"; CNOSSEN, Sijbren, "Public economics and the environment in an imperfect world"; GOULDER LAWRENCE, H., "Enviromental taxation and the double dividend: a reader's guide"; HERBER, Bernard P., "International environmental taxation in the absence of sovereignity"; NELLOR, David C. L. - SUNLEY, Emil M., "Taxation of natural resources in developing countries"; PEARSON, Mark, "Implementing environmental taxes"; POTERBA, James M. - ROTEMBERG, Julio L., "Pigouvian taxation of intermediate goods when final goods can be imported"; PROOST, Steg - REGERMORTER, Van D., "Tax reform policies in the presence of a supra-national environment tax, the role of the macroeconomic regime and of internatinal coordination"; PUROHIT, Mahesh C. - RAO, D. N., "Fiscal intervention for environmental protection: a cross-sectional analysis for fiscal prescriptions"; SCHOB, Ronnie, "Evaluating tax reforms in the presence of externalities"; SMITH, Stephen, "Federal issues in environmental taxation"; SANDMO, Agnar, "Public finance and the environment"; SORENSEN, Peter Birch - PEDERSEN, Lars Haagen - NIELSEN, Soren Bo, "Taxation, pollution, unemployment and growth: could there be a 'triple dividend' from a green tax reform?"; TAHVONEN, Olli, "Emission taxation and dynamics of fossil fuel markets", entre otros.

taminación representa, para el proceso industrial, un *costo adicional* que se internaliza. Este problema es de compleja y difícil solución, toda vez que podría ser tan perjudicial mantener invariablemente el fenómeno contaminante como erradicarlo totalmente. Además, no todo proceso industrial que genera contaminación lo hace en niveles intolerables, pues algunos de estos efectos son subsanados por la propia naturaleza. Consecuentemente se debería reducir este fenómeno a la mínima expresión posible llevándolo a la *frontera de tolerancia*, en donde la naturaleza pueda neutralizar el deterioro por sí misma.

Será entonces necesario que el Estado participe activamente con el fin de fijar una política ambiental razonable, tendiente a la protección de los recursos naturales pero de forma tal que el cumplimiento de dicho objetivo no trabe irrazonablemente el desarrollo industrial ya que éste, en gran medida, tiene por fin el mejoramiento de la calidad de vida.

En esta delicada misión, la actuación del Estado debe conducirse con prudencia. En oportunidad de elaborar los planes de control del fenómeno y específicamente en la eventual aplicación de instrumentos económicos para su atenuación deberá evaluar los postulados fundamentales de *optimalidad, eficiencia y neutralidad*, con el propósito de que los efectos económicos originados por su intervención no perturben la correcta asignación de los recursos, el ejercicio de la actividad industrial y el empleo que ella genera. Las externalidades negativas tornan justificable la intervención del Estado que debe contribuir a encauzarlas.

Aparece así un problema de política económica cuya solución deberá enlazarse con un criterio de contaminación llevado a niveles aceptables y cuidando de no hacer inoperable el sistema económico. Entonces el objetivo consistirá en encontrar un sistema que pueda lograr un punto de equilibrio en el cual los recursos se confronten con los usos conflictivos, proporcionando los incentivos apropiados para producir resultados flexibles y asimismo que permitan trabajar a un gran número de empresas [38].

Este propósito fue considerado por la II Conferencia de la ONU sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, que estableció: "Los Estados deberán promulgar leyes eficaces sobre el medio ambiente. Las normas ambientales, y los objetivos y prioridades en materia de ordenación del medio ambiente, deberían reflejar el contexto ambiental y de desarrollo al que se aplican. Las normas aplicadas por algunos países pueden resultar inadecuadas y representar un costo social y económico injustificado para otros países, en particular los países en desarrollo". También estableció el principio según el cual "Los Estados deberían cooperar para promover un sistema económico internacional favorable y abierto que llevara al crecimiento económico y al desarrollo sostenible de to-

[38] BREYER, Stephen, *Regulation and its reform*, Harvard University Press, 1982, p. 271.

dos los países, a fin de abordar en mejor forma los problemas de la degradación ambiental..." [39].

En nuestro ordenamiento constitucional encuentro una barrera infranqueable, violatoria de la frontera de la tolerancia a la que hago referencia anteriormente, la que no puede trasvasarse por prohibición de nuestra norma fundamental. En efecto, queda prohibido el ingreso al país de residuos peligrosos como también de material radiactivo. El art. 41 *in fine* expresamente dispone: "...Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos".

III. Enfoque particular de los tributos en materia ambiental

1. La Hacienda Pública y su vinculación con la protección del medio ambiente

El Estado no puede soslayar su participación en el diseño de la solución óptima de estos problemas. En la Argentina, además y por mandato constitucional, tiene el deber de propender a la protección del derecho a gozar de un ambiente sano. Para cumplir con este mandato constitucional, el Estado es llamado a intervenir dentro del conflicto básico entre ecología y economía cual es el de la prevalencia del principio ecológico de estabilidad, como condición de conservación de la naturaleza y el principio económico de crecimiento. El grado de desarrollo de las naciones tiene efecto sobre el establecimiento de políticas ambientales. Sin embargo, los instrumentos económicos a utilizar serán básicamente los mismos, eligiéndose unos u otros según las particularidades de cada país.

La política ambiental es definida como la suma de objetivos y medidas destinadas a regular la interacción de la sociedad con el medio ambiente como sistema natural y comprende aspectos de rehabilitación, conservación y ajuste estructural [40] y, como bien afirma D'Auria [41], demanda la existencia de arreglos institucionales que induzcan a los individuos —en el marco del acuerdo transaccional— a preservar el medio ambiente para el futuro.

La hacienda pública, en la medida que fuere, puede ocuparse del tema en función de diversos factores: a) los estímulos tributarios a la industria, b) la res-

[39] Cumbre de Río (II Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Río de Janeiro, junio de 1992), Principios nro. 11 y 12.

[40] Simonis, Udo E., "Reestructuración industrial para un desarrollo sostenido. Tres puntos de partida"; en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, publicación nro. 2 de 1990, "Medio Ambiente y Crecimiento Económico", Madrid, p. 196.

[41] D'Auria, Giuliano, *The importance of poperty rights, the market order and the rule of Law in protecting the environment*, The Institute of Economic Affairs (IEA). Studies on the Environment. nro. 13, London, 1999, p. 15.

ponsabilidad es bidireccional, afecta al Estado pero también a los particulares; c) necesariamente deberán compararse los costos de control de la contaminación y d) el carácter transnacional de la contaminación. Todo ello se enmarca en la tarea de prevención, de restauración y del mejoramiento del medio ambiente al cual el Estado debe propender, en consecución del bien común.

a) Los *estímulos tributarios* a la industria pueden favorecer el impulso económico continuo y de los recursos humanos e incluso el desarrollo más acelerado de aquéllos, en forma concordante con la mejor de las condiciones ambientales. La protección y el desarrollo tienen efectos enlazados y dependientes unos de otros debido a que sin la protección del medio ambiente el desarrollo se verá menoscabado y, por el contrario, sin desarrollo la protección ambiental fracasará.

Si se adoptan las políticas apropiadas, las ganancias derivadas de la protección ambiental serán elevadas y los costos, en términos de los ingresos que se dejen de obtener, serán moderados [42]. Siempre que sea posible resultará conveniente emplear incentivos en materia de precios e impuestos para alentar la preservación del medio ambiente. Con frecuencia es preferible aplicar políticas sencillas e indirectas sin recurrir a la mera aplicación de tributos los que, en este contexto, puedan representar verdaderas sanciones.

b) *La tarea política es bidireccional*, porque el Estado debe cuidar el medio ambiente pero el particular no queda relevado de dicha tarea tampoco, es un deber para ambos, conforme surge del mandato constitucional del art. 41 de la CN. Siempre será útil la ayuda de instituciones eficaces y sensibles a las necesidades que cuenten con los mejores sistemas de información y análisis para determinar las prioridades y elaborar políticas y que coadyuven a la tarea del Estado en esta materia [43]. También es de trascendental importancia el apoyo de proyectos de inversión, asistencia técnica e investigaciones vinculadas con los costos adicionales de actividades que reporten beneficios ambientales [44]. Di-

[42] *Informe Anual del Banco Mundial*, año 1992, p. 62.

[43] El *Informe Anual del Banco Mundial*, año 1992, p. 67, en este sentido describe que la directriz operacional sobre la evaluación ambiental, aprobada en octubre de 1989, es fundamental para la integración de las preocupaciones sobre el medio ambiente en las actividades del Banco. En ella se exige realizar una evaluación ambiental de todos los proyectos que pueden tener importantes repercusiones adversas sobre el medio ambiente. En el año 1992, esta directriz fue revisada con el objeto de requerir que las personas que puedan verse afectadas por los proyectos respaldados por el Banco tengan acceso a la información contenida en la evaluación. La directriz revisada simplifica también el proceso mediante el cual se evalúan todos los proyectos en tramitación para determinar sus posibles repercusiones ambientales y se los clasifica según la probabilidad de que tengan efectos negativos sobre el medio ambiente.

[44] Bajo la tutela del Banco Mundial se encuentra el Fondo para el Medio Ambiente Mundial (FNAM) que es un proyecto experimental de tres años de duración que tiene por fin donar fondos para proyectos de investigación en materia de cambios climáticos, agotamiento de la capa de ozono, contaminación de las aguas internacionales y estudio de la diversidad biológica. Cfr. *Informe del Banco Mundial*, año 1992, p. 68.

chos subsidios asumen importancia superlativa en razón de que usualmente los países en vías de desarrollo han sido renuentes a la aplicación de tributos que no tuvieran otro destino que el de la recaudación.

La necesidad de grandes cambios para mitigar estos problemas ambientales ha llevado a los gobiernos a la búsqueda de una diversidad de instrumentos en política ambiental y a investigar la forma de minimizar el costo económico de estos ajustes. Cada vez con mayor frecuencia los gobiernos utilizan importantes incentivos en la incorporación de ecotributos en sus legislaciones.

La participación de los gobiernos ejerciendo su rol de supervisor del medio ambiente crece paulatinamente. Su intervención será necesaria con motivo de la aparición de "externalidades" involucradas en este fenómeno, es decir, el costo que el agente contaminador genera entre otros miembros de la comunidad. Ante tal circunstancia (respecto de lo cual me refiero más adelante) si los gobiernos no estimulan la solución de los problemas ambientales los agentes contaminadores no tendrán razones para incorporar esos costos que motivan las externalidades [45].

c) El desarrollo de una política óptima en el control de la contaminación no puede soslayar la *necesidad de comparar entre los costos de la polución y los costos de su control.* Desde el punto de vista económico, la contaminación será reducida hasta el punto en que los beneficios de la sociedad por la reducción del fenómeno contaminante sean mayores que el costo del control de la misma, en otras palabras, cuando el perjuicio marginal de la polución iguale al beneficio marginal de la actividad contaminadora.

Los patrones de reducción del fenómeno consistirán en regulaciones diversas, y con tal propósito deberá analizarse cuáles de los instrumentos a utilizar pueden resultar más económicos que otros y de qué forma puede favorecerse al desarrollo industrial sin entorpecerlo.

Comparándolo con las regulaciones convencionales tendientes al control de la polución resulta que los mecanismos de mercado como las cargas tributarias, los impuestos y los permisos tienen básicamente tres atractivos: (a) permiten a las compañías y a los individuos elegir entre reducir la polución cuando los costos de abatimiento son más convenientes; (b) los instrumentos de mercado contemplan un continuo incentivo para la reducción de los productos y procesos contaminantes, considerando que las regulaciones son sólo mínimamente obedecidas y (c) pueden elevar la recaudación facilitando otros cambios en la política ambiental y promoviendo sus reformas [46].

[45] IFA Congress 1993, Seminar C, "Environmental Taxes and Charges", I.b) 1, Kluwer. La Haya, 1995.

[46] IFA Congress 1993. Seminar C, "Environmental Taxes and Charges" I.b) 1. Kluwer. La Haya, 1995.

Muchas veces se hace uso de la imposición sobre las emisiones que específicamente se aplican sobre unidades de polución emitidas, por ejemplo en el mayor número de emisiones de dióxido de carbono (vehículos, energía industrial por combustión, etc.). Pero esta alternativa implica una medición difícil. Es por ello que las limitaciones técnicas a la medición de la polución requiere la creación de nuevos procedimientos administrativos que, obviamente, se vinculan con los costos administrativos.

En cambio la tributación sobre las unidades de polución emitidas, utilizando los sistemas tributarios que persiguen objetivos de control gozarán de menor receptividad dado que, en general, tienen una finalidad eminentemente sancionatoria [47].

La imposición directa tiene el inconveniente de definir la base de imposición sobre la cual recaerá el tributo. Cuando ésta es insuficiente, la política basada en la aplicación de impuestos no es apta para reducir el fenómeno en la forma eficiente. He aquí que los problemas particulares de los aspectos ambientales pueden elegirse independientemente de la elección de procedimiento. También se torna inadecuada la imposición cuando se trata de estructuras ecoimpositivas destinadas a regiones amplias y cuando la contaminación es discontinua en el tiempo.

En otros casos se recurre a los incentivos por el control de la contaminación. Éstos serán de mayor eficacia a la sanción mediante la imposición, pues el agente evaluará la conveniencia de optar por aquellos dado que, en general, viabiliza la realización de sus objetivos comerciales. Así, la depreciación acelerada puede controlar la polución o eficientizar la inversión tendiente a minimizar la polución. Es mejor incentivar que penalizar, estimular la inversión en controles de la contaminación que sancionar con gravámenes cuyo cumplimiento tienen por efecto asfixiar a la actividad industrial, cuando no crean un clima de incertidumbre sobre los alcances de su cumplimiento.

d) Otro problema que debe contemplarse es el fenómeno de la contaminación internacional, pues ya no se limita a las fronteras de los países sino que el

[47] *50th Congress of the International Institute of Public Finance Public Finance, Environment and Natural Resources*, Harvard University Press, agosto de 1994, en particular los siguientes trabajos presentados: BOHM, Peter, "Government revenue implications of carbon taxes and tradeable carbon permits: efficiency effects"; HOEL, Michael, "The role of a carbon tax in environment and fiscal policy"; MC GUIRE, Thereses - SMITH, Theresa M., "The impact of environmental issues on financing and objectives of surface transportation provision in the US"; SMITH, Roger S., "Taxes on motor vehicles and their use in the European Community Environmently sensitive trends?". Cfr. también el art. 45 de la Constitución española en cuyo inc. 3°) expresamente establece "Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije, se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado". WESTIN, Richard A., *Environmental tax inicitatives and multilateral trade agreements: dangerous collisions*, Kluwer Law International, La Haya, 1997.

problema las traspasa. En ciertos casos las políticas tributarias en materia de medio ambiente deben considerar que los efectos de la generación de polución actualmente supera las fronteras de las naciones. En efecto, en muchos países industrializados los artífices de las políticas sobre contaminación ambiental están considerando la contaminación originada en ciertos efluentes industriales cuyas consecuencias se transforman en un problema de alcance mundial, por ejemplo, el efecto invernadero y la lluvia ácida [48], entre otros [49].

e) En resumen, una política tributaria vinculada con los compromisos ambientales tiene que: (i) considerar el deber del Estado como un partícipe necesario en la resolución de los problemas en virtud de que los particulares no siempre pueden —individualmente— consensuar las alternativas de solución; (ii) evaluar la gama de instrumentos económicos a los cuales puede recurrir cuidando de no tornar inoperable a la actividad para lo cual deberá efectuar un profundo análisis de las consecuencias que podrían producirse en su implementación (iii) incentivar más que penalizar; (iv) evaluar adecuadamente las implicancias políticas de su utilización; (v) merituar los aspectos distributivos y (vi) proyectar su eficacia y eficiencia.

2. Principios económicos: las externalidades

2.1. Conceptos previos

La búsqueda de la optimización en la asignación de recursos es un principio rector de la economía. Conforme la enunciación formulada por Pareto, ello se logra cuando la eficiencia es el común denominador en la asignación de los recursos. Esto implica que ningún cambio ulterior en la aplicación de los recursos ni en los métodos de producción aumentarían el bienestar de una persona sin afectar el de otra.

Se acepta como óptimo todo equilibrio en el que una ganancia posterior de cualquier sujeto se obtendría sólo haciendo estar a otro peor. Cada objeto se produce sobre la base de rendimientos constantes a escala. Ello significa que, de duplicarse los insumos y el trabajo utilizados en la producción de los bienes también se duplicará la producción de cada uno de esos bienes. Debido a que la oferta de los insumos y el trabajo son fijas, es imposible incrementar en for-

[48] International Fiscal Association (IFA) Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.b), Kluwer, La Haya, 1995.

[49] *50th Congress of the International Institute of Public Finance Public Finance, Environment and Natural Resources*, Harvard University Press, agosto de 1994: HERBER, Bernard P., "International environmental taxation in the absence of sovereignity"; CARRARO, Carlo - SINISCALO, Domenico, "International coordination of environmental policies and implementation of international environmental agreements"; OCDE, *Climate change, economic instruments and income distribution*, Paris, 1995.

ma simultánea la producción de ambos tipos de bienes. Consecuentemente, para acrecentar la producción de uno hay que reducir la del otro.

La empresa siempre tiende a maximizar sus ganancias. Ello se logra cuando el costo marginal es igual al ingreso marginal. Si el ingreso marginal es superior al costo marginal, la empresa puede incrementar su ganancia acrecentando la producción. También si el ingreso marginal es inferior al costo marginal, la empresa puede aumentar su ganancia reduciendo su producción. En síntesis, si el costo marginal es igual al ingreso marginal, todo cambio de producción reducirá los beneficios.

El hecho que hace que las empresas produzcan la cantidad óptima es el costo en que incurren para efectuar la producción: cuando más alto sea el costo menor será la producción.

El problema esencial aparece cuando en el precio de los productos elaborados y que han generado contaminación, no se refleja el daño que causan. El productor tiene pocas razones para instalar costosos equipos para prevenir el fenómeno. Si instala tales equipos y sus competidores no lo hacen, quedará en inferioridad de condiciones, tendrá menos ventas y menos ganancias debido a que sólo él internalizó el costo de la polución [50].

La formulación inicial de este análisis se da en la obra de Pigou, quien desarrollara la diferencia entre costos sociales y privados (externalidades) sobre la base de un precedente jurisprudencial británico. El objeto del caso consistía en la demanda promovida por los agricultores de los campos por los que atravesaban las locomotoras del ferrocarril cuya combustión provocaba chispas y, con frecuencia, el incendio de tales campos. Como consecuencia de ello los agricultores debían pagar mayores primas de seguro argumentando éstos que tal diferencial de prima obedecía a la actividad del ferrocarril y no a ellos.

"En la interpretación de Pigou, una cosa son los costos privados —los que las empresas contabilizan— y otros distintos los sociales, los que realmente aporta la comunidad. La diferencia son las externalidades. La distinción entre costos sociales y privados implicaba cuestionar el modelo de equilibrio general, denominado teorema fundamental de la economía del bienestar, cuya conclusión esencial es que el sistema de mercado, actuando en competencia perfecta, hace la mejor asignación posible de recursos de la producción y de bienes de consumo. La tesis es que este hecho —que las empresas experimentan privadamente un costo más bajo que el social— implica que producirán a un nivel por encima del óptimo, absorbiendo recursos productivos que rendirían más en otras empresas, que por consiguiente determinarán que el óptimo global no se logre" [51].

[50] BREYER, Stephen. *Regulation...*, cit., p. 261.

[51] MACÓN, Jorge. *Equidad y eficiencia en política tributaria*, en Homenaje al 50 aniversario

Las externalidades existen cuando la función de utilidad de un sujeto o la función de producción de una empresa incluye una variable que se encuentra bajo el control de un segundo individuo.

Éstas son clasificadas como externalidades de consumo o de producción, positivas o negativas. Se entiende por externalidad en el consumo al hecho por el cual la utilidad de un individuo depende del consumo de otro. La externalidad en la producción aparece cuando el producto de una empresa entra como insumo en la función de producción de la otra [52].

En el análisis económico de la contaminación ambiental puede aplicarse el concepto de externalidad. Concretamente, la polución ambiental es un típico ejemplo de externalidad negativa o deseconomía. El fundamento del "principio contaminador pagador" reposa en el objetivo de la internalización de los costos externos de la contaminación. Entonces, en razón de que esta situación lleva al productor de bienes a evaluar las formas de una correcta asignación de los recursos, el problema de las externalidades es básicamente un *problema de eficiencia.*

Un ejemplo de externalidad negativa de consumo corresponde al caso en el cual los individuos no pueden disfrutar del aire puro por la contaminación provocada por el humo que emana de una planta industrial, o bien no pueden disfrutar de un río por la polución ocasionada por el vertimiento de residuos en él. Otro ejemplo, pero de externalidad negativa de producción, está representado por la imposibilidad de una lavandería, cuya exclusiva actividad es el lavado y secado al aire libre de las prendas, debido a que una industria cercana vierte al exterior humo ensuciando dichas prendas, privándole así a la lavandería de su único medio de sustento.

La esencia de este concepto es que involucra una interdependencia entre dos o más agentes económicos y el hecho de que no se fija ningún precio a tal interdependencia. Podría existir la interdependencia entre los consumidores, entre los productores, o entre productores y consumidores. Ello significa que no puede alcanzarse el óptimo pareteano, a menos que el mecanismo de los precios contenga algunos procedimientos de ajuste para la corrección de las externalidades. No debe eliminarse por completo la externalidad negativa sino buscarse la cantidad de externalidad óptima [53].

Dentro del costo de producción debe considerarse el costo generado por la contaminación. Este costo de la contaminación es externo al del producto.

---

de *El hecho imponible* de Dino Jarach, publicación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, p. 86.

[52] DUE, John F. - FRIEDLAENDER, Ann F., *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, El Ateneo, Buenos Aires, 1981, ps. 67/68.

[53] PEARCE, David W., *Economía ambiental*, Fondo de Cultura Económica, México, 1985, ps. 39 y 42.

Además es soportado por todos los individuos: no sólo el consumidor del producto sino inclusive aquellos que no lo consumen (por ejemplo, los habitantes lejanos de una planta industrial cuya contaminación llega a sus hogares a través del aire o el curso de los ríos contaminados).

Si el precio del producto no incluye el costo del control de la contaminación, el precio final de mercado será artificialmente bajo. Siendo así, la demanda será mayor de la que resultaría de internalizar el costo del control de la contaminación. Este mayor consumo implica que los recursos económicos no se encuentran correctamente asignados pues se ha exigido más de lo que puede ofrecer [54].

Puede afirmarse que los bienes y males ambientales tienen mercado, pueden tornarse escasos. También tienen un precio, aunque el mismo no surja del mercado. Así, "el problema de los bienes ambientales es que su precio efectivo parece ser cero simplemente porque no hay mercado, cuando en realidad su precio verdadero es positivo" [55].

Los abundantes e inagotables bienes de la naturaleza, esencialmente libres y gratuitos, por efectos de factores contaminantes, han dejado de revestir tales características. El aire libre, la protección de la cubierta de ozono, los ríos limpios pasaron a tener un precio.

Pero si bien el fenómeno de la contaminación debe solucionarse mediante un mecanismo apto para la internalización de los costos derivados de aquélla, no existen evidencias suficientes de que estos denominados "impuestos pigouvianos" produzcan realmente la internalización de costos en el sentido de la optimización, conforme lo sugiere la teoría [56].

2.2. Los costos de transacción

Coase [57] claramente expuso el problema en el trascendente trabajo titulado "The problem of social cost", ampliamente difundido como el "Teorema de

[54] TARAK, Pedro, "Ponencia en el Simposio sobre aspectos tributarios, financieros (incluso estímulos) de la protección ambiental", organizado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y la Sadarn, Buenos Aires, 1978, p. 4.

[55] PEARCE, David W., *Economía...*, cit., p. 43.

[56] MACÓN, Jorge, *Equidad...*, cit., p. 89.

[57] COASE, Ronald H., "The problem of social cost", publicado en *The Journal of Law and Economics 3*, octubre de 1960: 1-44, por The University of Chicago Press. Puede compulsarse la traducción al castellano en COASE, R. H., *La empresa, el mercado y la ley*, Alianza Economía, Madrid, 1994, ps. 121 y ss. Algunas interpretaciones del teorema de Coase pueden consultarse en BAUMOL, W. - OATES, W., *La teoría de la política económica del medio ambiente*, Bosch, Barcelona, 1982; DUE, John F. - FRIEDLAENDER, Ann F., *Análisis económico...*, cit., p. 72; D'AURIA, Giuliano, *The importance of poperty rights, the market order and the rule of Law in protecting the environment*, The Institute of Economic Affairs (IEA), Studies on the Environment, nro. 13,

Coase". La externalidad requiere el concurso de dos o más partes. El ejemplo de Coase describe la siguiente situación: un médico instala su consultorio al lado de una pastelería. El ruido de las máquinas de la fábrica le impide examinar correctamente a sus pacientes. Por ello el médico requiere a la pastelería el cese del ruido. Las máquinas generadoras del ruido son las que producen los productos de la pastelería, razón por la cual el cese del ruido implicaría la desaparición de dicho establecimiento.

La solución eficiente depende del que sufre el mayor daño. Quien sufre la mayor pérdida de ingresos podría pagar al otro lo suficiente para que se mude. La situación se resuelve por medio de una indemnización.

La complicación surge cuando los efectos de la externalidad son difundidos, es decir, son tan amplios que afectan a un número elevado de sujetos. Por ejemplo, los costos de la contaminación ocasionada por el humo de una industria depende del número de personas residentes en los alrededores de la planta.

En estos casos, el principio general a aplicar es claro. Las repercusiones deben reducirse hasta que los costos marginales de su ulterior reducción sean iguales a los beneficios marginales que tal reducción causa a la sociedad. Sin embargo, los beneficios y costos causados por combatir la contaminación y llevarla a niveles aceptables pueden ser lo suficientemente elevados como para que la industria contaminadora deje de funcionar o sea trasladada a otro lugar, incrementando así los costos de sus productos.

Consecuentemente, cuando se realiza el análisis de la contaminación en el contexto de la tributación, deben preverse en lo posible los costos y beneficios totales de su control y los costos y beneficios marginales. La moraleja del teorema de Coase radica en que, desde el punto de vista de los resultados, respecto de la empresa que genera contaminación es lo mismo subsidiarla (para que deje de causarlo) o gravarla con un impuesto (para que sea costoso seguir contaminando): ello vincula la solución al ajuste de los costos de transacción.

Aclarando lo expuesto, en dicho teorema no significa que las cosas sean estrictamente iguales, aplicando un impuesto o un subsidio. La afirmación sig-

---

London, 1999, p. 15; GILLESPIE, Catherine, *Protecting the environment with property rights, the market and the rule of law*, The Institute of Economic Affairs (IEA), Studies on the Environment, nro. 13, London, 1999, p. 36; SALA, Luis F., *Política económica del medio ambiente*, Cedecs, Barcelona, 1995; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, ps. 73 y ss.; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, "La política fiscal del medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el derecho comunitario europeo", LL, 157-799; en *50th Congress of the International Institute of Public Finance Public Finance, Environment and Natural Resources*, Harvard University Press, agosto de 1994, cfr.: POTERBA, James M. - ROTEMBERG Julio L., "Pigouvian taxation of intermediate goods when final goods can be imported"; WECK-HANNEMANN, Hannelore - FREY, Bruno S., "Are incentive instruments as good as economists believe? Some new considerations"; WIESNER, Eduardo, "The political economy of the enviroment in developing countries: market failure and institutional response".

nifica que el resultado, en términos de obtener un nivel óptimo de producción, es lo mismo, pero la distribución del ingreso y del bienestar serán naturalmente diferentes [58].

Se maximiza el beneficio social cuando se establece un impuesto igual a los costos marginales de la contaminación al nivel de producción óptimo. La empresa se hará cargo de los costos externos en forma de un impuesto al cual tratará como un costo privado. Así, el costo externo se internaliza [59].

2.3. El Estado como mediador en la solución del problema

La contaminación le impone costos externos a la población. Privadamente, las partes involucradas pueden negociar efectuándose concesiones recíprocas: el afectado ofrecería un precio al afectante hasta el punto en que el beneficio marginal del afectado iguale al costo marginal de efectuar el pago indemnizatorio. Por su parte el contaminador reducirá su nivel de contaminación a tal punto que su pérdida marginal —generada por la modificación de su actividad— iguale al beneficio marginal que obtiene por el cobro. Esto significa que los sujetos sin requerir la intervención estatal podrían resolver sus diferencias mediante una indemnización de daños y perjuicios. Ésta es una forma eficiente de solucionar las externalidades.

Sin embargo, por la magnitud y complejidad del problema en la mayor parte de los casos es imposible para cada sujeto afectado negociar con el agente contaminante pues los costos de transacción (costes de negociación) serían demasiado elevados, consecuentemente impedirían toda solución.

Ello significa que en la mayor parte de las situaciones la intervención del Estado se torna necesaria porque los costos son tan difusos que no es posible fijarlos sin la intervención gubernamental. Esto es debido a que los costos externos impiden al mercado arribar a una óptima asignación de los recursos y de alguna forma debe asegurarse que la parte favorecida recompense a quien le brinda los beneficios o que la parte más perjudicada reciba una indemnización de quien produce perjuicio y consecuente costo.

En este contexto los empresarios no pueden realizar todas las ganancias o no tienen que soportar todos los costos causados a otras empresas como producto de su actividad. De esta forma surgen economías y deseconomías externas. Si el sujeto contaminador debe hacerse cargo de los costos sociales derivados de su actividad, que obviamente serán sumamente elevados, su empresa se reducirá y en muchos casos desaparecerá. "El nivel óptimo de contamina-

[58] MACÓN, Jorge, "La política fiscal en el contexto de la contaminación ambiental", *Impuestos*, 1979, p. 146.

[59] PEARCE, David W., *Economía...*, cit., p. 99.

ción se alcanza cuando los costos de las reducciones ulteriores son iguales a los beneficios que acarrea a la sociedad esas reducciones" [60].

Por último señalo las dos posiciones antagónicas frente al problema, que acreditan la dificultad de arribar a soluciones negociadas en los términos precedentemente expuestos.

Para algunos [61], si la contaminación es un costo externo, nada debería impedir que quienes lo padecen negocien directamente con quienes lo causan a efectos de obtener su reducción o eliminación. Así podrá acordarse de la misma forma en que se venden los bienes en el mercado. También resulta evidente que el sujeto que provoca la contaminación está interesado en la maximización de sus beneficios privados por lo que válidamente puede pensarse que voluntariamente no ofrecerá compensación alguna a quien padezca los efectos nocivos del factor contaminante.

Otros consideran que es irritante que quien padece la contaminación deba subsidiar al contaminador para que se abstenga de hacerlo. Sin embargo, éste es un efecto derivado de una actividad legítima cual es la producción de los bienes que recibirá, de una u otra forma, el afectado. Por ello, no es intrínsecamente malo subsidiar al contaminador. Sería un intercambio de derechos.

3. Los ecotributos como instrumentos económicos tendientes a la protección del medio ambiente

La OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico) produjo varios trabajos de rigurosidad y profundidad notables. De ellos adopto la definición de instrumentos económicos destinados a la protección del medio ambiente que, en un sentido amplio, los considera como "los instrumentos que implican una transmisión financiera entre los contaminadores y la colectividad (diversos tipos de tasas y cánones, ayudas financieras, créditos de emisiones) como los que apuntan hacia una acción directa en los precios relativos (como es el caso de la fijación de tarifas de los servicios y la fiscalidad de los productos)" [62].

Comparándolos con la utilización de reglamentaciones que definen modelos de conductas a los cuales los agentes deben adaptarse.por la presión y coacción que implican para aquéllos, los instrumentos económicos aportan, por el contrario, una señal económica a los mercados y en tal contexto los contaminadores pueden reaccionar libremente.

[60] DUE, John F. - FRIEDLAENDER, Ann F., *Análisis económico...*, cit., p. 81.

[61] PEARCE, David W., *Economía...*, cit., p. 112.

[62] OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, 1989. Existe una versión en español en la *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, publicación nro. 2 de 1990 "Medio Ambiente y Crecimiento Económico", Madrid, p. 216.

Básicamente cuatro elementos caracterizan a los instrumentos económicos: (i) la existencia de un estímulo financiero; (ii) la facultad del agente contaminador de reaccionar en forma libre ante ellos; (iii) la intervención estatal y (iv) la finalidad protectora del medio ambiente.

La búsqueda de una mayor eficacia en las políticas medioambientales ha contribuido a su utilización. Cuentan con ciertas ventajas consistentes en una mayor eficiencia, pues en muchos casos minimizan el costo global de la lucha anticontaminante. Asimismo son un estímulo permanente para reducir el fenómeno contaminante o bien para atenuarlo toda vez que permiten mayor flexibilidad al poder público pudiendo cambiar o matizar el tipo de tributo [63].

El enfoque economicista del problema fue definido por Macón señalando que "la contaminación debe concebirse fundamentalmente como el uso de un recurso por el cual debería pagarse" [64]. Existe una amplia gama de instrumentos de tipo económico que sirven para cuantificar, establecer y concretar el "pago" por el uso del mencionado recurso.

Actualmente y cada vez con mayor frecuencia se recurre a estos instrumentos. Sin embargo, no se eximen de diversos aspectos negativos, prevaleciendo el hecho de que elevan el costo de la actividad por lo cual afectan a la competitividad de los agentes económicos sujetos a los mismos en relación con quienes no lo están y lesionan de esta forma el criterio de optimalidad. Por otra parte, en ciertos casos crean en favor del sujeto contaminante un verdadero derecho a contaminar.

En el marco de la problemática ambiental se relativiza la afirmación según la cual la economía se ocupa de los recursos escasos denominándolos bienes económicos, y los que son totalmente gratuitos y disponibles indefinidamente no interesan al análisis económico.

Algunos recursos que ofrece la naturaleza que fueron esencialmente libres, se han convertido en bienes económicos debido a que la actividad industrial traspasó la frontera de la tolerancia. El sistema económico utiliza sin costo estos recursos generando una inadecuada distribución de los recursos, habida cuenta de que efectuará un uso excesivo del bien libre. Ejemplo de ello es el uso del aire, el agua, el sonido, el filtro solar de la atmósfera, los recursos ictícolas, entre tantos. Concretamente puede visualizarse en el ejemplo señalado precedentemente sobre la lavandería que seca las prendas al aire libre: dicho aire libre es un bien que no tenía precio establecido hasta que es "expropiado" por la industria cercana que libera humo, impidiéndole a aquélla continuar con su negocio.

[63] OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, 1989. Véase versión en español en la *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, publicación nro. 2 de 1990, "Medio Ambiente y Crecimiento Económico", Madrid, p. 219.

[64] MACÓN, Jorge, "La política...", cit., p. 146.

La OCDE [65] clasificó los instrumentos económicos que más adelante describiremos. En primer lugar, se encuentran los tributos en general, particularmente los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Se incluye en este segmento a los impuestos sobre la contaminación, las tasas por descargas de efluentes o su tratamiento industrial y las contraprestaciones por servicios administrativos vinculados con el uso de productos o residuos peligrosos, etc. En segundo lugar aparecen los subsidios que son modalidades para lograr conductas anticontaminantes, expresados en préstamos o créditos blandos. En tercer lugar, mecanismos de depósitos en garantía, reembolsables. Consiste en el reintegro de las garantías ofrecidas en oportunidad del inicio de una actividad contaminante exigida obligatoriamente por el Estado como condición de inicio de la empresa. En cuarto lugar, el sistema de licencias otorgadas por el Estado a las industrias contaminantes por debajo de un determinado nivel no nocivo o tolerable. El aspecto negativo radica en que podría llegar a configurar un pago por derecho a contaminar. En quinto lugar, los instrumentos financieros consistentes en premios y castigos. Básicamente, se emplean en relación con la defensa de la calidad del aire, del agua, del nivel de sonidos, protección del suelo y tareas de limpieza.

Dichos instrumentos económicos usualmente se utilizan en conjunto con los instrumentos reglamentarios.

3.1. Objetivo de los ecotributos

Utilizo la expresión ecotributos en razón de su carácter amplio, dado que involucra a los tres componentes de la clasificación tripartita tradicional de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Otros prefieren denominarlos "impuestos verdes" o expresiones similares. Se suman a ellos otros instrumentos económicos directamente vinculados con la tributación como los subsidios e incentivos, los sistemas de licencias, amortizaciones y deducciones especiales, los sistemas de créditos, entre otros.

Los principales objetivos de los ecotributos radican en que: (a) Con carácter general los ecotributos son considerados como los instrumentos económicos específicos que apuntan a encarar una conducta compatible con el medio ambiente, sin que simplemente sean una analogía con los impuestos como instrumentos generadores de recaudación. Es decir, son vías aptas para modelar conductas sociales. En el caso particular de los ecotributos su objetivo no es incrementar la recaudación sino minimizar el daño internalizando sus costos de

[65] OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, 1989. Véase versión en español en la *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, publicación nro. 2 de 1990, "Medio Ambiente y Crecimiento Económico", Madrid, ps. 222 y ss. Puede consultarse también el artículo de CÁRDENAS, Emilio, "Instrumentos fiscales para la protección del medio ambiente. El caso de los municipios", *Impuestos*, XLVIII-B, 1609.

abatimiento sin impedir el desarrollo industrial. Lo contrario es impropio y podría generar efectos perniciosos en el desarrollo desnaturalizándolos. (b) Los ecotributos tienen por objeto influir en la conducta de los sujetos pasivos en orden a la reducción de sus actitudes contaminantes. (c) También se los considera como vehículos de indemnización para la sociedad [66]. (d) Tienden a crear un incentivo para reducir la cantidad de productos contaminantes [67]. Este éxito depende de un alto nivel de información a la población y la existencia de un ente colector apto. (e) Los impuestos sobre productos son usados como fuente de financiamiento del costo ambiental, por ejemplo, utilizando tales ingresos para desarrollar dispositivos de seguridad de la contaminación de aquellos productos o reducir el costo del reciclado, consecuentemente facilitándolo.

3.2. Parafiscalidad y capacidad contributiva

Teniendo los tributos ambientales metas que trascienden la mera recaudación pues atienden a otra función, parafiscal, modeladora de conductas, tendiente a disuadir comportamientos industriales contaminantes, el principio de capacidad contributiva se desdibuja, si se lo compara con la generalidad de los impuestos.

La capacidad contributiva es fundamento inspirador de todo impuesto. Es la "potencia económica genérica" aplicable sobre "hechos imponibles que manifiesten riqueza" [68]. Sólo es capacidad contributiva aquella riqueza que pueda ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada. La potencia económica debe considerarse como condición necesaria pero no suficiente de la capacidad contributiva y debe estar, por tanto, calificada a la luz de los principios constitucionales fundamentales. El principio de capacidad contributiva relativa será el que presida la elección de los métodos impositivos, es decir, de las medidas técnicas que, partiendo de una manifestación de riqueza imponible de un sujeto, conducen a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria que por esa riqueza ha de satisfacer. Esos métodos impositivos, que determinan los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, resultan de la combinación de los siguientes criterios esenciales: la naturaleza, real o personal, de los hechos imponibles del tributo, la estructura proporcional

[66] IFA Congress 1993. Seminar C. "Environmental Taxes and Charges" I.c), Kluwer. La Haya, 1995. Se cita en este trabajo, como ejemplo, el proyecto suizo que destinaría los recursos originados en estos gravámenes al sistema nacional de salud, produciendo una disminución en los costos de ésta para los usuarios.

[67] IFA Congress 1993, Seminar C. "Environmental Taxes and Charges" I.c), Kluwer, La Haya, 1995. En algunos países los efectos de dichos impuestos han sido evaluados positivamente como el caso de Suiza donde se ha demostrado que los impuestos sobre las bolsas plásticas han reducido notoriamente su uso.

[68] MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, 1980, p. 73.

y progresiva de los tipos de gravamen, y el carácter objetivo o subjetivo del tributo [69]. El legislador podrá escoger libremente las manifestaciones de riqueza que repute relevantes para efectos tributarios, pero siempre deberá proceder a esa elección entre las situaciones de la vida reveladoras de capacidad contributiva y siempre se ha de referir a ésta la definición de los criterios de medida del tributo [70].

Pero en los ecotributos esta garantía en la imposición no rige conforme lo expresado, precisamente por la función metajurídica de estas formas de imposición. Los tributos ambientales (sean impuestos, tasas o contribuciones especiales) no se fundamentan en el principio de capacidad económica. El contribuyente de estos gravámenes no está obligado a contribuir en función de su capacidad contributiva sino porque ha contaminado y debe reparar el daño o velar por el principio de solidaridad (sea cual fuere el fundamento que se atribuya al principio contaminador pagador) [71]. Herrera Molina [72] aboga por un mayor control del principio de proporcionalidad, en razón de que los impuestos extrafiscales —como se puede apreciar— no responden al principio de capacidad económica. Bien dice Alonso González [73] que "un tributo extrafiscal en su

[69] SÀINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho Universidad Complutense, 9ª ed., Madrid, 1991, p. 110.

[70] XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*, Vol. I, Editorial Facultad de Derecho de Lisboa, 1974, p. 108.

[71] JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *El tributo...*, cit., p. 133 quien señala, refiriéndose a la función pública de preservación del medio ambiente como justificadora de la imposición ambiental, que "dicha concepción en la que se basa la configuración del hecho imponible de los tributos ecológicos es a todas luces discrepante de la concepción tradicional que sitúa al principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, mas no por ello se aparta de los criterios emanados de la Constitución, según ha interpretado el Tribunal Constitucional [español]". Dicho Tribunal ha sentenciado: "...el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados... A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica... pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales" (STC 37/1987, f.j. 13).

[72] HERRERA MOLINA, Pedro, *Derecho tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 60. En relación con el criterio de prescindir del principio de capacidad contributiva en la base de imposición, por el fin extrafiscal de los tributos en análisis, opina el autor que "este planteamiento es inexacto, pues la mera presencia de 'riqueza potencial' en el hecho imponible no supone ninguna garantía de justicia para el contribuyente. En el caso de los impuestos extrafiscales deberá llevarse a cabo, más bien, un control de proporcionalidad. Para ello deberá examinarse, en primer término, si el impuesto es idóneo para conseguir el fin extrafiscal y si ello se realiza con la mínima lesión posible del principio de capacidad económica (v.gr. sin desvirtuar innecesariamente la progresividad del gravamen). Además, deberá ponderarse el bien ambiental conseguido y la lesión del principio de capacidad económica" (ps. 60/61).

[73] ALONSO GONZÁLEZ, Luis M., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

estado más puro se caracteriza por predominar hasta tal punto el elemento extrafiscal sobre el fiscal, siempre dentro de los márgenes que impone la Constitución... El legislador no establece ese tributo para obtener fondos, sino casi puede decirse que para dejar de obtenerlos, pues el fracaso recaudatorio es síntoma de que el fin al que se aspiraba se ha alcanzado".

3.3. Estructura de los ecotributos

Por virtud de su esencia tributaria, los ecotributos participan de los caracteres propios de los gravámenes en general. Son obligaciones jurídicas típicamente comparables a los impuestos sobre los consumos específicos, pero en el caso su destino no es la recaudación sino disuadir el comportamiento del sujeto pasivo del gravamen, modelar en uno u otro sentido su conducta. Por esta razón, la política de creación de los ecotributos deberá considerar los principios esenciales de la tributación [74] tales como los principios de legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, certeza y previsibilidad.

La Constitución Nacional contiene las reglas sobre la distribución del poder impositivo. El problema principal en relación con los impuestos ecológicos es decidir cuál de los niveles estatales ejercerá las facultades para crearlos. Éste es un problema de crucial importancia, pues la situación constitucionalmente difiere si se adopta una u otra posición. Asimismo deberán respetarse las limitaciones previstas en la ley de coparticipación conforme a la cual no pueden crearse tributos locales con idéntica base de los coparticipados, como resignación de potestad impositiva.

Los ecotributos deben cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria. Es decir, el ecoimpuesto debe derivar de una ley en sentido formal y material emanada del Congreso de la Nación. Asimismo debe previa y claramente definirse la base imponible, el sujeto pasivo y demás aspectos esenciales de la obligación tributaria.

Otro aspecto a contemplar es el principio de igualdad y equidad de tratamiento pues el ecoimpuesto tiende a restringir, a través de un camino indirecto, los comportamientos contaminantes.

Asimismo, la tipificación de los ecotributos debe cumplir con el postulado de certeza y previsibilidad en su configuración. Neumark [75] precisó con meridiana claridad los principios tendientes al logro de una óptima eficiencia de la política fiscal. Estos principios pueden resumirse en suficiencia (que la recaudación tributaria cubra los gastos públicos originados en la necesidad del

[74] IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.b), Kluwer, La Haya, 1995.

[75] NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974 con la introducción de Fuentes Quintana, Enrique.

abatimiento del fenómeno contaminante); capacidad de adaptación (movilidad del sistema fiscal para adaptarse a los requerimientos de las nuevas circunstancias); flexibilidad de la estructura impositiva (adecuando la mayor o menor presión fiscal según el desarrollo económico); congruencia (las disposiciones tributarias deben observar coherencia engarzándose dentro del sistema legal sin contradicciones con otras normas impositivas); transparencia (importa certeza y comprensibilidad de las normas impositivas, o sea, claridad y precisión); continuidad (permanencia en el tiempo de las normas fiscales, sin alteraciones permanentes); factibilidad (que las formulaciones no sean teóricas sino que puedan concretarse en la práctica, es decir, que no excedan las reales posibilidades de administración); comodidad (mínimos costos para los contribuyentes, en el cumplimiento de sus deberes tributarios) y economicidad (mínimos costos para la administración tributaria).

3.4. La ecotributación en el contexto de la integración económica

Bajo ciertas circunstancias la aplicación de ecotributos puede distorsionar las relaciones entre los países miembros del proceso de integración económica, por ejemplo en el caso de nuestro país con el Mercosur, debido al tratamiento discriminatorio que se produciría sobre la libre transferencia de bienes, entre productos nacionales e importados. De esta forma, puede desvirtuarse el criterio de armonización que es uno de los pilares de todo proceso de integración.

Dicha armonización conlleva la idea de ajuste de los sistemas fiscales internos de los integrantes del proceso de integración en la búsqueda de objetivos económicos y sociales supranacionales comunes.

En el ámbito del Mercosur cabe reseñar que el Mercado Común implica "la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países... la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras, que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes..." [76].

Por ejemplo, en materia de incentivos tributarios y dado que estos beneficios generalmente provocan una modificación sustancial de la estructura tributaria de los impuestos a la renta y patrimonio, corresponde que sean armonizados para evitar distorsiones en la localización de las inversiones evitando competencias entre los países [77].

[76] Tratado de Asunción, art. 1°.

[77] González Cano, Hugo, "Análisis de los sistemas tributarios en el Mercosur", trabajo

En resumen, según sea la modalidad que adopten la aplicación de estos gravámenes tienen entidad suficiente para afectar la coincidencia de las políticas tributarias dispuestas por los países integrantes del proyecto de integración. Ello puede producirse, tanto por la aplicación de ecotributos como también por el otorgamiento de incentivos tributarios.

3.5. Efectos de los ecotributos sobre la competencia internacional

También desde una perspectiva supranacional, cuando se crea un ecotributo para resolver un problema local se genera una disminución en la producción del bien. Esta circunstancia puede afectar directamente a la competencia internacional, regional o global, consecuentemente se altera la relación costo-beneficio.

Es por ello que estos problemas intentan atacarse a través de la armonización de políticas de trascendencia internacional. Este principio fue recogido en el Principio 16 de la Declaración de Río sobre Desarrollo y Medioambiente, estableciendo que las autoridades nacionales deben promover el uso de instrumentos económicos en relación con sus intereses públicos sin distorsionar el comercio y las inversiones internacionales.

Los impuestos sobre productos que contienen sustancias perjudiciales para el medioambiente son, en general, los impuestos internos que se aplican tanto a manufacturas locales como importadas. Si bien en término medio no ocasionan inconvenientes, los problemas se suscitan con la aplicación de impuestos sobre sustancias específicas utilizadas en determinados productos que se destinan a la exportación.

Es por ello que se propone la utilización de impuestos compensatorios aplicados sobre la importación definitiva de productos similares, con el fin de favorecer la competencia de los productos locales gravados [78]. Sin embargo se torna dificultoso encontrar el punto de equilibrio entre la gravabilidad de los productos locales con los impuestos compensatorios aplicados a la importación de tales productos con la tributación de los productos locales. Por otra parte, las normas del GATT limitan la aplicación de derechos compensatorios y el art. 95 de la CEE los prohíbe [79].

---

presentado en el Seminario ILADT en Italia, *Associaziones Italiana per il Diritto Tributario Latinoamericano*, Genova, julio de 1992.

[78] IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.c), Kluwer, La Haya, 1995.

[79] GATT, art. VI, punto 3 dispone: "No se percibirá sobre ningún producto del territorio de una parte contratante, importado en el de otra parte contratante, derecho compensatorio alguno que exceda del monto estimado de la prima o de la subvención que se sepa ha sido concedida, di-

Los productos incluidos en las listas de concesiones del GATT deben estar libres de todo impuesto diferente al indicado en esas listas que conlleven discriminación entre productos de origen nacional y extranjeros.

Comparativamente, la compentencia internacional es más favorecida con la aplicación de ecotributos que con las tasas sobre emisiones. Ello en razón de que los impuestos sobre productos asumen en general la modalidad de impuestos internos, pudiéndose aplicar el principio del país de destino. Consecuentemente, se eximen las exportaciones en tanto que se gravan las importaciones.

Los impuestos sobre los productos, en particular, deberán respetar los principios del GATT [80] destinados a prevenir el tratamiento tributario discriminatorio en materia de transferencia de bienes, habida cuenta de que los ecotributos normalmente se aplican como impuestos indirectos.

4. Impuestos

4.1. Justificación de los impuestos ambientales

Los impuestos ambientales no tienen, como ya señalé, una función primordialmente recaudatoria sino sancionatoria (quien contamina repara el daño generado) o bien modeladora de conductas (estímulo para dejar de contaminar). El Estado, al recurrir a estas formas de imposición, debe necesariamente evaluar que el poder de imponer involucra el poder de destruir [81] pues en este campo podría producirse dicho efecto. De allí la necesaria prudencia sobre la base de un adecuado estudio en la aplicación de estos tributos parafiscales.

---

recta o indirectamente, a la fabricación, la producción o la exportación del citado producto en el país de origen o de exportación, con inclusión de cualquier subvención especial concedida para el transporte de un producto determinado. Se entiende por 'derecho compensatorio' un derecho especial percibido para contrarrestar cualquier prima o subvención concedida, directa o indirectamente, a la fabricación, la producción o la exportación de un producto".

[80] GATT, art. III: Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores. 1) Las partes contratantes reconoce que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional. 2) Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1".

[81] "Mc Culloch vs. Maryland", célebre expresión del juez Marshall.

La justificación de su aplicación como instrumentos económicos moderadores de conductas [82] puede sintetizarse en dos razones: (a) El impuesto como objetivo en sí mismo, internalizando los costos internos de la contaminación y elevando el sistema en dirección a la optimización, motiva que los sujetos involucrados cambien su conducta a fin de evitar la aplicación del gravamen sobre la actividad contaminante que desarrollan. Consecuentemente, "de no existir un impuesto a la contaminación, el contaminador no se ve impulsado a disminuirla ni a encarar la construcción de una planta para el tratamiento de los residuos. Así el contaminador, carece de interés para hallar nuevas tecnologías tendientes a reducir los residuos o a reprocesarlos" [83]. (b) El impuesto como fuente de financiamiento del gasto originado en la implementación de medidas de control directo de la actividad contaminante. Esta posición aparece contradictoria con la definición de impuesto como prestación pecuniaria, cuyo producido ingresa a las cuentas generales destinado a los gastos indivisibles del Estado, para acercarse más a la definición de tasa que, como veremos más adelante, genera los recursos para hacer frente a un servicio, es decir, a gastos divisibles.

Como bien señalara Breyer, la verdadera virtud de un impuesto radica en su capacidad de proporcionar incentivos para dirigir el comportamiento hacia una dirección socialmente deseada, sin paralizar la tecnología actual y preservando un grado de elección individual [84]. En otras palabras, tienden a desanimar las conductas contaminadoras y a redistribuir entre un elevado número de agentes, los costos de las instalaciones necesarias para evitar que se produzcan daños ambientales [85].

4.2. El principio contaminador-pagador

Ha sido ampliamente difundido el principio según el cual "quien contamina paga", elaborado como uno de los principios directores de los aspectos económicos de las políticas ambientales en el ámbito internacional, que elaborara el Subcomité de Expertos Económicos del Comité de Medio Ambiente de la OCDE (1971). Asimismo la II Conferencia de la ONU sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible recogió expresamente el principio en análisis estableciendo que "Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internacionalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debería, en principio, cargar

[82] MACÓN, Jorge, "La política...", cit., p. 150.

[83] MYRICKFRIMAN III, A. - HAVEMAN, Robert H., *Los incentivos económicos y la calidad del medio ambiente. Nuevos Impuestos*. Instituto de Estudios Fiscales de España, ps. 489/550.

[84] BREYER, Stephen, *Regulation...*, cit., p. 271.

[85] MARTÍN MATEO, Ramón, *Tratado de derecho ambiental*, Vol. I, Trivium, España, 1992, p. 240.

con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales" [86].

Este principio es una aplicación del criterio de eficiencia y su base teórica se encuentra en la noción de externalidad. La finalidad del principio "contaminador-pagador" radica en que quien causa un daño a otros sujetos o a la comunidad deba abonar las sumas necesarias para su resarcimiento [87]. En otros términos, puede sostenerse que el principio "contaminador-pagador", reconoce como causa eficiente el criterio de responsabilidad; en este sentido implicaría que los costos derivados de las medidas que sean indispensables para eliminar la contaminación o reducirla a límites aceptables, deben estar a cargo de los sujetos que las producen.

En opinión de Herrera Molina [88] y Jiménez Hernández [89], desde la óptica constitucional se engarza en el principio de solidaridad, a tal punto que dicha solidaridad se encuentra prevista expresamente en la Constitución española (art. 45). Por el contrario, Cano —y coincido con esta fundamentación— expresa que el principio se apoya en dos teorías: (a) En primer lugar, en la teoría de la compensación, es decir, paga quien hace necesaria una acción del gobierno depuradora de la actividad contaminante y tributa en función del costo irrogado a la administración. (b) En segundo lugar, en la teoría del valor, es decir, paga quien se beneficia por el hecho contaminante y tributa en función de las utilidades que obtiene por tal actividad.

Cabe considerar que, en nuestra Constitución, la protección del medio ambiente no recoge textualmente referencia alguna a la solidaridad —si bien implícitamente debería considerarse que influye al momento de dilucidar la *ratio legis* de la norma en cuestión—. Para mí, el principio contaminador-pagador se ajusta al carácter sancionatorio que expresamente emana de nuestro texto constitucional al establecer el art. 41 que "...El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley...". Es una forma de respetar el principio básico de la responsabilidad cual es el de la subjetividad en el accionar como merecedor de una sanción.

Si bien resulta obvio que el sujeto contaminante traslade dichos costos a los compradores de los productos que produce la flexibilidad de la oferta y demanda condicionará dicha traslación. "En definitiva y en términos económicos, envuelve la internalización de las externalidades. Estas últimas son los costos sociales, que antes no se computaban en los cálculos del costo-beneficio

[86] Cumbre de Río (II Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible, Río de Janeiro, junio de 1992), Principio nro. 16.

[87] MARTÍN MATEO, Ramón, *Tratado...*, cit., Vol. I, p. 239.

[88] HERRERA MOLINA, Pedro, *Derecho tributario ambiental...*, ps. 40 y ss. y 158.

[89] JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *El tributo...*, p. 79.

y que al adoptar el principio son incorporados a éstos traducidos en las contribuciones fiscales y otras erogaciones financieras que el contaminador debe asumir" [90].

Las obligaciones individuales derivadas de tales conductas no eran desconocidas por los ordenamientos tradicionales que preveían la imposición de resarcimientos tanto en el contexto de derecho privado en la forma de relaciones de vecindad, culpa extracontractual, como también en el del público (daños a los bienes del dominio público).

El impuesto utilizado como instrumento moderador de este fenómeno, debe recaer sobre contaminaciones moderadamente degradantes del medio ambiente y sólo en la medida en que sea un medio eficaz para su eliminación o atenuación. La solución debería ser sustancialmente diferente si, por el contrario, la actividad industrial genera efectos letales para la vida del hombre, situación que accionaría el poder de policía administrativa aplicando lisa y llanamente medidas administrativas de prohibición o bien llevando el impuesto a límites tales que motiven dicha prohibición.

Finalmente, señalo que existen opiniones opuestas a este principio. Se ha sostenido que no resulta suficiente el principio contaminador-pagador para lograr una mínima defensa del medio ambiente. Además de ello hace falta la adopción de medios jurídicos y económicos concretos, tanto en el momento preventivo como con posterioridad para reducir al máximo los efectos dañinos de la contaminación industrial.

Pero existen grados de admisibilidad de los impuestos ambientales, supuestos en que aun el principio contaminador pagador no atiende a la real importancia del problema. "En la contaminación hay un orden de importancia según la naturaleza del emponzoñamiento e incidencia porcentual en relación al medio afectado. Indiscutiblemente cuando el envenenamiento ha llegado a ser muy nocivo, se impone la decisión urgente de prohibir la fabricación del producto contaminador, cualquiera sean los problemas económicos y sociales suscitados. En tal caso no tiene cabida el impuesto" [91]. En otros términos, en grados severos de afectación al medio ambiente, el impuesto —aun bajo la garantía de la reparación por el principio en análisis— no podría proceder.

En este orden de ideas, el Procurador General de la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló en un precedente vinculado con el tema que "El Poder Ejecutivo, al sancionar el dec. 2125/1978, so color de ampararse en una supuesta habilitación legal contenida en el estatuto de OSN, ha incurrido en excepciones reglamentarias que alteran la letra y el espíritu de la ley 2797 y de su similar

[90] CANO, Guillermo J., *Derecho, política y administración ambientales*, Depalma, Buenos Aires, p. 136.

[91] SCOTTI, Nicolás J., *Impuesto contra la contaminación. Estudios tributarios*, T. I, p. 185.

4198, que sólo permite a la autoridad administrativa multar a los establecimientos transgresores, clausurarlos y efectuar por cuenta de ellos las operaciones de saneamiento, pero nunca autorizarlos a contaminar, previo pago de una tasa... Por tanto, resulta ilegítimo que se pretenda cohonestar la percepción de cuotas de resarcimiento, basada en la habilitación legal proporcionada por el recurso financiero previsto en la ley 13.577 (t.o. por la ley 20.324), permitiendo como sostén de tal imposición el vertido de efluentes industriales contaminantes a las aguas públicas, en abierta violación a los principios constitucionales implícitos que protegen el medio ambiente... El objeto perseguido por el régimen de cuotas de resarcimiento era estimular a las industrias a construir sus plantas de tratamientos de efluentes líquidos... Ni de la letra ni del espíritu de la legislación (dec. 2125/1978, leyes 2797, 4198 y 13.577) se desprende la finalidad de habilitar a la Administración para que permita la subsistencia de la actividad contaminante, compensando aparentemente el daño público con un resarcimiento monetario" [92].

Cabe también reseñar el que fuera el primer fallo ecológico de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, que data del 14/5/1887. Ante los reclamos de los Saladeristas de Barracas que, ante la suspensión de faenas ordenada por ley provincial, demandaron por daños y perjuicios, estableció el Alto Tribunal que "la autorización de un establecimiento industrial, está siempre fundada en la presunción de su inocuidad, y no obliga al Gobierno que la concedió, cuando esta presunción ha sido destruida por los hechos, pues en tal caso, el deber que sobre él pesa de proteger la salud pública contra la cual no hay derechos adquiridos, recobra toda su fuerza y no solamente puede imponer al establecimiento nuevas condiciones sino retirar la autorización concedida, si éstas no se cumplieran o fuesen ineficaces para hacerlos completamente inocuos" [93].

Las dificultades propias del estudio del impacto ambiental en general, provoca distorsiones en la aplicación equitativa de este principio, consecuentemente es frecuente que se desnaturalice, como ejemplo el caso de la tasa ambiental prevista en la ley 24.051 debido a la particular cuantificación de la base imponible en función de la utilidad presunta de la actividad del agente.

4.3. Análisis del costo-beneficio económico

La relación costo-beneficio económico resulta de la aplicación incierta sobre las medidas de protección ambiental. Es de compleja comprobación. Ello obedece a que están comprometidos valores fundamentales que no pueden in-

[92] "Incidente promovido por la querella s/inconstitucionalidad del dec. 2125/1978 del PEN". CSJN, 19/11/1987, Dictamen del Procurador General.

[93] Fallos, 31:273.

tegrarse en el cálculo económico. Es sumamente difícil la respuesta frente al interrogante cuál es el valor de la conservación de la naturaleza para uso y gozo del hombre, de una especie animal o vegetal [94].

En un enfoque estrictamente axiológico, toda la teorización que eventualmente pueda efectuarse sobre la aplicación de impuestos a la actividad industrial que afecta el medio ambiente, reconoce como interés central al hombre. La actividad industrial genera bienes que representarán, en términos generales, una mejora en la calidad de vida aunque en determinados casos en virtud de los materiales empleados y los desechos producidos se produzcan consecuencias que atentan contra el hábitat natural. "En los momentos actuales estamos asistiendo a un auge insospechado en el tratamiento de los problemas del medio ambiente. Esta preocupación con visos de urgencia sobre este tema deriva de la conciencia colectiva sobre la ecología mundial y sobre los riesgos que un futuro habrá de afrontarse de seguir la actual expansión demográfica, tecnológica e industrial. En definitiva, el desarrollo económico de los países habrá de medirse no a través de un índice material, por ejemplo el máximo producto nacional bruto, sino por un índice de bienestar: el máximo u óptimo bienestar social. El simple crecimiento material suele estar reñido con el óptimo de bienestar social, porque la contaminación implícita en dicho crecimiento produce una desutilidad social que será necesario eliminar para alcanzar aquel óptimo" [95].

En reemplazo de la relación costo-beneficio económico aparece la relación costo-beneficio social, que tiene por objeto establecer ya no si se procederá a actuar frente al problema sino que explica el "cómo" desde la perspectiva financiera. El costo-beneficio social es objeto de una decisión política.

4.4. Cuantificación del impuesto

Un aspecto de difícil solución es el referido a la cuantificación del tributo a aplicar sobre la actividad contaminante. Concretamente cuáles son los elementos que permiten conformar la base imponible del gravamen y respetar el postulado contaminador pagador.

La base imponible resulta difusa frente a los procesos de contaminación en los cuales no existe proporción entre el efecto (contaminación) y las variables tradicionalmente consideradas (ventas, producción, salarios, ganancias, valuación de inmuebles, etc.). Es obvio que el Estado (nacional, provincial y municipal) debe utilizar los medios necesarios para efectuar una adecuada asignación de los recursos privilegiando el bienestar social en general.

[94] MARGARIÑOS DE MELLO, Mateo, ponencia presentada en el *Simposio sobre aspectos tributarios y financieros (incluso estímulos) de la protección ambiental*, p. 3.

[95] CASTELLANO REAL, Francisco, *Nuevos impuestos*, Instituto de Estudios Fiscales de España, p. 59.

En algunas clases de externalidades (congestión de rutas y la contaminación del agua y aire) es posible aproximarse adecuadamente a las cargas por contaminación pues es posible la aplicación del criterio de la fijación de precios del abatimiento del fenómeno. En otras clases (costos de derrames de petróleo que contamina las playas, destrucción de los recursos ictícolas, etc.) resulta de mayor complejidad.

Predomina en el impuesto sobre la contaminación la finalidad extrafiscal que lo motiva. "Indiscutiblemente, la dificultad básica consiste en una tasa que refleje el costo social de la degradación ambiental. Si el impuesto es menor que el coste social de la degradación contaminante, disminuirá el efecto extrafiscal perseguido, y si lo excede, y la demanda es sensible al inevitable aumento del precio, las empresas contaminadoras podrán verse compelidas a transformaciones apresuradas de difícil concreción" [96].

Para esbozar una alternativa de respuesta, se han elaborado diversos criterios: (a) Que el tributo exigido a los agentes contaminantes sea equivalente a una parte sustancial del costo que hubiera debido incurrir para aplicar elementos o procedimientos sustitutivos que no generasen contaminación o que llevasen ésta a límites sensiblemente menores. Esto es pues el coste equivalente al coste marginal de producción. (b) Que el impuesto sea equivalente al costo de los productos que necesariamente deben emplearse para neutralizar la contaminación ya efectuada. Esto es igual al coste social marginal de contaminación. (c) Finalmente, si la alícuota del gravamen se colocase a niveles notoriamente altos, el efecto que se lograría sería la prohibición de la actividad contaminante como consecuencia del gravamen. Se utiliza el impuesto como instrumento para inhibir por completo la actividad cuestionada.

Considero que en los dos primeros criterios expuestos se produce un efecto colateral que merece atención. En general la contaminación se extiende a lugares distintos de donde ella se provoca. Por ejemplo, la contaminación que producen los motores de automóviles y la que produce un proceso industrial desarrollado en una gran planta que genera la contaminación a través de chimeneas, si el impuesto se aplica sobre el dueño de la refinería y sobre el dueño de la planta industrial, ellos lo trasladarán al consumidor a través del precio. Con ello qué efecto colateral se provoca: la población perjudicada no tendrá menos contaminación, y por añadidura la parte de ella que es consumidora pagará los mayores precios por la misma mercadería [97].

Con el objeto de que los industriales desarrollen nuevas tecnologías anticontaminantes o moderadoras de este fenómeno "el impuesto debe concordar con el costo social en juego y fundamentalmente que los contaminadores mo-

[96] SCOTTI, Nicolás J., *Impuesto...*, cit., p. 187.

[97] SCOTTI, Nicolás J., *Impuesto...*, cit., p. 188.

nopolistas u oligopolistas no tengan frente a ellos una demanda muy rígida. Además es menester advertir que si el costo social de la degradación ambiental carece de adecuada estimación de la colectividad, se producirá un desajuste contrario a la eficacia del impuesto. La naturaleza y ubicación del proceso gravado, las posibilidades de control, etc., son variables decisivas para determinar el grado de eficacia de este impuesto. No es lo mismo un impuesto controlable sobre los procesos realizados en una refinería de petróleo, referido al agregado de una sustancia contaminante a la gasolina, que la contaminación que puede cometerse dispersamente en procesos industriales simples. Vuelvo a insistir, el impuesto es uno de los arbitrios útiles para mantener una lucha frontal contra la contaminación. Pero también son muy hábiles los otros arbitrios señalados. De acuerdo a nuestro juicio el más trascendente y permanente es la educación desarrollada con prisa y sin pausa" [98].

Para asegurar un impacto significativo del impuesto para el logro de sus objetivos, debe tomar en consideración que: (a) La base imponible deberá relacionarse lo más cercanamente posible con las consecuencias de los productos sujetos a impuesto. (b) Evaluar la eventual existencia de los productos sustitutos de los que ocasionan la contaminación. Ésta es una muy importante consideración en razón de que si éstos no existen, el nivel de la tasa debería situarse elevado, pues de otro modo el ecoimpuesto no tendría un impacto significante [99]. (c) Los productos sobre los cuales recae el impuesto que consecuentemente sean objeto de una modificación en su proceso o utilización, debería reintegrarse dicho sacrificio al agente o, por lo menos, crearse una ventaja impositiva que aliente dicho cambio.

Una de las ventajas comparativas de los ecoimpuestos sobre los productos en relación con las tasas sobre la emisión es que los primeros no requieren el permanente control de su aplicación, es decir, el monitoreo de la contaminación ocasionada por los productos. Al menos en teoría, la tasa del gravamen debería recaer sobre el producto en función de su potencial generación de contaminación, si bien en la práctica esto no es siempre factible.

En suma, la alícuota debería ubicarse en función de la evaluación del nivel de impuestos en concordancia con el promedio de los costos causados por el control de la conducta contaminante. Pero si los costos de neutralización del fenómeno son mayores que el promedio, los sujetos pasivos del impuesto tendrán una ventaja derivada del pago del impuesto. Por el contrario, si los costos de neutralización del fenómeno contaminante son menores que el promedio, los sujetos pasivos tenderán a adoptar un comportamiento menos contaminante [100].

[98] SCOTTI, Nicolás J., *Impuesto...*, cit., p. 189.

[99] OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, 1989.

[100] IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" I.c), Kluwer, La Haya, 1995.

4.5. El hecho imponible en los ecoimpuestos: modalidades

a) Impuestos sobre los productos

Algunos productos en los procesos industriales son generadores de daños ambientales, razón por la cual conllevan un importante costo social. En orden a la creación de incentivos para reducir el nivel de la contaminación causada por tales productos y de esa forma internalizar el costo social que deriva de su utilización, una primera aproximación podría ser la aplicación de impuestos sobre los niveles de polución emitidos denominados "cargas sobre la emisión". La dificultad en la práctica radica en la complejidad del monitoreo de tales niveles de polución como también la implementación del impuesto. Por estos motivos se ha encarado el problema simplificando la cuestión en la aplicación del impuesto sobre los productos.

Esencialmente los impuestos sobre los productos pueden dividirse en dos categorías: (a) Impuestos que tienen por objeto recaer sobre materiales de producción de productos finales que generan contaminación (por ejemplo, fertilizantes); (b) Impuestos que recaen directamente sobre el producto terminado, por ejemplo, baterías, bolsas de plástico, refrigeradores, pesticidas y solventes. La modalidad que adquieren estos impuestos puede asemejarse a los conocidos impuestos sobre los consumos específicos. A su vez, los impuestos sobre los productos finales pueden presentarse como [101]: (i) La aplicación de un derecho. (ii) La aplicación de un depósito de fondos al cual queda obligado el vendedor del producto con un derecho a devolución de tales fondos cuando el producto es reciclado. Estos sistemas de restitución de depósitos son aplicados en relación con aquellos productos cuyo reciclado favorece a la protección ambiental tales como líquidos reciclables, cubiertas de automóviles, carrocerías de automóviles, baterías con contenidos de ácidos, aceites industriales, siendo en su mayoría productos que generan altos costos en caso de una disposición impropia.

Sobre la valoración crítica de este instrumento la OCDE señala que: (a) No tienen un claro efecto incentivador, sin embargo son muy utilizados por las legislaciones comparadas [102]. (b) Mayoritariamente se aplican para cubrir los gastos ecológicos relativos a productos potencialmente nocivos. (c) Su efectividad me-

[101] STAVINS, Robert N. - WITHEHED, Bradley W., "The greening of America's taxes: pollution, charges and environmental protection", *Policy Report*, nro. 13, Progressive Policy Institute, Washington DC, febrero de 1992.

[102] Se aplican ampliamente sobre lubrificantes (Alemania, Francia, Finlandia, Italia, Noruega y Países Bajos); azufre en los combustibles (Noruega y Países Bajos); fertilizantes (Noruega y Suecia); pilas de mercurio y de cadmio (Suecia y Noruega); envases no retornables (Finlandia, Noruega y Suecia); productos químicos de base (EE.UU.); pesticidas (Noruega y Suecia) bolsas de plástico (Italia). Información obtenida de *Economic Instruments for Environmental Protection*, OCDE, Paris, 1989, ps. 33 y ss.

dioambiental depende de la medida en que se cubren esos gastos necesarios. (d) No guarda compatibilidad con el principio contaminador-pagador.

b) Impuestos sobre los insumos

Éstos gravan ciertos insumos básicos para la actividad que genera la contaminación, debido a que ellos son los responsables primarios de tal contaminación.

Se busca con ello modificar el comportamiento de un agente haciéndolo optar por un insumo alternativo menos contaminante. Pero en la eventual aplicación de gravámenes sobre los insumos esenciales debe procurarse la no afectación del principio de eficiencia (concepto de carga excedente o peso muerto elaborado por Mirrles), como tampoco debe afectarse el principio de neutralidad tributaria.

Si bien es una posibilidad que favorece el contralor del manejo de los objetos contaminantes, no es menos cierto que un insumo puede ocasionar contaminación en un proceso industrial pero no en otros. De esta forma se estaría afectado el criterio de optimización de una empresa sin justificativo razonable.

En la actualidad se ofrecen en el mercado naftas con y sin contenido de plomo. Por este medio se podría gravar el consumo de las primeras con mayor intensidad que las segundas sin afectarse —a nuestro criterio— ni los principios de eficiencia, neutralidad ni optimización.

c) Impuesto sobre el hecho contaminador

Teniendo por objeto la penalización de la actividad contaminante vía impuestos, no cabe duda de que un medio efectivo es aplicarlos sobre los efluentes. Con ello se logra: (a) La internalización de los costos para lograr la optimización en la asignación de recursos. (b) Se procuran fondos o recursos para destinarlos a actividades de saneamiento. (c) Desde la perspectiva axiológica se penaliza al sujeto contaminante.

La dificultad radica en la cuantificación del gravamen, habida cuenta de que las emanaciones contaminantes no tienen proporción ninguna con las variables que normalmente constituyen la base imponible.

Sólo pueden juzgarse bajo el criterio de la efectividad medioambiental las cargas cuyo objetivo sea incidir sobre el comportamiento contaminador. Aquellas que tengan una función meramente recaudatoria sólo pueden contribuir indirectamente a la mejora de la calidad del medio ambiente.

Las autoridades señalan otros dilemas. Piensan que los recargos bajos no serían efectivos en tanto que los altos proporcionan actitudes evasivas y discriminaciones ilegales de precios en distintos mercados En principio, existe compatibilidad con el principio contaminador-pagador. Las obligaciones contributivas se imponen de conformidad con la cantidad y calidad de materiales contaminantes descargados en el medio ambiente.

d) Impuestos diferenciales

Los impuestos diferenciales tienen propósitos incentivadores y paulatinamente son utilizados por las diversas legislaciones básicamente en lo concerniente a automóviles con catalizadores [103], con menor cilindrada [104], uso de naftas sin plomo [105]. Se ha utilizado al impuesto al valor agregado como medio para implementar la diferenciación impositiva.

Valorando críticamente este instrumento podemos afirmar que: (a) Debido a que los sistemas de diferenciación impositiva forman parte de los sistemas tributarios existentes, son relativamente fáciles de aplicar. (b) Como consecuencia de ello, tienen una alta eficiencia administrativa. (c) Es evidente que actúan conforme al principio contaminador-pagador [106].

5. Tasas

5.1. Enfoque preliminar

Dentro de la clasificación tripartita de tributos, las tasas son las prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la autoridad pública en carácter de contraprestación por servicio público divisible que dicha autoridad le presta al sujeto o está en condiciones de prestarle.

Este tributo aplicado al campo ambiental ha sido analizado desde dos perspectivas: por un lado significando el medio para responsabilizar al contaminador financieramente; por otro, fijando un precio por su actividad imponiendo de este modo un peso económico al responsable por el costo ecológico.

Sin embargo, se ha juzgado que la relevancia de las tasas como instrumentos económicos para la protección ambiental es limitada [107]. Ello toda vez que algunas de éstas deben tener una justificación específica (como veremos, las tasas administrativas y de uso), en tanto que otras observan enormes dificultades de implementación (las tasas sobre efluentes) que más adelante describiremos.

Su monto debe guardar una razonable proporción con el costo del servicio efectivamente prestado por el Estado al contribuyente obligado aunque no debe

[103] Utilizados en Alemania, Suecia, Noruega donde se privilegia impositivamente a los automóviles de motores "limpios". Información obtenida de *Economic Instruments for Environmental Protection*, OCDE, Paris, 1989, ps. 33 y ss.

[104] Utilizado en Alemania y Suecia sobre la base de las características del vehículo.

[105] En Alemania, Finlandia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza se aplican impuestos diferenciales sobre naftas con plomo favoreciendo de esta forma el consumo de nafta sin plomo. Ello ha provocado la virtual desaparición de la nafta con plomo de Holanda y Suiza. OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection* Paris,'1989, p. 71.

[106] OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, 1989, p. 116.

[107] IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d), Kluwer, La Haya, 1995.

implicar una equivalente matemática, pues de allí deriva —a diferencia del impuesto— el derecho del Estado a reclamarla [108].

La prestación del servicio es el elemento típico del tributo y su ausencia torna improcedente su cobro. El cobro de las tasas presupone la existencia de un requisito fundamental como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente. Esta tesis fue elaborada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación [109].

Pero no se ha considerado cuestionable que la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos en relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos [110]. Las tasas deben tener relación con el costo del servicio aunque no implica una equivalencia estricta.

A modo de ejemplo, entre otras enuncio las tasas por descarga de efluentes, tasas por tratamiento de efluentes industriales; las tasas originadas en la contraprestación de servicios administrativos o registros, vinculados con la comercialización o uso de productos o residuos peligrosos; tasas por limpieza de calles y paseos públicos; tasas por mantenimiento del aire limpio; tasas por control de ruidos y vibraciones molestos; tasas por mantenimiento del paisaje, arquitectónico o natural deteriorados por carteles publicitarios, etc.

5.2. Modalidades de las tasas

Existen diversas modalidades de tasas con funciones ecológicas [111], las que considero a continuación.

a) Tasas administrativas

La administración pública impone derechos para afrontar los costos del servicio de control y autorización. Pueden adoptar la modalidad de *derechos de registración*, como en el caso de la registración de ciertas sustancias químicas o *permisos* para la concesión de realización de operaciones.

La justificación de estas tasas radica en que representan la contraprestación por un servicio público y en principio pueden ser mensuradas de conformidad con los costos oficiales derivados de la actividad o en función de la ventaja que el contribuyente recibe [112].

[108] Cfr. CSJN, Fallos, 192:20; 234:663; 251:222; 267:176; 270:427; 302:1425.

[109] "Cía. Química SA v. Municipalidad de Tucumán", CSJN, del 3/9/1989, *Impuestos*, I-XLVII-B-2272.

[110] Cfr. CSJN, Fallos, 234:681, *in fine*.

[111] OCDE, *Taxation and the Environment*, Paris, 1993, ps. 22 y ss.

[112] IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d).

Cuando se fija el importe de la tasa, en principio se está internalizando el costo ecológico derivado de la actividad privada.

La OECD considera a estas cargas administrativas en línea con el principio "contaminador-pagador". En la Comunidad Económica Europea se ha decidido otorgar estas licencias previo pago para cubrir las cargas derivadas de la fiscalización y control [113]. Por ejemplo, existen derechos de registración de pesticidas (Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda y Suecia, también en EE.UU.) y de productos químicos (Finlandia y Suecia) [114], encontrándose en esta línea la registración de automóviles.

La función ecológica de estas cargas administrativas es decididamente limitada pues por definición se encuentran específicamente relacionadas con regulaciones directas que son sumamente complejas para reemplazar.

Sobre la valoración crítica de este instrumento puede afirmarse que: (a) Buscan la financiación de medidas reguladoras directas, como la concesión de licencias y las actividades de control de la autoridad. (b) Tienen efecto redistributivo. (c) Respetan el principio contaminador pagador, toda vez que parte de las tasas se aplica a los contaminadores y no al público en general. (d) Si las autoridades desempeñan mejor las tareas a su cargo, estas tasas pueden ser efectivas, si bien muy pocas veces tales entradas de dinero se destinan al presupuesto de los organismos que trabajan en la ecología pues generalmente tales importes ingresan al presupuesto general [115].

b) Tasas de uso

Sugiere la idea de una tasa pagada por el destinatario de un servicio del Estado por el servicio especialmente conferido a dicho sujeto pasivo. De la misma forma que las tasas administrativas, las tasas de uso representan el costo por un concreto y mensurable servicio del Estado y pueden internalizar el costo ecológico futuro y moderar el comportamiento de los agentes contaminadores.

En principio esta clase de tasas tiene una función redistributiva ventajosa ya que el costo del servicio o la ventaja que confiere al usuario puede servir de base para calcular la tasa.

Varios países han impuesto tasas de uso en relación con el vertido de efluentes líquidos y sólidos. Desde la perspectiva ecológica estas tasas pueden —en ciertos casos— mensurar eficientemente el costo del tratamiento de los efluentes. En nuestro país, se puede citar a la tasa prevista en la ley 24.051, cuya tipificación de la base imponible dudosamente respeta, en nuestro criterio, las garantías constitucionales en virtud de que su cuantificación sobre la base de la

[113] OCDE, *Taxation and the Environment*, Paris, 1993, p. 69.

[114] OCDE, *Taxation and the Environment*, Paris, 1993, ps. 67 y ss.

[115] OCDE, *Taxation and the Environment*, Paris, 1993, p. 116.

utilidad presunta importa una tratamiento desigualitario respecto de los contribuyentes, además de alterar el principio de capacidad contributiva.

Otros ejemplos de tasas de uso se registra en las tasas sobre caminos que son usadas genéricamente en muchos países, por ejemplo Alemania, y recientemente adoptadas por la Comunidad Económica Europea [116].

c) Tasas sobre productos

Son tasas que recaen sobre el precio de los productos utilizados en las diversas fases de la producción que genera contaminación. El costo de la contaminación es indirectamente internalizado, contrariamente con lo que ocurre con las restantes clases de tasas.

d) Tasas sobre efluentes

Se basan en la cantidad o calidad de la descarga contaminante. Se aplica sobre emisiones aéreas, efluentes líquidos y desechos sólidos que se vuelcan a la naturaleza. Se relacionan cercanamente con las regulaciones directas. En la Argentina puede señalarse en esta línea el dec. 2125/1978, relativo a las cuotas de resarcimiento por el vertido de efluentes industriales contaminantes a las aguas públicas.

Se caracterizan básicamente por: (a) En primer lugar, por aplicarse a una amplia diversidad de producción de efluentes. Las más conocidas tasas sobre efluentes recaen sobre emisiones aéreas [117]; ruidos nocivos y ruidos industriales y derivados de la aviación superiores a ciertos niveles tolerables [118]; efluentes líquidos [119] aplicables sobre la descarga de ciertas sustancias tóxicas en cuerpos líquidos. (b) En segundo lugar porque proyectan una clara evaluación de la política ambiental. "Contrariamente a las tasas de uso, las tasas sobre efluentes no representan el precio por la facilitación del uso de un bien del estado, el énfasis radica en su función como incentivo ecológico. En consonancia con el principio contaminador pagador, las tasas sobre efluentes se aplican sobre el futuro costo ecológico de conformidad con la emisión individual de sus-

[116] COM (92) 405 final (30/9/1992).

[117] En Francia se aplica desde el año 1985 (cfr. OCDE, *Taxation and the Environment*, Paris, 1993, ps. 35 y ss.). También otros países aplican esta clase de tasas como Dinamarca y Japón, sobre SO_2; Finlandia, Italia, Portugal y Suecia sobre SO_2 y NO_2 (cfr. IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d], Environmental Charges).

[118] Existe en Holanda, Bélgica, Francia, Alemania, Japón, Suiza, Reino Unido y EE.UU. (cfr. IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d], Environmental Charges, Kluwer, La Haya, 1995.

[119] Existe en Francia, Alemania, Italia, Holanda, Bélgica, Austria, Australia, Finlandia e Irlanda (cfr. IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d], Environmental Charges, Kluwer. La Haya, 1995; OCDE, *Taxation and the Environment*, Paris, 1993, ps. 36 y ss. OCDE, *Eco Taxes in OECD Countries: A Survey*, Paris, 1993, nro. VIII).

tancias peligrosas. Para el productor de la polución, la tasa debería motivar un incremento del costo de acuerdo con el nivel de producción. Debajo de las condiciones normales de oferta y demanda, la tasa pagada por el contaminador debería relacionarse con el sistema de precios del mercado. Como resultado, el precio final del producto debería internalizar el costo de la contaminación. Este acercamiento a la ventaja adicional de permitir a los productores completar flexiblemente la elección del más efecto método del costo para reducir la descarga" [120]. (c) En tercer lugar porque no se encuentran exentas de desventajas. Los principales cuestionamientos [121] sobre la aplicación de tasas sobre efluentes radican en que: (i) Conforman un nuevo concepto en imposición que no encuadrará fácilmente en el sistema impositivo. (ii) En el plano internacional, distorsiona los objetivos de armonización tributaria y afecta la competencia internacional. (iii) Son decididamente criticadas por las personas obligadas al pago siendo su aceptación escasa. (iv) Resulta dudosa la trascendencia de su recaudación. (v) Requieren una estructura relativamente compleja y los costos de su administración pueden ser elevados. (vi) Para que puedan aplicarse con un relativo grado de éxito, la alícuota de la tasa debe ser reducida, además, un eventual incremento provocará la oposición a la misma.

Como consecuencia económica debe buscarse la internalización de los costos externos de la contaminación.

6. Subsidios e incentivos

Opino que una política tributaria que utiliza instrumentos económicos para mejorar el impacto ambiental, debe privilegiar los estímulos tributarios e incentivos económicos frente al propósito de modificar el comportamiento de los agentes mediante la aplicación de tasas o impuestos. No sólo se alentará a optimizar el impacto sino que estas medidas son, por lo general, anteriores o a lo sumo concomitantes con la degradación ambiental razón por la cual resultarán menos costosas que los intentos de corregir dicha degradación posteriormente.

Ahora cabe definir el concepto de incentivo y para ello recurro a Lalanne [122], quien opina que los beneficios tributarios son normas que, motivadas en razones ajenas a los principios jurídicos, aun producido el hecho imponible del

[120] Cfr. IFA Congress 1993. Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d), Environmental Charges, Kluwer, La Haya, 1995.

[121] OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, 1989, ps. 36 a 45. IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d), Kluwer, La Haya, 1995.

[122] LALANNE, Guillermo A., *Incentivos, subsidios y competencia fiscal dañosa*, ponencia presentada ante el I Coloquio Internacional de Derecho Tributario, organizado por la especializaciones en Derecho Tributario de la Universidad Austral (Buenos Aires) y el Centro de Extensión Universitaria (San Pablo, Brasil), en San Pablo, noviembre de 1999.

impuesto, el ordenamiento concede una dispensa total o parcial de la obligación tributaria. Ello así en tanto el otorgamiento de beneficios tributarios tienen por horizonte el logro de finalidades extrafiscales dirigidas a estimular comportamientos o conductas, de allí lo importante del concepto.

Si los gobiernos pueden ofrecer estructuras de incentivos y desincentivos apropiados y que reflejen en forma adecuada los costos ambientales externos, la mayor parte de las inversiones y las actividades de mantenimiento relacionadas con el medio ambiente correrá a cargo de las empresas, y los costos adicionales se reflejarán en los precios que paguen los consumidores. Las opciones resultantes harán que las prácticas acertadas desde el punto de vista ambiental sean más rentables y atractivas [123].

Los subsidios son apoyos de diversa naturaleza prestados por el Estado a los individuos y empresas pudiendo instrumentarse mediante diversas modalidades. Como fin persiguen la realización de una determinada actividad o comportamiento a través de un medio económico [124].

En estos casos hay que considerar el costo de equidad. Debe favorecerse la disminución de la carga impositiva de aquellos contribuyentes que realicen fuertes inversiones en materiales y equipos anticontaminantes. Sin embargo los demás contribuyentes podrían considerar esta prebenda como irritante llegando a considerar que ellos deberán absorber, al menos en parte, la incidencia impositiva de que se libera a los beneficiados.

6.1. Objetivos

La doctrina [125] los ha clasificado de diversas formas que no sólo tienen una utilidad académica sino que sirven para interpretar su evolución. En primer lugar, reseño el preciso distingo efectuado por Macón [126], quien ha visualizado

[123] *Informe Anual del Banco Mundial*, año 1992, p. 63. Cfr. también RUNGE, C. - FORD Y JONES, Tom, "Subsidies, tax disincentives and the environment: an overview and sintesis"; BARG, Stephan, "Eliminating perverse subsidies: what's the problem?"; TOMAN, Michael, "Analysing the environmental impacts of subsidies: issues and research directions"; WOLFSON, Dirk, "Tax differentiation, subsidies and the environment", todos publicados en *OECD Documents*, titulado *Subsidies and environment. Exploring the linkages*, Paris, 1996.

[124] GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel, *Incentivos tributarios para el desarrollo*, Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 62. El tributarista uruguayo define a los incentivos o estímulos económicos como "todo beneficio económico que se confiere directa o indirectamente a alguien, por el Estado, con la finalidad de acentuar una actividad predominantemente económica, tendiente al desarrollo económico y social del país, actividad que de algún modo concierne a quien se le difiere".

[125] Sobre el particular, véase "Tax incentives as an instrument for achievement of governmental goals", Reporte General, SURREY, Stanley S. y SUNLEY Jr., Emil M., en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXIa. con motivo del XXX IFA Congress, Jerusalem, 1976.

[126] MACÓN, Jorge, *Las finanzas públicas argentinas, período 1950-80*, Macchi, Buenos Aires, 1985, ps. 159 y ss.

la existencia de dos clases de incentivos: los automáticos y los que requieren trámite previo, operando los primeros por la realización de un acto determinado, por ejemplo, una inversión, condicionando la existencia de los segundos a un acto administrativo de la autoridad pública que lo acuerde. La diferenciación no es académica [127], por el contrario, es necesaria para formular el juicio de valor de estos instrumentos que, en la historia de la tributación argentina, han sido utilizados —en algunos casos— disvaliosamente. En segundo lugar nos referimos a la categorización de Giampietro Borras [128] en incentivos tributarios (hacendistas), crediticios (financieros) y cambiarios (tipos de cambio, revaluaciones).

Sobre la valoración de los incentivos como estimulante de la inversión, no existen formas claras y eficientes para su evaluación [129].

6.2. Justificación

El otorgamiento de incentivos a la inversión reposa en dos premisas fundamentales: la decisión política que refleja el deseo de estimular un determinado comportamiento y, por otro lado, la valoración del tributo como posible obstáculo que impide o inhibe la realización de dicha conducta [130].

Para justificar el sistema de subsidios del Estado dirigido a eliminar o mitigar los efectos de la polución generada por la industria, se han esbozado diversas teorías. Siguiendo en el punto a Tarak —en su trabajo citado— considero dos de éstas:

(a) *Fundamento en función de un supuesto beneficio. Teoría del beneficio*: el sujeto contaminante podría considerar que está brindado un beneficio gratuito para la comunidad si se encarga de la limpieza del medio ambiente. Consecuentemente reclama por ello una compensación traducida en un subsidio.

Los opositores de esta teoría sostienen que la contaminación es generada en provecho exclusivo del contaminante, razón por la cual si contamina debe

[127] Reseñando la evolución de estos instrumentos de política tributaria, MACÓN (*Las finanzas...*, cit., p. 163) ubica a los primeros regímenes de promoción automática de las inversiones, en el orden nacional, en la década del '40. Consistían, básicamente, en la deducción proporcional de la inversión efectuada en forma adicional a la depreciación normal. Comenzaron a decaer a partir de 1974, quedando en pie los incentivos de trámite.

[128] GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel, *Incentivos...*, cit., p. 65.

[129] Las formas de averiguarlo serían: (a) relacionar la inversión bruta interna anual con la ponderación numérica de los incentivos vigentes en dicho año o bien (b) recurrir a un sistema de encuestas, que es de por sí un camino complejo de instrumentar. Cfr. MACÓN, Jorge, *Las finanzas...*, cit., p. 166.

[130] SOLER ROCH, María T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, p. 49.

corregir esa nueva situación sin que ello implique ningún beneficio para la comunidad sino un deber de su parte.

Ambas posiciones reconocen circunstancias diferentes. Existe una especie de frontera de contaminación que no puede ser traspasada. Es decir, la naturaleza tiene capacidad de absorción de las sustancias contaminantes pero hasta un cierto límite. Sostiene Tarak que si el accionar del sujeto contaminante no llega a esa frontera, está prestando un servicio gratuito a la comunidad cuando dispone el tratamiento del material contaminante para evitar dicho efecto. Por el contrario, si el sujeto contaminante traspasa esa frontera, con los gastos en que incurra para evitar los efectos de la contaminación, sólo estará corrigiendo su propio exceso.

En función de esta idea del servicio prestado por el sujeto contaminador, se sostiene que la comunidad, a través del Estado, debe subsidiar a la empresa para financiar la construcción de la infraestructura necesaria para los fines de preservación ambiental, como para los gastos operacionales y de manutención.

(b) *Fundamento en función de la teoría del derecho de propiedad*: si el sujeto contaminador ha estado descargando sustancia contaminantes durante mucho tiempo, podría considerarse que adquirió un derecho de propiedad. Siendo un derecho adquirido pretenderá una indemnización por vía de subsidios, a efectos de cesar en su actividad.

Es requisito imprescindible para el otorgamiento de un subsidio, que efectivamente se reduzca la contaminación, pues el efecto del otorgamiento de un subsidio a una empresa es distinto en relación con la aplicación de un gravamen sobre la actividad cuestionada. El impuesto implicará una reducción en la producción de bienes; el subsidio será un ingreso adicional sin efecto directo sobre la contaminación, incluso tal vez la aumente [131].

Coincidimos con el criterio según el cual se presenta como más ajustado al principio de equidad que se concedan desgravaciones o exenciones que estimulen la inversión en bienes destinados a evitar o disminuir el factor contaminante [132], convirtiéndose en medios eficaces para la obtención de los fines perseguidos.

6.3. Modalidades de los incentivos

Entre otros pueden consistir en:

(a) Asistencia financiera sin contraprestación, como inducción para lograr determinadas conductas positivas o bien para que hacer cesar o lograr una abstención por parte del sujeto [133].

[131] MACÓN, Jorge, *Las finanzas...*, cit., p. 149.

[132] DICHIARA, Sara, "La política fiscal y la protección ambiental", *Revista Jurídica de Buenos Aires*, Universidad de Buenos Aires, año 1985, p. 183.

[133] CÁRDENAS, Emilio, "Instrumentos...", cit., p. 1609.

(b) Préstamos blandos a condiciones de tasas de interés y plazos sumamente acomodados para la empresa, comparados con los prevalecientes en el mercado, con el objeto del financiamiento de la construcción de plantas de tratamiento de las sustancias generadoras de contaminación. Sostiene Cano que "numerosos países usan el sistema de otorgar préstamos a largo plazo y bajo interés, tanto a particulares como a organismos públicos locales, para construir obras de aprovechamiento de los recursos naturales o de preservación ambiental" [134].

(c) La amortización de obras de infraestructura a muy corto plazo.

(d) Desgravaciones impositivas hasta sistemas de tratamientos impositivos especiales, según las circunstancias.

(e) Incentivos para la eliminación de desperdicios. Se ha utilizado con suma frecuencia en los Estados norteamericanos, en los cuales se sancionaron leyes que favorecen la destrucción de desperdicios, por ejemplo en relación con la reducción de automóviles viejos destinados a chatarra, bajo pena de multa si no se concreta la destrucción. El Estado paga un premio si se lo destruye en un término adecuado [135].

6.4. Valoración crítica de la utilización de subsidios

Básicamente las principales críticas que se formulan a la utilización de incentivos radica en que: (a) Se afecta a la justicia distributiva en virtud de que puede generar un tratamiento inequitativo en relación con la tasa del impuesto. (b) Se afecta al principio de neturalidad. (c) Contradice el principio contaminador-pagador. (d) Son problemáticos en el contexto de la armonización tributaria. (e) Es difícil valorar la contribución de las subvenciones a la eficiencia económica

7. Sistema de licencias

Otro instrumento financiero consiste en la negociación de derechos de emisión. Por debajo de un determinado nivel de contaminación, el Estado concede a las empresas licencias o derechos de contaminación instrumentado en documentos.

Dichos documentos se emiten en relación con un específico nivel de contaminación generalmente igual al que es capaz de absorber la propia naturaleza. Estos *derechos* de contaminación pueden subastarse públicamente, obteniéndose por ese medio los recursos para asignarlos al saneamiento del medio ambiente. También pueden ser asignados a las empresas conforme a pautas determinadas.

134 CANO, G. J., *Derecho...*, cit., p. 144.

135 PIGRETTI, Eduardo A., "Una nueva posibilidad: el derecho ambiental", ED, 83-829.

Estos documentos son al portador y negociables libremente creándose de esta forma un mercado para su circulación.

Así, la potencialidad contaminante se convierte en un recurso económico respondiendo a sus características actuales de bien limitado. Como consecuencia de ello puede ocurrir que una empresa más eficiente compre esos derechos a otra que lo sea menos, dándole un uso económicamente más eficiente a la capacidad contaminante [136].

Observo que esto deviene en la posibilidad de considerar la contaminación como un bien económico.

El intercambio de certificados de contaminación persigue dos objetivos fundamentales: (a) La minimización del costo de la lucha contra la contaminación mediante la reducción de emisiones más importantes en los lugares en que son menos costosas, tolerando al mismo tiempo las emisiones de mayor envergadura en los casos en que los costos de purificación son más altos. (b) La conciliación del desarrollo económico con la protección del medio ambiente. Se trata de que puedan realizarse emprendimientos industriales nuevos en zonas determinadas, sin que ello necesariamente importe el aumento de la contaminación en dicho lugar. Con tal propósito, la industria que quiere radicarse en un lugar determinado adquiere los certificados o derechos de contaminación a las instalaciones ya existentes las que, necesariamente, deberán reducir su generación de polución.

La política americana de negociación de emisiones se caracteriza, principalmente, por una transferencia parcial en la toma de decisiones sobre la concepción y ubicación de los equipos de lucha contra la contaminación, facultad que antes recaía sobre los poderes públicos y que ahora se atribuye, con mayor frecuencia, a los gerentes de las industrias. Es generalizada la opinión en el sentido de reconocer ventajas al tráfico de emisiones, desde el punto de vista de la eficiencia económica [137].

Para su implementación se requeriría un nivel de transparencia y objetividad riguroso. La negociación de emisiones obedece a razones de eficiencia económica. Las medidas de regulación directa obligan a las empresas a buscar soluciones eficientes en cuanto a los costos, y son el factor determinante que lleva a presentar una solicitud de negociación de emisiones, que es un acto de carácter eminentemente voluntario.

136 MACÓN, Jorge, *Las finanzas...*, cit., p. 148.

137 El sustento del sistema de tráfico de emisiones radica en "The Clean Air Act of 1969", con enmiendas posteriores. Puede profundizarse el tema en OCDE, *Economic Instruments for Environmental Protection*, Paris, 1989, ps. 88 y ss.

8. Sistema de gastos con propósitos ambientales

Debido a que ciertos gastos no son deducibles de la base imponible del impuesto a las ganancias, se intenta incentivar el comportamiento no contaminante a través de ventajas relacionadas con la deducción de gastos del balance impositivo [138]. Es decir, se crean incentivos para lograr un comportamiento determinado a través de la recompensa consistente en la deducción de gastos o preferencias impositivas [139]. Sin embargo, este instrumento ha recibido severos juicios de valor y se encuentra en proceso de declinación.

Los gastos con propósitos ecológicos conceden un favorable tratamiento al contribuyente que genera contaminación [140].

Diversas modalidades pueden adoptar los gastos con fines de preservación de la ecología:

8.1. Depreciación acelerada

Es probablemente el más amplio método de concesión al gasto ecológico, permitiendo al comprador de bienes que sufren depreciación el beneficio impositivo representado por la posibilidad de tomar grandes deducciones en el inicio de la utilización del bien [141].

El Impuesto a las Ganancias en la República Argentina contuvo, hasta fines del año 1978, una disposición que receptaba en la legislación el instrumento del subsidio. En efecto, la ley permitía la amortización acelerada en favor de las empresas industriales que realizaren inversiones en bienes muebles, mejoras, instalaciones u otras obras destinadas al saneamiento industrial, tratamiento de efluentes líquidos y gases, en tanto respondan a proyectos aprobados por la autoridad de aplicación.

Este sistema recogía la experiencia de otros países que ya lo habían implementando (Francia, Japón y Estados Unidos).

No obstante constituir un aporte económico, el sistema de subsidios podría ser menos eficaz de lo previsto. Ello en razón de que las empresas, al momento de la evaluación de la inversión entre el sistema anticontaminante y el

[138] MUSGRAVE, Richard A. - MUSGRAVE, Peggy B., *Hacienda pública. Teórica y aplicada*, 5ª ed., McGraw Hill, Madrid, 1992.

[139] SURREY, Stanley, "Tax incentives as an instruments for achievement of government goal", *General Report*, XXX IFA Congress, 1976, Jerusalem. Ver también ponencias de Australia.

[140] IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.e), Kluwer, La Haya, 1995. También WHITEHOUSE, Edward, "Tax expeditures and environmental policy"; STERNER, Thomas, "Tax expeditures and environment", ambos publicados en *OECD Documents*, titulado *Subsidies and Environment. Exploring the linkages*, Paris, 1996.

[141] IFA Congress 1993, Seminar C "Environmental Taxes and Charges" II.d), Kluwer, La Haya, 1995.

que contamina, deberán recibir una ostensible mejora para efectuar dicha inversión anticontaminante, pues de lo contrario será lo mismo contaminar que no hacerlo. Y resulta de dudoso éxito apelar a la responsabilidad del industrial sin la contrapartida de la ventaja tributaria.

Como dato de nuestra legislación puede enunciarse la reciente ley 24.196 sobre inversiones mineras, reformada por la ley 25.429, que incorporó normas de esta naturaleza. Faculta a la amortización en un tercio por año para los sujetos acogidos al régimen por inversiones variadas [142]. La misma norma dispo-

[142] Ley 25.429, modificatoria de la ley 24.196, art. 13, dispone: "Las inversiones de capital que se realicen para la ejecución de nuevos proyectos mineros y para la ampliación de la capacidad productiva de las operaciones mineras existentes, así como aquellas que se requieran durante su funcionamiento, gozarán del régimen optativo de amortización en el impuesto a las ganancias previsto en el presente artículo.

"1. Los sujetos alcanzados por el presente artículo podrán optar:

"1.1. La aplicación de las respectivas normas que de conformidad con las disposiciones del citado gravamen, resulten aplicables según el tipo de bien del que se trate.

"1.2. La aplicación del régimen especial de amortizaciones que se menciona a continuación:

"1.2.1. Inversiones que se realicen en equipamiento, obras civiles y construcciones para proporcionar la infraestructura necesaria para la operación, tales como accesos, obras viales, obras de captación y transporte de aguas, tendido de líneas de electricidad, instalaciones para la generación de energía eléctrica, campamentos, viviendas para el personal, obras destinadas a los servicios de salud, educación, comunicaciones y otros servicios públicos como policía, correo y aduana: el sesenta por ciento (60%) del monto total de la unidad de infraestructura, en el ejercicio fiscal en el que se produzca la habilitación respectiva, y el cuarenta por ciento (40%) restante en parte iguales en los dos (2) años siguientes.

"1.2.2. Inversiones que se realicen en la adquisición de maquinarias, equipos, vehículos e instalaciones, no comprendidas en el apartado anterior: un tercio por año a partir de la puesta en funcionamiento.

"2. Una vez optado por uno de los procedimientos de amortización señalados precedentemente, el mismo deberá ser comunicado a la autoridad de aplicación y a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la forma, plazo y condiciones que las mismas establezcan y deberá aplicarse —sin excepción— a todas las inversiones de capital que se realicen para la ejecución de los nuevos proyectos mineros o para la ampliación de la capacidad productiva de las operaciones mineras existentes, incluidas aquellas que se requieran durante su funcionamiento.

"3. En el supuesto de optarse por el procedimiento de amortización indicado en el inc. 1.2. del presente artículo, resultarán asimismo de aplicación las siguientes disposiciones:

"a) La amortización impositiva anual a computar por los bienes antes mencionados no podrá superar, en cada ejercicio fiscal, el importe de la utilidad imponible, generada por el desarrollo de actividades mineras, con anterioridad a la detracción de la pertinente amortización y, de corresponder, una vez computados los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores;

"b) El excedente que no resultare computable en un determinado ejercicio fiscal podrá imputarse a los ejercicios siguientes, considerando para cada uno de ellos el límite máximo considerado precedentemente;

"c) El plazo durante el cual se compute la amortización impositiva de los bienes no podrá exceder el término de sus respectivas vidas útiles. El valor residual existente a la finalización del año en el cual se produzca la expiración de la vida útil de los bienes, podrá imputarse totalmente al balance impositivo del citado ejercicio fiscal, no resultando aplicables en estos casos la limitación señalada en el punto a) del presente inciso".

ne, a fin de preservar el medio ambiente en el contexto de las explotaciones mineras, la conformación de un fondo a cargo de las empresas con afectación a este fin específico, siendo deducible en el Impuesto a las Ganancias hasta el límite del 5% de los costos operativos de extracción y beneficio, debiendo restituirse al balance impositivo del gravamen los montos no utilizados al finalizar el ciclo productivo [143].

También la ley 25.080 de Inversiones Forestales prevé un régimen de amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias, lo que desde el punto de vista financiero es muy importante. Es decir que las inversiones en obras civiles, construcciones y el equipamiento correspondiente a las mismas para proporcionar la infraestructura necesaria para la operación se podrán amortizar en un sesenta por ciento (60%) del monto total de la unidad de infraestructura en el ejercicio fiscal en el que se produzca la habilitación respectiva y el cuarenta por ciento (40%) restante en partes iguales en los dos años siguientes. A su vez las inversiones en maquinarias, equipos, unidades de transporte e instalaciones que no fueron descriptas en el párrafo anterior, se podrán amortizar un tercio (1/3) por año a partir de su puesta en marcha.

En EE.UU., el *Internal Revenue Code* (IRC) [144] desde el año 1980 admite la depreciación acelerada. Anteriormente, dicha legislación permitía la recuperación del costo basado en la vida útil del bien. El sistema de depreciación acelerada permite a las empresas elegir recuperar el capital en un período más corto del término de vida útil del bien. La elección de este sistema es electivo para la compañía, no obligatorio [145].

8.2. Deducción total o parcial de gastos

Muchos países permiten la deducción parcial de los gastos incurridos en los bienes destinados al control de la contaminación. Una parte del costo del bien es inmediatamente deducible como gasto, en tanto el remanente se deduce conforme su depreciación económica.

[143] Ley 24.196, art. 23: "A los efectos de prevenir y subsanar las alteraciones que en el medio ambiente pueda ocasionar la actividad minera, las empresas deberán constituir una previsión especial para tal fin. La fijación del importe anual de dicha previsión quedará a criterio de la empresa, pero se considerará como cargo deducible en la determinación del impuesto a las ganancias, hasta una suma equivalente al cinco por ciento (5%) de los costos operativos de extracción y beneficio. Los montos no utilizados por la previsión establecida en el párrafo anterior deberán ser restituidos al balance impositivo del impuesto a las ganancias al finalizar el ciclo productivo".

[144] Section 168.

[145] AMICO, Joseph C., *Introduction to the US Income Tax Sistem*, Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer, Holanda, 1993, ps. 33 y 113.

8.3. Sistema de créditos fiscales

Implica una reducción impositiva por la inversión en bienes destinados a neutralizar la contaminación. Es una figura cercana al subsidio. Asimismo puede incluirse la deducción en el balance impositivo del pago de otros gravámenes. Por ejemplo, en EE.UU. el IRC admite la deducción de los tributos vinculados con la conservación del medioambiente, tanto en favor de las sociedades como de las personas físicas [146].

8.4. Exenciones impositivas

Mediante estas franquicias se favorece la realización de inversiones con fines conservacionistas.

Las modalidades que pueden adoptar las legislaciones para la concesión de estos incentivos es variada. A modo de ejemplo pueden enunciarse las siguientes: (i) El tratamiento impositivo favorable para las inversiones que cumplen una función porcentual de reducción de la contaminación en una determinada inversión, por ejemplo, las inversiones que tienen el 70% de función anticontaminante (Alemania) o la creación de listas de equipos que tienen específicas preferencias impositivas. (ii) Incentivos a las nuevas industrias en relación con las antiguas o desactualizadas, dado que éstas en general conservan tecnologías obsoletas (Canadá). (iii) Otras preferencias impositivas se acuerdan a las industrias que adoptan tecnologías no contaminantes como, por ejemplo, las que utilizan la energía solar (Portugal y Suiza).

En nuestro ordenamiento jurídico tributario puede referirse que la ley 25.063, modificatoria del Impuesto a las Ganancias, incorporó una norma exentiva respecto de las ganancias derivadas de la disposición de residuos, obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en el art. 1° de la ley 22.016 (esto es, sociedades de economía mixta; empresas del Estado; sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria; sociedades anónimas con simple participación estatal; sociedades del Estado; empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales; bancos y demás entidades financieras nacionales). Se establece como condición para la procedencia de la exención la reinversión de la utilidad en dichas finalidades. Esta norma no se encuentra en vigor por virtud del veto ejercido por el Poder Ejecutivo nacional a través del dec. 1517/1998 aunque fue mantenida la exención por la ley de insistencia posterior a dicho decreto.

[146] AMICO, Joseph C., *Introduction...*, cit., p. 116.

9. Servicios prestados por empresas

Corresponden al precio exigido por una empresa cuya ocupación es el traslado de residuos a plantas de tratamiento. Por ejemplo se cuentan las tasas de uso aplicable a los efluentes líquidos respecto de los cuales se trata de liberar el agua que contienen los residuos contaminantes a través de sistemas depuradores, como las que percibe el Ceamse para la recepción de residuos domiciliarios.

También implica la internalización de los costos externos derivados de la contaminación en razón de que el precio cobrado representará el costo de tratamiento de los residuos con más el margen de utilidad para la empresa.

10. Conclusiones

Este trabajo, metodológicamente, tuvo dos partes claramente diferenciadas. En la primera elaboré mi opinión respecto de la relación existente entre los conceptos de derechos humanos, medio ambiente y derecho tributario. Partí del análisis de derecho humano como una expresión moderna del derecho natural. Los derechos humanos no son otra forma de expresión de derechos naturales, inherentes a la naturaleza del hombre. Por tanto no considero que la ley positiva pueda crearlos, los derechos humanos existen aun cuando las leyes positivas no lo contemplen, o más grave aún, lo desconozcan.

Asimismo me aparté, expresamente, de toda consideración sobre la ecología como ideología, pues considero que primero está el hombre y luego la naturaleza, en ese orden. El hombre tiene el derecho a servirse de la naturaleza pues fue creada para él, aunque es obvio que tiene la obligación de ejercer un uso racional, inteligente y protector para las generaciones futuras.

Traspasando el fundamento iusfilosófico sobre el cual ha reposado este trabajo, concluyo que el derecho a un ambiente sano es un derecho inherente al hombre, un derecho natural y, en el ordenamiento argentino, este derecho natural se encuentra constitucionalizado en el art. 41 de nuestra CN. El mandato constitucional se dirige tanto a los administrados como al mismo Estado. A los administrados porque les concede el derecho de utilizar racionalmente los recursos naturales, por lo que es un deber su protección por parte de éstos pero también es un derecho de servirse de aquéllos para el desarrollo de actividades productivas. Al Estado porque debe velar por la protección del mismo y protección del derecho de servirse de aquéllos, sancionando leyes que contemplen las formas de reparación del daño ambiental.

En la segunda parte del artículo se hizo referencia a los tributos ambientales y también a determinados instrumentos económicos que tienden a resolver la cuestión. Aun cuando el proceso industrial de bienes, en diversos grados, genere contaminación ambiental implicando ello un mal, el proceso económico debe seguir en funcionamiento. De esta forma, la contaminación se transfor-

ma en un costo adicional para el proceso industrial, el cual debe ser internalizado. El desarrollo económico persigue la optimización en la asignación de los recursos obrando con eficiencia. Las empresas tienden a maximizar su ganancia, hecho que logran cuando el costo marginal es igual al ingreso marginal.

Estos propósitos se enfrentan con las externalidades negativas o *deseconomías* que impiden la correcta asignación de los recursos y sus efectos lo padecen tanto los consumidores de los productos que ocasionan la contaminación como los que no los consumen. Esto es un problema de eficiencia. Dichas *deseconomías*, cuando no pueden resolverlas privadamente los sujetos, por ejemplo a través de una indemnización, demandan la participación del Estado para tal objetivo. Con tal fin, y por intermedio de la aplicación de adecuados instrumentos económicos, puede favorecerse el nivel óptimo de producción. El nivel óptimo de contaminación se alcanzará cuando los costos de las reducciones ulteriores sean iguales a los beneficios que acarrea a la sociedad dichas reducciones. Sin embargo, en la generalidad de los casos, resulta complejo cuantificar la base imponible para la aplicación de un impuesto sobre la contaminación.

Los bienes que tradicionalmente fueron libres o gratuitos, por efecto de la contaminación han dejado de serlo. Entonces, la contaminación debe ser considerada como un recurso por el cual debería pagarse.

La implementación de la política ambiental que recurra a los instrumentos económicos inexorablemente debe estar respaldada por un activo y profundo estudio sobre los alcances de los efectos que dichos instrumentos pueden generar, alejándose de generalizaciones abstractas. Tales instrumentos coexistirán con las regulaciones directas.

SEGURIDAD JURÍDICA Y TRIBUTACIÓN

por JOSÉ OSVALDO CASÁS *

"Del ordenamiento jurídico querido por Dios deriva el inalienable derecho del hombre a la seguridad jurídica y, con ello, a una esfera concreta de derecho, protegida contra todo ataque arbitrario" [1].

"Sin seguridad no hay Derecho, ni bueno, ni malo, ni de ninguna clase. Es verdad que, además, el Derecho debe ser justo, servir al bien común, etc. Si no lo hace, será injusto, estará injustificado, representará un malogro. Pero, en cambio, si no representa un orden de seguridad, entonces no hay Derecho de ninguna clase. La injusticia se opone a la justicia; el yerro en determinados fines se opone a la utilidad común; pero, en cambio, la ausencia de seguridad niega la esencia misma de lo jurídico" [2].

"Las alegaciones de desorden e inseguridad jurídicos son a menudo justificadas. Su vigencia exige medidas correctivas pues los seres humanos, como miembros de una comunidad, no pueden pronosticar acontecimientos cuando cunde el desorden, cuando los riesgos no pueden ser detenidos o postergados o controlados...

[1] Radiomensaje navideño de 1942 de SS Pío XII: AAS 35 (1943) 21; y Carta Encíclica *Pacem in Terris*, punto 27, dada por SS Juan XXIII, en la ciudad de Roma el 11 de abril de 1963, en *Once Grandes Mensajes*, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1993, p. 217.

[2] RECASÉNS SICHES, Luis, *Tratado general de Filosofía del Derecho*, Cap. VIII, "Las funciones del Derecho en la vida social", parág. 1, "La función de certeza y seguridad y la función de cambio progresivo", ps. 220 y ss., en particular p. 224, Porrúa, México, 1959.

* Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

"La eliminación radical del desorden y la inseguridad es imposible. El proceso de cambio es un componente implícito y necesario en la vida humana. Es factible, en cambio, lograr un cierto grado de equilibrio entre el cambio y la estabilidad...

"Se da una lucha constante entre quienes desean estimular y fomentar cambios en el Derecho, esto es, cambios en el significado de las acciones humanas; y quienes prefieren el mantenimiento del *statu quo*. Conocido es el desenlace. Siempre prevalece el cambio en el Derecho porque los seres humanos eligen al vivir" [3].

I. APROXIMACIÓN HISTÓRICA AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

La primera aproximación al principio de *seguridad jurídica* en materia tributaria, si bien el abordaje se efectúa a través de la exigencia de certeza, se encuentra en una clásica obra del pensamiento económico. Adam Smith, en el año 1776, recogió en el libro quinto de su *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse desde entonces en incontables ocasiones. Ellos son: igualdad, certidumbre, comodidad del pago y economía en la recaudación.

Por la segunda de las reglas se consigna: "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande —según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar" [4].

[3] CUETO RÚA, Julio C., "Seguridad jurídica", parág. VII: "El desorden y la inseguridad en el Derecho", LL, 1994-A-742 y ss., en particular, p. 747.

[4] SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*,

El aludido principio, ya con un alcance mucho más amplio, logró difusión con el Iluminismo y la Revolución Francesa y es así que el 26 de agosto de 1789, al proclamar la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, la Asamblea dejó constancia por el art. 2° de que: "*El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión*" [5].

Siguiendo al catedrático de la Universidad Complutense Fernando Sáinz de Bujanda, puede sostenerse que: "La seguridad, en su doble manifestación —certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad— ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz" [6].

Según el profesor brasileño Geraldo Ataliba, el Derecho es por excelencia instrumento de seguridad jurídica. Es él quien asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Por ello puede predicarse que cuanto más segura jurídicamente es una sociedad, es tanto más civilizada. El mismo autor, citando a Alberto Xavier, señala que habrá seguridad jurídica donde haya una rigurosa delimitación de las esferas jurídicas y, sobre todo, cuando ello ocurra en el derecho público, como sólido pilar de los derechos subjetivos privados —libertad y propiedad— no dejando lugar para lo contingente y arbitrario [7].

Ataliba recoge también los conceptos del tratadista argentino Agustín Gordillo, para quien la seguridad jurídica demanda: 1°) que la Administración respete la ley; y 2°) que el legislador respete la Constitución [8], puesto que ya no

---

trad. al español de Gabriel Franco, 2ª ed., 9ª reimp., Libro Quinto: "De los ingresos del Soberano o de la República", Capítulo II: "Sobre las fuentes de donde proceden los ingresos públicos y generales de la sociedad", Parte II: "De los impuestos", Fondo de Cultura Económica, México, 1997, ps. 726 y ss., en particular p. 727.

[5] FAURÉ, Christine, *Las declaraciones de los derechos del hombre de 1789*, Comisión Nacional de Derechos Humanos y Fondo de Cultura Económica, México, 1995, ps. 11 y ss.

[6] SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, "Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español. En torno a la revisión de un Programa", trabajo destinado a la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, en *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, t. III, ps. 145 y ss., parágrafo D): "El principio fundamental de seguridad jurídica", subparágrafo a): "Premisas teóricas y constitucionales", punto b'): "La seguridad jurídica en el marco de las leyes fundamentales del Estado español", subpunto c''): "Estímulos para el mantenimiento y vigorización del principio", Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, ps. 329 y ss., en particular p. 330.

[7] ATALIBA, Geraldo, *República e Constituiçao*, Capítulo VII, "Segurança do Direito", Revista Dos Tribunais, São Paulo, 1985, ps. 142 y ss.

[8] GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho administrativo*, T. I, Capítulo III, "Bases políticas constitucionales y sociales del derecho administrativo", Macchi, Buenos Aires, 1974, p. 21.

basta con que la Administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución; es decir, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, perfeccionando el dogma de la soberanía popular por el de la soberanía del pueblo en la Constitución.

Asimismo, el autor brasileño señala que los principios que expresan, delimitan y dan sentido a la aparición de la seguridad jurídica en el marco constitucional —ideario de fines del siglo XVIII, al impulso de las revoluciones francesa y norteamericana—, son:

— La supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal.

— La certeza del Derecho.

— El consentimiento en la formación de la ley.

— La representatividad de los gobernantes.

— La lealtad del Estado que se expresa en el estándar anglosajón del *debido proceso legal*.

— La previsibilidad del Derecho y de las consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares.

— La protección de la confianza (Paulick, H. Kruse, Hensel).

— La interdicción de la arbitrariedad.

No debe pasarse por alto que es en materia tributaria donde el Estado se ve más a menudo tentado de realizar bruscas y súbitas alteraciones, lo cual es grave en una economía fundada en la libertad de iniciativa y de empresa que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental para adoptar las decisiones de inversión —previa estimación de costos y de utilidades— ya que todo ello, de por sí, está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta inconveniente sumarle más sorpresas —en este caso, provenientes del desvarío estatal—.

Aquí es útil tener en cuenta —como lo enseñara el profesor uruguayo Ramón Valdés Costa—, que si bien los principios jurídicos fundamentales de la Constitución se proyectan sobre todas las ramas del ordenamiento, adquieren particular significado en el Derecho Tributario porque en él, "el Estado asume la triple función de creador de la obligación, acreedor de ella y juez de los conflictos que se presenten" [9].

También es oportuno referir cómo la noción de seguridad jurídica hoy ha asumido jerarquía constitucional —implícita o explícita— en el texto de diversos Estatutos Fundamentales. Dentro de ellos cabe resaltar la Constitución española de 1978 que, en su art. 9°, ap. 3°, predica: "*La Constitución garantiza el principio de* legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas

[9] VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. IX.

de derechos individuales, *la seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos" [10].

Tal enunciado, en lo que aquí interesa, es necesario conectarlo con el art. 9°, ap. 1°, que consagra la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico; con el art. 31, ap. 3°, por el que sólo podrán fijarse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley; con el art. 133, aps. 1° y 3°, de conformidad con los cuales la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley, por lo que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá ser establecido en virtud de ella; y con el art. 103, ap. 1°, que dispone que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

En España, partiendo de dichos presupuestos, se han desenvuelto doctrinariamente dos posturas. Son representativos de la primera Juan José Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch [11], para quienes los *enunciados recogidos en* el art. 9°, apartado 3°, de *la Constitución*, se *derivan del principio general del Derecho de la seguridad jurídica*, de conformidad al Fundamento Jurídico 6°, C), de la sent. nro. 76/1990 de su Tribunal Constitucional [12]. La segunda es sostenida por Carmelo Lozano Serrano [13], para quien la seguridad jurídica no es un principio omnicomprensivo de los demás o un macroprincipio —como puede serlo el de igualdad, erigido en clave de bóveda del texto constitucional y capaz de desplegarse en múltiples aplicaciones concretas—, sino que es indefinido en su alcance, remite a la idea misma del Estado de Derecho, y su *carácter difuso* hace muy difícil el juicio de ilegitimidad de una ley por

[10] ÁLVAREZ VÉLEZ, María I. - ALCÓN YUSTAS, María F., *Las constituciones de los quince Estados de la Unión Europea*. Dykinson, Madrid, 1996, ps. 205 y ss., en particular p. 214.

[11] BAYONA DE PEROGORDO, Juan J. - SOLER ROCH, María T., *Compendio de derecho financiero*, Título III, "Fuentes del derecho financiero", Tema 5: "Las fuentes del derecho financiero positivo (I)", parágrafo 9: "Otros principios fundamentales", Librería Compás, Alicante, 1991, ps. 78 y ss., en particular p. 78.

[12] LASARTE, Javier y otros, *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Anexo, Tecnos, Madrid, 1990, ps. 639 y ss., en particular p. 660; o ALONSO GONZÁLEZ, Luis M., *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993, ps. 425 y ss., en particular, ps. 434 y 435.

[13] LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Capítulo 3: "Obstáculos de índole objetiva a la modificación de exenciones: Su adecuación constitucional", parágrafo III: "La modificación de exenciones tributarias ante el marco constitucional", punto 2: "Principios constitucionales alegados contra la modificación de exenciones tributarias", subpunto C): "El principio de seguridad jurídica", Tecnos, Madrid, 1988, ps. 116 y ss. y 142 y ss.

mera contravención del mismo. En síntesis, es el *precipitado final de otros principios* [14].

A fin de caracterizar la noción de seguridad jurídica traigo en auxilio dos pronunciamientos del Tribunal Constitucional español, de los cuales destaco los siguientes desarrollos:

Sentencia nro. 27/1981, Fundamento Jurídico 10°: "Puede predicarse de la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad". Los enunciados principios "no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho" [15].

Hechos relevantes de la causa: norma retroactiva que restringe situaciones jurídicas anteriores en materia de prestaciones de mutualidad. Se descarta la huidiza teoría de los derechos adquiridos que la Constitución española soslaya, no de modo casual, sino porque la defensa a ultranza de los mismos no casa con la filosofía de la misma, y por no responder a exigencias acordes con el Estado de Derecho que proclama su art. 1°.

Sentencia nro. 150/1990, Fundamento Jurídico 8°: "No cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador... por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura o incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confian-

[14] En igual sentido se ha expedido dentro de la doctrina brasileña Paulo de Barros Carvalho, para quien la seguridad jurídica "Se realiza a través de la acción de los principios de legalidad, anterioridad, igualdad, irretroactividad y algunos otros", v. trabajo presentado a las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema I: "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", celebradas en Lima, Perú, en 1993 (BARROS CARVALHO, Paulo de, "O princípio da segurança jurídica em matéria tributária", punto 9: "Sobreprincípio da segurança jurídica no campo dos tributos", reproducción distribuida durante la realización del congreso).

[15] ALONSO GONZÁLEZ, Luis M., *Jurisprudencia...*, cit., ps. 290 y ss., en particular p. 297.

za de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia" [16].

Hechos relevantes de la causa: recargo establecido por la Comunidad Autónoma de Madrid sobre un tributo estatal: el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Es útil destacar aquí la ley 1/1998, de 26 de febrero, de *"Derechos y Garantías de los Contribuyentes"* [17], aprobada en España por las Cortes Generales y sancionada por el Rey, en cuya Exposición de Motivos se consignó: "La aprobación de una ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, *constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas*. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos".

En la Argentina, si bien en la Constitución Nacional no existe una mención explícita al principio de *seguridad jurídica* —que, de todos modos, puede inferirse como contenido implícito de otros preceptos, más aún a partir de 1994 con la constitucionalización de distintos tratados internacionales sobre derechos humanos—, en el orden provincial, y en el plano estrictamente tributario, se lo ha plasmado mediante la consagración de la *regla de la certeza*. Así, la reforma introducida a la Constitución de la Provincia de Córdoba en el año 1987, la recogió en su art. 71, dentro de los principios en que debe fundamentarse el sistema tributario [18]. Otro tanto ocurre en el art. 68 de la Constitución de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, sancionada en el año 1991 [19]; en el art. 59 de la Constitución de la Provincia del Chaco, sancionada en el año 1994 [20]; y en el art. 51 de la CCABA, dictada en el año 1996 [21].

Dentro de la doctrina de estas latitudes, el tratamiento de la *seguridad jurídica* fue materia de expresa consideración en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima, Perú, en 1993, en las que se abordó como Tema I: *"El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo"* [22] —Jornadas sobre cuyas conclusiones volveremos más

16 ALONSO GONZÁLEZ, Luis M., *Jurisprudencia...*, cit., ps. 449 y ss., en particular p. 457.

17 CASADO OLLERO, Gabriel y otros, *Código Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2000, ps. 141 y ss.

18 ADLA, XLVII-B-2269 y ss., en particular p. 2284.

19 ADLA, LI-B-2719 y ss., en particular p. 2730.

20 ADLA, LV-C-4091 y ss., en particular p. 4103.

21 ADLA, LVI-D-5614 y ss., en particular p. 5623.

22 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones de las Jornadas - Actualización*, Montevideo, 1996, ps. 3 y ss.

adelante—, sin perjuicio de lo cual es menester pasar revista a algunos otros hitos trascendentes.

Las Primeras Jornadas Latinoamericanas, celebradas en Montevideo, Uruguay, en 1956, al ocuparse del Tema I: "Autonomía del Derecho Tributario", dejaron expresado en el punto 4°: "La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional" [23]. Por su parte, las XII Jornadas, celebradas en Bogotá, Colombia, en 1985, a resultas de la consideración del Tema III: "El uso de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario", recomendaron en el punto 3 que: "Los principios generales del Derecho Tributario universalmente reconocidos deben estar consagrados en las Constituciones de los países miembros o, en su defecto, en normas jurídicas de rango superior a las leyes ordinarias" [24]. A su vez, las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, realizadas en Montevideo, Uruguay, en 1984, al ocuparse del Tema I: "El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria", los participantes defendieron unánimemente la irretroactividad de las normas jurídico-tributarias como una exigencia fundamental del Estado de Derecho y "expresión directa de sus *principios informadores* como son, entre otros, los de legalidad, *seguridad jurídica* e igualdad" [25]. Por otro lado, las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Buenos Aires, Argentina, en 1989, como resultado del tratamiento del Tema I: "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente", hicieron alusión al principio de seguridad jurídica en los considerandos al referir que la presión fiscal conjunta afecta derechos y garantías consagrados en los Ordenamientos Fundamentales, agregando: "Que entre dichas garantías se han enunciado como eventualmente comprometidas —individual o conjuntamente consideradas— las del derecho de propiedad (no confiscación); del respeto de la capacidad contributiva o económica; del derecho a trabajar, comerciar o ejercer industrias lícitas; de la igualdad; de la equidad; del progreso individual, social o colectivo; de la razonabilidad; de la interdicción de la arbitrariedad; y de la *seguridad jurídica*, entre otras varias"; consignando como 2ª recomendación: "Propiciar para aquellos países en que las garantías de los derechos de los contribuyentes tengan tan sólo formulación implícita en sus Estatutos Fundamentales, se tienda a explicitarlas, consolidando las interpretaciones judiciales y doctrinales ya existentes, afirmando, de tal modo, la *seguridad jurídica*, y respondiendo a las modernas tendencias en la

[23] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 21.

[24] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 72 y ss., en particular ps. 77 y 78.

[25] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 141.

materia" [26]. A su vez, en las XIX Jornadas, celebradas en Lisboa, Portugal, en 1998, al tratarse el Tema I "Criminalización de las Infracciones Tributarias" se dejó dicho en el punto I de sus recomendaciones que: "La sanción penal tendrá carácter de último recurso del Estado cuando éste asegure a través de una legislación clara y precisa un control igualitario y general, así como la correcta gestión del gasto público" [27]. Por último, en las XX Jornadas, celebradas en Salvador, Bahía, Brasil, en 2000, el Tema I se ocupó de: "Derechos Humanos y Tributación", introduciéndose a los considerandos, previos a las conclusiones, con la siguiente, y rotunda, afirmación: "La preeminencia de los derechos humanos como definidores de la posición jurídica del ciudadano en un Estado Democrático de Derecho, y que afectan a sus relaciones frente a todos los poderes públicos, incluido el poder tributario", para consignar entre las recomendaciones que: "Los tratados y convenios internacionales de Derechos Humanos deberán tener, en los ordenamientos jurídicos internos, preeminencia sobre el Derecho nacional", e igualmente que: "*La seguridad* de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario *es un valor fundamental del Estado Democrático de Derecho...*" [28].

II. Las fuentes del presente trabajo

Para el tratamiento de la cuestión propuesta se toma en cuenta, fundamentalmente, un trípode constituido por:

a) Los pronunciamientos de las distintas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, impulsadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario [29] formalmente constituido en México en 1958, y en el cual, a partir

[26] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 82 y ss., en particular ps. 82 y 84, respectivamente.

[27] XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, DTE, "Documentación Técnica", XIX-1052 y ss., en particular p. 1053.

[28] XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Errepar Digital*, www.errepar.com.

[29] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit.; Jornadas: I: Montevideo, Uruguay, 1956; II: México, 1958; III: San Pablo, Brasil, 1962; IV: Buenos Aires, Argentina, 1964; V: Santiago de Chile, 1967; VI: Punta del Este, Uruguay, 1970; VII: Caracas, Venezuela, 1975; VIII: Lima, Perú, 1977; IX: Asunción, Paraguay, 1979; X: Quito, Ecuador, 1981; XI: Río de Janeiro, Brasil, 1983; XII: Bogotá, Colombia, 1985; XIII: Palma de Mallorca, España, 1987; XIV: Buenos Aires, Argentina, 1989; XV: Caracas, Venezuela, 1991, ps. 19 y ss. Las XVI: Lima, Perú, 1993, y XVII: Cartagena de Indias, Colombia, 1995, en Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 3 y ss. Las XVIII: Montevideo, Uruguay, 1996, en *Revista Tributaria* —publicación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios—, t. XXIII, nro. 135, año 1996, ps. 677 y ss., Montevideo, 1997. Las XIX: Lisboa, Portugal, 1998, en DTE, "Documentación Técnica", XIX-1052 y ss. Las XX: Salvador Bahía, Brasil, 2000, en *Errepar Digital*, www.errepar.com.

de las XII Jornadas de Bogotá, Colombia, de 1985, quedaron incorporadas Portugal y España y, desde las XV Jornadas de Caracas, Venezuela, de 1991, Italia.

b) Los pronunciamientos de las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios [30].

c) El "Modelo de Código Tributario para América Latina" del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, presentado en 1967 y cuya Comisión Redactora estuvo integrada por Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay) [31].

En tanto los derechos humanos reconocidos en el plano internacional por tratados y convenciones obran en convergencia con los contenidos dogmáticos de las distintas constituciones, proyectando sus efectos sobre esta área específica del derecho público, no se pueden perder de vista:

— El Seminario sobre "Imposición y Derechos Humanos", en el 41° Congreso, llevado a cabo por la *International Fiscal Association*, realizado en la ciudad de Bruselas, Bélgica, en el año 1987.

— Las III Jornadas Rioplatenses de Derecho Tributario, celebradas en la ciudad de Buenos Aires, Argentina, en 1988, y que abordaron como tema: "La proyección de los derechos del contribuyente a nivel internacional" [32].

— La constitución de la "Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos", formalizada en la ciudad de Lima, Perú, el 24 de noviembre de 1988, y que realizara sus primeras jornadas en la misma ciudad al año siguiente con la participación de representantes de diversos países de América del Sur [33].

— Las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la ciudad de Salvador, Bahía, Brasil, en 2000, que se ocuparon como Tema I de: "Derechos Humanos y Tributación".

[30] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit.: Jornadas I: Curia, Portugal, 1966; II: Santiago de Compostela, España, 1967; III: Río de Janeiro, Brasil, 1968; IV: Estoril, Portugal, 1970; V: Córdoba, España, 1972; VI: Ixtapan de la Sal, México, 1974; VII: Pamplona, España, 1976; VIII: Buenos Aires, Argentina, 1978; IX: Porto, Portugal, 1980; y X: Montevideo, Uruguay, 1984; ps. 101 y ss.

[31] Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de Estados Americanos, *Modelo de Código Tributario para América Latina*, 1ª ed., Washington DC, 1967. Metodología interna: Exposición de Motivos; Título I: "Disposiciones Preliminares"; Título II: "Obligación Tributaria"; Título III: "Infracciones y sanciones"; Título IV: "Procedimientos ante la Administración Tributaria"; y Título V: "Contencioso Tributario"; todo ello desarrollado en 196 artículos.

[32] Se puede consultar el valioso aporte del relator uruguayo a las Jornadas, profesor VALDÉS COSTA, Ramón, "Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional", *Derecho Fiscal*, t. XLIV, ps. 401 y ss.

[33] Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, *Anales de las Jornadas*, conteniendo los trabajos y resoluciones, Lima, 1990.

III. La seguridad jurídica como valor, principio y derecho humano fundamental

Es útil recorrer aquí el camino transitado por el profesor de la Universidad Nacional de Córdoba José Carlos Bocchiardo, en su Informe por la Argentina al Tema I sobre "El principio de la seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo" [34], puesto a consideración de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la ciudad de Lima, Perú, en 1993.

En el resumen conclusivo de dicho trabajo, y sobre el concepto y las condiciones para la realización de la seguridad jurídica, se destaca:

"a) Además de un valor jurídico, es un derecho fundamental del hombre, inalienable, imprescriptible, universalmente válido, anterior y superior al Estado y al ordenamiento normativo;

"b) Es aconsejable su reconocimiento explícito en los textos constitucionales, pero con igual validez su consagración puede surgir implícitamente del programa, de las declaraciones de derechos y garantías, del sistema democrático y republicano de gobierno y de la supremacía de la Constitución;

"c) Su consagración explícita o implícita en los textos constitucionales, implica reconocer al hombre como sujeto activo de un 'derecho público subjetivo', que le permite gozar de un *status* o situación jurídica, que el Estado, como sujeto pasivo, está obligado a respetar, asegurar y promover, no sólo normativamente, sino mediante conductas que pueden consistir en prestaciones positivas o en abstenerse de realizar algún acto que lo pueda afectar;

"d) En el supuesto de que exista una colisión entre el derecho invocado por el Estado para ejercer su potestad tributaria, con algún 'derecho público subjetivo' del hombre, éste debe prevalecer sobre aquél, por ser ontológicamente anterior".

Desde mi óptica, la *seguridad* constituye un *principio de derecho recibido*; conforma un *valor* de elevado rango en todo ordenamiento jurídico [35] y, a tenor de la Constitución de la República Argentina, sustenta un *derecho público subjetivo* merecedor de tutela y garantía.

I. Los tratados internacionales sobre derechos humanos

De acuerdo con el Estatuto Fundamental argentino, los tratados internacionales conforman, junto con él y las leyes dictadas en su consecuencia —apre-

[34] XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, reproducción del Informe por la Argentina, distribuido durante la realización del congreso.

[35] PAREJO ALFONSO, Luciano, *Constitución y valores del ordenamiento*, Capítulo V: "Los valores y el orden de valores en y del ordenamiento jurídico del Estado", Centro de Estudio Ramón Areces, Madrid, 1990, ps. 117 y ss.

ciados en bloque—, lo que a tenor del art. 31 de la Constitución ha dado en denominarse: *Ley Suprema de la Nación*. En dicho artículo se establece que las autoridades de cada provincia —y, obviamente, las de la Nación—, están obligadas a subordinarse a ella, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.

Con alcance general, la situación que suscita la incorporación y jerarquía del derecho internacional frente al derecho interno ha sido explicada por dos concepciones. Por un lado, la *dualista*, hoy en retroceso, para la que existen dos órdenes jurídicos incomunicados entre sí —el internacional y el interno—, cada uno con su respectivo sistema de fuentes, por lo que la incorporación del primero al segundo se realiza mediante una fuente interna de recepción y conversión. Por otro, la *monista* —cada vez con mayor inserción en las constituciones que se exhiben en el derecho comparado—, en virtud de la cual el derecho internacional y el derecho interno conforman una unidad en el sistema de fuentes [36].

La Constitución argentina de 1853-1860 ya contenía, a lo largo de su articulado, numerosas disposiciones que se referían a los tratados internacionales en forma diferenciada de las leyes (arts. 27, 31, 67, inc. 19, 86, inc. 14 y 100) pero, de todos modos, sin resolver inequívocamente la situación de jerarquía en el orden interno de unos y otras, adquiriendo, consecuentemente, particular interés la interpretación que fijara al respecto la Corte Suprema de Justicia.

En general, en el pasado, el alto tribunal se enroló en la tesis dualista, siendo una excepción a la doctrina jurisprudencial elaborada en sus estrados la postura monista sustentada en la causa "SA Merck Química Argentina v. Nación Argentina" [37], sent. del 9/6/1948.

En el concepto muchas veces reiterado por la Corte Suprema, los tratados y las leyes se encontraban en un plano jerárquico de igualdad, incorporándose los primeros al ordenamiento interno como consecuencia de su aprobación y recepción mediante ley del Congreso, con lo cual, en caso de conflicto, debía prevalecer el precepto posterior sobre el anterior o el especial sobre el general, como lo predica la Teoría del Derecho para resolver conflictos entre normas.

El punto de inflexión al respecto vino dado por el precedente institucional sentado por el Tribunal cimero *in re* "Miguel Ángel Ekmekdjian v. Gerardo Sofovich y otros" [38], sent. del 7/7/1992, en el cual se hizo mérito de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, aprobada por la Argentina a través

[36] BIDART CAMPOS, Germán J., *Tratado elemental del derecho constitucional argentino*, T. I, "El derecho constitucional de la libertad", Capítulo I, "La estructura y el contenido del derecho constitucional", parág. III: "Las fuentes del derecho constitucional", subparág.: "El derecho internacional público", punto 53, Ediar, Buenos Aires, 1988, ps. 46 y ss., en particular ps. 46 y 47.

[37] Fallos, 211:162.

[38] Fallos, 315:1492.

de la ley 19.865 [39], en vigor desde el 27 de enero de 1980. La doctrina del fallo, exclusivamente en lo que aquí interesa, puede resumirse en los siguientes puntos:

1. La derogación de un tratado internacional por una ley del Congreso constituye un avance inconstitucional del Poder Legislativo sobre atribuciones del Poder Ejecutivo nacional, que es quien conduce, exclusiva y excluyentemente, las relaciones exteriores de la Nación.

2. La prioridad de rango del derecho internacional convencional sobre el derecho interno integra el ordenamiento jurídico argentino en virtud del art. 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, lo que lleva a la necesaria aplicación por los órganos del Estado de los tratados, aun ante un eventual conflicto de sus disposiciones con cualquier norma interna contraria o con la omisión de dictar preceptos que, en sus efectos, equivalen al incumplimiento del tratado internacional. En tal sentido, las regulaciones de los tratados serán operativas siempre que contengan regulaciones suficientemente concretas que hagan posible su aplicación inmediata, sin el auxilio de instituciones que deba brindar el Congreso.

3. La Corte Suprema de Justicia debe velar para que las relaciones exteriores de la Nación no resulten afectadas a causa de actos y omisiones originadas en el derecho argentino que, de producir aquel efecto, constituirían cuestión federal trascendente.

En igual línea jurisprudencial se enrola la decisión del alto tribunal en la causa "Fibraca Constructora SCA v. Comisión Técnica Mixta de Salto Grande" [40], sent. del 7/7/1993, por la que se resolvió que la inmunidad jurisdiccional de que gozaba la referida *Comisión*, conforme al "Acuerdo de Sede" aprobado por la ley 21.756 [41], impedía la revisión que se intentaba del laudo del tribunal arbitral de Salto Grande, ante los estrados de la Corte.

Así las cosas, la reforma constitucional de 1994 incorporó a nuestra Ley Suprema varias regulaciones que se proyectan, tanto sobre el *principio de jerarquía normativa*, cuanto sobre el *sistema de fuentes* en nuestro ordenamiento jurídico, todo ello de cara al derecho internacional convencional. Tales dispositivos se ubican, en todos los casos, dentro de la Segunda Parte: "Autoridades de la Nación"; Título I: "Gobierno Federal"; Sección Primera: "Del Poder Legislativo"; Capítulo IV: "Atribuciones del Congreso"; y se alojan, concretamente, en el art. 75.

En tal sentido, en el inc. 22 de dicho precepto, luego de ser enunciada la atribución del Congreso de aprobar o desechar los tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales, como los concorda-

[39] ADLA, XXXII-D-6412 y ss.

[40] Fallos, 316:1669.

[41] ADLA, XXXVIII-A-94 y ss.

tos con la Santa Sede, se dispone que: "Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes", con lo cual se eleva a rango constitucional la solución de la Convención de Viena y la doctrina sentada por la Corte Suprema en la antes apuntada causa "Ekmekdjian v. Sofovich".

En el mismo inc. 22 se consagra que: "La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; *en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos*. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara. Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional".

Por el inc. 24 se establece también como atribución del Congreso: "Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes...", para regular seguidamente el procedimiento y las mayorías para la aprobación y denuncia de este tipo de tratados.

En punto a la elevación a la jerarquía constitucional de una serie de tratados internacionales sobre derechos humanos mediante la reforma del año 1994, corresponde remarcar que tal hecho gravita en el derecho tributario, por importar —como contracara de los derechos humanos reconocidos a las personas en tanto contribuyentes— la fijación de límites infranqueables al poder fiscal del Estado.

Sobre la *seguridad* se encuentran referencias explícitas o implícitas en los siguientes tratados:

— "Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre", aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana de Bogotá, Colombia, en el año 1948, en cuanto establece en el Capítulo I: "Derechos", art. I: *"Todo ser humano tiene derecho* a la vida, a la libertad y *a la seguridad de su persona"* y en el art. XXVIII: "Los derechos de cada hombre están limitados por los de-

rechos de los demás, por la *seguridad de todos* y por las justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático".

— "Declaración Universal de Derechos Humanos", aprobada y proclamada por la res. 217 A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1948, al consignar en el art. 3°: *"Todo individuo tiene derecho* a la vida, a la libertad y *a la seguridad de su persona"*.

— "Convención Americana sobre Derechos Humanos", suscripta en San José de Costa Rica, el 22 de diciembre de 1969, al dejar establecido en su Parte I: "Deberes de los Estados y Derechos Protegidos", Capítulo V: "Deberes de las personas", art. 32, inc. 2°: *"Los derechos de cada persona están limitados por* los derechos de los demás, por *la seguridad de todos* y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática".

— "Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial", suscripta en Nueva York, Estados Unidos de América, el 13 de julio de 1967, al consagrar en la Parte I, art. 5°: "En conformidad con las obligaciones fundamentales estipuladas en el art. 2° de la presente Convención, *los Estados partes se comprometen a* prohibir y eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a *garantizar* el derecho de toda persona a la igualdad ante la ley, sin distinción de raza, color y origen nacional o étnico, particularmente en *el goce de* los derechos siguientes: ... b) *el derecho a la seguridad personal* y a la protección del Estado contra todo acto de violencia o atentado contra la integridad personal cometido por funcionarios públicos o por cualquier individuo, grupo o institución; ...".

Demás está decir que las prescripciones antecedentes deben conjugarse con otras múltiples, referidas a derechos específicos y a garantías para su tutela, que se conjugan, igualmente, para hacer plenamente efectiva la seguridad, en su dimensión de *seguridad jurídica.*

Por lo demás, la Corte Suprema de Justicia ha expresado en la causa "Horacio David Giroldi y otro" [42], sent. del 7/4/1995, que el alcance que es dable otorgar a los tratados internacionales sobre derechos humanos es el que rige en el ámbito internacional, según la interpretación que de los mismos han dado los tribunales de tal naturaleza llamados a aplicarlos, con particular referencia a la proveniente de la Corte Interamericana, en la aplicación de la "Convención Americana sobre Derechos Humanos".

2. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

En el derecho judicial argentino hay un temprano precedente en el cual se puede hallar una referencia implícita a la *protección de la confianza legítima* en

[42] Fallos, 318:514.

materia tributaria, manifestación nuclear en vinculación con el concepto de *seguridad jurídica*. Ello ocurrió hace 130 años, *in re* "Don Manuel Ocampo con la Administración de Rentas del Rosario, sobre mercaderías *embargadas*" [43], sent. del 27/6/1871, donde, a raíz de una interdicción trabada por la Administración Fiscal sobre productos ingresados por un despachante, dejó expuesto:

"Sexto, que, si *la Aduana* ha dejado de ocurrir a los tribunales ordinarios, por medio del procurador fiscal, y reteniendo la jurisdicción de que debía desprenderse, por un tiempo mayor que el señalado en la ordenanza, *no puede, ni debe, prevalerse del retardo causado por ella misma, en perjuicio de otras personas a quienes su inacción y su reserva ha podido inducir en error; porque no es moral, ni justo, que la administración que debe ser leal, franca y pública en sus actos, guarde en reserva sus créditos vencidos*, cuando al tiempo del vencimiento no hay en la Aduana mercaderías que embargar, *para caer por sorpresa* sobre las que en adelante pudieran ser consignadas *al deudor, en la creencia que su silencio ha autorizado, de que aquél está solvente en la administración fiscal;*

"Séptimo, *que la doctrina establecida en los precedentes considerandos, no puede hacer incierta de manera alguna la persona de los deudores a la Aduana*, pues para la Aduana los deudores quedan siempre ciertos y nominativamente conocidos en la persona de los introductores o exportadores, y en la de sus fiadores, que son los que se han obligado para con ella; no importando esa doctrina otra cosa que la declaración de que la deuda de unos no puede hacerse efectiva sobre los bienes de otros, siempre que éstos justifiquen satisfactoriamente su propiedad, poniéndolos a cubierto de una presunción que sólo podría comprenderlos por una interpretación extensiva, y que ellos destruyen por una prueba en contrario...".

En época más reciente, y en forma explícita, la Corte Suprema de Justicia ha reafirmado el valor del principio de seguridad jurídica, asignándole jerarquía constitucional. En tal sentido, pueden consultarse, entre otras, las siguientes causas: "SRL Penta" [44], sent. del 19/12/1958; "Italo Juan Ottolagrano v. Arturo Verardi" [45], sent. del 15/5/1959; "Abel Estévez v. SRL Refinerías de Maíz" [46], sent. del 16/10/1961; "José Iglesias y otros v. SA Intela" [47], sent. del 11/6/1962; "Luis Alfonso Ravaschino y otros v. SA Banco de Avellaneda" [48], sent. del 15/10/1962; "Leda Diana Tidone v. Municipa-

[43] Fallos. 10:203.
[44] Fallos, 242:501.
[45] Fallos, 243:465.
[46] Fallos. 251:78.
[47] Fallos. 253:47.
[48] Fallos. 254:62.

lidad del Partido de General Pueyrredón" [49], sent. del 22/12/1993; y "Alberto Jawetz" [50], sent. del 24/3/1994.

En materia específicamente tributaria, el Tribunal cimero, en la causa "Flora C. Villate de Anchorena v. Nación Argentina" [51], sent. del 4/6/1951, al referirse a los efectos extintivos del pago en las relaciones entre Fisco y contribuyente, destacó la necesaria "tutela de la seguridad jurídica requerida por la garantía constitucional de la propiedad".

A su vez, *in re* "Autolatina Argentina SA (TF 12.463-I) v. Dirección General Impositiva" [52], sent. del 27/12/1996, en el voto de la mayoría, considerando 20, en lo que aquí interesa, puede leerse: "Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Ello es así pues, *sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la 'realidad económica', su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria* afectaría el principio de reserva o legalidad —al que ya se ha hecho referencia—, *supondría* paralelamente *un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reconocido* asimismo *jerarquía constitucional* (cfr. Fallos, 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218), *e importaría prescindir de 'la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria'* (Fallos, 253:332; 315:820; 316:1115)".

IV. SEGURIDAD JURÍDICA Y POTESTAD TRIBUTARIA NORMATIVA

No cabe duda de que el principio de *seguridad jurídica* adquiere plenitud en tanto se lo vincule en el ejercicio de la *potestad tributaria normativa*, con el cumplimiento estricto de determinados recaudos, tales como: vigencia institucional plena; realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales; reserva de ley en materia tributaria; mínima flexibilización de la apuntada reserva; irretroactividad de las normas tributarias; sometimiento a la regla de jerarquía normativa; continuidad y estabilidad de las normas tributarias y transparencia, precisión y simplicidad en los preceptos; supresión de los conceptos jurídicos indeterminados; limitado uso de presunciones legales determinativas; y codificación sistemática —al menos de la parte general— del derecho tributario.

[49] Fallos. 316:3231.
[50] Fallos. 317:218.
[51] Fallos. 220:5.
[52] Fallos. 319:3208.

1. Vigencia institucional plena

En países como la República Argentina un requisito inexcusable para dar satisfacción a la exigencia de *seguridad jurídica*, es la vigencia plena de las instituciones de la República. Advertencia que cobra sentido no bien se haga memoria de las sucesivas quiebras que ha experimentado el Estado de Derecho a partir del 6 de septiembre de 1930, abriendo el camino a gobiernos *de facto*, carentes de legitimidad y representatividad política, a pesar de la convalidación que obtuviera por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante las acordadas del 10 de septiembre de 1930 [53] y del 7 de junio de 1943 [54]. Valga citar, como una lamentable regresión en punto al reconocimiento de la validez de las leyes dictadas durante los recesos constitucionales —salvo derogación expresa—, el pronunciamiento del Tribunal cimero —adoptado por mayoría— en la causa: "Ángela Marta Console de Ulla v. Universidad de Buenos Aires, Carrera de Psicología" [55], sent. del 18/12/1990, y que se consolida *in re* "Héctor José Carlos Gaggiamo v. Provincia de Santa Fe" [56], sent. del 19/11/1991.

En este orden de ideas, el tributarista Alejandro C. Altamirano, en trabajo presentado al Tema I de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima, Perú, en 1996 —en términos que comparto fervorosamente—, pudo sostener que: "La primera condición de sustento de la seguridad jurídica es la estabilidad institucional, reconociendo a la Constitución Nacional como la base del ordenamiento jurídico positivo de la Nación. Es la primera fuente del Derecho y modeladora de la estructura institucional. Sin continuidad institucional no puede haber seguridad jurídica" [57].

La importancia de afirmar este recaudo es fácil de advertir si se tiene en cuenta el dilatado período en que gobernaron autoridades *de facto* en nuestro país —a partir del 6 de septiembre de 1930 y hasta el 9 de diciembre de 1983— ejercitando de modo cotidiano potestades legisferantes, tal como lo reflejan los anexos al ensayo del historiador chileno Bernardino Bravo Lira, sobre: "La ley extraparlamentaria en la Argentina 1930-1983: leyes y decretos-leyes" [58], tres de los cuales se reproducen seguidamente.

[53] Fallos, 158:290.

[54] Fallos, 196:5.

[55] Fallos, 313:1483.

[56] Fallos, 314:1477.

[57] ALTAMIRANO, Alejandro C., *Consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del derecho tributario*, parágrafo 4: "Las condiciones básicas de la seguridad jurídica: necesaria concurrencia de la estabilidad institucional, económica y jurídica", punto 4.1.: "La estabilidad institucional. El fortalecimiento del sistema democrático", reproducción del trabajo distribuido durante el congreso.

[58] BRAVO LIRA, Bernardino, "La ley extraparlamentaria en la Argentina 1930-1983: leyes y decretos-leyes", LL, 1990-C-1193 y ss., en particular p. 1206 y 1207.

Gobiernos constitucionales				
Primera etapa	20 febrero 1932	-	4 junio 1943	11 años 4 meses
Segunda etapa	4 junio 1946	-	23 septiembre 1955	9 años 3 meses
Tercera etapa	1° mayo 1958	-	28 marzo 1962	3 años 10 meses
Cuarta etapa	12 octubre 1953	-	28 junio 1966	2 años 8 meses
Quinta etapa	25 mayo 1973	-	24 marzo 1976	2 años 10 meses
			Duración total	29 años 11 meses

Gobiernos extraconstitucionales				
Primera etapa	6 septiembre 1930	-	20 febrero 1932	1 año 5 meses
Segunda etapa	4 junio 1943	-	4 junio 1946	3 años
Tercera etapa	23 septiembre 1955	-	30 abril 1958	2 años 7 meses
Cuarta etapa	29 marzo 1962	-	12 octubre 1963	1 año 6 meses
Quinta etapa	28 junio 1966	-	24 mayo 1973	6 años 11 meses
Sexta etapa	24 marzo 1976	-	9 diciembre 1983	6 años 9 meses
		-	Duración total	22 años 2 meses

Etapa	Legislación extraparlamentaria	Legislación parlamentaria
1930-32	1279	
1932-43		1248
1943-46	958	
1946-55		1606
1955-58	1249	
1958-62		2017
1962-63	400	
1963-66		430
1966-73	3726	
1973-76		748
1976-83	1784	
	9396	6049

2. Realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales

En el caso de la República Argentina, el *Derecho Constitucional Tributario* [59] viene conformado por dos secciones, a veces difíciles de delimitar. La

[59] Entendemos que lo apropiado es hablar de *Derecho Constitucional Tributario* y no de Derecho Tributario Constitucional, siguiendo en este aspecto a calificados exponentes de la doctrina extranjera como UCKMAR, Víctor, *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, 2ª ed. al día. Cedam-Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1999; y VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones...*, cit., Capítulo III: "Ordenamiento constitucional de la tributación", parágrafo 18:

primera se nutre en el *Derecho Constitucional de la Libertad* [60] que, en lograda expresión, el profesor Juan Carlos Luqui ha dado en denominar *Estatuto del Contribuyente* [61], definiendo los cauces y límites para el ejercicio del poder tributario. La segunda, por su parte, se cimenta en el *Derecho Constitucional del Poder*, regulando la distribución de fuentes tributarias y recursos financieros entre el Estado central, las veintitrés provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y casi dos mil municipios de provincia [62].

En un trabajo realizado en homenaje al profesor Ramón Valdés Costa [63], consigné, a modo de simple puntualización y como marco introductorio al *Estatuto del Contribuyente*, los principios, derechos y garantías constitucionales con proyección en lo tributario, así como aquellos otros principios tributarios constitucionalizados [64], partiendo de su enunciación explícita o implícita y computando tanto los acogidos en la Ley Suprema, como los contemplados en Declaraciones, Convenciones y Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos —hoy elevados a tal jerarquía— según los expone la doctrina argentina [65]

"Delimitación y enfoque de este análisis", subparágrafo 18.1: "Los principios jurídicos fundamentales", nota 2, ps. 105 y ss.

[60] El constitucionalista argentino Germán J. Bidart Campos distingue la parte dogmática de la Constitución, que conforma un verdadero *bill of rights* y que denomina *Derecho Constitucional de la Libertad*, de la parte estructural u orgánica que organiza la distribución del poder entre el Estado central y los locales y las competencias dentro de las distintas ramas del gobierno federal que conforma el *Derecho Constitucional del Poder* (ver CAMPOS, Germán J., *Tratado...*, cit.).

[61] LUQUI, Juan C., "La obligación tributaria en el derecho argentino", *Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas*, nro. 41, año XLI, Serie 2ª, Buenos Aires, 1953, p. 16; o en "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", LL. 142-891 y ss.

[62] La cantidad de municipios de provincia a la fecha es de 1930, incluyendo a los de distintas categorías —entre ellas las comisiones de fomento y las comunas rurales—, según información recogida al 23 de abril de 2001, en *El Portal de los Municipios Argentinos* de la Subsecretaría de Asuntos Municipales del Ministerio del Interior, página web: www.municipios.gov.ar.

[63] CASÁS, José O., "El principio de igualdad en el 'Estatuto del Contribuyente' (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nro. 3, ps. 57 y ss.

[64] GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "Conferencias", en *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario 1994*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1995, ps. 9 y ss. Para el catedrático español cabe distinguir entre aquellos principios de aplicación a todo el ordenamiento jurídico público, de aquellos otros que son principios tributarios constitucionalizados, como el de capacidad contributiva.

[65] Dentro de ella, y sin perjuicio de las omisiones en que pueda incurrir, corresponde destacar a LINARES QUINTANA, Segundo V., *El poder impositivo y la libertad individual*, Sección III: "Limitaciones constitucionales del poder impositivo", Alfa, Buenos Aires, 1951, ps. 77 y ss.; JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, T. I, 2ª ed., Capítulo III: "Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal", Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, ps. 101 y ss.; GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Vol. I, 6ª ed., Título Tercero: "Doctrina

que, como contracara, predeterminan las restricciones a la acción de la potestad tributaria normativa de todos los planos de gobierno en nuestra República. Ellos son:

a. Restricciones a los poderes tributarios federal y locales: 1. Legalidad formal-material o reserva de ley tributaria; 2. Indelegabilidad legislativa de las atribuciones del Congreso en el Poder Ejecutivo; 3. Irretroactividad tributaria; 4. No confiscatoriedad; 5. Igualdad ante la ley y como base del impuesto y de las cargas públicas; 6. Generalidad; 7. Proporcionalidad; 8. Equidad; 9. Derecho de trabajar, comerciar y ejercer toda industria lícita; 10. Derecho personal de entrar, permanecer y salir del territorio argentino y a la libre circulación territorial interior de los bienes; 11. Prohibición de instituir contribuciones forzosas extraordinarias a los extranjeros en razón de su nacionalidad; 12. Capacidad contributiva; 13. Razonabilidad en la selección y clasificación de la materia imponible y en la ponderación de la carga fiscal que pesará sobre ella; 14. Protección integral de la familia; 15. Estabilidad de los beneficios tributarios otorgados por plazo determinado y con base sinalagmática; 16. Tutela jurisdiccional efectiva; 17. Inmunidad de los instrumentos de gobierno federales y locales; 18. Intangibilidad de la remuneración de los magistrados judiciales y de los integrantes del Ministerio Público; 19. Primacía de los tratados internacionales y

---

de la tributación": Capítulo I: "De los tributos y del poder tributario", 4° parág.: "Limitaciones al poder tributario". Depalma. Buenos Aires. 1997. ps. 363 y ss.; LUQUI, Juan Carlos. "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", en *Derecho constitucional tributario*. Depalma. Buenos Aires. 1993. ps. 23 y ss.; GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Las garantías constitucionales del contribuyente", en *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1982. ps. 75 y ss.; VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*. 6ª ed., Capítulo VIII: "Derecho constitucional tributario". Depalma. Buenos Aires. 1997. ps. 185 y ss.; BIDART GOÑI, Enrique G., "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, libro de homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui, coord. por el académico Horacio A. García Belsunce. Depalma. Buenos Aires. 1994. ps. 41 y ss.; SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario. Principios constitucionales del gasto público. Doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 2ª ed., Caps. V: "Comercio interjurisdiccional", ps. 99 y ss.; VI: "Establecimientos de utilidad nacional", ps. 123 y ss.; X: "Principio de legalidad", ps. 253 y ss., XI: "Irretroactividad de la ley fiscal", ps. 303 y ss.; XII: "Principio de igualdad, generalidad, proporcionalidad y progresividad", ps. 322 y ss.; XIII: "Principio de capacidad contributiva", ps. 353 y ss., XIV: "Principio de razonabilidad de las leyes", ps. 395 y ss.; XV: "Principio de no confiscatoriedad", ps. 417 y ss.; XVI: "Protección de la familia", ps. 445 y ss., Depalma. Buenos Aires. 2000; CORTI, Arístides H. M., "Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino", en *Principios Constitucionales Tributarios*, obra compilada por el catedrático Eusebio González García. Universidades Autónomas de Sinaloa y Salamanca. México. 1993. ps. 170 y ss.; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., *El principio de no confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina*. Capítulo I: "Introducción", parágs. 1 a 4, ps. 1 y ss., McGraw-Hill. Madrid. 1997; y CORTI, Horacio G., *Derecho Financiero*. Capítulo IV: "Principios constitucionales financieros". Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1997. ps. 123 y ss.

de las normas dictadas como consecuencia de los tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales; 20. Sometimiento a las obligaciones instituidas en los regímenes de coparticipación de contribuciones —tributos— y a las resoluciones del Organismo Fiscal Federal.

b) Restricciones al poder tributario federal: 21. Uniformidad en materia aduanera; y 22. Inmunidades especiales en favor de la Provincia de Buenos Aires por el Pacto de Unión de San José de Flores, del 11 de noviembre de 1859.

c) Restricciones al poder tributario local: 23. Supremacía del derecho federal sobre el derecho tributario local: provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y de los municipios de provincia; 24. Supremacía del derecho provincial sobre el derecho tributario de los municipios de provincia y oponibilidad a estos últimos de los convenios de coordinación y armonización tributaria concertados entre la Nación, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o entre estas últimas; 25. Primacía de los principios fundamentales de los códigos de fondo sobre el derecho tributario local: provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios de provincia; 26. Facultad privativa del Congreso para reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí; 27. Sustento territorial de la tributación local: provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios de provincia; y 28. No interferencia de los poderes impositivos locales —provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios de provincia— en el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional.

La seguridad jurídica, a este respecto, demanda un estricto acatamiento por el legislador de la Constitución, cada vez que ejercite su potestad tributaria normativa.

3. Reserva de ley en materia tributaria

Para Mássimo Severo Giannini el principio de *reserva de ley tributaria* se constituye en una *norma sobre normación* que en las constituciones escritas y rígidas tiene que estar consagrada en tal plexo. En consecuencia, las prestaciones patrimoniales coactivas deben ser sancionadas, necesariamente, por ley formal-material, proveniente del órgano al cual el Estatuto Supremo consigne tal competencia, por ser el más genuino representante de la soberanía popular en su conjunto.

Sobre este particular, la Constitución argentina —incluso computando las reformas introducidas en el año 1994 [66]—, ha asignado competencia a la rama

[66] Constitución de la Nación Argentina, según texto oficial ordenado por el Congreso de la Nación, mediante la ley 24.430 (ver ADLA, LV-A-275 y ss.).

legislativa en todo lo concerniente a la materia financiera, adquiriendo el consiguiente principio de legalidad, el carácter de estricta reserva de ley en el campo tributario. Es así que sin ley no hay tributo —arts. 4°, 17 y 75, incs. 1° y 2°—; pero igualmente, sin ley tampoco hay empréstito —art. 75, incs. 4° y 7°—; ni presupuesto —art. 75, inc. 8°—; ni moneda —art. 75, inc. 11, en todos los casos del Estatuto Fundamental—, lo que puede resumirse diciendo que sin ley, en la Constitución de la República Argentina, no hay finanzas [67].

Cabe señalar, a su vez, que en nuestro Estatuto Supremo, la regla se encuentra consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido positivo, cuando asigna la competencia al órgano depositario directo de la voluntad popular y concebido para cumplir el rol legislativo; y de modo negativo, cuando se priva de ella al Poder Ejecutivo. Además de las formas puras y expresas, algunas prescripciones estatuyen el principio en forma bivalente —positiva y negativa al mismo tiempo—, mientras que otras importan definiciones implícitas sobre el particular.

Así entonces, en la Carta Magna de nuestra República, el principio de *reserva de ley* se manifiesta en forma positiva en el art. 4° cuando, al enumerar los recursos que integran el Tesoro nacional, hace mención a *las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general*; en el art. 9°, desde que al tiempo de consagrar que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, se precisa que en ellas: *regirán las tarifas que sancione el Congreso*; en el art. 52, en cuanto dispone que: *A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas*; y en el art. 75, cuando asigna como atribución del Congreso, por el inc. 1°: *Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las avaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación*, para continuar, habilitándolo en el inc. 2° para: *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...*, y agregar, en el inc. 3°: *Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara*. Por su parte, el principio adquiere su modalidad positiva-negativa cuando proclama la potestad normativa del Poder Legislativo y la exclusión de cualquier otro distinto, lo que se plasma en la tercera proposición del art. 17 del Estatuto al consagrar: *Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°*. La regla se enuncia en forma negativa

[67] CASÁS, José O., "Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria (Denominación del principio. Fundamentos. Sistemas)", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, cit., ps. 111 y ss.

implícita o indirecta, como lo señala el profesor Dino Jarach [68], cuando por el art. 29 se previene que: *El Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la Patria*; en el art. 39, cuando al ocuparse de uno de los mecanismos de democracia semidirecta, por su último párrafo, consigna: *No serán objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, tributos, presupuesto y materia penal*; en el art. 76, cuando: *Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca*; en el art. 99, inc. 3°, 3er. párr., relativo a decretos de necesidad y urgencia, cuando se excluyen de tal procedimiento las *normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o régimen de los partidos políticos...*, y en el inc. 10, que asigna al Presidente de la Nación la atribución de supervisar *el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales*, lo que se complementa en el art. 100, inc. 7°, al fijar como competencia del jefe de gabinete de ministros la de: *Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de Presupuesto nacional*. A su vez, la facultad de normación presidencial sobre reglamentos en general, reafirma, en forma negativa, el principio de reserva de ley tributaria al reconocer un estrecho campo a tal actividad, ya que el art. 99, inc. 2°, del Estatuto Fundamental predica que: *Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias*, mientras que el inc. 3°, luego de sentar la regla conforme a la cual participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y las hace publicar, en su párrafo segundo, dispone que: *El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo*.

También en el campo doctrinal, en el Simposio sobre "El principio de legalidad en el derecho tributario", realizado en Montevideo en 1986 y que ya referí, se logró consenso entre los más destacados juristas de la especialidad, entre otros, en los siguientes puntos:

[68] JARACH, Dino, *Curso...*, cit., T. I, Capítulo III, parágrafo 1: "Principio de legalidad", p. 102.

"1) El principio de legalidad, recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho Público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad. 2) La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en las mismas. 3) La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales. 4) Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria. 5) La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional" [69].

En punto a los fundamentos del principio se ha hecho referencia, como bases conceptuales, separada o concurrentemente, a las siguientes formulaciones:

— *Consentimiento del impuesto o autoimposición* (desde las monarquías medievales en el primer significado y en el actual Estado Constitucional en el segundo, ya que la soberanía reside hoy en el pueblo y éste se grava a sí mismo con la extensión y el alcance que decidan sus representantes).

— *Separación de poderes* (como medio de prevención del absolutismo, por el juego de pesos y contrapesos resultantes de su desdoblamiento).

— *Garantía de la propiedad y de la libertad civil* (en tanto sólo la ley tendría aptitud para reclamar prestaciones patrimoniales coactivas).

— *Adopción democrática de las decisiones financieras* (resolución en el seno de los órganos depositarios de la voluntad general, asegurando la participación de la mayoría y de las minorías, en la toma de decisiones en materia de gastos y recursos públicos).

— *Medio de perfeccionamiento del derecho* (a través del debate público de las iniciativas, garantizando la audiencia de los ámbitos jurídicos y técnicos, como de los sectores alcanzados por los tributos).

En síntesis, las referencias precedentes permiten confirmar rotundamente, y sin vacilaciones, que la *reserva de ley tributaria* se convierte en uno de los instrumentos más eficaces para hacer realidad la *seguridad jurídica* en el ámbito que nos ocupa.

[69] *Revista Tributaria*, publicación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, t. XIII, nro. 75, año 1986, ps. 520 y ss., Montevideo, 1987.

4. Mínima flexibilización de la reserva de ley

Se han desarrollado en las últimas décadas sistemas de *reserva de ley 'atenuada', 'flexible' o 'relativa'*, dando testimonio de ello, los actuales textos constitucionales, entre otras naciones, de Italia, Portugal, España, México y Brasil.

Las notas comunes de esta transformación —salvo cuando se han seguido cursos de acción de hecho, y por ende inconstitucionales—, han sido sistematizadas por el profesor Ramón Valdés Costa, de la siguiente forma:

"1) el desplazamiento de la competencia legislativa del Parlamento al Poder Ejecutivo está organizada a nivel constitucional;

"2) tiene carácter excepcional;

"3) está limitada en cuanto al tiempo y a la materia;

"4) está subordinada al Poder Legislativo, ya sea por la vía de la autorización o la ratificación;

"5) los instrumentos jurídicos son: la delegación de competencias hecha por los parlamentos, que es el más utilizado; y los decretos-leyes (o medidas provisorias) dictados por el Poder Ejecutivo por propia iniciativa. El primero encuentra su fundamento en la supuesta superioridad técnica de la administración, y el segundo, en las razones de urgencia que actúan en algunos tributos en determinadas circunstancias" [70].

4.1. Abuso de la utilización de reglamentos de todo tipo

En la República Argentina se comprueba un uso abusivo de los reglamentos ejecutivos o de ejecución y de los autónomos que se formalizan mediante el dictado de decretos del Poder Ejecutivo. A éstos se suman las resoluciones generales —reglamentarias e interpretativas—, emitidas hasta julio de 1997 por la Dirección General Impositiva, y hoy por la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuyo marco regulatorio actual viene constituido por el dec. 618/1997 [71], sancionado con fundamento en la habilitación presidencial para impartir reglamentos de necesidad y urgencia.

El catedrático de la Universidad de Salamanca, Eusebio González García, en conferencia del 22 de junio de 1992 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, destacó que el *Conseil d'État* francés, en su *Rapport Public* correspondiente a la situación de ese país en 1991, utilizó la siguiente cita de Víctor Hugo: "En Francia hay más de diez mil leyes entre nosotros y la li-

[70] VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones...*, cit., Capítulo IV: "El principio de legalidad", Sección segunda: "El derecho comparado", parágrafo 28: "La delegación de competencia legislativa", subparágrafo 28.1.: "Características en el Estado contemporáneo", ps. 165 y ss., en particular p. 165.

[71] ADLA, LVII-C-3045 y ss.

bertad", agregando el mentado Informe: "hoy hay más de siete mil quinientas leyes vigentes, ochenta y dos mil decretos, de diez mil a quince mil circulares emitidas cada año sólo por la Administración Central, más unos veinte mil reglamentos de la Unión Europea con fuerza de ley". Tal exceso de derecho es, paradójicamente, una fuente de inseguridad jurídica y: "el derecho ya no aparece como una protección, sino como una amenaza"; sobre todo, porque "nada es más contrario al principio de igualdad entre los ciudadanos que la proliferación de un derecho tan complejo que sólo resulta accesible a un puñado de especialistas" [72].

El exceso de normas, y particularmente de reglamentos, conduce a una inflación jurídica que, como la de la moneda, produce su desvalorización, lo que denuncia una tendencia común verificable en muchos países, incluso en los más desarrollados que, más que Estados de Derecho, se exhiben hoy como junglas normativas.

Sobre el particular, es bueno recordar la cita recogida por José Luis Palma Fernández, quien da razón de que hace dos mil años, entre los hebreos, sólo se contaban trescientas sesenta y cinco leyes condensadas en muy pocas hojas, pese a lo cual el apóstol San Pedro ya las tuvo por intolerables [73].

4.2. Reglamentos de necesidad y urgencia

Quienes han realizado diversos y analíticos trabajos sobre la utilización de los decretos de necesidad y urgencia en la Argentina, con particular énfasis en su aplicación una vez rehabilitadas las instituciones republicanas en diciembre de 1993, han sido los investigadores Delia Ferreira Rubio y Matteo Goretti [74].

[72] Sobre el particular pueden consultarse las referencias efectuadas por PALMA FERNÁNDEZ, José Luis, *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*, Capítulo II: "Evolución de la amenaza a la seguridad jurídica", parágrafo D): "El Consejo de Estado francés", Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, ps. 25 y ss. Allí se alude al Informe, abordando los problemas de la seguridad jurídica ante la abundancia de normas, bajo tres grandes epígrafes: a) *La proliferación de textos*; b) *La inestabilidad de las reglas* y c) *La degradación de las normas*..

[73] PALMA FERNÁNDEZ, José Luis, *La seguridad...*, cit., Capítulo III, parágrafo A): "Antiguas opiniones", p. 19, donde da cuenta que recoge la referencia de DE MONCADA, Sancho, *Restauración política de España*, reedición de la obra original de 1619, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, ps. 201 y ss.

[74] FERREIRA RUBIO, Delia - GORETTI, Matteo, "El rol de las legislaturas y parlamentos en los procesos de democratización y en los regímenes democráticos", trabajo presentado a la Conferencia Internacional celebrada entre el 26 y el 28 de mayo de 1993 en París, Francia; "Gobierno por decreto en Argentina (1989-1993)", ED, 158-848 y ss.; "When the President governs alone. The 'decretazo' in Argentina, 1989-93", en *Executive Decree Authority*, editado por John M. Carey y Matthew Soberg Shugart, Cambridge University Press, ps. 33 a 61; "Menem's Decretazo (1989-1998). The inefficiency of the Constitutional Reform to modify the practice of the Executive regarding Need and Urgency Decrees", preparado para el encuentro de la *Latin American Studies Association*, celebrado en Chicago, Illinois, del 24 al 26 de septiembre de 1998; y "Exe-

Siguiendo a los autores consignados en el párrafo precedente, fácil es advertir el desborde producido en la utilización de tal herramienta durante la gestión del presidente Carlos Saúl Menem. En las apuntadas investigaciones se concluye que desde 1853 hasta el 9 de diciembre de 1983, se recurrió a dicho expediente en no más de veinte ocasiones. El gobierno de Raúl R. Alfonsín lo hizo en diez oportunidades, a lo largo de cinco años y siete meses de mandato; mientras que en el período gubernativo de Carlos S. Menem, comprendido entre julio de 1989 y diciembre de 1999, esto es durante diez años y cinco meses, se emitieron 545 decretos de necesidad y urgencia.

Otro detalle interesante, es que dentro de tan elevado número, cabe incluir los *mega-decretos de necesidad y urgencia* que contenían normas sobre una gran cantidad de temas, reflejando sus efectos sobre numerosas leyes. En tal categoría se ubican el dec. 435/1990 [75] y el dec. 2284/1991. De este último cabe referir que derogó o modificó no menos de 43 leyes del Congreso [76].

Clasificados por materia, y hasta la reforma constitucional, se dictaron 72 (casi el 22% del total) referidos a temas tributarios —creación de gravámenes, aumento o reducción de alícuotas, exenciones, franquicias tributarias, política fiscal, etc.—, siendo éstos los que, con la intención de conjurar cuestionamientos judiciales, en mayor número obtuvieron ratificación legislativa.

A pesar de la interdicción constitucional que prohíbe este instrumento en materia tributaria —incorporada al art. 99, inc. 3° del texto de la nueva Ley Suprema—, luego de agosto de 1994 se dictaron, durante la gestión del presidente Menem, otros quince decretos de necesidad y urgencia que operaban con dicho contenido [77].

Un dato alarmante es que durante los cinco primeros meses de la gestión presidencial de Fernando de la Rúa —del 10 de diciembre de 1999 al 10 de mayo de 2000—, se dictaron diecinueve decretos de dicho carácter, uno más que en el lapso equivalente de la presidencia de Carlos Saúl Menem —del 8 de julio de 1989 al 10 de diciembre del mismo año—; de los cuales uno, incluso, es de contenido tributario [78].

---

cutive-Legislative relationship in Argentina: From Menem's 'Decretazo' to a new style?", preparado para la Conferencia Anual: *Argentina 2000: Politics, Economy, Society and International Relations*, organizada dentro del *Argentina Studies Programme* del *St. Anthony's College, University of Oxford*, del 15 al 17 de mayo de 2000. También pueden compulsarse las referencias a los primeros trabajos de los aludidos investigadores en el diario *La Nación*, ejemplar del domingo 6/6/1993, Primera Sección, p. 13; y semanario *La Maga*, del 11/8/1993, p. 4.

[75] ADLA, L-A-168 y ss.

[76] FERREIRA RUBIO, Delia - GORETTI, Matteo, "Gobierno...", cit., p. 855, nota 22.

[77] FERREIRA RUBIO, Delia - GORETTI, Matteo, "Executive-Legislative...", cit., p. 7.

[78] FERREIRA RUBIO, Delia - GORETTI, Matteo, "Executive-Legislative...", cit., cit., ps. 12 y 13.

Desde otro ángulo, valga referir que el *leading case* más importante del alto tribunal en materia de *reglamentos de necesidad y urgencia* en el ámbito tributario, está constituido por la resolución recaída en la causa: "Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía" [79], sent. del 6/6/1995, donde, en todos los votos emitidos, se postuló la confirmación de la sentencia apelada que había resuelto la inconstitucionalidad del tributo al video creado por los decs. 2736/1991 [80] y 949/1992 [81].

Los aspectos salientes de la doctrina del fallo pueden resumirse en los siguientes términos: 1°) Los decretos, en nuestro régimen constitucional, no son un medio idóneo para crear nuevos hechos imponibles, más allá de la circunstancia de la recíproca vinculación o parecido con los descriptos por una ley —en la especie con los de la ley 17.741 [82]—, ya que no pueden obviarse los alcances del principio de legalidad; 2°) tal circunstancia invalida los decretos de necesidad y urgencia por los que se establecen impuestos; 3°) la remisión de los decretos al Congreso, dispuesta en tales normas, no suple el claro requerimiento constitucional de que sea ese órgano, y no otro, quien decida qué impuestos se crearán y quiénes deberán pagarlos.

El alto tribunal reiteró la doctrina de la inconstitucionalidad de los decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria en diversas causas posteriores, dentro de las que caben ser destacadas: "La Bellaca SAACIFyM v. Dirección General Impositiva" [83], sent. del 27/12/1996, y "Luisa Spak de Kupchik y otro v. Banco Central de la República Argentina y otro" [84], sent. del 17/3/1998.

Con motivo de la reforma constitucional de 1994, por el art. 99, inc. 3°, del nuevo texto, se reguló el dictado de decretos de necesidad y urgencia, consignándose, en lo que aquí interesa, en el tercer párrafo: "Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros".

A partir de la disposición antes transcripta, y en tanto la materia tributaria se encuentra dentro del área de exclusión de los decretos de necesidad y urgencia, más allá de que se verifiquen las circunstancias excepcionales que hicieren

[79] Fallos, 318:1154.
[80] ADLA, LII-A-354 y ss.
[81] ADLA, LII-C-2977 y ss.
[82] ADLA, XXVIII-B-1851 y ss.
[83] Fallos, 319:3400.
[84] Fallos, 321:366.

imposible seguir los trámites ordinarios previstos en la Constitución para la sanción de las leyes, tal instituto ha sido abandonado en las prácticas presidenciales posteriores a la reforma de 1994, aunque se registraron algunas contadas transgresiones, con lo cual ha ganado seguridad jurídica la República.

4.3. Reglamentos delegados

El ya transcripto art. 29 de la CN de 1853/1860, parecería ocluir, absolutamente, la delegación legislativa.

Así entonces, el desplazamiento de la competencia legislativa del Congreso al Poder Ejecutivo, fue materia de cuestionamiento dentro de la doctrina y jurisprudencia de nuestra República. Así, el profesor Juan Carlos Luqui sintetizó su opinión sobre el tema destacando que "por el procedimiento de las delegaciones, que es anticonstitucional, se han trastocado las bases del sistema con el resultado que está a la vista; la eficacia, la rapidez y por sobre todo, la regularidad de la función y del servicio público no pasa de constituir una utopía, en muchos casos, que son los más" [85].

Desde la perspectiva jurisprudencial, la Corte Suprema de Justicia de la Nación incurrió en una petición de principios al negar enfática, pero declamatoriamente y en lo formal, la posibilidad constitucional de practicar delegaciones legislativas para, seguidamente, intentar diferenciar la delegación de poder para hacer la ley, de la de conferir cierta autoridad por el Congreso al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Tal distingo, a veces, pudo practicarse, pero, en la mayoría de los casos, resultó difícil marcar la frontera entre lo permitido y lo prohibido. En lo sustancial, muchas de las atribuciones conferidas por la rama legislativa en favor del departamento ejecutivo, en los más diversos campos, han venido a conformar verdaderas delegaciones irrestrictas, por la amplitud con que fueron practicadas, y por no haberse definido con precisión la política legislativa a seguir por la Administración. En tales circunstancias, el alto tribunal admitió la validez de este desplazamiento del centro de gravedad respecto de importantes potestades del Poder Legislativo al Ejecutivo, valiéndose de sutiles consideraciones formales y terminológicas.

El tribunal cimero modeló así los lineamientos salientes de su doctrina sobre el tema, a través del *leading case*: "A. M. Delfino y Cía., apelando de una

[85] LUQUI, Juan C., "La legalidad: puntal esencial de la libertad", en *El principio de legalidad en el derecho tributario*, simposio organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, parágrafo III: "Delegación de facultades", punto 16. Montevideo, 1986, ps. 133 y ss., en particular ps. 133 y 134.

multa impuesta por la Prefectura Marítima, por infracción al art. 117 del Reglamento del Puerto de la Capital" [86], sent. del 20/6/1927, donde dejó establecido que el Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos, mas no existe propiamente delegación sino cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona descargándolo en ella. Resaltó así, la distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo, a fin de regular los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla: lo primero no puede hacerse, lo segundo se admite.

En sentido coincidente, en materia tributaria aduanera, el alto tribunal, de modo indubitable a partir de la causa "SA Laboratorios Anodia v. Nación Argentina" [87], sent. del 13/2/1968, al ocuparse de la validez de los recargos cambiarios transitorios establecidos mediante el dec. 11.917/1958 [88] —verdaderos impuestos a las exportaciones— definió su doctrina, precisando: "Que esta Corte entiende que los lineamientos de la 'política legislativa' sobre el punto aparecen suficientemente determinados en el texto y en los considerandos del dec.-ley 5168/1958 [89] (ley 14.467 [90]); y también que el Poder Ejecutivo se ajustó a sus prescripciones al ejercer las atribuciones que le acordara el citado art. 14. En primer lugar, porque ejecutar una 'política legislativa' determinada implica también el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que por hallarse tan sujeta a variaciones como la de que se trata, se estimó conveniente dejarla librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario; y, en segundo término, porque no se demuestra ni pretende que aquél haya ejercitado abusivamente las facultades que se le delegaron".

Hoy se debate si a tenor de lo dispuesto por la reforma constitucional de 1994 y, en particular, conforme al contenido del art. 76, puede practicarse lo que da en denominarse *delegación impropia* en materia tributaria, ya sea subsumiendo tal hipótesis dentro de las *materias determinadas de administración*, o sobre la base de tenerse por configurado un estado de *emergencia pública*.

Recordemos que el art. 76 de la Constitución hoy consigna:

[86] Fallos, 148:430.
[87] Fallos, 270:42.
[88] ADLA, XIX-A-22 y ss.
[89] ADLA, XVIII-A-857 y ss.
[90] ADLA, XVIII-A-94 y ss.

"Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

"La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa".

Los tempranos comentarios sobre el alcance que cabe asignar al nuevo texto constitucional relativo a este tipo de reglamentos, mostraron a calificados juristas postulando conclusiones marcadamente diversas, tal como lo testimonian los aportes de los profesores Gregorio Badeni [91], Humberto Quiroga Lavié [92], Alberto M. García Lema [93], Daniel Alberto Sabsay y José Miguel Onaindia [94], Germán J. Bidart Campos [95] y Alberto Natale [96].

Desde mi perspectiva, la posibilidad que ha dejado abierta el nuevo art. 76 en lo referente a la *delegación impropia*, debe ser el conducto que permita *atenuar* el principio de *reserva de ley*, admitiendo *habilitaciones legislativas específicas* con vigencia *pro tempore* y exclusivamente en lo referente al *elemento cuantitativo* del tributo. Sobre todo cuando sea menester corregir montos fijos, tipos o alícuotas, dentro de estrictas bandas mínimas y máximas tasadas por el Congreso, a fin de que, a tenor de determinada *política legislativa, explícitamente definida en una ley de bases*, frente a circunstancias vertiginosamen-

[91] BADENI, Gregorio, *Reforma constitucional e instituciones políticas*, Capítulo V: "Organización del Congreso de la Nación", parágrafo 27: "Delegación de facultades legislativas", Ad-Hoc, Buenos Aires, 1994, ps. 300 y ss.

[92] QUIROGA LAVIÉ, Humberto, *Estudio analítico de la reforma constitucional*, Capítulo: "Sobre las modificaciones en el Congreso", parágrafo III: "Las reformas en el ejercicio de la potestad legislativa. ¿Está permitida la delegación legislativa?", Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 26 y ss.

[93] GARCÍA LEMA, Alberto M., *Decretos de necesidad y urgencia. Delegación legislativa. Agilización del trámite de discusión y sanción de las leyes*, Sección IX de: "Las reformas del sistema institucional. El Núcleo de Coincidencias Básicas", ps. 291 y ss., juntamente con PAIXAO, Enrique, en obra colectiva *La Reforma de la Constitución. Explicada por los miembros de la Comisión de Redacción*, parágrafo 6: "La delegación legislativa", Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1994, ps. 381 y ss., en particular ps. 398 y ss.

[94] SABSAY, Daniel A. - ONAINDIA, José M., *La Constitución de los argentinos*. 2ª ed., Segunda Parte: "Autoridades de la Nación", Título Primero: "Gobierno Federal", Sección Primera: "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto: "Atribuciones del Congreso", "Comentario al art. 76", Errepar, Buenos Aires, 1995, ps. 234 y ss.

[95] BIDART CAMPOS, Germán, *Tratado...*. cit., T. VI: "La reforma constitucional de 1994", Capítulo VII: "El Congreso", parágrafo II: "Las prohibiciones y sus excepciones", Ediar, Buenos Aires, 1997, ps. 340 y ss.

[96] NATALE, Alberto, *Comentarios sobre la Constitución. La Reforma de 1994*, Capítulo V: "El Poder Ejecutivo", parágrafo 7: "Delegación legislativa", Depalma, Buenos Aires, 1995, ps. 130 y ss.

te cambiantes de la coyuntura económica interna y externa, pueda el Ejecutivo *administrar las herramientas que conforman el sistema tributario*. Todo ello, bajo la supervisión de la Comisión Bicameral Permanente.

Estimo, por lo demás, que nada obsta a que, en ley que reglamente el funcionamiento de la Comisión Bicameral Permanente, se establezca la exigencia complementaria —para el caso del ejercicio de habilitaciones por delegación impropia de atribuciones referidas al ajuste del *quantum* de las prestaciones fiscales—, de un pronunciamiento posterior expreso del Poder Legislativo, haciendo mérito de que la materia tributaria ha sido históricamente uno de los ámbitos en los cuales, sin excepciones, ha operado, tradicionalmente, el principio de "reserva de ley".

El demandar, en este supuesto, la necesaria intervención expresa, previa y ulterior del Congreso, serviría, por lo demás, para consolidar la regla de legalidad tributaria, tantas veces olvidada.

Descarto terminantemente, en cambio, que la delegación impropia pueda operar sobre cualquiera de los ámbitos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, respecto de sus elementos material, personal, espacial y temporal, ya sea para extenderla, restringirla, adelantar su devengamiento o posponerlo. También entiendo que este instituto no es constitucionalmente válido para crear o suprimir exenciones tributarias, en tanto en dicho supuesto, como en la sanción de tributos, se encuentra nuclearmente comprometido el poder tributario normativo del Congreso, potestad, por definición, exclusiva, excluyente e indelegable.

Sobre la base de las precisiones precedentes, estimo que la ley 25.414 [97], sancionada en marzo de 2001 —de superpoderes al presidente de la Nación, demandada por el ministro de Economía Domingo Felipe Cavallo—, en muchas de sus disposiciones de contenido tributario, explícito e implícito, es palmariamente inconstitucional.

5. Irretroactividad de las normas tributarias

En forma casi unánime la doctrina argentina ha entendido que la retroactividad tributaria se halla descalificada por el juego de diversos derechos, garantías y principios constitucionales (Dino Jarach [98], Horacio A. García Belsunce [99], Héc-

[97] BO, nro. 29.620 del 30/3/2001.

[98] JARACH, Dino, "Fundamentos de la retroactividad o de la irretroactividad de la norma tributaria (Con especial referencia al derecho tributario argentino)", comunicación técnica a las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Montevideo, Uruguay, 1984, *Memoria*, Vol. I, ps. 139 y ss.

[99] GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Retroactividad de las leyes tributarias. Casos inconstitucionales", en *Garantías Constitucionales*, Depalma, Buenos Aires, 1984, ps. 147 y ss.

tor B. Villegas [100], Enrique G. Bulit Goñi [101], Rodolfo R. Spisso [102], Arístides H. M. Corti [103] y Rubén Oscar Asorey [104], entre muchos otros). La postura contraria dentro del pensamiento jurídico de este país tiene hoy, en cambio, solitarios expositores (Norberto J. Godoy [105]).

En una posición intermedia se ubica la opinión del profesor Rafael Bielsa [106], el cual, si bien aceptó la retroactividad de la ley tributaria, la limitó a aquella que extendiera sus efectos dentro del mismo ejercicio financiero (en la mayoría de los casos retroactividad impropia por no encontrarse perfeccionado el hecho imponible en su faz temporal). En este aspecto, dejó apuntado que en mérito a la anualidad del presupuesto de gastos y recursos, ello permitiría admitir la aplicación retroactiva de las leyes que crearan o modificaran gravámenes al 1° de enero del año de su sanción, sin perjuicio de reconocer que tal proceder generaba afectación a la deseable certeza del Derecho.

Las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Montevideo en el año 1984, trataron en el Tema I: "El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria", pudiendo leerse en los considerandos de su pronunciamiento:

"Que los participantes de estas Jornadas defendieron unánimemente que la irretroactividad de las normas jurídico-tributarias, constituye una exigencia fundamental del Estado de Derecho como expresión directa de sus principios informadores como son, entre otros, los de legalidad, seguridad jurídica e igualdad".

Por su parte, se consignaron como recomendaciones:

"1. Que las Constituciones consagren la irretroactividad de las normas jurídico-tributarias".

[100] VILLEGAS, Héctor B., *Curso...*, cit., Capítulo VII: "Interpretación y aplicación de la ley tributaria", parágrafo 9: "Aplicación de la ley tributaria en el tiempo. La retroactividad fiscal", ps. 176 y ss.

[101] BULIT GOÑI, Enrique G., "Las leyes tributarias retroactivas son inconstitucionales: capacidad contributiva, legalidad, equidad y razonabilidad", *La Información*, LIX-907 y ss.

[102] SPISSO, Rodolfo R., *Derecho...*, cit., Capítulo XI, ps. 303 y ss.

[103] CORTI, Arístides H. M., "Retroactividad impositiva y derechos constitucionales (A propósito de una doctrina que reclama revisión)", *Impuestos*, XL-A-730 y ss.

[104] ASOREY, Rubén O., "Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal", LL, 1988-D-902 y ss.

[105] GODOY, Norberto J., "Efectos en el tiempo de las leyes tributarias (su retroactividad o irretroactividad)", *La Información*, XLVII-27 y ss.; "La retroactividad de la ley tributaria en el derecho vigente argentino", *La Información*, LVIII-435 y ss.; "Algo más sobre la retroactividad de las normas jurídicas tributarias", *La Información*, LXI-551 y ss.; "Las normas jurídico-tributarias en el tiempo", en *Teoría General del Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, ps. 179 y ss.

[106] BIELSA, Rafael, *Compendio de derecho público, constitucional, administrativo y fiscal*, T. III: "Derecho fiscal", Capítulo I: "El derecho fiscal", parágrafo 4: "Retroactividad limitada de la ley fiscal", Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1952, ps. 34 y ss.

"2. Que las excepciones a la irretroactividad se establezcan en la forma más precisa posible y, en cualquier caso, teniendo en cuenta los principios antes enunciados...".

"4. Que tratándose de tributos con hecho generador continuado o periódico, la ley no pueda afectar aquellos hechos cuya ejecución ya se haya iniciado, debiendo entonces la nueva ley aplicarse al período siguiente o, en su caso, a los hechos generadores que tengan comienzo de ejecución con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley".

"5. Que las normas procesales permitan el acceso a los órganos jurisdiccionales competentes para que éstos, mediante el ejercicio de su función y llegando incluso, si es necesario, al control de constitucionalidad, aseguren la efectiva vigencia de la irretroactividad y de sus principios informadores" [107].

La tesis antedicha se hizo nuevamente presente en diversos trabajos presentados al Simposio sobre "El principio de legalidad en el derecho tributario", celebrado en la ciudad de Montevideo en 1986.

A su vez, las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario [108], que tuvieron lugar en Lima, Perú, en 1993, al pronunciarse en el Tema I: "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", reafirmaron en el punto 5 de sus recomendaciones: "Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para *evitar la incertidumbre en los contribuyentes*, sin perjuicio de la retroactividad de las normas sancionadoras más favorables".

Por último, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Salvador, Bahía, Brasil en 2000, en el Tema I: *Derechos humanos y tributación*, se dejó señalado: "Recomendación 6: la *seguridad* de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado Democrático de Derecho manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e *irretroactividad* de la ley tributaria... 6.2. *La retroactividad de la ley tributaria se opone a los derechos, garantías y principios constitucionales*, excepto la de la ley más benigna" [109].

En materia tributaria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha admitido, con alcance general, la validez de las leyes retroactivas desde sus pronunciamientos iniciales, haciendo la salvedad que constitucionalmente sólo se ha vedado la sanción de leyes *ex post facto* en materia penal o sancionatoria. Baste citar en tal sentido dos precedentes específicamente tributarios, el primero con que se inaugura esta familia jurisprudencial, y el segundo uno de los que la cierra:

[107] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 141 y ss., en particular ps. 141 y 142.

[108] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 3 y ss., en particular p. 3.

[109] XX Jornadas..., cit.

Autos: "El gremio de abastecedores de la ciudad de Tucumán, contra la Municipalidad de la misma, por devolución de impuesto de consumo; recurso de hecho contra la sentencia del Tribunal Superior de Tucumán" [110], sent. del 29/1/1887.

Autos: "Ángel Moiso y Cía. SRL" [111], sent. del 24/11/1981.

De todos modos, el Alto Tribunal, ha precisado tres supuestos en los cuales la retroactividad tributaria es pasible de descalificación constitucional. Ellos son:

a) *Por efectos liberatorios del pago:* A partir de la causa: "Doña Sara Doncel de Cook contra la Provincia de San Juan, sobre repetición de pago" [112], sent. del 6/9/1929, en la que se sienta como regla con tutela constitucional que el pago realizado de buena fe conforme al derecho vigente y aceptado sin reservas por el Fisco, produce plenos efectos liberatorios, generando un derecho adquirido en el deudor, amparado por el derecho de propiedad (arts. 14 y 17 del Estatuto Supremo), que no puede ser alterado por una nueva ley posterior [113].

b) *Por limitación contractual o legal*: A partir de la causa: "SA Compañía Frigorífica Swift de La Plata v. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez" [114], sent. del 22/4/1964, cuando el Estado, en cualquiera de sus planos, inhibe su poder tributario [115].

[110] Fallos, 31:82.

[111] Fallos, 303:1875.

[112] Fallos, 155:290.

[113] También se enrolan en esta familia jurisprudencial los siguientes precedentes: Fallos, 167:5 (causa: "Sociedad Anónima Luis Magnasco y Compañía contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de sumas pagadas por contribución territorial", sent. del 28/11/1932); Fallos, 180:16 (causa: "Banco Español del Río de la Plata v. Municipalidad de la Capital s/repetición", sent. del 11/2/1938); Fallos, 209:213 (causa: "Rosa Curioni de Demarchi v. Provincia de Córdoba", sent. del 31/10/1947); Fallos, 210:611 (causa: "Gerónimo Avelino Quirno v. Prov. de Santa Fe", sent. del 9/4/1948); Fallos, 237:556 (causa: "SA Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal v. Gobierno de la Provincia de Salta", sent. del 8/5/1957); Fallos, 259:382 (causa: "SA Katester v. Provincia de Santa Fe", sent. del 21/9/1964); Fallos, 261:188 (causa: "Santiago de las Mercedes Vadell, Sucesión", sent. del 19/3/1965); Fallos, 264:124 (causa: "SA Fomerca v. Provincia de Santa Fe", sent. del 28/3/1966); Fallos, 266:81 (causa: "Administración Nacional de Aduanas v. SRL Romagnoli y Cía.", sent. del 21/10/1966); Fallos, 273:14 (causa: "Gustavo Leers v. Nación Argentina", sent. del 10/2/1969); Fallos, 284:232 (causa: "Armando Victorio Garibotti v. Aduana de la Nación", sent. del 20/11/1972); Fallos, 287:258 (causa: "Justin Kraus", sent. del 20/11/1973); Fallos, 302:1451 ("SA Sasetru", sent. del 4/12/1980); Fallos, 306:2092 (causa: "Compañía Continental SA", sent. del 27/12/1984).

[114] Fallos, 258:208.

[115] A esta familia jurisprudencial pertenecen: "SA Ford Motor Argentina v. Dirección Nacional de Aduanas" (Fallos, 283:360), sent. del 15 de septiembre de 1972; "SA Metalmecánica, CI v. Nación Argentina" (Fallos, 296:672), sent. del 23 de diciembre de 1976; y "Fiat Concord SAIC v. Administración Nacional de Aduanas" (Fallos, 307:993), sent. del 25 de junio de 1985.

c) *Por ausencia de capacidad contributiva actual*: *in re* "Marta Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)" [116], sent. del 19/12/1989.

En el último de los contenciosos referidos, se tuvo por probado que la actora al 31 de diciembre de 1981 (hito temporal del nuevo hecho imponible contemplado por la ley 22.604 [117] de Impuesto sobre los Activos Financieros) poseía acciones de dos sociedades anónimas, las cuales donó a una fundación el 5 de abril de 1982. Sancionada la apuntada ley con posterioridad a esa última fecha, la contribuyente que pagó el tributo, incluyendo en tal ingreso el importe correspondiente a las acciones donadas, a pesar de considerar improcedente el gravamen a este respecto, interpuso el pertinente reclamo de repetición. Así entonces, en el considerando 8° de la sentencia de la Corte se resolvió: "que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado". La sentencia de la Corte nacional hizo referencia del decisorio del Tribunal Constitucional italiano del 4 de marzo de 1966 (*Recolta Uficiale*, vol. 23, ps. 387 y ss.).

Oportunamente, tuve ocasión de dejar expresada mi opinión sobre este tema, en dictámenes que por la Procuración General de la Nación emití ante el Máximo Tribunal en las causas:

— "Juan Pedro Insúa" [118], sent. del 1°/10/1987; y

— "Gustavo Adolfo Gardebled v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)" [119], sent. del 22/3/1988.

En mi concepto la retroactividad fiscal afecta:

a) *El principio de reserva de ley*, que adquiere el carácter de principio de derecho recibido al hacerse ya presente como punto 9° del Acta Capitular del Cabildo Abierto del 25 de Mayo de 1810 [120], en que el pueblo de la ciudad de Buenos Aires inició el camino hacia la emancipación patria.

[116] Fallos, 312:2467.

[117] ADLA, XLII-B-1335 y ss.

[118] Fallos, 310:1961.

[119] Fallos, 311:311.

[120] SILVA, Carlos A., *El Poder Legislativo en la Nación Argentina*, T. I, Imprenta del Congreso de la Nación, Buenos Aires, 1937, p. 7. En dicha cláusula quedó consignado: "Y los señores, habiendo salido al balcón de estas Casas Capitulares, y oído el Pueblo ratificó por aclamación el contenido de dicho pronunciamiento o representación, después de haberse leído por mí en altos, e inteligibles voces acordaron... Lo nono: Que no pueda imponer contribuciones, ni gravámenes al Pueblo, o a sus vecinos, sin previa consulta, y conformidad de este Excelentísimo Cabildo".

b) *El régimen republicano de gobierno*, tal cual lo expresara el profesor brasileño Geraldo Ataliba [121], para quien tal sistema se asienta en: la representatividad de los gobernantes; el consentimiento de los gobernados; la *seguridad jurídica*; la exclusión de la arbitrariedad; la legalidad; el sometimiento de la Administración a la ley y de esta última a la Constitución; la *previsibilidad de la acción estatal*; la lealtad informativa del Fisco; y la *certeza como generadora de confianza* para el desarrollo de la libre empresa.

c) *El principio de capacidad contributiva*, con apoyo en la doctrina italiana elaborada a partir de su recepción expresa en el art. 53, apartado 1° de la Constitución de 1947 de esa República [122].

d) *El Estado de Derecho*, que se asienta, conforme a la doctrina alemana, sobre dos pilares fundamentales, que son la *seguridad jurídica* y, correlativamente, la interdicción de la arbitrariedad. Distintos fallos de la Corte Constitucional Federal Alemana condenaron la retroactividad fiscal al abrigo de los arts. 20 y 28 de la Ley Fundamental de Bonn [123].

e) *La tutela del derecho de propiedad*, en el entendimiento de que el contribuyente se encuentra dispensado una vez transcurrido el período de tiempo que podría ser aprehendido por el ámbito temporal del hecho imponible, generándose, a falta de ley instituyendo el tributo a ese momento, una situación de li-

[121] ATALIBA, Geraldo, *República...*, cit., Capítulo VII, ps. 159 y 160; igualmente, puede consultarse: "O princípio da irretroatividade das leis em matéria tributária". Comunicación Técnica por Brasil a las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Montevideo, Uruguay, 1984, *Memoria*, Vol. I, ps. 163 y ss.

[122] MANZONI, Inacio, "Sul problema de la constitucionalitá delle leggi tributarie retroative". *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 963, vol. I, p. 519; también pueden consultarse a MICHELI, Gian A., *Curso de Derecho Tributario*, Capítulo II, "La norma tributaria", parágrafo c): "Eficacia e interpretación de la norma tributaria", Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, ps. 107 y ss.; MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Capítulo I: "Primeras orientaciones en el análisis del art. 53", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, ps. 47 y ss.; y PISTONE, Antonio, "Necessità dell'applicazione in futuro della norma tributaria. La retroattività benigna come eccezione. Vigenza della norma interpretativa e dei regolamenti. Tributi a periodicità annuale. Effetti della dichiarazione di incostituzionalità", trabajo presentado a las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, de Lima, Perú, de 1993, reproducción distribuida en el congreso.

[123] VOGEL, Klaus, "L'influsso della giurisprudenza della Corte Constituzionale sul diritto tributario vigente nella Republica Federale Tedesca", *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1968, I, ps. 16 y ss.; GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Capítulo Primero: "El concepto de seguridad jurídica", parágrafo III: "La vinculación de la seguridad jurídica con el Estado de Derecho en el modelo alemán", ps. 29 y ss., y Capítulo Tercero: "Manifestaciones de la Seguridad Jurídica en el Ordenamiento Tributario. Especial referencia al ordenamiento español", parágrafo V: "Existencia previa de la norma. Exclusión de la retroactividad", ps. 166 y ss., Marcial Pons, Madrid, 2000.

bertad. En tal sentido puede consultarse el desarrollo de Francisco Martínez [124] criticando, por insuficiente, la doctrina jurisprudencial de los efectos liberatorios del pago, así como la disidencia del ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Tomás D. Casares en la causa: "Cecilia M. de Basavilbaso y otros v. Dirección General del Impuesto a los Réditos" [125], sent. del 7/12/1950.

f) *La garantía innominada de razonabilidad,* con sustento en los arts. 28 y 33 de la CN, ya que se torna irrazonable someter las acciones de los individuos a consecuencias jurídicas que se derivarán de leyes futuras, ya que lo único que puede conocerse al decidir el obrar, es el derecho vigente.

g) La afirmación de la irretroactividad de la ley tributaria como conjunción de un *plexo de principios y garantías constitucionales consustanciales al Estado de Derecho y a la forma republicana de gobierno,* a resultas de los enunciados objeto de tratamiento en los anteriores puntos a) a f).

Es del caso destacar que el *Modelo de Código Tributario para América Latina*, si bien fijó como criterio general, por su art. 9°, la aplicación de futuro de las leyes tributarias, sobre la base de proponer su entrada en vigencia en el plazo de días que cada país determinara a partir de su publicación el *Boletín Oficial,* dejó establecido en el inc. 2° para los gravámenes con hechos imponibles instantáneos, como forma de evitar la *fuga ante el impuesto*, que mediante resolución administrativa de carácter general podían aplicarse en forma inmediata, abarcando los hechos ocurridos desde la fecha misma de promulgación de aquéllas, siempre que dicha aplicación alcanzara a todos los contribuyentes afectados y en cuanto concerniera a hechos posteriores a la resolución administrativa que así lo dispusiese [126].

6. Sometimiento a la regla de jerarquía normativa

En el ordenamiento constitucional argentino este principio debe ser analizado en dos esferas diferentes. Por un lado, dentro de la del derecho nacional (federal y común); y de otro, considerando el entramado de las regulaciones normativas nacionales, provinciales y municipales.

En el vértice de la pirámide jurídica se encuentra la Constitución de la República, en cuyo art. 31 se dispone: "Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada pro-

[124] MARTÍNEZ, Francisco, *Anales de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal*, bienio 1970/1971, ps. 299 y ss.

[125] Fallos, 218:677.

[126] *Modelo de Código Tributario para América Latina*, cit., ps. 16 y 17.

vincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales...".

El precepto referido requiere una lectura atenta, sobre todo a partir de la reforma constitucional de 1994 ya que, por el art. 75, inc. 22 se ha consagrado —en un todo de acuerdo con la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados—, que "Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes", adscribiendo a la doctrina del monismo atenuado en la relación entre el derecho internacional y el derecho interno.

Por su parte, la superioridad de la ley sancionada por el Congreso por sobre los reglamentos dictados por el Poder Ejecutivo, se sustenta en el inc. 2° del art. 99 relativo a las atribuciones del *Presidente* de la Nación. En él se establece que éste: "Expide las *instrucciones y reglamentos* que sean necesarios *para la ejecución de las leyes* de la Nación, cuidando de *no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias*".

Tal limitante opera también con relación a las resoluciones ministeriales, de las secretarías de Estado, o de otros entes descentralizados como la Dirección General Impositiva (hoy Administración Federal de Ingresos Públicos). Así lo ha decidido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre otras, en las causas: "Dirección General Impositiva v. Mar SA Manufactura de Alambres Rosario SA" [127], sent. del 28/5/1981, y "Hulytego SAIC" [128], sent. del 1°/3/1983.

En cuanto al encadenado jerárquico de las normas nacionales, provinciales y municipales, en principio, y salvo una manifiesta y palmaria invasión de la competencia propia de las esferas inferiores por los niveles superiores, priman las nacionales sobre las provinciales y municipales y, a su vez, las provinciales sobre las municipales.

Cuatro aspectos que involucran las facultades tributarias de los diversos planos de gobierno en la Argentina, y que han merecido un tratamiento jurisprudencial abundante, son: a) la gravitación del derecho común y de fondo sobre el Derecho Tributario local (provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de los municipios de provincia); b) las facultades gravatorias de los fiscos locales sobre el comercio interprovincial e internacional; c) los alcances de la atribución eximitoria del Congreso nacional sobre tributos pertenecientes a las jurisdicciones locales, con sustento en la *Cláusula de Progreso* histórica, y su complementaria, introducida por la reforma de 1994; y d) la extensión del poder tributario de los niveles locales sobre los denominados *establecimientos de utilidad nacional*. Los tópicos precedentes deben ser considerados a la luz que aporta el art. 75 de la CN, en su texto vigente, incs. 12, 13, 18, 19 y 30.

[127] Fallos, 303:747.

[128] Fallos, 305:134.

En la doctrina de estas latitudes se ha entendido que el respeto del principio de *jerarquía normativa*, resulta indispensable para evitar la incertidumbre de los contribuyentes y la afectación de la seguridad jurídica. Sobre el particular se han expedido, como ya quedara aquí transcripto, las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima, Perú, en 1993.

7. Continuidad y estabilidad de las normas tributarias y transparencia, precisión y simplicidad de los preceptos

Fritz Neumark en *Principios de la imposición* enuncia dentro de los cánones técnico-tributarios el de continuidad, sosteniendo la exigencia de que las normas jurídico-tributarias cuya reformulación "a corto plazo no resulte imperativa por razones derivadas de los objetivos perseguidos con los principios de capacidad de adaptación y de flexibilidad activa de la imposición, no se modifiquen más que después de grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, en el marco de reformas generales y sistemáticas" [129].

En este aspecto, y con alcance más general, se muestra atinente referir aquí las sabias enseñanzas vertidas hace casi un siglo y medio por Juan Bautista Alberdi, inspirador de nuestra Constitución fundacional. Así, en sus *Bases y Puntos de Partida para la Organización Política de la República Argentina*, señalaba: "la verdadera sanción de las leyes reside en su duración...; una ley sin antigüedad no tiene sanción, no es ley... La novedad de la ley es una falta que no se compensa por ninguna perfección; porque la novedad excluye el respeto y la costumbre y una ley sin esas bases es un pedazo de papel, un trozo literario... Cread la jurisprudencia, que es el suplemento de la legislación, siempre incompleta, y dejad en reposo las leyes, que de otro modo jamás echarán raíz" [130].

Posteriormente, el mismo autor, en *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, volvería sobre el tema pero, en este caso, con una referencia concreta a los tributos, señalando: "Después de los cambios en la religión y en el idioma tradicional del pueblo, ninguno más delicado que el cambio en el sistema de contribuciones. Cambiar una contribución por otra, es como renovar los cimientos de un edificio sin des-

[129] NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Sección: "Los principios de una política fiscal justa y económicamente racional", Capítulo IV: "Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios", parágrafo 16: "El principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias", subparágrafo 2: "Definición del postulado de continuidad", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 432.

[130] ALBERDI, Juan B., *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, 2ª ed., Capítulo XXXIV: "Continuación del mismo asunto. Política conveniente para después de dada la Constitución", Valparaíso, 1852. En nuestro caso la referencia ha sido recogida de la publicación efectuada en 4ª ed., Plus Ultra, Buenos Aires, 1981, ps. 258 y 260.

hacerlo: operación en que hay siempre un peligro de ruina" [131]. Alertaba al mismo tiempo que las reformas fiscales generan a menudo la dificultad de hacer pagar la nueva contribución contra la tendencia instintiva del hombre a eludir ésta, como cualquier otra cosa novedosa, lo que es malo, habiéndose ya el contribuyente acostumbrado a pagar la anterior. Por lo expuesto, propiciaba mantener todo lo conservable, es decir, todo lo que pueda conciliarse con los principios rentísticos y económicos de la para él, en ese día, moderna Constitución de la República Argentina.

A su vez, la *seguridad jurídica* también se ve favorecida por la claridad de las normas tributarias que deben ser fácilmente comprendidas por el común de los hombres. A tal aspecto alude Fritz Neumark cuando recala en el que denomina *principio de transparencia*, que exige que "las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos" [132].

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado *in re* "Alberto Alaluf v. Nación Argentina" [133], sent. del 10/8/1962: "la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria", conceptos que reiterara en las causas: "Fleischmann Argentina Inc." [134], sent. del 13/6/1989, "Oscar Bertellotti" [135], sent. del 28/4/1992, "Muticambio SA" [136], sent. del 1°/6/1993 y "Da Dalt Hnos. SRL (TF 15615-I) v. DGI" [137], sent. del 27/2/2001.

[131] ALBERDI, Juan B., *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Tercera Parte: "Disposiciones de la Constitución que se refieren al fenómeno de los consumos públicos, o sea de la formación, administración y empleo del tesoro nacional", Capítulo IV: "Principios y reglas según los cuales deben ser organizados los recursos para la formación del Tesoro nacional", parágrafo IV: "De las demás contribuciones que la Constitución autoriza para formar el Tesoro nacional", Valparaíso, 1856. En nuestro caso, la referencia ha sido recogida de la edición publicada por Raigal, Buenos Aires, 1954, ps. 219 y 220.

[132] NEUMARK, Fritz, *Principios...*, cit., Sección: "Los principios de una política fiscal justa y económicamente racional", Capítulo IV, parágrafo 14: "El principio de transparencia tributaria", subparágrafo 2: "Definición del principio de transparencia tributaria", ps. 408 y 409.

[133] Fallos, 253:332.

[134] Fallos, 312:912.

[135] Fallos, 315:820.

[136] Fallos, 316:1115.

[137] Registro de la CSJN, Letra D, nro. 135, Libro XXXV.

Conspiran contra la seguridad jurídica las normas poco claras, imprecisas en cuanto a vigencia [138], las cláusulas derogatorias genéricas y los reenvíos excesivos. Es aconsejable que en la elaboración de las iniciativas tomen siempre intervención juristas con especialización tributaria, apartando de la tarea a los profesionales de otras incumbencias ajenas al Derecho.

En el trabajo a las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima, Perú, en 1993, presentado por el catedrático de la Universidad de Barcelona, José Juan Ferreiro Lapatza [139] se patetizan los defectos comunes que se advierten en las normas tributarias. En dicha línea, el catedrático español dio como ejemplo de aquello un dispositivo que con una técnica jurídica elemental nunca se hubiera sancionado. Se trata del art. 73 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, verdadero monumento al reenvío, según el cual se consigna: "El resultado de las operaciones previstas en el art. 61, sumado al saldo positivo que, en su caso, arroje la prevista en el apartado uno del artículo anterior y al cociente a que se refiere el párrafo segundo del artículo siguiente y minorado en el importe de los rendimientos irregulares negativos a que se refiere la letra b) del apartado dos del art. 59, constituirá el importe de la renta regular del sujeto pasivo" [140].

El artículo de que se ha hecho mérito, por su factura, me permite suponer, verosímilmente, por los conceptos utilizados (saldo positivo, cociente, minorando, rendimientos irregulares negativos y sucesivos reenvíos) que en su redacción no tuvo intervención un abogado, lo que desmentiría el aserto vulgar de que los profesionales del Derecho somos pródigos para generar confusiones y entuertos, al tiempo de demostrar que, algunas veces, no sólo somos necesarios, sino, más bien, imprescindibles para contribuir a la seguridad jurídica. En tal orden de ideas cobran sentido las recomendaciones de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México, en 1958, cuando en los puntos 3 y 4 correspondientes al Tema II: "El proceso contencioso tributario", se hizo hincapié en la necesidad de contar en la magistratura contenciosa con juristas con conocimientos de derecho tributario, agregándose que: "A tal efecto, las Facultades de Derecho deben incluir en sus planes de estudios una adecuada enseñanza de las materias a que se refiere la recomendación ante-

[138] Caso de la ley 25.063, ADLA, LIX-A-ps. 5 y ss., que creó el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, respecto de los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 1998 y que motivara un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* "Georgalos Hnos. SAICA v. PEN. MEyOSP. ley 25.063 y otros s/amparo-ley 16.986", sent. del 20/2/2001, Registro del Alto Tribunal. Letra G. nro: 604, Libro XXXV.

[139] FERREIRO LAPATZA, José J., *La norma jurídica. Condiciones a cumplir para el logro de la seguridad jurídica*, reproducción del trabajo distribuido durante el congreso.

[140] *Código Tributario Aranzadi*, Pamplona, 1996.

rior" [141], de lo que se sigue que, si es necesario contar con juristas para la aplicación de la ley, ello es incluso más imperioso para elaborar los proyectos que habrán de someterse a la aprobación de los órganos con competencia constitucional para su sanción.

Corresponde recordar aquí el punto 6° de las recomendaciones del Tema I: "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", de las ya referidas XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, donde se dejó dicho: "Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos" [142].

8. Supresión de los conceptos jurídicos indeterminados

Los problemas que acarrea la utilización de conceptos jurídicos indeterminados no son privativos ni exclusivos del derecho tributario, sino que se plantean en todas las ramas jurídicas, ya sea por razones de mala técnica legislativa o por imposibilidad de aportar precisiones.

Así, en el Derecho Constitucional resultan usuales los conceptos *interés general*, o *justa indemnización*, mientras que en el derecho tributario se puede hacer referencia al *valor real* de un bien o a la *depreciación razonable* del mismo.

En este supuesto —a pesar de que debe entenderse que la Administración no se encuentra habilitada para operar con discrecionalidad frente a tales conceptos ya que cabe asignar a los mismos un, y sólo un, significado— todo hace aconsejable que el legislador al caracterizar los presupuestos de hecho se valga, de ser ello posible, de conceptos jurídicos determinados, a fin de acotar la posibilidad de que los funcionarios del Fisco puedan arribar a resultados francamente irrazonables.

Nociones como las de *buen padre de familia* o *diligente hombre de negocios*, pueden ser fácilmente alteradas al momento de precisar concretamente la noción en la faz aplicativa, siendo útil el ejemplo brindado sobre la ambigüedad o deslizamiento de estas nociones por el profesor brasileño Paulo de Barros Carvalho, en su actuación como relator general del Tema II: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Montevideo, Uru-

[141] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 23.

[142] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 3 y 4.

guay, en el año 1996. Este autor señalaba que el concepto *mujer honesta*, tendía a traducirse hoy en su país —y yo me atrevo a agregar, también en el nuestro— como descriptivo de una señora que simplemente paga con puntualidad las cuentas del almacén, lo que patentiza el divorcio conceptual de la noción originaria con la vulgar de nuestros días.

Sin perjuicio de que el obrar administrativo al momento de calificar el alcance de la norma podrá ser objeto de posterior revisión en sede judicial, es menester, a fin de prevenir discrecionalidad y arbitrariedades, como lo aconsejara el profesor Ramón Valdés Costa, que el legislador defina los hechos imponibles con conceptos ciertos e indubitables [143].

9. Limitado uso de presunciones legales determinativas

Las III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Río de Janeiro, Brasil, en 1968, abordaron como Tema I: "Las ficciones en el derecho tributario". Y, si bien admitieron su utilización, la postura fue francamente restrictiva al extremo de consignarse en la tercera de sus conclusiones: "No deberán establecerse ficciones más allá que en aquellos casos en que no sea posible la utilización de otros medios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legislador" [144].

Por otra parte, en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Bogotá, Colombia, en 1985, al tratarse el Tema III: "El uso de las presunciones y ficciones en derecho tributario", a pesar de admitir la potestad del Estado para establecerlas, se remarcó que por tal medio no se puede desplazar hacia los ciudadanos la carga de la prueba a fin de facilitar por tal conducto la recaudación. Se agregó, asimismo, que las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir siempre prueba en contrario [145].

A su vez, en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Montevideo, Uruguay, en 1996, al abordarse como Tema II: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", se remarcó que la determinación sobre base presunta sólo procede como excepción, cuando sea imposible el conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación. Se agregó, igualmente, marcándo-

[143] VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones...*, cit., Capítulo IV, Sección primera: "Doctrina", parágrafo 26: "Delimitación de las materias reguladas por la ley y el reglamento", subparágrafo 26.1.: "Los principios generales", punto 26.1.2: "La teoría de los conceptos indeterminados", ps. 144 y ss.

[144] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 111 y ss., en particular ps. 111 y 112.

[145] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. *Resoluciones...*, cit.. ps. 77 y 78.

se a este respecto un punto de inflexión, la inadmisibilidad de presunciones legales absolutas o de ficciones legales [146].

Las conclusiones precedentes guardan correspondencia con el primer párrafo del art. 137 del Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa OEA/BID, ya que conforme a tal precepto la determinación sobre base presunta sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta [147].

Las reflexiones precedentes sugieren revisar la legislación tributaria de los países suprimiendo muchas de las presunciones legales existentes que, en los hechos, se han convertido en ficciones irrazonables que contravienen la seguridad jurídica en punto a la exigencia de una imposición justa que reconozca como sustento la efectiva capacidad contributiva del obligado.

10. Codificación —al menos de la parte general— del derecho tributario

La codificación del derecho tributario, al menos limitada —parte general, sustantivo, adjetivo, penal y procesal—, se convierte en un vehículo imprescindible para la afirmación de la certeza, la seguridad y el perfeccionamiento dogmático de esta rama jurídica.

Así lo entendió tempranamente la doctrina tributaria latinoamericana en la Primera de sus Jornadas, celebradas en Montevideo, Uruguay, en 1956, al ocuparse del Tema I: "Autonomía del Derecho Tributario", cuando por el punto 5º de sus conclusiones se sostuvo que: "Las normas jurídicas-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos" [148].

A su vez, en las II Jornadas Latinoamericanas, realizadas en México, en 1958, se trató como Tema III, en forma específica, "La codificación del derecho tributario", recomendándose: "II. Que se establezcan códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemáticamente y ordenadamente los principios generales del Derecho Tributario y que incluyan las normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos. III. Que esos códigos ofrezcan caracteres de permanencia, certeza y claridad, a fin de asegurar la estabilidad y conocimiento de las situaciones jurídicas que los mismos reglamenten. IV. Que, con el objeto de simplificar la legislación singular tributaria y facilitar su comprensión y cum-

[146] *Revista Tributaria —Órgano del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios—*, t. XXIII, nro. 135, cit., ps. 682 y ss., en particular p. 684.

[147] *Modelo de Código Tributario...*, cit., p. 99.

[148] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 21.

plimiento, las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos" [149].

Por su parte, las VI Jornadas Latinoamericanas, realizadas en Punta del Este, Uruguay, en 1970, al considerar como Tema I: "Modelo de Código Tributario para América Latina", por resolución unánime de todos los delegados presentes, se entendió que el mismo constituía un instrumento de alto valor científico en la tarea de codificar en forma sistemática y ordenada los principios generales del Derecho Tributario, agregando que las soluciones contenidas en el Modelo recogían la doctrina latinoamericana de Derecho Tributario elaborada a lo largo de las Jornadas [150].

En nuestro país, la codificación sólo ha progresado en los estados locales. La provincia de Buenos Aires sancionó, mediante la ley 5246 [151], su Código Fiscal, elaborado por el profesor Dino Jarach, y con vigencia a partir de 1948. El mismo estaba estructurado en un Libro Primero: "Parte General" y un Libro Segundo: "Parte Especial", dedicado este último a los impuestos: Inmobiliario, a las Actividades Lucrativas, a la Transmisión Gratuita de Bienes, de Sellos, y a diversas tasas retributivas de servicios. El apuntado ordenamiento serviría de modelo a las restantes provincias que lo adoptaron con diversos ajustes.

Las jurisdicciones provinciales se decidieron por el método de la codificación amplia, regulando la parte general del derecho tributario y los elementos estructurales constitutivos de los gravámenes. Ello se ve complementado, en su funcionamiento, mediante la sanción de la ley impositiva anual, llamada a ajustar las bases imponibles, alícuotas y montos fijos.

Se advierte, a este respecto, una asignatura pendiente en el orden nacional, donde sólo se registran dos valiosos anteproyectos elaborados por el profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge. El primero, como auxiliar del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales a cargo del Centro de Investigaciones Permanentes de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, precedido por una referencia al contencioso fiscal en la Argentina y en el extranjero, junto con anexos de derecho positivo de México, Brasil y Venezuela [152]. El segundo, respondiendo a una convocatoria que le efectuaran las autoridades en 1963, y que presentara el 20 de julio de 1964, sin que se alcanzara el tratamiento legislativo.

[149] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 24.

[150] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 42.

[151] ADLA, VIII-1005 y ss.

[152] Anteproyecto de Código Fiscal, *Investigaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales XXXVIII de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires*, Cuarta Parte: "Anteproyecto de Código Fiscal", Sección Publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, Buenos Aires, 1942, ps. 357 y ss.

De todos modos, se han registrado avances con la codificación de la materia aduanera (Código sancionado mediante la ley 22.415 [153], del año 1981), y con la limitada e imperfecta condensación de algunos principios generales de las regulaciones sustantivas, administrativas, infraccionales y procesales, plasmada en la ley 11.683 (t.o. 1998 [154] y sus modificaciones), de Procedimientos Tributarios, la que resulta insuficiente para la comprensión de las regulaciones tributarias nacionales, ya que ha perdido el hilo conductor que en algún momento les confería armonía.

Valga aclarar que durante el año 1999, el entonces administrador Federal de Ingresos Públicos, Lic. Carlos Silvani, sometió a la consideración general un Anteproyecto de Código Tributario, presentado en el mes de abril, invitando a los distintos sectores para "iniciar un debate público, abierto a todos los interesados, para que aporten sus críticas y sugerencias", iniciativa que fue objeto de una repulsa casi unánime desde los más diversos ámbitos (académicos, profesionales y empresarios) [155].

La contribución de la codificación al afianzamiento de la seguridad jurídica obedece a que mediante ella se logra: a) sistematizar los principios fundamentales; b) orientar al legislador al tiempo de las reformas, permitiendo insertarlas dentro de un ordenamiento jurídico permanente; y c) guiar al intérprete (Fisco, contribuyentes y jueces), en la búsqueda de las soluciones para los casos concretos.

V. Seguridad jurídica y potestad tributaria aplicativa

La gestión orientada a la recaudación del gravamen debe encontrar al Fisco sometido a la ley y a la jurisdicción, como corresponde en un Estado de Derecho, en el marco de sus competencias y con interdicción de la arbitrariedad. Sólo en tales condiciones, el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa contribuirá al afianzamiento de la *seguridad jurídica*.

[153] ADLA, XLI-A-1325 y ss.

[154] Mediante dec. 812/1998 (ver ADLA, LVIII-C-2963 y ss.).

[155] Los profesores titulares regulares de Finanzas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, elaboraron y firmaron un documento fuertemente crítico que alcanzó amplia difusión en los medios (ver JA, nro. 6150, ps. 23 y ss., ejemplar del 14/7/1999; DTE, XX-375 y ss.; Suplemento "Actualidad", LL, nro. 151, ps. 3 y ss., ejemplar del 10/8/1999; *Impuestos*, LVII-B-2468 y ss.; *Periódico Económico Tributario*, t. 1999, ps. 723 y ss., entre otros).

1. Sometimiento de la actividad administrativa de determinación al bloque de legalidad en el campo de las competencias regladas, evitando incurrir en procederes discrecionales sin habilitación legal

El *principio de legalidad* en la faz aplicativa, como se dijo, se hace presente en el *constitucionalismo contemporáneo* y concreta los ideales que despertaran con las revoluciones inglesa, francesa y americana.

Así, los catedráticos de la Universidad Complutense de Madrid Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández señalan que toda acción singular del poder debe estar justificada por una ley previa:

"Esta exigencia parte de dos claras justificaciones. Una más general y de base, la idea de que la legitimidad del poder procede de la voluntad comunitaria, cuya expresión típica... es la ley; ya no se admiten los poderes personales como tales, por la razón bien simple de que no hay ninguna persona sobre la comunidad y que ostente como atributo divino la facultad de emanar normas vinculantes para dicha comunidad; todo el poder es de la ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia de la ley. Sólo en 'nombre de la ley' puede imponerse obediencia...

"La segunda idea que refuerza esa exigencia de que toda actuación singular del poder tenga que estar cubierta por una ley previa es el principio técnico de la división de los poderes: el Ejecutivo se designa así porque justamente su misión es 'ejecutar' la ley, particularizar sus mandatos en los casos concretos; la distinción entre los poderes Legislativo y Ejecutivo da al primero la preeminencia y limita al segundo a actuar en el marco previo trazado por las decisiones de aquél, esto es, por las leyes. Lo mismo ocurre con el Poder Judicial, que deja de ser un poder libre, supuesta expresión directa de la soberanía y con la misma fuerza creadora que el poder normativo supremo, para quedar definitivamente legalizado, sometido a la ley.

"Es a esta técnica estructural precisa a la que se llama propiamente principio de legalidad de la Administración: ésta está sometida a la ley, a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación...

"Lo verdaderamente singular del régimen de derecho público surgido de la Revolución (francesa)..., y lo que constituye la definitiva originalidad histórica de éste, es justamente ese cambio radical de concepción del sistema jurídico. La Administración es una creación abstracta del Derecho y no una emanación personal de un soberano y actúa sometida necesariamente a la legalidad, la cual, a su vez, es una legalidad objetiva, que se sobrepone a la Administración y no un mero instrumento ocasional y relativo de la misma, y por ello también tal legalidad puede ser invocada por los particulares mediante un sistema de acciones, expresión del principio de libertad que la Revolución instaura, y

que revela como dicha legalidad viene a descomponerse en verdaderos derechos subjetivos.

"Tal es el sentido general del principio de legalidad administrativa" [156].

El catedrático de la Universidad de Navarra Eugenio Simón Acosta hace hincapié en que: "El principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento (el bloque de legalidad en terminología de Hauriou) y el acto singular o acto administrativo, entre norma y administración. Se formula en dos versiones diferentes que se denominan respectivamente principio de vinculación negativa de la Administración (la Administración puede emanar libremente actos administrativos en cualquier materia que no esté prohibida por la norma general, aunque no tenga autorización expresa para hacerlo o... 'la Administración puede usar de su discrecionalidad, esto es, de su libre autonomía, en todos aquellos extremos que la ley no ha regulado') y principio de vinculación positiva (la Administración sólo puede actuar en las materias para las que cuenta con autorización específica de la ley, es decir, todo acto administrativo debe tener amparo en una norma general que autorice su emanación)" [157].

Sobre los conceptos vertidos en el párrafo precedente, el catedrático de la Universidad de Salamanca, Eusebio González García, agrega que hoy debe postularse un fundamento jurídico concreto para cada actuación administrativa. Continuando: "Naturalmente ese fundamento no ha de ser en cada caso y de modo inmediato una norma con rango de ley, es suficiente con que de modo mediato y a través de un estricto cumplimiento del principio de jerarquía normativa pueda afirmarse que la actuación administrativa de que se trate es legal, porque, en último término, tiene su apoyo jurídico en una ley..."; añade luego: "Desde antiguo viene discutiendo la doctrina administrativa sobre si la Administración está facultada para hacer todo lo que la ley no le prohíbe expresamente...; o si, por el contrario, la Administración sólo puede hacer aquello para lo que cuenta con expresa o genérica atribución legal..." [158], definiendo su opinión por esta última tesis, criterio que, sin reservas, también comparto.

[156] GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo - FERNÁNDEZ, Tomás R., *Curso de derecho administrativo*, T. I, 7ª ed., reimpresión 1996, Título Tercero: "La posición jurídica de la Administración", Capítulo VIII: "El principio de legalidad de la Administración", parágrafo I: "Estado de Derecho y principio de legalidad: el sentido originario de este principio", Civitas, Madrid, 1996, ps. 421 y ss., en particular ps. 423 y 424.

[157] SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "El principio de legalidad o reserva de ley tributaria", en obra colectiva *Principios Constitucionales Tributarios*, cit., compilada por el catedrático Eusebio González García; subtítulo: "Legalidad y reserva de ley", ps. 148 y ss., en particular p. 149.

[158] GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, obra colectiva, parágrafo 1: "Precisiones conceptuales: significado y relaciones entre los principios de legalidad y seguridad jurídica en la esfera tributaria", subparágrafo A): "Ámbito propio

Al decir del catedrático español Narciso Amoros: "Principio de legalidad quiere decir tanto como sumisión de la actividad tributaria a la ley. La Administración financiera sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite, y no puede extenderse a más, aunque la ley no lo prohíba. Puede que esta exposición, de lo que debe entenderse por principio de legalidad sea exagerada, pero habrá de admitirse el predominio de esta preocupación por lograr una *seguridad jurídica* individual... La ideología y doctrina del Estado de Derecho supone una tendencia a vincular, cada vez más estrechamente, la Administración a la ley, haciendo de ella un simple poder de ejecución" [159].

Dentro de los juristas nacionales, Juan Francisco Linares ha consignado que: "El principio o regla de 'legalidad' en la 'ejecución' fue expresamente incorporado a la Constitución argentina de 1853 a través de los arts. 19, 18, 17, 16 y 28..."; para agregar que el principio de "'legalidad' predica que un acto es acto del Estado-administración o del Estado-juez sólo si una norma 'con forma de ley', interpretada de 'cierta manera' así lo establece. La regla de legalidad significa en esta faz de su aplicación lo siguiente. En el ordenamiento jurídico argentino, en 'principio', todo acto del Estado que interfiera con la libertad jurídica del individuo aumentando el caudal de sus obligaciones debe apoyarse en ley formal o material-formal, vale decir, en leyes del 'legislador', sea inmediatamente o sea mediatamente a través de normas intermedias de aplicación de una ley formal o material-formal 'restrictivamente interpretadas'. Es decir que el acto estatal debe ser aplicación, mediante interpretación restrictiva, de una ley del congreso o legislatura, o de reglamentos, ordenanzas o edictos, que sean aplicación válida mediata o inmediata de aquella ley. Ésta debe ser la 'razón suficiente' del acto, directa o indirectamente" [160].

---

y manifestaciones del principio de legalidad en materia tributaria", punto b): "Análisis del principio de legalidad tributaria en la esfera aplicativa: el principio de legalidad de la Administración", en particular p. 70, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, ps. 69 y ss. Los mismos contenidos pueden consultarse en *Derecho Tributario* de PÉREZ DE AYALA, José L. - GÓNZALEZ GARCÍA, Eusebio, T. I. Capítulo 2: "Los principios de legalidad y de seguridad jurídica en la esfera tributaria", parágrafo A: "Ámbito propio y manifestaciones del principio de legalidad en materia tributaria", Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, ps. 33 y ss.

[159] AMOROS, Narciso, *Derecho Tributario (Explicaciones)*, 2ª ed., "Introducción", Lección 3ª: "Fuentes del Derecho Tributario", parágrafo: "Ley y su supremacía en el Derecho Fiscal: el principio de legalidad. Su valor político y técnico", subparágrafo: "Principio de legalidad", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, ps. 87 y ss., en particular p. 87.

[160] LINARES, Juan F., "Términos para recurrir a la justicia administrativa fijados por analogía". Capítulo I: "La regla de legalidad". LL. 54-776 y ss., en particular ps. 777 y 778.

Así entonces, recogiendo las enseñanzas primigeniamente desarrolladas en Alemania por Hans Nawiasky [161] y, en las orillas del Río de la Plata, por Dino Jarach [162] y Ramón Valdés Costa [163], cabe concluir a este respecto:

a) Todo privilegio en favor del Fisco deberá estar respaldado por un fundamento constitucional o legal, pues no existe razón alguna para dar preeminencia jurídica a una de las partes de la relación sin precepto que lo establezca.

b) La ley que conceda privilegios al Fisco, a su vez, deberá ajustarse a la Constitución, de lo que se deriva que el acrecentamiento de derechos no podrá resultar en caso alguno desmesurado o irrazonable.

c) La actividad determinativa de la Administración deberá estar sometida a la ley y minuciosamente reglada, ya que los funcionarios, tanto en este caso como al decidir los recursos administrativos que se interpongan, deben actuar valiéndose de las mismas técnicas de los jueces, más allá de que sus resoluciones no constituyan sentencias que zanjen definitivamente las controversias.

d) Las prerrogativas discrecionales que se concedan en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el interés general de la regular percepción de la renta pública, deberán estar acompañadas de las correlativas garantías en favor de los contribuyentes, para no desequilibrar la igualdad de las partes [164].

Por último, cabe hacer mención a varias recomendaciones de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, Uruguay, en 1996, en las que se trató el Tema II: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", arribándose a conclusiones de interés que serán transcriptas más adelante en este trabajo.

2. Emisión y publicación de interpretaciones con alcance general cuando ellas sean requeridas por obligados tributarios o entidades representativas y se justifique el interés del pronunciamiento

Si bien en el ordenamiento tributario argentino se ha asignado a la Dirección General Impositiva, y en la actualidad a la Administración Federal de In-

[161] NAWIASKY, Hans: *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, traducción al español y notas del catedrático Juan Ramallo, Capítulo III: "Relaciones jurídicas tributarias fundamentales", parágrafo 2: "Igualdad entre sujeto pasivo y acreedor", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, ps. 52 y ss.

[162] JARACH, Dino: *El hecho imponible*, 1ª ed., Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943.

[163] VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones...*, cit.

[164] CASÁS, José O., "El principio...", cit., parágrafo 4: "Diversas proyecciones de la igualdad en el derecho tributario", subparágrafo 4.5: "Igualdad de las partes de la obligación tributaria", ps. 93 y ss., en particular ps. 94 y 95.

gresos Públicos, la facultad de acometer funciones interpretativas de carácter general de la Ley de Procedimientos Tributarios y de las que establecen y rigen la percepción de los distintos gravámenes a su cargo, la misma ha sido ejercitada cada vez en menor número de oportunidades.

A pesar de ello, generalmente, se emiten en todos los organismos recaudadores un sinfín de instrucciones, circulares y dictámenes internos que conforman una particular jurisprudencia administrativa que, más allá de no tener efecto obligatorio para los contribuyentes y responsables, es saludable que sea conocida a fin de que los sujetos tributarios sepan a qué atenerse ante normas oscuras o abiertas a diversas interpretaciones.

Lo que está aquí comprometido es el *principio de lealtad informativa* por parte de la Administración, particularmente exigible en un Estado Constitucional de Derecho en el cual los mandatarios y agentes públicos deben actuar como gerentes del bien común.

Sentadas las premisas antecedentes, todo aconseja que los organismos fiscales ante el requerimiento de contribuyentes y responsables, o de entidades que representen un interés colectivo, se pronuncien dando a conocer con alcance general su interpretación de las leyes y reglamentos tributarios; publicando sus respuestas en los órganos oficiales designados al efecto, como un modo de contribuir a recrear una más adecuada relación Fisco-contribuyente; y reduciendo sensiblemente la litigiosidad en los temas oscuros o controversiales.

De todos modos, al menos en nuestro país, se muestra insuficiente una previsión legal, asignando la competencia a la Administración para emitir interpretaciones con carácter general, o autorizándola para ello, siendo recomendable, en cambio, establecer el pronunciamiento como una obligación, reglamentando las condiciones, plazos y consecuencias que puedan derivarse de tales interpretaciones (obligatoriedad, recurribilidad, posibilidad de revisión, etc.).

El mecanismo al que me refiero tiende a conjurar la incertidumbre, no ya sobre el alcance o significado de la ley, que podrá llegar a definirse en su día en los estrados judiciales, sino, al menos, de aquel que le asigna el Fisco, para que quienes lo estimen oportuno puedan adecuarse a tal interpretación, previniendo posibles reproches en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Todo ello sin desconocer que las interpretaciones de alcance general atienden al interés o a las necesidades de los contribuyentes en su conjunto, sin perjuicio de lo cual, para situaciones particulares, como se verá, es menester dar sustento legal y dejar expedita una vía ágil de consulta vinculante.

3. Institución de un régimen de consulta vinculante

Como un claro ejemplo del subdesarrollo jurídico de nuestro derecho positivo nacional, el dec. 1397/1979 [165], reglamentario de la Ley de Procedimientos Tributarios, ha consagrado, por su art. 12, que: "Las opiniones de los funcionarios en respuesta a las consultas que los contribuyentes, responsables o terceros formulen no serán recurribles y no producirán efectos jurídicos, ni para la Dirección General ni para los consultantes".

La norma, además de resultar disvaliosa para la seguridad jurídica, trasluce marcados desconceptos. Ello así, ya que aunque se le desconozca carácter vinculante a la consulta, de todos modos es apta para producir efectos jurídicos y, cuanto menos, para descartar de plano, de parte del contribuyente que consulta al organismo fiscal y adecua a tal respuesta su conducta, un obrar culposo (con negligencia, imprudencia o impericia).

Es del caso advertir que distintas normativas de la Administración Federal de Ingresos Públicos han instituido un régimen de consulta con efecto vinculante. Dentro de ellas cabe citar las siguientes res. grales.: 49, de fecha 12/11/1997 [166], 182, de fecha de 4/8/1998 [167], y 858, de fecha 8/6/2000 [168]. Asimismo, a quienes deseen profundizar sobre el tema, los remito al excelente trabajo de la profesora Gabriela Inés Tozzini [169], y al comentario sobre el último régimen instituido del que son autores Eduardo M. de Loredo y Mariela Praderio [170].

Los preceptos citados en el párrafo anterior contravienen el principio de jerarquía normativa con desvío del decreto reglamentario de la ley tributaria de rito, más allá de mostrarse insuficiente el procedimiento que instituye, y los alcances y efectos que asigna a la consulta.

Antes del dictado del dec. 1397/1979, a que se ha hecho referencia, no había previsión alguna en materia de consulta —salvo en lo relativo al Impuesto de Sellos aplicado por la Dirección General Impositiva en el ámbito de la Capital Federal—, a pesar de ello, el Máximo Tribunal *in re* "Eugenio Bellora e Hijos SC" [171], sent. del 19/5/1992, dejó establecido que la contestación de una consulta por parte del Organismo Recaudador, con anterioridad a la sanción del precitado decreto, resultaba vinculante tanto para la Dirección como para el contribuyente, agregando en el considerando 7° que "esta Corte tiene declara-

165 ADLA, XXXIX-C-2501 y ss.

166 ADLA, LVII-E-6018 y ss.

167 *Impuestos*, LVI-B-1771 y ss.

168 ADLA, LX-C-3130 y ss.

169 TOZZINI, Gabriela I., "La consulta tributaria", *Impuestos*, LVIII-A-779 y ss.

170 DE LOREDO, Eduardo M. - PRADERIO, Mariela, "Nuevamente sobre la consulta vinculante", *Periódico Económico Tributario*, año X, nro. 228, ejemplar del 10/5/2001, p. 9.

171 Fallos, 315:984.

do, reiteradamente, que los cambios en el criterio impositivo sólo rigen para el futuro (Fallos, 258:17; 268:446; 262:60)".

En el campo de la doctrina tributaria latinoamericana, cabe rescatar que el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa OEA/BID previó, expresamente, el instituto en su Título IV, Capítulo VI, arts. 166 y ss., consignando en la "Exposición de Motivos. Análisis del Articulado" que dicho capítulo regula "el procedimiento de la consulta previa a la administración, como medio de asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias, con anterioridad al cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente"; de modo tal que se "permitan armonizar el interés del Fisco al rápido cobro de los tributos, con el de los particulares de actuar sobre bases seguras que lo pongan a cubierto de interpretaciones desconocidas por ellos" [172].

Por su parte, las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Pamplona, España, en 1976, al tratar el Tema II: "Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía administrativa y jurisdiccional", en el punto B): "Sobre la Consulta", parte resolutiva, se expresaron en los siguientes términos: "6. Es de interés para ambas partes de la relación jurídico-tributaria la existencia de un sistema de información que obligue a la Administración a pronunciarse sobre las cuestiones que le planteen quienes tengan un interés legítimo. 7. Cuando la consulta verse sobre una cuestión real y debidamente concretada por el interesado directo, la respuesta tendrá carácter vinculante, deberá ser evacuada dentro de plazos perentorios y la resolución podrá ser recurrida por el régimen ordinario de los recursos" [173].

A su vez, el tema fue nuevamente abordado en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Lima, Perú, de 1993, en el Tema I: "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", arribándose, en el punto 7 de las conclusiones, a la siguiente recomendación categórica: "Debe reconocerse el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La administración debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta" [174].

4. Interdicción a la Administración para crear tributos por vía analógica

Como un corolario necesario de la *reserva de ley* en materia tributaria, es menester reafirmar la interdicción a la posibilidad de que la Administración

[172] *Modelo de Código Tributario...*, cit., p. 114.

[173] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 126 y ss., en particular p. 130.

[174] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 3 y ss., en particular p. 4.

Fiscal pueda crear tributos por vía de extensión analógica de los hechos imponibles. Ello así, siguiendo las enseñanzas del académico Horacio A. García Belsunce, en cuanto a que "la analogía como medio de integración de la ley tributaria sustantiva y penal no es admisible, pues no se puede por vía alguna extender el campo de aplicación de la ley" [175], por regir a su respecto la peculiar exigencia de *nullum tributum et nulla poena sine lege*.

A tal respecto, las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, que tuvieron lugar en Montevideo, Uruguay, en 1956, al tratar el Tema I: "Autonomía del Derecho Tributario", previnieron en el punto 3° de la parte resolutiva: "En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo '*ex lege*' dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley" [176].

El criterio precedente fue rápidamente profundizado, y es así que en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en 1958, al tratarse el Tema I: "La interpretación de la ley tributaria", en la primera conclusión se dejó sentado: "En virtud del principio de legalidad no podrá, por vía de interpretación o de integración análoga, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes" [177].

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en la ya citada causa: "Fleischmann Argentina Inc.", sent. del 13/6/1989, señaló en el considerando 6°: "no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador..., a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad..."; para añadir *in re* "Eves Argentina SA" [178], sent. del 14/10/1993, considerando 9°, que: "cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley..., se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo", agregándose que: "Al respecto se tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales...". Tampoco por tal expediente se pueden cercenar exenciones, como lo precisara el alto tribunal en el ya aludido precedente "Multicambio SA", sent. del 1°/6/1993, ya que "del mismo modo que el principio de legalidad que rige la materia —cfr. arts. 4°, 17 y 67, inc. 2° de la CN (texto 1853/1860)— impide

[175] GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "La interpretación de la ley tributaria", parágrafo: "Conclusiones", en *Temas...*, cit., ps. 158 y ss., en particular p. 161.

[176] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 21.

[177] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 23.

[178] Fallos, 316:2329.

que se exija un tributo en supuestos que no están contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto".

5. *Exclusión del criterio en boga en las administraciones tributarias de interpretar la ley* in dubio pro fiscum

Otra consecuencia que cabe extraer del principio de *reserva de ley* es que se impone desterrar posiciones apriorísticas en la interpretación de las leyes tributarias, ya sea la que se expresa con el aforismo *in dubio pro fiscum*, en boga en las administraciones fiscales, como aquella otra de sentido contrario: *in dubio contra fiscum*.

Debe tenerse en cuenta que para la interpretación de las leyes tributarias, como lo decidieron las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México, en 1958, al tratar justamente dicho tema, "son aplicables para fijar" su sentido "los distintos métodos reconocidos por la ciencia jurídica", debiendo "excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto en favor del fisco como del contribuyente" [179].

Sobre el punto, el académico Horacio A. García Belsunce refuta los argumentos brindados por algunos autores de la doctrina italiana para quienes, en caso de duda, debe descartarse toda interpretación a favor de un contribuyente, en tanto la misma perjudicará a otro contribuyente, que será llamado a entregar al Estado aquello de lo que fue liberado el primero en razón de las necesidades concretas del erario. A tal respecto, el mencionado autor argentino señala que el razonamiento propuesto "es equivocado respecto de la función del juez, que debe preocuparse exclusivamente de reconocer el derecho y aplicarlo, prescindiendo de las consecuencias que pueden resultar de su juicio para el Estado, ya que la repartición de las cargas públicas, es un problema específico de la actividad del Estado, en su aspecto legislativo, que no está llamado a resolver ni cubrir el juez encargado de aplicar la ley"; agregando: "si el objeto del impuesto no es suficiente para satisfacer las necesidades públicas, el legislador intervendrá creando nuevos hechos imponibles, que tengan en cuenta otras manifestaciones de capacidad contributiva" [180].

[179] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., p. 23.

[180] García Belsunce, Horacio A., "La interpretación...", cit., parágrafo: "La interpretación restrictiva", subparágrafo: *In dubio pro fiscum*, ps. 138 y ss., en particular p. 139.

6. Afirmación, tanto en la determinación de oficio cuanto en la aplicación de sanciones, del debido proceso adjetivo

En la República Argentina, conforme a la Ley de Procedimientos Tributarios se establece, como regla general, que la determinación y percepción de los gravámenes nacionales que se recaudan se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos; declaraciones que quedan sujetas a verificación administrativa.

Por su parte, a falta de presentación de declaración jurada, o cuando las presentadas resulten impugnadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos da curso al procedimiento de determinación de oficio, conforme a lo prescripto por el art. 16 de la ley tributaria de rito.

También en el caso de tenerse por configuradas infracciones tributarias, el organismo fiscal sustancia un sumario para la aplicación de las sanciones en sede administrativa.

Tanto en la determinación de oficio, como en el supuesto de sustanciación de sumario administrativo para la aplicación de sanciones, se ha previsto un procedimiento en el cual se da satisfacción a las exigencias del debido proceso adjetivo que comprende la posibilidad: a) *De ser oído:* abarcando el derecho a exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente; b) *De ofrecer y producir pruebas:* si fueran pertinentes, dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la Administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos; todo con el control de los interesados y sus profesionales, presentando alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio; y c) *A una decisión fundada:* que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueran conducentes a la solución del caso.

A este respecto cobra interés la primera de las conclusiones de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en 1958, correspondiente al Tema II: "El proceso contencioso tributario", al recomendarse, como punto I, que: "Debe darse a la Administración la oportunidad de rever sus resoluciones mediante un recurso administrativo previo a la fase contenciosa, a ser resuelto dentro de los plazos establecidos por la ley, vencidos los cuales se considera que existe denegatoria tácita" [181].

Por su parte las VII Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, realizadas en Pamplona, España, en 1976, al tratar el Tema II: "Impugnación de las decisiones administrativas en materia tributaria en vía admi-

[181] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. *Resoluciones...*, cit., p. 23.

nistrativa y jurisdiccional", dejaron consignado sobre el acto de determinación y los recursos administrativos:

"4. Es recomendable que los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) tengan una adecuada intervención en estos procedimientos, mediante ofrecimiento, producción o desahogo de pruebas tendientes al esclarecimiento de los hechos. Dentro de esta posibilidad, podría ser una solución aceptable, admitir los acuerdos o convenios entre fisco y contribuyente sobre cuestiones de hecho, cuando la prueba de las mismas sea imposible, manteniendo siempre la Administración sus facultades para dictar el acto de determinación...

"8. Contra los actos administrativos de determinación y los demás que lesionen directa o indirectamente derechos subjetivos, deberá otorgarse a los interesados recursos administrativos...

"11. Mientras duren los procedimientos administrativos, el crédito tributario no será exigible y no se podrán aplicar sanciones. Asimismo, todo retraso imputable a la Administración debe significar una disminución proporcional de los intereses moratorios y de la reajustabilidad de la deuda tributaria, por el tiempo que haya durado dicho retraso" [182].

Finalmente, las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario que tuvieron lugar en Montevideo, Uruguay, en 1996, luego de deliberar sobre el Tema II: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", en lo que aquí centralmente interesa, recomendaron:

"1. Reconocer que la Administración tributaria debe gozar de suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias, sin que tales facultades puedan violar los derechos fundamentales de las personas.

"La ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos...

"5. El principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley, es decir, que la actuación de la Administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional...

"10. Con el fin de asegurar el derecho a la defensa de los administrados, los actos de determinación, tanto los efectuados sobre 'base cierta' como sobre 'base presunta' o sobre 'base mixta', deben formularse debidamente motivados, siendo por lo tanto requisito fundamental para su validez que éstos preci-

[182] Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones...*, cit., ps. 126 y ss., en particular ps. 129 y 130.

sen claramente todos los aspectos relativos al hecho gravado y a la obligación tributaria...

"12. La aplicación de las hipótesis legales que habiliten a la Administración a prescindir de la determinación sobre 'base cierta', y las presunciones legales que se apliquen en el proceso de determinación sobre 'base presunta' o sobre 'base mixta', deben quedar sujetas a la prueba en contrario. La prueba en contrario no debe tener limitaciones, debiendo darse al administrado la posibilidad de impugnar los resultados de la determinación practicada sobre 'base presunta' o sobre 'base mixta' probando, ya sea la realidad de los hechos para fijar la obligación tributaria sobre 'base cierta', o que las presunciones establecidas no se ajustan a la ley tributaria material que regula el tributo o que simplemente resultan inadecuadas al caso concreto.

"13. Siempre que la Administración determine la obligación tributaria sobre 'base presunta' deberá fundamentar la procedencia de dicho procedimiento excepcional, así como probar los hechos que constituyen el soporte de las presunciones" [183].

Es menester prevenir ante una marcada tendencia, que se acentúa en la Argentina, consistente en contemplar legislativamente supuestos al margen del debido proceso adjetivo, ya sea a través del reconocimiento de la prerrogativa de la Administración para librar boleta de deuda sin dar satisfacción a los presupuestos antes consignados promoviendo seguidamente juicio de ejecución fiscal, o bien teniendo por configurada automáticamente una infracción por la mera constatación material de ciertos hechos, la que, generalmente, es penalizada con multa.

La orientación indicada en el párrafo anterior importa, decididamente, contravenir principios de derecho recibido y esenciales en un *Estado de Derecho*, tales como el de defensa y el que, sobre la base del estado de inocencia, inhabilita para aplicar una pena antes que la misma, de ser recurrida, haya sido revisada en sede judicial y devenido firme. Tal proceder, por lo demás, lesiona y ofende gravemente a la *seguridad jurídica*.

7. Selección objetiva de los contribuyentes que se someterán a fiscalización conforme a un plan general de inspección aprobado por una norma jurídica de rango superior

La enunciación contenida en el parágrafo se constituye en una demanda permanente en los *Estados de Derecho*, ya que, de tal modo, se concreta la interdicción de la arbitrariedad expresada en caprichosas decisiones de la Administra-

[183] *Revista Tributaria*, publicación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, t. XXIII, nro. 135, cit., ps. 682 y ss., en particular ps. 683 a 685.

ción al orientar su actividad verificadora y fiscalizadora, a veces totalmente divorciada de criterios objetivos y más cercana al ánimo de sus jerarcas de perseguir o privilegiar a determinadas categorías o grupos de contribuyentes.

En tal sentido, en España, la ley 1/1998, de "Derechos y Garantías de los Contribuyentes", por su Capítulo V: "Derechos y garantías en el procedimiento de inspección", art. 26, ha venido a establecer que: "La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección" [184].

Tal solución parece una respuesta adecuada, para potenciar la racionalidad de la actividad verificadora y fiscalizadora y para evitar que la gestión que desarrolle la Administración Tributaria esté inspirada en otros motivos que no sean el de procurar la oportuna percepción de las rentas públicas y la lucha contra la evasión.

En sentido concordante, las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, Uruguay, en 1996, dentro de las recomendaciones del Tema II: "Facultades de la Administración en materia de determinación tributaria", consignaron: "2. La selección de los administrados a ser fiscalizados debe estar imbuida de objetividad y del principio de igualdad en aras de evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control, esto es, con desviación de poder" [185].

8. Derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, sobre su naturaleza y alcance

Comprobada una tendencia general de los ordenamientos tributarios a la criminalización de los ilícitos fiscales, es necesario resolver adecuadamente la tensión que puede suscitarse entre las necesidades de los órganos gestores de recabar información y el derecho constitucional de los contribuyentes, responsables o terceros a no declarar contra sí mismos, cuando del cumplimiento de los deberes formales pudiera derivarse el suministro de elementos incriminatorios de la comisión de delitos.

También aquí la recientemente referida ley española 1/1998, da ajustada respuesta al potencial conflicto al prescribir por su art. 27: "Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la

[184] CASADO OLLERO, Gabriel y otros, *Código...*, cit., p. 150.

[185] *Revista Tributaria*, publicación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, t. XXIII, nro. 135, cit., p. 683.

naturaleza y alcance de las mismas, así como sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones" [186].

Nuevamente se comprueba en este caso el compromiso de la *seguridad jurídica* ante el inicio de las actuaciones investigativas, ya que el contribuyente tiene derecho a saber cuáles pueden ser las consecuencias de una eventual parquedad o reticencia (incumplimiento de los deberes de colaboración) o ante la posibilidad de ser incriminado penalmente (ejercicio regular del derecho con consagración constitucional a no declarar contra sí mismo).

9. Fijación de plazos máximos de duración de la fiscalización al contribuyente y de términos, una vez concluida, para el dictado del acto determinativo

En todo ordenamiento tributario es menester, a fin de afianzar la *seguridad jurídica,* fijar términos estrictos para el desarrollo de la actividad de fiscalización del contribuyente e, igualmente, precisar los plazos máximos hasta donde puede dilatarse el dictado del acto determinativo.

A tal efecto, se muestran insuficientes los plazos generales de prescripción de las prerrogativas y derechos del Fisco para ejercitar sus facultades determinativas, sustanciar sumarios, o reclamar los gravámenes que se pueda entender que adeudan los contribuyentes.

Una vez más corresponde referir las recomendaciones de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Montevideo, Uruguay, de 1996, puntos 3 *in fine* y 4. Allí se concluyó:

"Las tareas de fiscalización deben efectuarse en un plazo razonable tomando en cuenta la complejidad y demás características de cada caso, debiendo quedar concluida la fiscalización al término de dicho plazo.

"Es conveniente que la ley, en virtud del principio de la *seguridad jurídica*, establezca un plazo dentro del cual la Administración deba dictar el acto de determinación luego de concluida la fiscalización" [187].

Finalmente, las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, dentro de sus conclusiones, en el Tema I "Derechos Humanos y Tributación", resolvieron por la recomendación 5 que "se debe adoptar formalmente un estatuto del contribuyente... con preeminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja a los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo entre otros: ... k) derecho del contribuyente a no autoinculparse como consecuencia de la aportación de pruebas y documentos exigidos por el Fisco mediante coacción" [188].

[186] CASADO OLLERO, Gabriel y otros, *Código...*, cit., p. 150.

[187] *Revista Tributaria*, publicación del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, t. XXIII, nro. 135, cit., ps. 683 y 684.

[188] XX Jornadas..., cit.

10. Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva ha venido a ser reconocido, además de en otros tratados internacionales y constituciones contemporáneas, por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica el 22 de diciembre de 1969 y que en el caso de la República Argentina adquiriera jerarquía constitucional como consecuencia de la reforma del año 1994 (art. 75, inc. 22). Por el alcance que se le asigna a dicha garantía judicial, y por la definición misma de su enunciado general, se muestra oportuno transcribir el art. 8°, ap. 1°, de tal documento. Allí se dispone: "Toda 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 personal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter".

A su vez, la tutela jurisdiccional es una consecuencia de la supremacía de la Constitución y del rol de contralor asignado en nuestros ordenamientos al Poder Judicial como garante de los derechos reconocidos en la misma y en el resto del plexo normativo.

Un hito fundamental, y punto de partida para el pleno reconocimiento que hoy tiene la tutela jurisdiccional en los *Estados de Derecho* se ubica en la célebre causa "Marbury v. Madison", fallada en 1803, y en la cual el *chief justice* John Marshall marcara el camino para la afirmación de la doctrina de la supremacía constitucional estableciendo el rol garantístico que en tal aspecto debían cumplir los tribunales de justicia. En la apuntada sentencia se dejó sentado:

"Es una proposición demasiado clara para ser controvertida que la Constitución controla cualquier acto legislativo repugnante a ella; de lo contrario, la legislatura podría alterar la Constitución por una ley ordinaria.

"Entre esas alternativas, no hay término medio. O bien la Constitución es una ley suprema, que se encuentra por encima de todo lo demás y no es modificable por medios ordinarios, o bien se encuentra al mismo nivel de los actos legislativos ordinarios y, como los demás actos, es alterable a gusto de la legislatura. Si la primera parte de la alternativa es verdadera, entonces un acto legislativo contrario a la Constitución no es ley; si la última parte fuera exacta, entonces las constituciones escritas serían tentativas absurdas de parte del pueblo para limitar un poder ilimitable por su propia naturaleza.

"No es tampoco indigno de ser observado que al establecer lo que debe ser ley suprema del país, la misma Constitución es primeramente mencionada; y no las leyes de los Estados Unidos en general, sino sólo aquellas que han sido dictadas en consecuencia de la Constitución, tienen aquel rango.

"Las leyes de los Estados Unidos son supremas, dentro del significado de esta cláusula, sólo cuando son hechas de conformidad con la Constitución, y un

acto del Congreso repugnante a la Constitución es nulo. Mientras que la presunción es siempre en favor de la constitucionalidad del acto legislativo, y el poder de declarar nula una ley nunca será ejercido, salvo en casos muy claros, no constituye solamente un derecho sino también un deber del Poder Judicial tomar en consideración la validez de las leyes, y declararlas nulas cuando su repugnancia con la Constitución sea evidente" [189].

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina reafirmó tempranamente idéntica tesis *in re* "La Municipalidad de la Capital contra doña Isabel A. de Elortondo, sobre expropiación; por inconstitucionalidad de la ley de 31 de octubre de 1884" [190], sent. del 14/4/1888.

También es menester remarcar que la protección de los derechos fundamentales de la persona humana exceden la actividad que el Estado despliega en materia legislativa y se extiende hoy a la gestión que cumple en el campo administrativo, en lo que aquí interesa, en la verificación, fiscalización y recaudación de los tributos, tutela que debe ser garantizada habilitando tal cometido como competencia del Poder Judicial, superando la doctrina imperante en tiempos pasados en que se vedaba a este último la facultad de pronunciarse sobre la legitimidad de los actos de otros poderes y, particularmente, de la Administración.

Como lo señalara, con indiscutible acierto, el profesor Ramón Valdés Costa, la transformación del Poder Judicial ha importado: "La extensión e intensificación del control jurisdiccional de las leyes y de los actos administrativos y la aparición de un control internacional. Se habla así de una Justicia Constitucional, de una Justicia Administrativa y de una Justicia Internacional. La misión de los órganos jurisdiccionales no es solamente la de dirimir conflictos aplicando las normas legales y reglamentarias, sino la de juzgar la legitimidad de éstas, defendiendo los derechos fundamentales consagrados en las constituciones contemporáneas y en los pactos internacionales. En otras palabras, defendiendo la Constitución contra los excesos de los poderes Legislativo y Ejecutivo" [191].

A modo de última puntualización en este aspecto, adherimos plenamente a los conceptos del profesor Rodolfo R. Spisso, quien, con referencia específica a la determinación tributaria o la simple liquidación de deuda por el Fisco *inaudita altera pars* que pretenda ejecutarse sin tutela alguna, amparándose en el principio de ejecutoriedad del acto administrativo, previene que: "En un régi-

[189] *La Constitución de los Estados Unidos de América*, T. I, Guillermo Kraft, Buenos Aires, 1949, ps. 628 y 629.

[190] Fallos, 33:162.

[191] VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones...*, cit., Capítulo V: "La garantía jurisdiccional", Sección Primera: "Doctrina", parágrafo 36: "La defensa del orden jurídico", subparágrafo 36.4: "Potestades de los órganos jurisdiccionales en el derecho contemporáneo", ps. 275 y 276.

men republicano, en que las personas no son súbditos, resulta inadmisible que los contribuyentes se vean constreñidos al pago de una deuda fiscal... sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo..." [192].

Un punto neurálgico en el tópico que se aborda, se encuentra ligado a la exigencia del pago previo del tributo para el acceso a la jurisdicción, esto es, a la regla del *solve et repete*. Sobre el particular, tengo para mí que la regla consignada —tal cual lo he dejado expuesto y fundado largamente en otra ocasión [193]— se encuentra en pugna con principios, garantías y derechos de rango constitucional, más aún, en el actual trance histórico, en el cual, la *inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y los derechos* se supera a partir del reconocimiento del derecho a la *tutela judicial efectiva*, como fenómeno prácticamente universal a la luz de las nuevas cláusulas constitucionales, la interpretación cada vez más consistente de los tribunales de justicia y la recepción expresa de un derecho subjetivo a través de las declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre derechos humanos.

VI. Conclusiones

Como señala el profesor español de la Universidad de Santiago de Compostela, César García Novoa: "La existencia del Estado expresa la seguridad de una autoridad capaz de componer eventuales conflictos, a través de un sistema sancionador y de imponer heterónomamente, por medio de... una 'instancia supraindividual'..., determinadas formas de comportamiento" [194].

De todos modos, la actuación del Estado como componedor de los conflictos particulares es insuficiente, al menos en materia tributaria, por tratarse de un ámbito en el cual justamente él es quien se halla involucrado en las controversias, razón por la cual, es menester buscar la *seguridad* a través del *Derecho*. Por lo expuesto, sólo el *Estado de Derecho*, propio de nuestro tiempo, como resultara concebido inicialmente por los juristas alemanes —Mohl, Stahl, Gneist, Bähr y Jellinek—, es instrumento de contención de la autoridad, resaltando el postulado de que el Derecho obliga y sujeta tanto a los gobernantes como a los gobernados.

[192] Spisso, Rodolfo R., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, "Prólogo", Depalma. Buenos Aires, 1996, p. IX.

[193] Casás, José O., "Tutela jurisdiccional en materia tributaria", *Anales de las III Jornadas Tributarias del Mercosur*, celebradas en Buenos Aires en 1999. Capítulo 3: "El acceso a la jurisdicción sin necesidad de pago previo del tributo", Asociación Argentina de Estudios Fiscales - La Ley, Buenos Aires, 1999, ps. 491 y ss.

[194] García Novoa, César, *El principio...*, cit., Capítulo Primero, parágrafo I: "La seguridad jurídica como fin del Derecho. Seguridad jurídica y Estado de Derecho", ps. 21 y ss., en particular ps. 22 y 23.

A pesar de lo hasta aquí indicado, una construcción de la *seguridad jurídica* puramente formal resultaría deficitaria, ya que un Derecho que fuese solamente un conjunto de normas claras y de aplicación previsible pero intrínsecamente injusto, o que no reconociese derechos elementales al ciudadano, sólo conduciría a una *seguridad negativa*, consistente en conocer la ausencia de los aludidos derechos fundamentales del hombre. Un ordenamiento cuyo contenido no sea justo, nos permitiría arribar tan sólo a la *seguridad de la inseguridad*, lo que demostraría la insuficiencia de la *seguridad a través del Derecho*, para comprender, entonces, que la *seguridad jurídica* debe ser sobre todo *seguridad del Derecho mismo* [195].

Ha señalado con acierto el jurista Antonio-Enrique Pérez Luño, marcando su disenso con una seguridad jurídica simplemente formalista, que: "En su acepción estrictamente empírica puede existir una seguridad impuesta a través de un Derecho que garantice coactiva e inexorablemente el cumplimiento de una legalidad inicua. De hecho la manipulación de la seguridad jurídica por los despotismos de todo signo representa una constante histórica. En los Estados totalitarios los dogmas de la plenitud y autosuficiencia del ordenamiento jurídico, el principio de inquebrantabilidad e inexorabilidad de la legalidad, la publicidad exagerada hasta la propaganda de la ley, así como el control de la discrecionalidad judicial han sido instrumentalizados al máximo para la imposición del monopolio político e ideológico. La seguridad jurídica, así entendida y degradada, no ha impedido la promulgación de leyes dirigidas a consagrar diversas formas de discriminación racial o política y, en suma, al control opresivo de la sociedad. Estas manifestaciones de *'seguridad de la inseguridad'* son incompatibles con la razón de ser del Estado de Derecho. En esta forma política se instaura la protección de los derechos y libertades en la cúspide de las funciones estatales. En el Estado de Derecho la seguridad jurídica asume unos perfiles definidos como: *'presupuesto'* del Derecho, pero no de cualquier forma de legalidad positiva, sino de aquella que dimana de los derechos fundamentales, es decir, los que fundamentan el entero orden constitucional; y *'función'* del Derecho que *'asegura'* la realización de las libertades. Con ello, la seguridad jurídica no sólo se inmuniza frente al riesgo de su manipulación, sino que se convierte en un valor jurídico ineludible para el logro de los restantes valores constitucionales" [196].

En mi concepto, la *seguridad jurídica* debe imbricarse en un *Estado de Justicia* [197], o de valores, que reclama un determinado contenido de los precep-

[195] García Novoa, César, *El principio...*, cit., Capítulo Primero, parágrafo I, ps. 24 y 25.

[196] Pérez Luño, Antonio E., *La seguridad jurídica*, Capítulo I: "La seguridad como función jurídica", parágrafo 2: "La seguridad como presupuesto y función del Derecho", Ariel, Barcelona, 1991, ps. 17 y ss., en particular ps. 19 y 20.

[197] Diversos autores con fundamento en la regla constitucional de la *razonabilidad* (art. 28)

tos jurídicos, no bastando, por tanto, que el ordenamiento sea cierto y previsible. Ello así, en cuanto adscribo a una concepción *dikelógica* [198] para la cual —en nuestra materia— no deben existir tensiones entre el deber común de sostener al Estado a través del pago, por todos, de prestaciones patrimoniales coactivas, y el reconocimiento correlativo de ciertos límites, no solamente respecto de la presión

---

y de los derechos no enumerados (art. 33), resaltan que la verdadera realización del moderno Estado de Derecho sólo se logra en el *Estado de Justicia*. De alguna manera se inscribe en esta línea de ideas el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: "Claudia Graciela Saguir y Dib", sent. del 6/11/1980 (Fallos, 302:1284) donde, en el considerando 12, se señaló: "Que no se trata en el caso de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a su espíritu, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios fundamentales del Derecho en el grado y jerarquía en que éstos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos conduzca a resultados concretos que no armonicen con los principios axiológicos enunciados precedentemente, arriba a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas. De lo contrario, aplicar la ley se convertiría en una tarea mecánica incompatible con la naturaleza misma del Derecho y con la función específica de los magistrados que les exige siempre conjugar los principios contenidos en la ley con los elementos fácticos del caso, pues el consciente desconocimiento de unos u otros no se compadece con la misión de administrar justicia...".

[198] Participo de la concepción trialista —expuesta hace ya cuatro décadas por el profesor Werner Goldschmidt— conforme a la cual el Derecho se compone de tres ámbitos, dimensiones u órdenes, el de las *conductas*, el de las *normas* y el del *valor*. En tal sentido, siguiendo a Germán J. Bidart Campos, el primero nos introduce a la dimensión *sociológica*; el segundo a la dimensión *normativa o normológica*; y el tercero, a la dimensión *dikelógica*, en tanto *dike* quiere decir justicia. A su vez, más allá de que mi postura quede expuesta a ser refutada por quienes se enrolan en el positivismo jurídico y, consiguientemente, sea calificada de acientífica, entiendo que el Derecho reclama de una relación inescindible entre él y el *valor justicia*, ya que el mundo jurídico jamás podrá ser neutro o indiferente al expresado valor, desde que siempre —sea justo o injusto— guardará vinculación hacia aquél y con aquel valor (ver BIDART CAMPOS, Germán, *Tratado...*, cit., T. I, Capítulo I, parágrafo I: "El trialismo en el derecho constitucional", ps. 29 y ss.). Por otra parte rescato la existencia del *derecho natural* en su concepción tradicional, que viene constituido por el conjunto de principios inmutables y universales que descubre la recta razón de conformidad con la naturaleza enderezados a la realización de los fines esenciales de la familia humana y del bien común, tomando como base la *Palabra* y los documentos que conforman el magisterio de la Iglesia Católica. "Aquí nuestro pensamiento se refiere a lo que suele ser llamado derecho natural, que el dedo del mismo Creador escribió en las tablas del corazón humano, y que la sana razón, no oscurecida por pecados y pasiones, puede leer en ellas. A la luz de las normas de este derecho natural, todo derecho positivo, cualquiera sea su legislador, puede ser apreciado en su contenido ético y consiguientemente en cuanto a la legitimidad del mandato y a la obligación de cumplirlo. Las leyes humanas que están en abierta contradicción con el derecho natural se hallan afectadas de vicio original, que no se remedia ni con la violencia ni con el despliegue de fuerzas externas" (ver *Encíclica Mit Brennender Sorge*, dirigida: A los Venerables Hermanos Arzobispos de Alemania y a los demás Prelados en paz y en comunión con la Sede Apostólica, número 9° —27-30—, dado por SS Pío XI, en el Vaticano el 14 de marzo de 1937: en *Colección Completa de Encíclicas Pontificias 1830-1950*, Guadalupe, Buenos Aires, 1952, ps. 1415 y ss., en particular p. 1426).

tributaria, sino en orden a las prerrogativas que, de ordinario, despliega el Fisco en la gestión recaudatoria.

Demás está decir que la exaltación del *valor seguridad jurídica*, asignándole el rango de *principio estructural* e informador de nuestro *Estado de Derecho*, no importa desconocer que en determinadas circunstancias puede verse postergado por los requerimientos de la comunidad —mas no por un interés simplemente recaudatorio— en vista a imperativos de bien común. Así, no podrá hacerse invocación de él, ni de *derechos adquiridos*, pretendiendo levantar un muro de formalismo garantista, cuando se esté en presencia de dar urgente y perentoria satisfacción a valores o fines del ordenamiento constitucional de mayor rango y que no admiten espera [199].

Estimo que para brindar una visión general de nuestro Derecho en la hora actual, a estas conclusiones sobre la *seguridad jurídica*, es útil incorporar algunas de las agudas observaciones sobre su contravalor, la *inseguridad jurídica*, que nos refiere el académico Julio César Cueto Rúa, cuando, para demostrar la vigencia de tal patología, ejemplifica: "Primero: La división de poderes no es respetada. El Poder Ejecutivo legisla; los jueces ignoran legisladores y funcionarios; los legisladores interfieren en el curso de las actividades administrativas. Segundo: Los legisladores enmiendan o derogan la legislación vigente sin identificar las normas legislativas enmendadas o derogadas; los legisladores sancionan leyes contrarias a disposiciones constitucionales. Tercero: Los jueces revocan precedentes; los jueces examinan normas legislativas y las invalidan en casos sometidos a su consideración; los jueces invaden la esfera de actuación propia de los funcionarios administrativos. Cuarto: Los funcionarios del Estado ignoran los precedentes judiciales; los funcionarios administrativos del Estado consienten comportamientos colectivos contrarios a las prácticas y las costumbres establecidas. Los funcionarios del Estado permanecen quietos cuando las reglas del Derecho vigente exigen acción. Quinto: Los miembros de la comunidad violan los acuerdos contractuales o infringen las reglas legales y las autoridades jurídicas competentes se abstienen de imponer sanciones en esas circunstancias. Sexto: Se atribuye efecto retroactivo a las regulaciones legislativas y administrativas; se aplican nuevas reglas a situaciones ya definidas y consolidadas en el pasado. Séptimo: Se inician procesos de reforma constitucional..." [200].

Para finalizar, luego de haber efectuado una aproximación histórica al principio de *seguridad jurídica* en materia tributaria, recoger los fundamentos de las más genuinas fuentes del pensamiento del Derecho Tributario Latinoa-

[199] PAREJO ALFONSO, Luciano, *Constitución...*, cit., Capítulo V, parágrafo 4: "La naturaleza y la eficacia de los valores: su diferenciación y relación con otras figuras jurídicas", ps. 139 y ss.

[200] CUETO RÚA, Julio C., *Seguridad...*, cit., parágrafo VI: "Seguridad jurídica en nuestra época", ps. 746 y ss., en particular p. 746.

mericano, de hacer mérito de los sustentos que hoy brindan tratados y convenciones sobre derechos humanos, y de buscar los lineamientos más firmes de la doctrina constitucional consolidada en los precedentes de nuestro máximo tribunal federal, he intentado, ante un derecho de injerencia —como es el que se deriva del ejercicio del poder fiscal—, efectuar un aporte, individualizando cuáles son, en mi concepto, algunas de las exigencias inexcusables que deberán atenderse en el campo de la potestad tributaria normativa, cuanto en el de la potestad tributaria aplicativa, si es que realmente se aspira a reconstruir la seguridad y la confianza. Estoy convencido, por lo demás, que al hacerlo interpreto una inquietud ampliamente compartida, no sólo en nuestro medio, sino también en países como España e Italia —nada ajenos a nuestra cultura y tradiciones— que, a modo de derrotero, han sancionado recientemente estatutos legales del contribuyente con la esperanza —plasmada en la presentación de las iniciativas, como en los debates que se suscitaron para alumbrar los textos definitivos— de que se convirtieran en una herramienta fundamental para consolidar la ansiada seguridad jurídica y así recomponer, en todo lo que fuese posible, la hoy deteriorada relación Fisco-contribuyente.

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA. UNA APROXIMACIÓN SISTEMÁTICA [1]

por HORACIO G. A. CORTI *

Mais rien ne traduisait ce présent sans issue et sans repos comme l'ancienne phrase qui revient intégralment sur elle-même, étant construite lettre par lettre comme un labérynthe dont on ne peut sortir, de sorte que elle accorde si parfaitement la forme et le contenu de la perdition: In girum imus nocte et consumimur igni. *Nous tournons en rond dans la nuit et nous sommes dévorés par le feu* [2].

I. EL CONTEXTO

Para quien gusta del espíritu de sistema, el derecho constitucional tributario se destaca por su sencillez [3]. Si se deja a un lado lo relativo a la forma fe-

[1] Un anterior subtítulo ("La expresión de la irrealidad en la obra constitucional"), además de obvio homenaje, claro que en una situación imprevista, al clásico libro de BARRENECHEA, Ana, *La expresión de la irrealidad en la obra de Borges*, también pretendía sintetizar, no el contenido del ensayo, maravillosa circunstancia que hubiera dispensado leerlo (de todas formas lo hubiera escrito), sino la cuota de normal escepticismo que es de rigor en todo estudio jurídico (honesto). Desistí de usarlo, como resulta obvio. Por un lado, siempre las pasiones son múltiples y forman una trama, que nuestra conciencia sólo vislumbra oblicuamente, de refilón: el escepticismo es afín a la alegría y el entuasiasmo. Por otro, su tono podía llegar a confundirse con la crítica impiadosa a la igualdad, hoy un lugar común (el derecho es un objeto cultural devaluado), que también llega al medio tributario; remito aquí a una consideración más explícita, efectuada en el punto 5, "Breves conclusiones".

[2] DEBORD, Guy, "In girum imus nocte et consumimur igni", en *Oeuvres cinématographiques completes* (1952-1978), Gallimard, 1994, p. 242. En cuanto a las citas y referencias de este trabajo, sólo puedo justificarlas con otra cita, de un recientísimo libro (¡ay, el pecado de la desactualización!) de GONZÁLEZ, Horacio, *La crisálida. Metamorfosis y dialéctica*, Colihue, Buenos Aires, 2001, quien al hablar de su biblioteca, comenta: "Ahí estaban esos libros traducidos, tardíos y vicarios que habíamos leído, frutos demorados de nuestros planes bibliográficos no diríamos subalternos, pero horadados por la demora y el comentario de segunda mano", p. 9.

[3] Sigo aquí una estrategia minimalista, que impone eliminar, mientras no se demuestre lo contrario, toda distinción, palabra, definición o categoría que se considere superflua (ver, al res-

* Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

deral del Estado —que lleva a responder la cuestión: ¿qué tributo puede establecer cada nivel de gobierno? [4]— su contenido responde a las dos preguntas elementales sobre los tributos: ¿quién puede establecerlos? y, decidido esto, ¿cómo deben ser establecidos? [5].

Ambas cuestiones se responden mediante la enunciación de principios que en definitiva no son más que normas [6]. Gracias al instinto simplificador de Jarach, quien tempranamente asimiló principios y normas, el derecho tributario —al menos hasta hoy— se ha visto inmunizado de fatigosas disquisiciones pseudofilosóficas sobre la "naturaleza" peculiar de los principios, que proliferaron en los claustros universitarios [7]. Dado que los tributos son, a pesar de su pretendida singularidad, un tipo peculiar de normas, los principios tributarios se caracterizan por ser normas sobre normas. A la vez, dado que los principios se encuentran expresados en el texto constitucional, se califican naturalmente de constitucionales.

En resumen: los principios constitucionales tributarios son normas, expresadas en el texto constitucional y referidas a otras normas, calificadas de tri-

---

pecto, RORTY, Richard. "¿Es la verdad una meta de la investigación? Donald Davidson versus Crispin Wright", en *Verdad y progreso. Escritos filosóficos 3*, Paidós, Buenos Aires, 2000, pp. 31 y ss.); en otra clave, diría que a la literatura jurídica le conviene más el estilo de *Comment c'est* que el de *À la recherche du temps perdu*. Por otra parte, la vinculación entre la sencillez y, según su óptica, la evidente inanidad del espíritu de sistema, que deriva en elogio del fragmento y la insinuación, puede verse en MUÑOZ, Guillermo - GRECCO, Carlos, *Fragmentos y testimonios del derecho administrativo*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, quienes seguramente tenían en mente el siguiente dicho, o dogma, de Cioran, invocado en el Prólogo: "emitir sobre cualquier cosa, incluso sobre la muerte, juicios irreconciliables, es la única manera de no jugar sucio", pero también: "¿Por qué fragmentos? Me reprochaba un joven filósofo. —Por pereza, por frivolidad, por asco, pero también por otras razones... —Y como no encontraba ninguna, me puse a darle explicaciones prolijas que le parecieron serias y acabaron convenciéndole" (*Ese maldito yo*, Tusquets, Buenos Aires, 1987). Finalmente: hay un estilo para cada ocasión (corolario sólo aplicable a quienes, al escribir, se mantienen ecuánimes, es decir: *no* saben a dónde van a llegar, cualquiera sea su interés).

[4] El estudio de la distribución de potestades recaudatorias derivada del carácter federal del Estado incluye una serie de cuestiones (régimen de coparticipación, relaciones entre derecho común y tributario, situación tributaria de los establecimientos de utilidad nacional; incidencia de la "cláusula del progreso", etc.), que tampoco alteran su simplicidad de base.

[5] Tomo el término "establecer" como comprensivo de "crear", "modificar" o "sustituir".

[6] Cfr. CARRIÓ, Genaro, "Principios jurídicos y positivismo jurídico", en *Notas sobre lenguaje y derecho*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994.

[7] Ver JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 315, al decir que "los principios constitucionales son normas positivas, cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos —Legislativo, Ejecutivo y Judicial— pueden infringirlos so pena de invalidez de sus actos"; respecto de la mentada polémica, de alcance internacional, ver, por todos, ALEXI, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, 1993 y DWORKIN, Ronald, *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1989.

butarias. Su contenido, que especifica quién puede establecer tales normas y cómo se debe hacerlo, deriva de las valoraciones que subyacen al texto constitucional.

La situación es trivial pero merece indicársela: toda norma o principio revela una valoración de algún tipo —en otro léxico (von Wright, Vernengo), una preferencia—, de forma que desarrollar el sentido de una norma o principio conduce a dilucidar cuál es el valor (político, moral, o de la modalidad que fuese), allí consagrado; en suma: estudiar un principio implica de suyo exhibir la valoración que él incluye, donde cabe destacar que todo valor, a su vez, no es más que un fragmento de una narración política, más o menos verosímil, sobre la sociedad justa, buena, adecuada o conveniente (y tales relatos, como se verá en concreto más adelante, se manifiestan en tradiciones).

La primera pregunta —¿quién puede establecer tributos?— tiene respuesta en el principio (orgánico o formal) de reserva de ley, que atribuye la potestad normativa tributaria de forma relativamente exclusiva al Congreso (cfr. reconstrucción arts. 4°, 17, 75, 76, 99 y concs., CN), principio que incluye, como su razón de ser, un conjunto de valoraciones sobre la diferente legitimidad de los poderes estatales y las consiguientes relaciones que entre ellos se establece.

Por su parte, el segundo interrogante —¿cómo deben ser establecidos los tributos?— es contestado por dos principios (por simetría, sustanciales), que se complementan:

1. El tributo no debe dañar los derechos fundamentales.

2. El tributo debe tratar de manera igual a las personas.

Es tradicional la jurisprudencia de la Corte que califica como faltos de equidad los tributos que dañan el derecho de propiedad. Dado que la lesión al derecho de propiedad no es más que un caso de la regla 1, cabe designarla, por vía de generalización, "principio de equidad". Si bien este ensayo se ocupa del "principio de igualdad", en tanto los dos principios sustanciales tienen un vínculo sistemático —no sólo debe haber coherencia entre proposiciones que desarrollan cada principio, sino entre los dos grupos de proposiciones—, no puede exhibirse uno de ellos sin hacer remisiones al otro, aunque la reducción a dos de los principios constitucionales tributarios, equidad e igualdad, asegura la parquedad de los desvíos, finalmente sólo aparentes [8].

[8] Una primera aproximación a este principio, que aquí se continúa, fue realizada en CORTI, Horacio, *Derecho financiero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, ps. 132 y ss. En ambos casos sigo, con infidelidad a su letra pero no, supongo, a sus intenciones, las sendas abiertas por CASÁS, J. O., "El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nro. 3, ps. 255/277 y CORTI, Arístides, "De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)", en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (comp.), *Estudios de derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 271.

Por supuesto, el derecho constitucional tributario se integra, como pequeña parcela, en el derecho constitucional financiero, que incluye el conjunto de pautas referidas a todos los métodos recaudatorios y a su posterior asignación en carácter de gasto público. No es éste el sitio para insistir en una temática que considero central, pero cuya renuncia a estudiar con seriedad tiene graves y profundas consecuencias [9].

Expongo, en primer lugar, el suelo donde se enraiza el principio de igualdad tributaria. No por un gusto malsano de las generalidades, sino para rehuir de confinar el sentido del principio al solo ámbito tributario, actitud que impide comprenderlo y ocasiona perplejidades evitables. De acuerdo con una imagen afortunada: nada en la tributación es ajeno a la luz que irradia la Constitución [10].

Luego del breve rodeo en torno a las razones que fundamentan el principio, se distinguen, en términos deónticos, las distinciones en materia tributaria, que se calificarán, claro está, como prohibidas, obligatorias o permitidas. Dicha tarea permite, a su vez, desarrollar las diferentes "dimensiones" del principio de igualdad en materia tributaria: la igualdad "ante la ley", "en la ley" (a su vez compuesta por la generalidad y la proporcionalidad) y "por la ley" (progresividad).

II. El fundamento (en cuanto todavía existe) [11]

El principio de igualdad tributaria es una consecuencia de las características propias del sistema constitucional, en conjunto reforzadas por la reforma

[9] Como se trata de una obsesión constante, remito a una última nota, que comenta el reciente libro de Villegas sobre Finanzas Públicas, CORTI, Horacio, "El auge del derecho financiero y la revalorización de las finanzas públicas", *Periódico Económico Tributario*, 2000. La deserción del derecho financiero, tanto constitucional como ordinario, lleva a practicantes de otras ramas jurídicas a dar como peligrosamente obvio que el "derecho financiero" se ocupa de cuestiones "hacendales" que carecen de juridicidad (y si carecen de juridicidad, ¡qué alejadas deben estar del derecho constitucional!); remito como ejemplo al trabajo de AGUILAR VALDEZ, Oscar, "Responsabilidad del Estado por su actividad financiera", incluida en AA.VV., *Responsabilidad del Estado*, Ciencias de la Administración, 2001, p. 213. En dicho trabajo se llega a decir, sin más, que "el desarrollo de toda la teoría del crédito público no ha sido fruto de ocupación por parte del derecho administrativo, sino que ha quedado en manos del derecho financiero o, en su caso, de la llamada Ciencia de las Finanzas Públicas. En este sentido, cabe mencionar cómo, por ejemplo, Sayagues Laso en su obra al abordar el empréstito público remite al derecho financiero. Y esta circunstancia, a nuestro entender, no es baladí, puesto que las consecuencias que se derivan de analizar un fenómeno como el crédito público sólo desde el ángulo de los recursos públicos, *resultan de abstraer a esta institución del campo jurídico —es decir, del campo de la responsabilidad— para enmarcarlo en el campo contable o hacendal*". La barbarie no se halla en estas palabras, sino en la deserción que las hizo posible.

[10] Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximaciones al principio constitucional de igualdad tributaria", en AA.VV., *Seis estudios sobre derechos constitucional e internacional tributario*, Edersa, 1980.

[11] Las narraciones nunca cesan.

de 1994, que al margen de las críticas coyunturales al sentido de su realización, tiene una relevancia que perdura más allá, con derivaciones que los constituyentes reformadores, o nosotros, generación inmediata, ni siquiera sospechamos. Basta tomar nota de la accidentada vida constitucional argentina entre 1853 y 1994 para percibir, junto a la relativamente inalterable letra de un texto (la Constitución), la mutación continua y conflictiva de su significado (aquello que ella dice, según sus lectores sucesivos), que permite referirse a los "significados", en plural, de la Constitución [12].

Respecto de la igualdad en cuanto tal, la Constitución parte de un denso y polémico axioma: "todos los hombres nacen libres e iguales en dignidad y derechos" (cfr. redacción del preámbulo de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, DADDH; en iguales términos, art. 1°, Declaración Universal de Derechos Humanos, DUDH; proposición deudora del art. 1°, Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, DDHC: "Los hombres nacen y viven libres e iguales en derechos") [13]. Este axioma relativo a la igualdad exige ser desagregado en varias proposiciones, también explicitadas en el propio texto constitucional y en tratados internacionales, referidas a la personalidad (2.1.), la dignidad (2.2.) y la distribución de derechos fundamentales (2.3.), que clarifican su densidad conceptual.

1. Igualdad y personalidad

De acuerdo con el art. 6°, DUDH: "Todo ser humano tiene derecho, en todas partes, al reconocimiento de su personalidad jurídica" (o de acuerdo con la enunciación, menos adecuada por la reiteración de términos de igual raíz, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, CADH, art. 3°: "Toda persona tiene derecho al reconocimiento de su personalidad jurídica").

Éste es el primer escalón de la idea constitucional de igualdad: todos los seres humanos son personas o, según el léxico de la DADDH, art. XVII, sujetos de derecho. Bobbio designa a este escalón la "igualdad jurídica", en cuanto "igualdad en ese particular atributo que hace de todo miembro de un grupo social, también del infante, un sujeto de derecho, es decir, un sujeto dotado de ca-

[12] Cfr. entre muchos otros textos sobre interpretación constitucional, además del clásico de JELLINEK, Georg, *Reforma y mutación de la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, 1991, los ensayos de HESSE, Konrad, incluidos en *Escritos de derecho constitucional*, 1992; para un texto actual, aunque innecesariamente sofisticado, MORESO, José J., *La indeterminación del derecho y la interpretación de la Constitución*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997.

[13] Tomo en consideración los tratados constitucionalizados, cfr. enumeración art. 75, inc. 22, 2° párr., CN. Los antecedentes constitucionales franceses pueden leerse en MARTÍNEZ ARANCON, Ana, *La revolución francesa en sus textos*, Tecnos, Madrid, 1989 y FAURE, Christine, *Las declaraciones de los derechos del hombre de 1789*, Fondo de Cultura Económica, México, 1995.

pacidad jurídica" [14]. Esta idea es rechazada en toda sociedad donde rige la distinción de amos y esclavos; en palabras de Aristóteles, quien veía allí un signo de justicia: en toda sociedad cuyo estatuto jurídico incluya hombres que por naturaleza no pertenecen a sí mismos, sino a otro [15].

En nuestro texto constitucional histórico este nivel conceptual de la igualdad ya se hallaba presente, al disponer que "En la Nación Argentina no hay esclavos: los pocos que hoy existen quedan libres desde la jura de esta Constitución; y una ley especial reglará la indemnización a que dé lugar la declaración. Todo contrato de compra y venta de personas es un crimen de que serán responsables los que lo celebrasen, y el escribano o funcionario que lo autorice. Y los esclavos que de cualquier modo se introduzcan quedan libres por el solo hecho de pisar el territorio de la República" (art. 15, CN; conc. art. 4°, DUDH). En resumen: somos personas, todos por igual, por el solo hecho de pisar la tierra. Esta proposición, quizá banal en otras latitudes, ha sido desmentida con superlativa crueldad por la reciente historia argentina, donde el espacio visible fue horadado por "otro lugar", invisible. Allí, tal como se dijo en el prólogo de un documento oficial, "arrebatados por la fuerza dejaron de tener presencia civil", es decir: las personas dejaron de ser personas; entre la vida y la muerte, dejaron de aparecer en el mundo visible [16].

2. Igualdad y dignidad

En segundo lugar, todas las personas son igual de dignas. Este enunciado postula que todas las personas tienen la misma importancia o, para evocar uno de los significados medievales de *dignitas*, son igual de perfectos —o, al fin, de

[14] BOBBIO, Norberto, "Igualdad", incluido en *Igualdad y libertad*, Paidós, Buenos Aires, 1993, ps. 53 y ss.

[15] ARISTÓTELES, *Política* (edición bilingüe), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997, 1254: "... el que por naturaleza no pertenece a sí mismo, sino a otro, siendo hombre, ése es naturalmente esclavo; es hombre de otro el que, siendo hombre, es una posesión, y la posesión es un instrumento activo e independiente. Hemos de considerar ahora si existen o no hombres que por naturaleza tengan esa índole, si para algunos es mejor y justo ser esclavos o, por el contrario, toda esclavitud es contra naturaleza... Regir y ser regidos no sólo son cosas necesarias sino convenientes, y ya desde el nacimiento unos seres están destinados a ser regidos y otros a regir... Asimismo, tratándose de la relación entre macho y hembra, el primero es superior y la segunda inferior por naturaleza, el primero rige, la segunda es regida...".

[16] Cfr. "Prólogo" al *Nunca Más*; ver, como símbolo de una literatura abundante, a la que por lo demás supera, CALVEIRO, Pilar, *Poder y desaparición. Los campos de concentración en la Argentina*, Colihue, Buenos Aires, 1998; ver también, figuración narrativa inevitable, PIGLIA, Ricardo, *La ciudad ausente*, Sudamericana, Buenos Aires, 1992: "Sabe —me dice— éste es el mapa del infierno", p. 38, así como el fundamental "Cadáveres" de PERLONGHER, Néstor, en *Poemas completos*, Seix Barral, Buenos Aires, 1997, ps. 107 y ss., que concluye, casi, con "Ejercicios / Campañas / Consorcios / Condominios / Contractus...".

imperfectos—. Bobbio, que a este nivel de la igualdad constitucional lo designa "igualdad frente a la ley", señala: "El blanco principal de la afirmación de que todos son iguales frente a la ley es el Estado de órdenes o de castas; el Estado en el que los ciudadanos están divididos en categorías jurídicas diversas y distintas; dispuestas en un orden jerárquico rígido, de ahí que las superiores tengan privilegios que las inferiores no tienen, mientras que éstas tienen cargas de las que aquéllas están exentas" [17]. Un ejemplo elocuente de elogio de la desigualdad "frente a la ley" es el conocido texto de Loyseau, *Tratado de los Órdenes y Simples Dignidades*, de 1610, que contiene la proposición siguiente: "Unos están consagrados particularmente al servicio de Dios; otros a conservar el Estado por medio de las armas; otros a alimentarlo y a mantenerlo mediante el ejercicio de la paz. Éstos son nuestros tres órdenes o estados generales de Francia: el Clero, la Nobleza y el Tercer Estado... No podemos vivir juntos en igualdad de condiciones, es, pues, necesario que los unos gobiernen y que los otros obedezcan..." o, de manera concordante, la carta del papa Gregorio Magno a los obispos del reino de Chilperic, mil años anterior (595), incluida en el *Decreto* Graciano, también citada por Loyseau: "La providencia ha establecido grados diversos y órdenes diferentes con el fin de que, si los inferiores manifiestan consideración hacia los superiores y si los superiores gratifican con amor a los inferiores, se logre la verdadera concordia y conjunción a partir de la diversidad. La comunidad no podría, en efecto, subsistir de ninguna manera si el orden global de la disparidad no la preservara. Que la creación no puede ser gobernada en la igualdad nos lo muestra el ejemplo de las milicias celestes: existen ángeles y arcángeles que evidentemente no son iguales, diferenciándose unos de otros en poder y en orden" [18].

De acuerdo con el texto histórico de la Constitución, eminentemente moderno: "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza" (art. 16, 1ª línea, CN).

Aun cuando pocos estén dispuestos a admitir un juicio semejante sobre sus congéneres, para el sistema constitucional nadie es, de por sí, más importante que otro.

3. Igualdad y distribución de derechos fundamentales

En tercer lugar: si todas las personas son igual de dignas, entonces a todas se les atribuye iguales derechos constitucionales.

[17] BOBBIO, Norberto. "Igualdad", cit., p. 72.

[18] Ver DUBY, Georges. *Los tres órdenes o lo imaginario del feudalismo*, Taurus, Madrid, ps. 29/39. Sobre la relevancia histórico-jurídica de Graciano, ver los trabajos de LEGENDRE, Pierre, entre otros, *Leçons II. L'empire de la vérité. Introduction aux espaces dogmatiques industriels*, Fayard, Paris, 1983.

La igualdad es un criterio de distribución, que requiere determinar el objeto a ser distribuido y entre quiénes se efectúa dicha distribución [19]. En el sistema constitucional, se distribuyen de manera igual los derechos fundamentales entre todas las personas. De acuerdo con el art. 2.1., DUDH, "Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración". Sin perjuicio de la anterior proposición genérica, la igual distribución de los derechos fundamentales se encuentra expresada en cada frase que inicia, o incluye, la locución "Toda persona tiene el derecho..." o alguna cláusula semejante en cuanto a la cuantificación universal ("todos/todas") del sujeto, por ejemplo: "Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio: ..." (art. 14, CN).

En síntesis: la distribución igual de los derechos se funda en dos distribuciones previas. Primero, en la distribución igual, entre los seres humanos, de la personalidad jurídica; segundo, en la distribución igual, entre las personas ya reconocidas como tales, de la dignidad. De ahí el enunciado del argumento completo, raíz constitucional del principio de igualdad en materia tributaria: "si todo ser humano es una persona y si todas las personas son igual de dignas, entonces a todas las personas se les atribuye iguales derechos".

Es sobre esta base que corresponde interpretar el art. 16, última línea, CN: "La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas". Lejos de cualquier "esencialidad" de la materia tributaria, el sentido del principio de igualdad, con sus dimensiones y matices, tiene aquí su razón de ser.

4. Derechos y deberes fundamentales

La distribución igual de derechos fundamentales impone, de forma simultánea, una distribución igual de deberes, que también hay que calificar de fundamentales [20].

Si a una persona se le atribuye el derecho de "profesar libremente su culto" (art. 14, CN), todas las demás tienen el deber de respetar ese derecho. De forma paradójica, cada derecho atribuido resguarda un ámbito de acción (en ese sentido, aumenta el espacio protegido de la libertad) e implica la atribución de un deber correlativo hacia los otros (y en este sentido, disminuye el espacio protegido de la libertad). Cuanto mayor sea la cantidad de derechos atribuidos de manera igual, también será mayor la cantidad de deberes.

[19] SEN, Amartya. *Nuevo examen sobre la desigualdad*, Alianza, Madrid, 1995; DWORKIN, Ronald, *Ética privada e igualitarismo político*, Paidós, Buenos Aires, 1993.

[20] Una visión crítica de los derechos fundamentales y que destaca la relevancia de los deberes es la de VILLEY, Michel. *Le droit et les droits de l'homme*, PUF, Paris, 1983.

Es en este contexto donde hay que interpretar lo dispuesto por el art. XXXVI, DUDH: "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

De esta manera, el principio de igualdad tributaria juega, desde el punto de vista de las personas, tanto como derecho y deber. Lo primero, en la medida en que cada persona tiene el derecho a ser tratada de manera igual, en ocasión de tomarse una decisión tributaria; lo segundo, pues todas las personas tienen el deber de sostener la actividad estatal, de forma también igual [21]. Es justamente este deber constitucional de contribuir, de manera igual, el que sustenta en términos constitucionales la tributación, no el reiterado, pero insostenible, "poder de imperio del Estado", reliquia que aún hoy perdura en las definiciones al uso del concepto de tributo [22].

La Constitución incluye un doble espectro de deberes. Por un lado, los deberes correlativos a la distribución igual de los derechos. A cada derecho le corresponde un deber correlativo de respeto. Por otro lado, el deber de contribuir de manera igual conforme las propias posibilidades, deber que se actualiza en concreto mediante la individualización, por parte del Estado, de los hechos que dan nacimiento a la obligación de entregar una suma de dinero, en concepto de tributo.

5. Las tradiciones subyacentes

Es preciso recordar que la valoración positiva de la igualdad es un rasgo común a tradiciones no sólo diversas, sino también en muchos aspectos opuestas. Es ésta una situación típica en materia constitucional, pues los textos fun-

[21] El principio de igualdad, en cambio, no es una "garantía", pues éstas son medios técnico-procesales para proteger los derechos fundamentales. En otro vocabulario (cfr. Kelsen, segunda edición actualizada de la *Teoría pura*), un derecho garantizado es un derecho subjetivo en sentido técnico, es decir: atribución de un derecho y de una acción. Para un uso laxo del término "garantía" en materia tributaria, ver LUQUI, Juan, "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", LL, 142-891/920.

[22] Ver, por todos GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho financiero*, Vol. I, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 311 al definir el tributo como "prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de *su poder de imperio*", así como el Modelo de Código Tributario, OEA/BID, art. 13, que también se refiere a "las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de *su poder de imperio*, exige..."; pueden compararse estas visiones con la definición de manual de la doctrina tributaria española, criticable en otros aspectos (el primero, su lenguaje alambicado) pero no en éste, por todos ver: QUERALT, Martín - LOZANO SERRANO, Carmelo - CASADO OLLERO, Gabriel - TEJERIZO LÓPEZ, José, *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 90, al decir que "el tributo es un ingreso de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito". Sobre esta cuestión, vinculada a los meandros históricos relativos a la formación del derecho tributario, ver: ESCRIBANO, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988.

dantes de una sociedad son resultado del compromiso entre ideas, posiciones, intereses y tradiciones heterogéneas. Lo mismo sucede tanto con su interpretación (realizada por órganos especializados, tribunales, pero también por la comunidad "científica", encargada de su lectura profesional), como con su desarrollo legislativo, actividades que se desenvuelven por vías diversas, según los precarios y conflictivos compromisos que se van generando. Es decir: la Constitución, a falta de términos técnicos más precisos, es una amalgama de tradiciones [23].

Señalo, sumariamente, tres lugares de proveniencia de la idea de igualdad, que resultan relevantes para una imagen mínima de su sentido constitucional y que se sucedieron, en la historia europea, como oleadas fugaces, rápidamente diluidas bajo el furor de las jerarquizaciones.

En primer lugar, hay que destacar la enseñanza evangélica de San Pablo, quien introduce en un contexto altamente particularista (romano o hebreo, lo mismo da), la dimensión universal de la prédica cristiana. Hay dos pasajes que no se pueden obviar. Según el primero —contenido en Gál. 3,28—, "ya no hay judío ni griego / ya no hay esclavo ni libre / ya no hay varón ni mujer / pues todos vosotros sois uno / dentro del ámbito de Cristo Jesús". En el segundo, incluido en su segunda epístola a los romanos —2 Rom 2, 10-11—, se dice que "todo el que, en cambio, obra el bien, tanto el judío, en primer lugar, como el gentil, recibirá la vida plena de esplendor y honor. Pues / ¡Dios no hace distinción por las apariencias!" [24]. Estas referencias paulinas revelan el vínculo conceptual entre el valor de la igualdad y la indiferencia de las cualidades de las personas. Vos y yo somos jurídicamente iguales, con independencia de cualquier rasgo particular que nos caracterice o diferencie. Somos iguales en tanto seres cualquiera [25]. No importa cuál sea tu nombre, lo relevante es ser una persona indeterminada, una persona cualquiera (*cualunque*).

[23] "Amalgama (del b. latín, *amalgama*). fig. Unión o mezcla de cosas de naturaleza contraria o distinta". También hay que tener en cuenta la advertencia metodológica de AGAMBEN, Giorgio, *Medios sin fin. Notas sobre la política*, Pre-textos, 2001, p. 103: "Cuando intentes hablar, recuerda que no puedes recurrir a ninguna tradición, que no puedes servirte de algunas palabras gratas al oído: libertad, progreso, Estado de Derecho, democracia, derechos del hombre. Todavía menos te será posible hacer valer las credenciales de representante de la cultura italiana o del espíritu europeo. Tendrás que intentar describir lo intolerable sin tener nada para salir de ello. Permanecer fiel a ese inexplicable silencio".

[24] Una versión bilingüe, griego/castellano, puede verse en SENEN VIDAL, *Las cartas originales de Pablo*, Trotta, 1996 (sólo contiene los textos acreditados como de su autoría, sin incluir los apócrifos). Para una interpretación de estos pasajes, ver: BADIOU, Alain, *Saint Paul. La fondation de l'universalisme*, Puf, 1997. Un relato ficcional elocuente sobre la vida de Pablo de Tarso es el de BURGESS, Anthony, *El reino de los réprobos*, Edhasa, 1985.

[25] Cfr. AGAMBEN, Giorgio, *La comunidad que viene*, Pre-textos, 1996. En la misma dirección pueden consultarse los fundamentales ensayos de BLANCHOT, Maurice, *La communauté inavouable*, Minuit, Paris, 1984; NANCY, Jean-Luc, *La communauté désoeuvrée*, Christian Bourgois, 1990 y BADIOU, Alain, "Philosophie et politique", incluido en *Conditions*, Le Seuil, Paris, 1992, p. 215.

En segundo lugar es obvio destacar la oleada democrática, para la cual sólo son legítimas las decisiones tomadas libremente por todos los involucrados. La participación de cada cual en la cosa pública no se justifica por el saber, la riqueza o el origen, sino por el simple hecho de ser uno más. De ahí que, cuando se diluye en formas parlamentarias y representativas de gobierno, el mínimo de democracia exige la fórmula "una cabeza, un voto" [26]. En cuanto parte de un pueblo cualquiera, las personas son iguales y, en dicho carácter, crean las reglas a las cuales consienten sujetarse. Desde esta perspectiva, asumida en nuestro sistema constitucional por medio de la mitología de la soberanía del pueblo, los derechos no son atribuidos por la Constitución (un texto, de por sí, no hace nada), sino que, más coherentemente, son los individuos quienes se reconocen entre sí, como partes del pueblo constituyente, un conjunto de derechos [27]. Se trata, así, de derechos que mutuamente nos reconocimos, en la primigenia aurora constitucional, donde resulta obvio que no haya diferencias entre aquello (derechos fundamentales) que fue reconocido [28]. Por encima de casi dos mil años de monarquismo católico (en algún sentido, jurídico-imperial, la Roma papal siguió siendo la Roma romana [29]), la palabra paulina renace en la moderna ola democrática, basada en la relevancia política de la persona común o sencilla (el común del pueblo, los simples), es decir: cualquiera o, como decía Leónidas Lamborghini ("Las patas en la fuente", simbólico título de la democracia plebeya, 1966 claro), "los no antologados".

En tercer término hay que considerar la oleada liberal, que se afinca en el igual derecho de todos a desarrollar una vida de acuerdo con ideales escogidos sin coacción por terceros [30]. Nadie tiene un valor, dado por el nacimiento o la

[26] Sobre las "virtudes" de la representación política remito, entre muchos otros, a GARGARELLA, Roberto, *Nos los representantes. Críticas a los fundamentos del sistema representativo*, Miñi y Dávila Editores, 1995; NUN, José, *Democracia. ¿Gobierno del pueblo o gobierno de los políticos?*, Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 2000 y "¿Democracia delegativa?" incluido en O'DONNELL, Guillermo, *Contrapuntos. Ensayos escogidos sobre autoritarismo y modernización*, Paidós, Buenos Aires, 1997, ps. 287 y ss.

[27] Sobre el poder constituyente popular ver los primigenios escritos de Sieyès en PANTOJA MORAN, David (comp.), *Escritos políticos de Sieyès*, Fondo de Cultura Económica, México, 1993 y la reconstrucción histórica de NEGRI, Antonio, *El poder constituyente. Ensayo sobre las alternativas a la modernidad*, Prodhufi, 1994.

[28] Ajeno al espíritu democrático es, sobre este punto, el razonamiento de Luqui, quien entiende las por él llamadas "garantías" como "autolimitaciones del Estado". Por cierto, desde una perspectiva democrática, el Estado no se "autolimita", sino que él nace de forma legítima por un acto de la voluntad constituyente del pueblo.

[29] Sobre la actualidad del concepto jurídico-político de imperio, ver: HARDT, Michael - NEGRI, Antonio, *Empire*, Exils Editeur, 2000.

[30] Ver NINO, Carlos, *Fundamentos de Derecho Constitucional*, Astrea, Buenos Aires, 1992, ps. 304 y ss., en particular su reconstrucción del "derecho a la privacidad" y su correlativa lectura de la sentencia de la Corte, causa "Bazterrica", registrada en Fallos, 308:1412, ver tam-

fortuna, que le otorgue un privilegio respecto de los otros. A todos les cabe el desafío de vivir de acuerdo con las ideas elegidas según el solo fundamento de la creencia individual, por lo habitual errónea [31]. El liberalismo destaca el vínculo entre igualdad y la diversidad de formas de vida posibles, la riqueza potencial de la existencia cuando se despoja de las imposiciones tutelares. La tradición liberal desemboca, naturalmente, en el pluralismo de las formas de vida [32]. El elogio de la igualdad puede congeniar, así, con el horror a la uniformidad.

Por más diferentes que sean estas perspectivas (así, la autonomía, valor paradigmáticamente liberal, es polémico respecto de la fe, cualidad cristiana, indisociable de la heteronomía del don), confluyen en valorizar la igualdad en términos positivos y permiten aprehender aspectos que, de lo contrario, quedarían ocultos ante visiones estrechas, unidimensionales, que siempre nos dominan [33]. Así, se muestra la importancia de la igualdad como indiferencia ante las cualidades o particularidades, como estado de la gente común, popular, y como diversidad, derivada de la autonomía.

III. Las dimensiones del principio de igualdad tributaria

Al explicitarse el principio de igualdad tributaria se manifiestan las sucesivas dimensiones que lo componen, de forma tal que a la simplicidad de su enunciado le sigue la complejidad de su desarrollo. Como se verá, las señaladas dimensiones responden a la cuestión de cómo distinguir las distinciones tributarias entre las personas. Exponer el principio de igualdad tributaria equivale a introducirse en el arte, a veces genuinamente sutil, otras sólo barroco, de "distinguir distinciones"; esto es: enunciar los criterios que posibilitan "distinguir

---

bién las indicaciones de HIERRO, Liborio, "Las huellas de la desigualdad en la Constitución", en REYES MATE, Manuel, *Pensar la igualdad y la diferencia*, Visor, 1995, p. 113.

[31] Sobre este "desafío", ver BULYGIN, Eugenio, "Sobre el status ontológico de los derechos humanos", en *Análisis lógico y derecho*, Centro de Estudios Constitucionales, 1991, ps. 619 y ss. y la lectura efectuada en CORTI, Horacio, *La guerra silenciosa. Lecturas de filosofía del derecho*, Eudeba, Buenos Aires, 2001.

[32] Los textos anglosajones sobre esta perspectiva son incontables, un resumen panorámico puede consultarse en GARGARELLA, Roberto, *Las teorías de la justicia después de Rawls*, Paidós, Barcelona, 1999. Desde otro ángulo, ver: LACLAU, Ernesto, *Emancipación y diferencia*, Ariel, Barcelona, 1996 y MOUFFE, Chantal, *El retorno de lo político*, Paidós, Barcelona, 1999.

[33] Las tradiciones confluyen en lugares inesperados. La vinculación entre la ampliación democrática de la ciudadanía y "la sensación de haber recobrado la dignidad y el respeto propio" son destacados por JAMES, Daniel, *Resistencia e integración. El peronismo y la clase trabajadora argentina. 1946-1976*, Sudamericana, Buenos Aires, 1990, p. 54, al referir la experiencia recordada por Enrique Dickman: "Para que usted comprenda el cambio producido le diré que cuando con el antiguo Departamento de Trabajo teníamos alguna cuestión que dirimir el patrón estaba sentado y yo, obrero, parado; ahora, dice, yo obrero estoy sentado y el patrón está parado".

las distinciones" tributarias prohibidas, obligatorias y permitidas, categorías que, como se sabe, dan lugar a una clasificación deóntica exhaustiva [34].

1. Las distinciones prohibidas: la igualdad ante la ley

La tributación no debe discriminar a las personas. Cada vez que un tributo distingue a las personas de acuerdo con un criterio calificado como prohibido se genera una discriminación. Hay consenso suficiente para designar a esta dimensión "igualdad ante la ley" en materia tributaria [35]. Así, "Todas las personas son iguales ante la ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna" (DADDH, art. II) y, con una restricción que se señalará en el punto siguiente, "Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión pública o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición" (DHDU, art. 2.1.).

Se individualizan una serie de rasgos (los paradigmáticos: sexo, raza, idioma o creencias) que, en caso de utilizarse en materia tributaria para distinguir a las personas, dan lugar a una discriminación, luego: su uso produce un trato desigual por violación a la "igualdad ante la ley".

La Corte se ha referido a esta dimensión de la igualdad tributaria en la causa "Ignacio Unanue" (Fallos, 138:313) [36]. Allí dijo que la igualdad constitucional "no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, como sería si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión pública u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes ('Bell's Gap Railward C. v. Pennsylvania', 134 US 232)".

Se produce una discriminación si se efectúan distinciones entre las personas basadas en criterios "arbitrarios". Y son tales aquellos cuya aplicación da lugar a un trato "hostil" o "favorecedor". Se trata de prohibir las clasificaciones que importen agredir (de forma odiosa) o privilegiar (con favoritismo) a ciertas personas y/o clases de personas.

[34] VERNENGO, Roberto, *Curso de teoría general del derecho*, Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 71 (cap. 1.4. "La representación lógica de los enunciados normativos").

[35] CASÁS, J. O., "El principio...", cit., punto 4.1. "La igualdad ante la ley".

[36] Las referencias a la jurisprudencia de la Corte no tienen ánimo de exhaustividad o, siquiera, de originalidad. Simplemente se escogieron un conjunto de fallos ilustrativos y claros. Sin duda, es necesario reconstruir la jurisprudencia financiera de la Corte en relación a los casos concretos y los contextos sociopolíticos, más allá de la supuesta "historia interna" de la jurisprudencia (se sabe: el derecho carece de historia propia), o de su uso ejemplificativo y descontextualizado, como el que aquí se hace.

De forma más general, la Corte alude a criterios que se relacionan con los deberes de las personas en su calidad de contribuyentes. Es éste un indicio claro de que, tal como se propone en este trabajo, junto a las distinciones prohibidas —cuya aplicación genera una discriminación—, el principio de igualdad requiere evaluar otras distinciones, que no generan ese resultado disvalioso.

2. Las distinciones obligatorias: la igualdad en la ley

Admitida la existencia de un grupo de distinciones prohibidas, podría suponerse un tributo que no efectúe distinción alguna entre las personas y que, por ende, implique para todas ellas la obligación de dar una suma igual de dinero (impuesto por cabeza o capitación).

Es intuitivamente evidente que este tributo, lejos de respetar la igualdad, la vulnera. La razón es sencilla, pero no depende de la sola consideración de la norma tributaria, pues es preciso vincular el tributo "numéricamente igual" con las circunstancias fácticas habituales, incluso típicas, de las sociedades modernas. Éstas se caracterizan por las enormes diferencias en cuanto a las dotaciones individuales de recursos económicos, de manera que las monedas que para unos son literalmente una fortuna, para otros no son más que migajas despreciables.

Como el tributo, por definición, es una obligación patrimonial y como, a la vez, los patrimonios, en un sentido amplio, se encuentran desigualmente distribuidos, es la *no* consideración de esa desigualdad la que genera un trato desigual. Por supuesto, esto es sólo así por las características típicas de sociedades como la nuestra, basadas no sólo en la desigual distribución de los recursos, sino en arraigados procesos de exclusión y marginalización colectivos [37]. La disparidad en las riquezas disponibles, que en sociedades opulentas halla mecanismos jurídico-políticos que mitigan sus efectos disvaliosos, es mayor aún en países marginales (o, léxico de antaño, periféricos o, incluso, ¡dependientes!), donde la vida deviene desnuda supervivencia y la rapacidad se menea, seductoramente claro, con desenvoltura.

Esta argumentación impone reconsiderar la "posición económica" (léxico de la DHDU, art. 2.1.) como rasgo cuya utilización dé lugar a una discriminación. Por el contrario: el trato desigual se produce si el tributo *no* toma en cuenta la situación económica del destinatario. La pregunta relevante es cómo

[37] Sobre los procesos de exclusión social, ver CASTEL, Robert, *La metamorfosis de la cuestión social. Una crónica del salariado*, Paidós, Barcelona, 1997; sobre la situación argentina, ver los habituales trabajos sociológicos de la década del '90, entre otros: BARBEITO, A. - LO VUOLO, R., *La modernización excluyente*, Losada, Buenos Aires, 1992; BUSTELO, E. y otros. *Cuesta abajo*. Losada. Buenos Aires. 1992; MINUJIN, A., *Desigualdad y exclusión*, Losada, Buenos Aires. 1993; MINUJIN, A., *La nueva pobreza en Argentina*, Planeta. Buenos Aires, 1992; VILLARREAL, Juan. *La exclusión social*, Norma, Buenos Aires, 1996.

la "posición económica" se incluye conceptualmente en el sistema constitucional tributario. Es aquí donde la bibliografía especializada tiene la *chance* de introducir el concepto, aparente arcano doctrinario, de capacidad contributiva.

A pesar del aura misteriosa de la cuestión, hay dos proposiciones intuitivas, que son las que tiene que captar el concepto jurídico:

a) para que el trato tributario sea "igual" es preciso tratar a las personas de forma "diferente", de acuerdo con sus recursos disponibles, y

b) el trato "diferente", respetuoso de la igualdad, consiste en que la tributación debe ser mayor si la riqueza disponible es mayor.

2.1. La capacidad contributiva: una digresión

Se define la capacidad contributiva como la aptitud para contribuir establecida en función de los recursos económicos a los que tiene acceso cada persona. Si es una función, no hay identidad. Es preciso, entonces, evaluar dichos recursos para determinar cuándo revelan una aptitud para contribuir [38].

Una respuesta común, pero alejada en principio del vocabulario constitucional, es la aportada por la doctrina italiana [39]. Según ésta, no revelan dicha aptitud los recursos que se requieren para satisfacer las necesidades básicas. Es cuando se agrega una unidad a dichos recursos que comienza la aptitud para contribuir. Esto significa que el incremento de los recursos individualmente disponibles difiere del incremento de la capacidad contributiva. El nivel "0" de

[38] La literatura al respecto es más que abundante. Además de la citada en la nota siguiente, sólo quiero destacar los breves trabajos de ROSEMBUJ, Tulio, incluidos en *El hecho de contribuir*, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975; la monografía de HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, y la investigación de TORREALVA NAVAS, Adrián, *El principio de capacidad contributiva: crisis y rehabilitación* (inédita).

[39] MOSCHETTI, Francesco, *El principio...*, cit., 1980; ver también, dentro de la literatura nacional; TARSITANO, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva", en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (comp.), *Estudios...*, cit., ps. 301 y ss. y SPISSO, Rodolfo, "El principio de capacidad contributiva", DT, IX-289 y ED, 27/5/1999. Sin embargo, el término "necesidad" ha sido incorporado lateralmente por la reforma constitucional de 1994, art. 41 en cuanto declara, según sus términos, el "derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las *necesidades* presentes sin comprometer las de las generaciones futuras...". Si bien el concepto constitucional clave es el de "derecho fundamental", las "necesidades" —en contraposición a las preferencias— pueden considerarse relevantes para justificar la asignación de aquellos derechos, cfr. NINO, Carlos, "Autonomía y necesidades básicas", en *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 1990; ver también CORTI, Horacio, "Necesidades, preferencias y derechos", ensayo presentado en las *III Jornadas de Epistemología de la Economía*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Buenos Aires, 1997. El trabajo de Nino se despliega como un comentario, a la usanza académica, de una máxima popular que en la Argentina advino junto a la eclosión política de las mujeres: "allí donde hay una necesidad hay un derecho".

capacidad contributiva es un nivel "x mayor que 0" de los recursos económicos disponibles.

Desde un punto de vista constitucional, se perfila una visión perfeccionada de esta construcción cuando se sustituyen las "necesidades básicas" por los "derechos fundamentales". Lo relevante, luego de la sustitución conceptual, es la existencia de una cantidad determinada de recursos que se requiere para poder ejercer, de forma adecuada, derechos fundamentales.

La asignación constitucional de derechos fundamentales no da lugar, por su mera enunciación, a la verificación empírica de su realidad (el poder pragmático del lenguaje no llega a tanto [40]). Por el contrario, resulta manifiesto que el ejercicio efectivo de los derechos requiere disponer de un mínimo de recursos. Si no fuera así, las acciones "jurídicamente posibles" no serían "fácticamente posibles" [41]. Un derecho que la Constitución declara pero que no resulta posible gozar deviene, dicho sin eufemismos, inexistente, es decir: como si no hubiese sido declarado. Pero como hay personas que sí están en condiciones de ejercerlo, incluso plenamente, lo negado no es el derecho en cuanto tal, sino su distribución igual. Se ve, así, que un daño a la igualdad se convierte, de inmediato, en una lesión a las libertades que pretenden ser protegidas mediante la atribución de derechos subjetivos [42].

No se trata, cabe señalarlo, de distribuir los recursos económicos de manera igual [43]. La Constitución, ya se dijo, distribuye derechos, donde la clave

[40] Debieran ser aceptados por la codificación oficial de la lengua los adjetivos "performativo" y "realizativo", habituales en las traducciones de Austin, sucesores y comentaristas. Así, por ejemplo, CARRIÓ, Genaro - RABOSSI, Eduardo, traducen los *"performative utterances"* de Austin como "expresiones realizativas", cfr. su "Estudio Preliminar" a *Cómo hacer cosas con palabras*, Paidós, Barcelona, 1982.

[41] Sobre las diferentes posibilidades (lógica, jurídica, fáctica), ver: VON WRIGHT, George, "Ser y deber ser" en AARNIO, Aulio y otros (comps.), *La normatividad del derecho*, Gedisa, Barcelona, 1997 y la interpretación de dicho ensayo en *La guerra silenciosa*.

[42] Esta circunstancia abona la idea de una continuidad entre la igualdad y la libertad, donde aquello que se distribuye de forma igual entre las personas es la libertad, ver los sugerentes ensayos de HELD, David, *La democracia y el orden global. Del estado moderno al gobierno cosmopolita*, Paidós, Barcelona, 1995, en particular el cap. 9.1. "El derecho público democrático" y ss., p. 232 y ss., VAN PARIJS, Philippe, *Libertad real para todos*, Paidós, Barcelona, 1996 y la serie de ensayos de BALIBAR, Étienne, incluidos en *Les frontiers de la démocratie*, La Decouverte, 1992; *La crainte des masses*, Galilée, 1997 y en *Droit de cité. Culture et politique en démocratie*, L'aube, 1998.

[43] Sin embargo, en el mundo académico anglosajón quedan algunas voces provocativas, ver NAGEL, Thomas, *Igualdad y parcialidad. Bases éticas de la teoría política*, Paidós, Barcelona, 1996, p. 97, al decir: "Quizás haya *algo* que decir sobre un sistema en el que todo el mundo pueda permitirse lo que esté disponible, aunque ofrezca poca variedad y una baja calidad de bienes y servicios, como también contra un sistema con una mayor cantidad de productos deseables y con muchas personas que no pueden permitirse disponer de la mayoría de ellos". El inicio de la frase de Nagel (al menos en su traducción castellana) permite remitir a la idea de un pensamien-

del sistema es que la desigual distribución de los recursos económicos no se convierta en obstáculo insalvable para el disfrute de los derechos. De tal forma, deviene exigencia constitucional la acción público-estatal para evitar que las diferencias de fortuna impidan que los derechos sean ejercidos por todas las personas. Éste es el fundamento del derecho consagrado en el art. 17.1., DUDH: "Todas las personas tienen derecho a la propiedad, individual y colectivamente", que cabe entender como el derecho a que la ausencia de recursos económicos *no* se convierta en la causa para *no* disfrutar los restantes derechos atribuidos [44].

Ahora bien, a medida que aumentan los recursos disponibles, cada unidad que se agrega se encuentra cada vez más alejada de la cantidad vinculada al ejercicio de los derechos fundamentales. Esto sucede hasta llegar a un punto en que ya no hay vinculación alguna entre los recursos económicos disponibles y el ejercicio de los derechos fundamentales. Luego de un punto, por más que la riqueza se incremente, los derechos que se pueden ejercer no varían en cantidad o calidad. En otros términos —que no dejan de revelar, por apropiación irónica del léxico neoclásico, la juridicidad de esta perspectiva—, se verifica una utilidad marginal decreciente de los recursos económicos disponibles en relación a los derechos fundamentales, hasta llegar a un límite que, traspasado, revela una utilidad nula.

De esta manera, los recursos disponibles tienen tres tramos cuantitativos, conceptualmente discernibles con claridad:

a) recursos I, vinculados al ejercicio mínimo de los derechos: son la condición material para la realidad fáctica de los derechos;

b) recursos II, vinculados al ejercicio normal de los derechos: son el respaldo material del ejercicio de la autonomía personal, iniciada allí donde se traspone el umbral de los derechos gozados en su contenido mínimo, y

c) recursos III, desvinculados del ejercicio normal de los derechos: son aquellos que, superabundantes, son indiferentes con respecto a la posibilidad mayor o menor de ejercer los derechos fundamentales.

Esta clasificación de los recursos económicos disponibles (que se vincula con una diferenciación en el modo de ejercicio de los derechos: mínimo y normal), permite construir una noción funcional de capacidad contributiva. Mientras que los recursos I no revelan capacidad contributiva alguna (fundamento del "mínimo exento" o "no imponible" en el impuesto a la renta), sí lo hacen los

---

to del "quizá", sugerida por DERRIDA, Jacques, *Politiques de l'amitié suivi de L'oreille de Heidegger*, Galilée, 1994.

[44] Sobre los fundamentos constitucionales de la propiedad, ver básicamente NINO, Carlos, *Fundamentos...*, cit., ps. 349 y ss. y los trabajos recopilados en COSTA, Margarita - MIZRAHI, Esteban, *Teorías filosóficas sobre la propiedad*, Oficina de Publicaciones del CBC, Buenos Aires, 1997.

recursos II y III, aunque de diferente manera. Los recursos III revelan una capacidad contributiva "no problemática", pues su captación por medio del tributo no está, en principio, en condiciones lógicas de afectar los derechos fundamentales. En cambio, los recursos II, que también revelan una aptitud para contribuir, además están vinculados al ejercicio normal de los derechos, de ahí que ante ellos resulte decisivo el principio de equidad, que complementa al de igualdad: el tributo debe no dañar los derechos fundamentales.

Si se vuelven a exponer en este léxico las proposiciones intuitivas con que concluía el anterior apartado, se tiene:

a) para que el trato tributario sea "igual" es preciso tratar a las personas de forma "diferente", de acuerdo con su capacidad contributiva, y

b) el trato "diferente", respetuoso de la igualdad, consiste en que la tributación debe ser mayor si la capacidad contributiva es mayor.

En síntesis: la igualdad exige que a mayor capacidad contributiva, el tributo debe ser mayor. Es esta dimensión la que se denomina "igualdad en la ley", cuyo desarrollo concreto exige responder por lo menos a dos interrogantes relativos a cómo deben ser tratados, desde el punto de vista de la igualdad y sobre la base de su capacidad contributiva, las personas que se encuentran a) en una situación semejante y b) en una situación diferente. En este último punto también hay que responder con precisión cuán diferente debe tratarse a los desiguales para ser tratados, entre sí, de manera igual.

La "igualdad en la ley", así, se desarrolla en dos niveles de análisis: generalidad (3.2.2.) y proporcionalidad (3.2.3.), que derivan con naturalidad en el aspecto central de la "igualdad por la ley": la progresividad (3.2.4.).

2.2. La igualdad entre los iguales: la generalidad

Destacado el concepto de capacidad contributiva, parece obvia la siguiente directiva, que responde al primero de los dos anteriores interrogantes: a semejante capacidad contributiva, el tributo debe ser igual. Es decir: las personas que se hallan en una semejante situación respecto de su capacidad contributiva deben ser tratados de manera igual. Este aspecto de la igualdad en ocasiones se considera de manera independiente, en términos de generalidad. Aquí, en vez de ser tratada como un principio autónomo, la generalidad es considerada un aspecto de la "igualdad en la ley", que da respuesta a la inevitable pregunta "¿cómo deben ser tratadas entre sí las personas que revelan una capacidad contributiva semejante?".

De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte, esta proposición no es más que la aplicación, en materia tributaria, del criterio expuesto en "Criminal v. Guillermo Olivar" (Fallos, 16:118). Allí, al confirmarse por sus fundamentos la decisión del juez de sección, se dijo que "El principio de igualdad de todas las personas ante la ley, según la ciencia y el espíritu de nuestra Constitución,

no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de lo que se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar a los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social".

Según este razonamiento, deben ser tratados de manera igual las personas que se encuentren en una condición semejante. Pero las iguales situaciones deben definirse de acuerdo con un criterio legítimo, en el caso la capacidad contributiva, pues de lo contrario se estaría distinguiendo sobre la base de un rasgo prohibido, cuyo uso genera una discriminación y una lesión a la "igualdad ante la ley". La construcción de una condición (o categoría) requiere superar un test de legitimidad desde el punto de vista de la "indiferencia de las cualidades", fundamento de la "igualdad ante la ley" o, en síntesis, interdicción de la discriminación.

En la causa "Ana Masotti de Buso" (Fallos, 207:270), la Corte señaló lo siguiente: "Que la contribución territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria en razón de la cual se establece, pero el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria que comporta el ser alguien —persona de existencia visible o persona jurídica— propietario de él, esto es, titular de la riqueza que dicho inmueble constituye. De la igualdad, que es la base del impuesto (art. 16, Constitución) no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que la soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista al gravarla. La relación del impuesto territorial con el inmueble que constituye su materia debe subordinarse, en consecuencia, a los principios que rigen su relación con el contribuyente. Que uno de esos principios es el de que a igual capacidad tributaria con respecto a la misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes".

Esta consideración de la Corte tiene un valor suplementario pues destaca otro aspecto de la generalidad que, en lo que antecede, si bien está implícito, no fue destacado: no sólo se exige que "deben ser tratados de manera igual las personas que se encuentren en una circunstancia semejante", sino que "todos" los que se encuentran en una condición semejante deben ser tratados de manera igual.

2.3. La igualdad entre los desiguales: la proporcionalidad

La generalidad responde a la pregunta sobre cómo se deben tratar, para obtener un trato igual, las personas que se encuentran en una misma situación respecto de su capacidad contributiva, pero queda por responder: ¿cómo deben tratarse entre sí, para obtener el trato igual, quienes se encuentran en una situación diferente?

La primera respuesta aportada, la más inmediata si se quiere, se basa en la proporcionalidad. El trato igual se verifica cuando las personas que se encuentran en diferente situación son tratadas de forma proporcional, esto es: cuando al variar la base imponible se mantiene constante la alícuota del tributo. Esta respuesta tiene su sustento textual en el art. 4°, CN, al referirse a las "demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso General", donde una lectura posible identifica el adverbio "proporcionalmente" con la expresión "en proporción a la capacidad contributiva" [45].

De acuerdo con esta modalidad, hay un factor que se mantiene inalterado a pesar de la variación numérica que se produce en el monto que cada cual ingresa: la razón (r) entre la medición cuantitativa de la capacidad contributiva (bi) y el monto del tributo que se ingresa (t), donde r = bi/t, y r es constante a cualquier valor de bi/t.

Por lo tanto, dos personas que, desde el punto de vista de su capacidad contributiva, se hallan en situaciones diferentes, son tratados entre sí de manera igual si reciben un trato tributario "proporcional", en los términos antes indicados.

Indudablemente, dado que es imposible establecer una correlación exacta entre el "tributo que en definitiva se ingresa" y la "aptitud para contribuir", no necesariamente una mayor aptitud tiene que dar lugar a un mayor tributo. Resulta legítimo la formación de categorías donde son tratados de manera igual personas que se encuentran, desde el punto de vista de la capacidad contributiva, en una condición "semejante". La semejanza no es la identidad, sino el trato igual ajustado de acuerdo con la razonabilidad. El parámetro de la razonabilidad juega en rigor en dos oportunidades. Primero, al escogerse el factor relevante para captar, y luego medir, la capacidad contributiva (ingreso, consumo, etc.); después, al formarse categorías donde se aglutinan, para ser tratados de manera igual, personas que difieren en su capacidad, pero no con la intensidad que justifique el trato desigual.

2.4. La igualdad por la ley: la progresividad

Frente a la anterior respuesta se ha alegado, como alternativa, el trato "progresivo". Según esta óptica, el trato igual se logra mediante la variación de la alícuota a medida que varía la base imponible del tributo. Deja de mantenerse

[45] Ver, sobre las tradicionales discusiones en torno al art. 4°, CN, LÓPEZ VARELA, Manuel, *El régimen impositivo, su organización actual y su reforma*, Jesús Menéndez e Hijo, 1925, en particular p. 61 y ss. ("Delimitación constitucional de las facultades impositivas de la Nación y de las provincias"); GONZÁLEZ, Joaquín, *Manual de la Constitución Argentina*, "Tesoro Nacional. Recursos Enumerados", s./f., ps. 430 y ss.; GONZÁLEZ CALDERÓN, Juan, *Derecho Constitucional argentino*, T. III, 1926, Cap. XX "Sistema rentístico y económico", p. 44, entre muchos otros.

inalterada la razón (r) entre la medición cuantitativa en el caso de la capacidad contributiva (bi) y el monto del tributo que se ingresa (t), donde r = bi/t, y r varía al variar el valor de bi/t.

La progresividad capta una intuición de peso: a fin de lograr un trato que "realmente" sea igual es preciso que el tributo, para los tramos superiores de capacidad contributiva, sea más que proporcional. Y esto es así por la cuestión empírica ya señalada, que caracteriza a sociedades como la nuestra: no sólo la desigual distribución de la riqueza, sino su enorme dispersión, circunstancia que se verifica al constatarse lo amplio de la distancia entre los niveles inferiores y superiores de medición de la riqueza.

Una reconstrucción conceptual de estas obvias intuiciones requiere evadir la supuesta disyuntiva entre proporcionalidad y progresividad. No es necesario elegir entre una y otra modalidad, como si fueran respuestas a una misma pregunta. La proporcionalidad es "la" respuesta a cómo deben ser tributariamente tratadas las personas que se hallan en diferente situación, respecto de su capacidad contributiva. La igualdad se obtiene mediante la constancia inalterada del valor r o razón. Generalidad y proporcionalidad son las dos respuestas que, en principio, agotan el espacio conceptual de la "igualdad en la ley" en materia tributaria. En cambio, la progresividad no se introduce como respuesta a esa cuestión, sino que adquiere legitimidad por una serie concatenada de razones que exigen retroceder hacia el sentido de la igualdad constitucional en la cual se inserta la específica, pero no singular, igualdad en materia tributaria y que nos remiten a otra de sus dimensiones: la "igualdad por la ley".

La clave del sistema constitucional es la atribución igual de derechos fundamentales; su tragedia, la dureza de la realidad, basada en desigualdades persistentes. En los diferentes ámbitos jurídicos la igualdad actúa a fin de proteger el efectivo goce de los derechos, atribuidos de manera igual. No hay un "sentido propio" de la igualdad tributaria, al margen, o más allá, de dicho sentido, que hace a la Constitución en cuanto tal. De esta manera, el trato "progresivo" es una técnica específica para captar recursos económicos que *prima facie* no se vinculan con los derechos fundamentales, esto es: recursos III, cfr. la nomenclatura antes expuesta (3.2.1.). Estos recursos obtenidos en exceso respecto del trato tributario igual (proporcionalidad), permiten acentuar el despliegue de una acción público-estatal que tienda, no sólo a proteger el goce de los derechos de quienes ya están en condiciones de ejercerlos, sino de asegurar ese mismo goce para todos, o sea, para todas las personas a quienes jurídica, pero no empíricamente, se les atribuyó derechos fundamentales.

Si esto es así, el trato "progresivo" encuentra una legitimidad de base al considerársela una técnica tributaria particular que, *prima facie*, se revela adecuada para asegurar la clave del sistema constitucional a este respecto: la igual asignación de derechos fundamentales. Mientras que la proporcionalidad im-

porta un primer alejamiento de la igualdad "numérica", donde se mantiene la constancia del valor r, un segundo paso se da mediante la aceptación de la progresividad, que ya incluso se desvincula de dicha constancia.

En suma, ya supuesto el respeto de la "igualdad ante la ley" o no discriminación, también debe respetarse el primer nivel de la "igualdad en la ley", la razonable generalidad: entre aquellos que se encuentran en una situación "semejante", el trato tributario debe ser igual. Asimismo, entre diferentes situaciones el trato no es desigual si, por medio de la progresividad, el tributo captura recursos no vinculados a los derechos fundamentales, esto es: recursos III. Esta última respuesta, por vía de la negación, es la clásicamente aportada por la Corte, aun cuando los fallos sobre el particular no descollen por su claridad. Puede verse, como ejemplo, lo dicho en la causa "Eugenio Díaz Vélez" (Fallos, 151:359).

La reforma constitucional aporta nuevos respaldos textuales que fundan, aún más, la legitimidad de la progresividad. Se destaca lo dispuesto en el art. 75, inc. 23, CN, en cuanto corresponde al Congreso "Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad".

La cláusula constitucional, además de enfatizar que el Congreso debe actuar para asegurar el ejercicio igual de los derechos (deber que antes de la reforma era implícito y, ahora, se hace expreso), selecciona varias categorías de personas que merecen un trato preferencial: a su respecto son legítimas decisiones que tal vez no lo serían en caso de estar referidas al resto de las personas. La razón es elemental, pues se trata de categorías de personas que se encuentran en situaciones objetivas desfavorecidas y que, por ende, merecen un trato privilegiado [46].

3. Las distinciones permitidas

Hay distinciones que en materia tributaria se hallan *prohibidas*: su uso da lugar a un trato desigual o discriminación. También hay al menos una distinción que resulta *obligatoria*: debe distinguirse a las personas de acuerdo con su capacidad contributiva. La distinción obligatoria da lugar a dos dimensiones: generalidad (a semejante capacidad contributiva, el tributo debe ser igual) y proporcionalidad (el tributo debe ser proporcional a la capacidad contributiva), cuyo análisis desembo-

[46] Basta contrastar, con tristeza, un remoto lema popular ("los únicos privilegiados son los niños") con las situaciones objetivas que se perciben en la vida cotidiana (criterio de verificación para quien conserva el instinto de realidad) o se constatan en las estadísticas oficiales (criterio para quien sólo el número es prueba relevante).

ca en la progresividad, como tercera dimensión de la igualdad: el tributo más que proporcional, o progresivo, no vulnera el trato igual.

Queda preguntarse, a fin de realizar un agotamiento exhaustivo de las modalidades deónticas, si resulta posible imaginar distinciones sólo *permitidas*. Para incorporar una distinción a esta categoría es preciso demostrar, ante todo, que no se trata de una variante de distinción obligatoria. A menudo sucede que una inadecuada comprensión del criterio que da lugar a la distinción obligatoria (capacidad contributiva) incrementa innecesariamente el ámbito de las distinciones permitidas, que conviene mantener residual. Es preciso, entonces, separar las "genuinas" distinciones permitidas de las sólo "aparentes".

3.1. Las exenciones "obligatorias"

Hay ciertos tributos que toman como elemento revelador de capacidad contributiva un factor claramente imperfecto. El caso típico es el impuesto al valor agregado. A fin de ajustarlo a los imperativos constitucionales es preciso otorgarle una relativa complejidad y, por ejemplo, distinguir minuciosamente tipos de bienes o, también, acumular exenciones. Estas exenciones, que de acuerdo con cierto sentido común académico "erosionan" la base imponible y parecen "corromper" una supuesta generalidad del impuesto, no son más que técnicas (si se quiere defectuosas) para corregir un tributo de por sí defectuoso, desde el punto de vista de la igualdad tributaria [47]. Tales exenciones son un medio técnico para evitar que el tributo recaiga sobre personas que carecen de aptitud para contribuir y expresan, de forma oblicua, una distinción obligatoria, pero no entre personas, por el tipo de tributo de que se trata, sino entre hechos, que se clasifican en imponibles y exentos.

Se trata, entonces, de una distinción que restringe el ámbito fáctico del hecho imponible y que sólo de forma aparente no parece deberse a la consideración de la capacidad contributiva.

3.2. Nuevas variantes de distinciones "obligatorias"

Enorme es la literatura que supone la existencia de un fin "fiscal" del tributo para luego admitir un extraño fin "extrafiscal" que, a su vez, erosionaría el uso habitual de la capacidad contributiva, como criterio obligatorio de distinción entre las personas. En varias oportunidades indiqué algunas objeciones al respecto; la principal: el tributo tiene una finalidad básica que es de índole constitucional, por tanto, la distinción "fiscal/extrafiscal", en caso de mantenerse, se debe expresar en términos constitucionales; la razón secundaria: pa-

[47] Sobre el carácter conflictivo del "sentido común", ver NUN, José, *La rebelión del coro. Estudios sobre la racionalidad política y el sentido común*, Nueva Visión, 1989.

rece ilógico consumir a la tributación en la tautología (se recauda para recaudar; se gasta para gastar; se recauda para gastar...); más bien: se realiza actividad financiera (recaudatoria y erogatoria) para asegurar, directa o indirectamente, la existencia empírica de los derechos fundamentales. De ahí que todos los aspectos del tributo deban configurarse de acuerdo con dicha finalidad, que resulta en principio ajena a la oscura idea de un binomio teleológico entre lo fiscal y lo extrafiscal.

En los ejemplos habituales se refieren dos situaciones, la primera, aquí tratada, da lugar a otra distinción permitida aparente; la segunda, punto de partida de una distinción genuina, será vista en el siguiente ítem. Pero en ninguno de los dos casos resulta relevante la clasificación de los fines en fiscales y extrafiscales.

El primer caso es aquel donde a ciertas personas se las grava con mayor intensidad por alguna razón "x". Un caso típico es ser propietario de un inmueble inexplotado de forma racional. Aquí resulta claro que la distinción entre inmuebles tiende a reflejar una distinción entre las aptitudes para contribuir de los propietarios, en tanto se presume que los bienes no explotados configuran recursos del tipo III y los explotados del tipo II, circunstancia que justifica el trato diferente.

En definitiva, si por alguna razón "x" se justifica razonablemente que la capacidad contributiva es mayor, el tributo debe ser mayor. Hay un incremento de la tributación que sólo de forma aparente parece no deberse al aumento de la capacidad contributiva.

La Corte, no obstante, enfoca estos casos de manera ambigua. Así, en "López López" (Fallos, 314:1292), donde el argumento central remite a "Delia Bonorino Ezeiza de Claypole" (Fallos, 210:289), se dijo que "... si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva... la determinación de las categorías de los contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica. El valor económico de los bienes —sostuvo en Fallos, 210:284— que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones —continuaba— pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son indirectamente. De tal suerte, admitido que los impuestos trascienden en las sociedades modernas los fines exclusivamente fiscales en su determinación, puede considerarse no sólo la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir, que no sólo tiene en cuenta la capacidad económica de quien contribuye. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento

o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc. ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos o viceversa...".

El problema radica en que la capacidad contributiva no es un "factor económico" (o un "valor económico"), sino una función entre "recursos disponibles" y "ejercicio de derechos fundamentales". Pero el argumento de la Corte permite refinar el enfoque y diferenciar los "recursos disponibles", en cuanto magnitud cuantitativa abstracta, de los diferentes aspectos de los bienes concretos en los cuales esos recursos se materializan: mueble o inmueble, localización, tipo de uso, actividad que origina los recursos, destino que se les asigna. De esta forma, los recursos económicos disponibles, semejantes en términos cuantitativos (abstractos), pueden revelar diferente capacidad contributiva en tanto su materialización efectiva (concreta) es diferente. Una misma cantidad abstracta de recursos puede vincularse de manera diferente con la posibilidad fáctica de ejercer derechos fundamentales, de acuerdo con la forma concreta de materializarse. Así, por ejemplo, puede considerarse, además del valor de mercado de un inmueble, su ubicación, urbana o rural, o la cantidad de personas que en él habitan, para variar el monto del tributo. En este ejemplo no se grava de manera diferente a dos personas con semejante capacidad contributiva, sino a dos personas con diferente capacidad contributiva, pero donde el vínculo entre "recursos" y "derechos fundamentales" se evalúa a través de la forma concreta de materializarse los recursos.

El argumento de la Corte puede simplificarse si se reescribe en los términos antes expuestos y se disuelve el análisis puramente cuantitativo de los mal comprendidos "recursos económicos": el deber de contribuir será mayor si la forma concreta de los recursos económicos disponibles los muestra más alejados de aquellos que aseguran el ejercicio mínimo de los derechos fundamentales y revelan, de esta manera, mayor capacidad contributiva.

3.3. La distinción permitida genuina

En este caso se trata de un grupo de personas que por una razón "x" son gravadas con menor intensidad. Se refieren, aquí, las diferentes modalidades que revisten los regímenes de promoción o el otorgamiento de beneficios fiscales, que pueden incidir en la obligación tributaria, como ser: diferimiento (postergación del pago en el tiempo); reducción (minoración de la alícuota); liberación (suspensión del pago por un cierto tiempo), etc., o en la construcción misma del hecho imponible: valuación especial de los bienes, incorporación de deducciones particulares, etc.

Este caso es complejo, e interesante, desde dos puntos de vista. Desde las distinciones prohibidas, puede alegarse que se verifica un "privilegio", que importa una discriminación injustificada a favor de ciertas personas. Desde las

distinciones obligatorias, que se quiebra el juego de la generalidad y la proporcionalidad, pues personas con igual capacidad contributiva son tratados de forma diferente y porque, a la vez, a una mayor capacidad contributiva el tributo no es mayor. En tal sentido se efectúa una distinción que no debe usarse y no se realiza aquella que sí debe hacerse; es decir: se transgrede tanto la igualdad en la ley, como las dos dimensiones de la igualdad ante la ley.

La Corte, al asumir el reto, aceptó la constatación y la legitimó. Es decir: la Constitución habilita al Poder Legislativo a otorgar privilegios. Así lo establece la cláusula del progreso, art. 75, inc. 18, CN, en cuanto dispone que corresponde al Congreso "proveer lo conducente a la prosperidad del país" por medio de "leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo", potestad complementada por la nueva cláusula, art. 75, inc. 19, referida a "proveer lo conducente al desarrollo humano" (primer párrafo) y "proveer al crecimiento armónico de la Nación" (segundo párrafo).

Así, en la causa, "Ferrocarril Central Argentino" (Fallos, 68:227) lisa y llanamente juzgó que la ley que eximía de toda contribución la propiedad del ferrocarril era una "ley de privilegio", legítima desde el punto de vista de la Constitución.

Sin embargo, podría afirmarse que es un "privilegio" aparente, pues el trato diferente no tiene la finalidad de beneficiar a una persona o grupo de personas; es más: ello es indiferente. Simplemente se trata de incentivar una actividad (v.gr. construir un ferrocarril o producir algodón) que, a su vez, se supone beneficiará a un conjunto determinado de personas en ocasión de ejercer un derecho constitucional (transitar o trabajar). No se pretende privilegiar una actividad industrial (que son indiferentes desde la Constitución) sino incentivar una actividad que se evalúa como un medio causal idóneo para asegurar el ejercicio de derechos constitucionales de otras personas. Sin duda, un uso ilegítimo de estas distinciones pueden dar lugar a privilegios (v.gr. el desarrollo de un capitalismo asistido o de la colonización del Estado [48]) sin incidir de manera alguna en los derechos de las personas (no se posibilita el tránsito de la gente común o no se genera más empleo). Más allá del uso desvirtuado de un instrumento legítimo (pero ello sucede con toda técnica jurídica, cualquiera sea), se ve que el trato "desigual" se justifica como un medio apto para obtener la igualdad en el ejercicio de los derechos, donde una vez más se aprecia la distancia que media entre la igualdad tributaria y la simple igualdad numérica. Hay recursos económicos que sí efectivamente revelan capacidad contributiva, pero que sin em-

[48] Un examen de los regímenes de promoción puede verse en "La promoción a la inversión industrial en la Argentina. Efectos sobre la estructura industrial, 1974-1987" en AZPIAZÚ, Daniel - KOSACOFF, Bernardo, *La industria argentina: desarrollo y cambios estructurales*, Cepal, Buenos Aires, 1989, ps. 35 y ss.; sobre la colonización del Estado, ver el relato de PALERMO, Vicente - NOVARO, Marcos, *Política y poder en el gobierno de Menem*, Norma-Flacso, Buenos Aires, 1996.

bargo no se captan, esto último como medio causalmente idóneo para modificar las condiciones fácticas del ejercicio de los derechos constitucionales por parte de personas directa o indirectamente vinculadas (usuario, trabajador o simple habitante de la región).

Por supuesto, lo dicho no cancela el dato obvio: hay una o varias personas que se benefician, aun cuando no sea tal el objetivo de la ley. De forma que se trata de un "privilegio justificado" en tanto se revela como medio para asegurar derechos de sujetos indeterminados, diferentes de aquel o aquellos a quienes parece destinarse la medida.

De acuerdo con esto, hay una distinción permitida que importa incurrir en una distinción tributaria prohibida (se privilegia), y quebrar, a la vez, la dupla de la generalidad y proporcionalidad para asegurar, por medio de dichas excepciones, la igualdad en el goce de los derechos fundamentales, al fin la clave de la igualdad tributaria.

Como las diversas "igualdades tributarias" sólo tienen sentido en cuanto especificación, en un ámbito determinado ("una rama jurídica"), de la "igualdad constitucional", son por completo legítimas las excepciones a la primera que se justifiquen como un medio para lograr la segunda.

Sí queda claro que estas distinciones permitidas nada tienen que ver con un hipotético fin extrafiscal del tributo, pues se evalúan como un medio técnico para realizar un fin constitucional y ese fin es el mismo que tiene la tributación como parte integrante de la actividad financiera del Estado. La diferencia técnica: en un caso, la finalidad se pretende obtener mediante la promoción de una industria privada, mientras que, en otro, por medio de la acción pública financiada por el tributo, no se altera el carácter de la finalidad constitucional como tal —siempre se trata de asegurar los derechos fundamentales— ni, por ende, importa una alteración relevante de la finalidad del instituto tributario que se analice, siempre de índole constitucional.

IV. Igualdad y equidad: la conjunción de los principios

Si bien en esta exposición ha jugado un papel central la capacidad contributiva sólo se introdujo como medio conceptual para especificar la distinción obligatoria que asegura el trato tributario igual. Es preciso preguntarse si, como muchos postulan, ella da lugar a la enunciación de un principio autónomo, por ejemplo en los términos siguientes: el tributo sólo debe afectar recursos que revelen capacidad contributiva.

Con voluntad simplificadora, la Corte redujo esta actuación de la capacidad contributiva a un matiz relativo a los derechos fundamentales. Así, en la causa "Navarro Viola" (Fallos, 312:2467) dijo que "... la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ella no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel

derecho. En este orden de ideas ha señalado que, para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente...".

De acuerdo con este razonamiento, si el tributo afecta recursos que no revelan capacidad contributiva se lesiona el derecho de propiedad. Esta reducción es lógica, pues si se captan recursos que no revelan capacidad contributiva, el Estado se apropia de recursos vinculados al ejercicio mínimo de los derechos fundamentales.

El derecho de propiedad es uno de los derechos fundamentales, de ahí que su lesión por medios tributarios se exprese como un caso del "principio de equidad", de carácter básico: el tributo no debe dañar los derechos fundamentales. ¿Cuándo se produce tal daño inconstitucional? Muy sencillamente, cuando el tributo impide ejercer el derecho que la Constitución declara. Así lo expresó la Corte en innumerables y también conocidos casos, respecto del derecho de tránsito o de ejercer libremente la profesión.

Ante los derechos fundamentales el tributo debe actuar de igual forma que la ley que los reglamenta: se condiciona de forma válida el ejercicio, pero no se puede producir su eliminación o fulminación. Por cierto, poco puede decirse aquí de forma general, pues es preciso evaluar en cada caso concreto (tal tributo específico, en cuanto a tal situación, relativa a tal persona y derecho) si se produce un daño, es decir: si el tributo actúa en el caso como una reglamentación irrazonable o ilegítima de algún derecho fundamental.

Se ve, así, cómo la mutua consideración de los dos principios constitucionales tributarios "sustanciales", equidad e igualdad, permite resolver perplejidades sólo aparentes y simplificar un sistema que, de lo contrario, estallaría ante la propuesta de innumerables principios (y excepciones a esos principios...). Por supuesto, esto se logra mediante una visión más compleja de la igualdad (que aquí simplemente se inició) y de la equidad.

Respecto del principio de equidad, la amplitud que cabe atribuirle (pérdida de centralidad de la "no confiscatoriedad", que privilegia el daño al derecho de propiedad, en desmedro de los restantes derechos) es concordante con la profunda mutación que protagoniza el derecho constitucional y, por ende, el derecho positivo en su conjunto. Uno de los fenómenos más notables es la expansividad que caracteriza a los derechos fundamentales. La reforma constitucional de 1994 no sólo ha incrementado su cantidad, también ha modificado, de formas que hoy tenuemente atisbamos, su vínculo con otras instituciones, tal el caso del poder de policía [49]. Muchas restricciones a derechos que se justificaban en virtud de dicho poder, expresivo del interés general, hoy pueden ser reexpuestas como la armonización del ejercicio de dos derechos, por ejemplo,

[49] Ver el análisis de ELIASCHEV, Nicolás, "Poder de policía" (inédito).

los derechos a comerciar libremente y a la salud, ambos de carácter constitucional. Quizá, si no todas, al menos gran parte de las "restricciones" derivadas del "poder de policía sanitario" no son más que la normal reglamentación de algunos derechos derivada de la protección que también merece el derecho a la salud. Es claro que hay grandes diferencias entre "restringir un derecho para asegurar el interés público" y "armonizar y/o coordinar diferentes derechos constitucionales". En tal sentido, el poder de policía deja de ser un "título" especial de actuación estatal, que requiere una justificación *ad hoc*, para devenir una parte del habitual poder del Estado para coordinar y proteger el ejercicio igual de todos los derechos atribuidos por la Constitución.

Esta mutación se refleja en el derecho tributario mediante su necesaria absorción por parte del derecho financiero, todo ello sobre la base de la construcción de un genuino Derecho Constitucional Financiero. Éste se basa en el vínculo teleológico de sentido que la Constitución establece entre la totalidad de la actividad financiera del Estado de Derecho (ingreso y gasto públicos) y los derechos fundamentales. Dicho en clave liberal: la finalidad básica del Estado constitucional, por ende de su actividad financiera, es la de asegurar la efectiva realidad de los derechos fundamentales.

De tal forma, el estudio de la igualdad tributaria debe subsumirse en el más amplio de la igualdad financiera.

V. Breves conclusiones

La igualdad tributaria se deriva de la igualdad constitucional y, ésta, se resume en el argumento: "si todo ser humano es una persona y si todas las personas son igual de dignas, entonces a todas las personas se les atribuye iguales derechos fundamentales".

La finalidad básica de la tributación, como parte de la actividad financiera del Estado, es asegurar la existencia efectiva de los derechos fundamentales, distribuidos de manera igual.

La igualdad tributaria se desenvuelve a través de una analítica de las distinciones, que se clasifican en *prohibidas* (no debe discriminarse a las personas), *obligatorias* (debe distinguirse a las personas de acuerdo con su capacidad contributiva) y *permitidas* (pueden efectuarse distinciones, que importan discriminar y sin tener en cuenta la capacidad contributiva, siempre que se alegue una finalidad constitucional, causalmente verificable).

Esta analítica de las distinciones a su vez permite reconocer una serie sucesiva de dimensiones de la igualdad en materia tributaria: *ante* la ley (que coincide con la no discriminación), *en* la ley, a su vez compuesta por la generalidad (si la capacidad contributiva es semejante el tributo debe ser igual) y el

trato proporcional (el tributo debe guardar proporcionalidad con la capacidad contributiva), y *por* la ley (la progresividad no lesiona el trato tributario igual).

Si se observan estas "dimensiones" se nota la ausencia de la llamada "igualdad de hecho". La Constitución atribuye derechos de manera igual, de ahí que la igualdad, siempre, se refiere a los derechos y se califique, en todos los casos, de "jurídica". Esto no significa no tener en cuenta las circunstancias fácticas, pero éstas dan cuenta de la desigual distribución de las posibilidades para ejercer los derechos atribuidos. De esta manera, no es una finalidad constitucional lograr algún tipo de igualdad fáctica, ya que la clave es asegurar el ejercicio de los derechos fundamentales que fueron atribuidos de manera igual.

Se dirá, como lo sugería el elidido subtítulo de este ensayo, que el derecho constitucional expresa un mundo irreal, ajeno a la legislación realmente existente (el sistema tributario argentino). Los tributos reales no están diseñados para asegurar el ejercicio igual de los derechos sino que, al contrario, parecen ser un factor más en el explícito proyecto socioestatal de distribuir la riqueza a favor de quienes ya la poseen. Esta crítica, difícil dudar de su sensatez (sin duda, siempre hay ¿intelectuales orgánicos?, que justifican sin pudor lo existente), no exime sin embargo de reconstruir de manera adecuada y sencilla el mundo jurídico que postula la Constitución como ideal. Es desde tal perspectiva que resulta posible enjuiciar el sistema jurídico infraconstitucional (la legislación tributaria) en vinculación con la realidad fáctica (la distribución desigual de posibilidades) [50]. Por cierto, dicha reconstrucción tiene que incorporar internamente los factores fácticos; y así se ha hecho en este trabajo. El subtítulo elidido tenía el sentido de recordar que no basta reconstruir un sistema para hacerlo realidad o, también, que si la realidad persiste en su terquedad y se muestra por completo ajena al mundo constitucional, quizá haya que pensar la razón de una divergencia que, lejos de ser ese margen de ineficacia que Kelsen imaginaba en toda normatividad, podría tratarse de un rasgo estructural de las sociedades actuales [51].

Pero en este terreno polémico es preciso no confundir la crítica del derecho basada en el examen conjunto de estructuras jurídicas (el mundo constitucional) y sociales (las realidades persistentes), donde se asumen como valiosas las presuposiciones básicas de la Constitución (por caso, la igualdad tributaria), con las críticas, despiadadas, que hoy se hacen a la idea misma de igualdad. El derecho tributario no es ajeno a estas provocaciones. Remito, sin más, a un

[50] Cfr. el enfoque de FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Trotta, 1995.

[51] Sobre los riesgos "hiperconstitucionalistas" que pesan sobre la actual coyuntura que transita el "constitucionalismo crítico", ver las indicaciones preliminares de DE CABO MARTÍN, Carlos. *Sobre el concepto de ley*, Trotta, 2000, "Introducción", ps. 9/13.

agresivo trabajo publicado en un libro homenaje a Dino Jarach, que pretende entonar el canto funerario de la igualdad tributaria (son sus propios términos: ser un *requiem* para la igualdad...), como si las palabras jurídicas fuesen una mera espuma, un residuo desechable y vano [52].

Como nuestra historia ha sido demasiado trágica y demasiado se despreció la palabra del derecho, sólo el silencio puede comentar una posición semejante. Mejor aún es concluir con el suave, pero también preciso, murmullo de Becket (*"Mirlitonnades"*): *"en face / le pire / jusqu'a ce / qu'il fasse rire"*.

[52] MACON, Jorge, "Equidad y eficiencia en política tributaria", en AA.VV., *Homenaje al 50° Aniversario de El hecho imponible de Dino Jarach*, Ediciones Interoceánicas, ps. 65/94.

TRIBUTACIÓN Y PROPIEDAD

por JORGE HÉCTOR DAMARCO *

1. Los hombres han vivido siempre en sociedad. Arqueólogos y antropólogos han señalado que la sociedad evolucionó desde el salvajismo (sociedad de bandas), pasando por la barbarie (sociedad tribal) para llegar a la civilización (sociedad estatal). La civilización es la naturaleza y estructura de nuestra propia forma de sociedad.

La sociedad estatal es una estructura de clase altamente estratificada, un gobierno fuerte centralizado y una clase gobernante profesional. El orden y el control se mantienen mediante un auténtico sistema de reglas y sistemas estatales de aplicación. El principio organizativo predominante se basa en los principios de pertenencia a una clase, la especialización laboral y distintos modelos de residencia.

Desde el punto de vista jurídico, el Estado es la forma jurídica que en la época actual han creado los seres humanos para vivir ordenadamente en sociedad. Para que el Estado cumpla con su cometido deberá desarrollar ciertas funciones que dependerán de las circunstancias históricas que determinen en cada momento sus fines. Estos fines aflorarán con el desarrollo mismo de la vida social, en la que se generan las ideologías que dan sentido a las decisiones políticas del Estado.

2. El Estado, para realizar aquellos cometidos, requiere bienes y servicios. Los estados modernos no toman por la fuerza los bienes que necesitan para ello ni imponen trabajos personales de modo obligatorio sin contraprestación, sino que adquieren dichos bienes y servicios por un precio en dinero. El Estado debe gastar dinero y para hacerlo necesita recursos. "Todo hacer significa gasto y todo gasto requiere un recurso".

3. En la actualidad, los estados obtienen recursos en dinero de diversas fuentes, algunas no significativas desde el punto de vista de lo obtenido. Los ingresos del Estado pueden ser voluntarios y no voluntarios. Los primeros los recibe a través de relaciones contractuales que formaliza con los individuos y los no voluntarios los genera ejerciendo su poder soberano, su poder de imperio y su poder represivo.

* Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

4. Entre los primeros, debo mencionar los que obtiene por la venta y arrendamiento de los bienes que integran el dominio privado del Estado, de los contratos administrativos de concesión cuando se trata de bienes del dominio público del Estado, de los préstamos que se le efectúan, de las donaciones y de los precios de bienes y servicios que venden sus empresas.

Entre los segundos los que resultan de los tributos, de las sanciones económicas y de la emisión monetaria.

5. Las funciones que desarrollan los estados contemporáneos se costean (primordialmente) con recursos genuinos. Los recursos voluntarios, las sanciones económicas y la moneda son insuficientes para ello, incluidos los precios de las empresas públicas. Esto último es así, porque cuando el Estado se organiza en forma de empresa lo hace por razones fundamentalmente económicas y sociales y no tiene por finalidad ofrecer bienes y servicios para obtener rentas. Y aunque las obtenga no es su principal finalidad.

En todos los casos, se pone en contacto el Estado con el patrimonio de los individuos. Sean voluntarios o no voluntarios se establece un vínculo jurídico entre la necesidad de recursos del Estado y la propiedad de los individuos.

6. El recurso fundamental del Estado es el tributo. Se trata de recursos genuinos del Estado que exige de modo coactivo y que, en principio, no devuelve. La obtención de recursos por otras organizaciones jurídico-políticas distintas del Estado y anteriores en el tiempo no estuvo regulada como lo está ahora. Se trataba, entonces, de una relación de sometimiento o de fuerza. Entre ellas, las relaciones de dominación basadas en la esclavitud de los individuos tenidos en propiedad que aportaban su fuerza de trabajo; los pueblos tributarios de otros pueblos sometidos por la fuerza o la conquista que sin contraprestación aportaban sus propios recursos naturales o la fuerza de su trabajo y que eran despojados de sus bienes; las relaciones de servidumbre y las puras relaciones de poder de las monarquías absolutistas y de las autocracias que impusieron situaciones de sumisión.

La posibilidad de gozar de derechos no la tuvieron todos los individuos. En la realidad fáctica y concreta, los derechos gozados y ejercidos por todos los individuos, más allá de las concepciones filosóficas, son derechos históricos porque aparecen en la historia de la humanidad como conquistas frente al poder.

Desde esta perspectiva, la relación entre propiedad y tributación, en cuanto supone una relación jurídica basada en la igualdad, sin subordinaciones, regida por las normas y en los límites de las regulaciones superiores que garantizan los derechos individuales, aparece definida en el contexto de los derechos humanos como una relación reciente en la historia de la humanidad.

7. La historia reciente entronca, en lo que aquí interesa, con el movimiento codificador. Tal vez, aún no se haya valorado con exactitud qué es un código

y lo que significa desde el punto de vista del reconocimiento de los derechos esenciales de los individuos. Tal vez no se lo haya enseñado y difundido suficientemente.

8. La codificiación aparece en el marco de la Ilustración europea continental (Baviera, Prusia, Austria, después en Francia) y pueden perfectamente indicarse cuáles son los factores que la originan.

8.1. En primer lugar, la crítica a la que era sometido el derecho tradicional. Es un hecho comprobado que antes de cambiar una institución se empieza criticando a la existente. Los defectos que se atribuyen al derecho existente provocan su crisis y despejan el terreno para el derecho y las instituciones nuevas. En este sentido, la crítica del derecho romano tradicional o el derecho basado en el romano comenzó con el humanismo y se intensificó con el jusnaturalismo racionalista. El Humanismo criticó el derecho romano justinianeo, separándose de otras escuelas anteriores. Al tomar conciencia de la historicidad y de la referencia del derecho romano justinianeo a un tiempo determinado, la crítica lo subordinó a la razón. Los humanistas subordinaron aquel derecho al derecho racional. De este modo, las instituciones de origen romano compatibles con la razón fueron aceptadas, pero las que no resistieron la prueba de la razón debieron dejarse de lado. Es el momento en el que el derecho romano pierde la posición eminente que tuvo en Occidente y cede frente a los derechos nacionales.

Para los humanistas el Derecho será razón escrita en la medida en que demuestre su racionalidad. Los jusnaturalistas racionalistas insistirán en este proceso y llevarán la crítica más lejos que los humanistas. A éstos no se les ocurría prescindir del derecho romano, sólo pensaban en depurarlo de los elementos históricos incompatibles con la razón moderna, respetando y valorando otras instituciones dignas de conservarse. Los jusnaturalistas racionalistas serán más extremos en la crítica, se propondrán construir un derecho universal a partir de la razón. El derecho romano constituía un obstáculo para alcanzar la justicia universal y eterna y concretar la ética racionalista. Era necesario apartar todo elemento empírico. Así, de este modo, se preparó el terreno para la sustitución. Y ella se hizo por el derecho de los códigos.

8.2. En segundo término, existían aspectos muy concretos que eran objeto de crítica.

8.2.1. Uno de ellos era la heterogeneidad y pluralidad de fuentes. El derecho no era simple como ahora, como en las modernas constituciones, en las que todo se construye alrededor de la ley. No. Las normas formaban cuerpos de derecho. Ello transmite la idea de variedad y heterogeneidad de elementos formales. Existían ciertamente distintas fuentes formales: la doctrina, la costumbre y distintos textos legales. No se trataba obviamente del "código" moderno. Eran muchas fuentes. La compilación de Justiniano tuvo varios textos que se agota-

ron en él. Las fuentes del derecho tradicional incluían al derecho canónico y a los derechos de los reinos (derechos reales), casi imposible de llegar a conocer, aunque los juristas de esa época estaban acostumbrados a ese sistema. Los racionalistas se encontraron azorados ante ese derecho. No era un derecho racionalista, sino puramente empírico. Con el Código se tratará de organizar y planificar el derecho con criterio racionalista.

8.2.2. Otro aspecto criticado era el casuismo. El derecho tradicional, del romano en adelante hasta la codificación moderna, era un derecho casuístico. Las normas aparecían relacionadas con casos concretos, a medida que éstos ocurrían. El legislador no se adelantaba para formular normas que previeran casos futuros, actuaba como respuesta al estímulo que daba la formulación del caso. La norma se refería al caso que lo originaba; el caso formaba parte de la norma. Se trataba de situaciones únicas o repetidas en el tiempo. La ley tradicional era más parecida a la sentencia moderna que a la ley moderna.

8.2.3. Por otra parte, el *derecho* mostraba la inaplicabilidad de muchas de sus normas. Se seguía un criterio acumulativo. Las nuevas normas no derogaban a las anteriores. Se tenía en cuenta si estaba antes o después en el *Corpus Iuris*. De este modo, el ordenamiento jurídico crecía permanentemente y, dentro de él, había normas muertas que habían perdido vigencia. Es que las circunstancias históricas cambiaban y muchas normas no podían aplicarse.

8.2.4. La inseguridad jurídica que derivada de este sistema es un factor relevante. El sistema era tan complejo que contenía normas opuestas, contradictorias. Existían dificultades ciertas para establecer el Derecho.

8.2.5. Por estas circunstancias se reclamaba el cambio por un nuevo derecho.

9. La doctrina del derecho natural racionalista exponía sus críticas, pero tenía un lado positivo, exponía las ideas desde las cuales se debía crear el derecho nuevo.

9.1. En ella debo destacar dos aspectos principales:

a) Un racionalismo ético. Postula que a través de la razón es posible crear un derecho de validez lógica y universal, justo para siempre.

b) Un sistema axiomático deductivo. La forma en que se presenta el derecho responde a un modelo matemático, racional cartesiano. Una forma lógica, en armonía. Los códigos trataron de llevar a la práctica esta concepción.

Asimismo, existían otros aspectos que deben resaltarse:

c) Existió gran influencia de los bienes naturales. Sobre todo en el Código Civil, donde están los derechos naturales (libertad, igualdad, etc.). Los códigos debían garantizar la vigencia de ellos. El Código estaba al servicio de los derechos que defiende la ideología liberal.

d) Influyó también la teoría de la legislación. Se trata de una creación de la Ilustración. Por primera vez se propuso estudiar la ley por sí misma, como fuente por excelencia del Derecho. La ley adquirió una importancia jurídica inédita desde el punto de vista formal. Se analizó cómo se sancionaba, cuáles eran sus características. Así, apareció en el siglo XVIII *El espíritu de las leyes* de Montesquieu. Cayetano Filangieri escribió *Ciencia de la legislación*; Bentham el *Tratado de legislación civil y penal* y *Prácticas de las Asambleas Legislativas*. La ley adquirió una importancia que no había tenido en ningún momento. La Ilustración la consideró como fuente principal del Derecho y la rodeó de una doctrina importante. En aquellas obras aparecieron los requisitos extrínsecos que tendría la ley. Si no los tenía, no debía ser admitida como ley. Los intrínsecos o naturales, eran los derechos naturales que unificaban el Derecho. La ley se erigió como fuente primera y se planteó una pedagogía jurídica al servicio de los derechos naturales en sentido racionalista.

Sobre la base de los aspectos mencionados se propuso la unificación del derecho frente a la dispersión y multiplicidad antigua y se postuló la concepción de que todos debían estar sometidos al mismo orden jurídico.

El principio de la primacía de la ley llevó, en principio, a la derogación de la costumbre.

9.2. En cuanto a la pedagogía jurídica, cabe señalar que antes las normas se dictaban para los jueces. Ahora para toda la sociedad. Antes el destinatario de la ley era el juez. No se pensaba que a través de la ley se pudiera educar. Modernamente se le otorga esa calidad. Es algo así como un catecismo: la Constitución, todas las leyes. Se busca que el legislador tenga en cuenta esta finalidad.

9.3. En lo que respecta a las exigencias formales, debe ubicarse a la ley en las antípodas de la ley vieja. Ahora abarca la totalidad del ordenamiento, tiene permanencia. Se conserva porque se funda en un derecho eterno universal, no afectado por las costumbres y el paso del tiempo. La abstracción genérica para todos los casos y la claridad de la ley. Se trata de prescindir del intérprete, se quiere que la ley sea accesible para todos. Cada uno es abogado de sí mismo. No siempre esto se encuentra traducido en los códigos que se dictan. Unos se acercaron más que otros al ideal, pero ninguno satisfizo plenamente todos los requisitos porque hubo una fuerte dependencia del derecho anterior.

9.4. La primera oleada que se acerca más fue la del Código Napoleón (1804), que entró en vigencia en 1807. Tuvo fama y difusión, pero era un código con un método que estaba en camino del ideal, no era un modelo de código racionalista, comparado con el alemán de 1896 (vigente a partir del 1° de enero de 1900). Era inferior en su ponderación. Los de ese grupo eran códigos muy vinculados a la tradición jurídica. El Código Napoleón iba a tener un artículo

primero que enunciaba el derecho de la razón natural. Constituyó una profesión de fe racionalista.

El Código supuso una reacción contra los excesos de la Revolución. Retomó la tradición anterior. Era un código de síntesis. Subsistieron en él muchas instituciones tradicionales. La forma fue la de la Instituta. Las materias estaban agrupadas como en el tríptico, Persona, Cosas, Dominio; Obligaciones Contractuales y Sucesiones (Modos de adquirir el dominio). Estaba identificado con el método de la Instituta Romana. Era dependiente de la tradición jurídica. Se inspiró en Poitier, autor del *Tratado de Pandectas* y se asemejó a la lectura racionalista de un texto romano, pero supuso un orden más en favor de la razón, más lógico. El derecho civil francés era un derecho romano adaptado al gusto del siglo XIX, pero derecho romano al fin.

9.5. En esta breve explicación de la codificación no podemos dejar de mencionar al movimiento constitucionalista.

El constitucionalismo es un capítulo del tema de la codificación. Participa de los caracteres de los movimientos codificadores. Son simultáneos, se producen al mismo tiempo.

El constitucionalismo moderno es la respuesta del liberalismo a la monarquía absoluta (hasta fines del siglo XVIII), al absolutismo ilustrado (España, Portugal, Austria, Prusia, Rusia).

El liberalismo reclama la sustitución de ese sistema, representante de un gobierno de hombres. Reclama un gobierno de leyes.

El constitucionalismo moderno se propone implantar un gobierno de leyes. La razón objetivada en la ley pública, conocida y de vigencia universal.

Este movimiento ilustrado reconoce ciertas concesiones necesarias a la realidad que imponían las monarquías ilustradas. Incluso, a veces, el movimiento lo iniciaron los mismos monarcas, pero con beneficio de inventario, porque no abdicaron de sus poderes y discrecionalismo.

9.5.1. Importa la ley como fuente del Derecho. La Constitución con principios supremos de autoridad constituye el concepto nuevo de "constitución". Antes utilizaba el término con otro alcance, por eso es "constitución moderna" o "código moderno".

Aristóteles escribió *La Constitución de Atenas*, considerada por algunos como la primera obra de Historia del Derecho. Pero allí se utilizó la expresión como sinónimo de forma política u organización política de un Estado. La forma como estaba organizada Atenas. Pero ese concepto de leyes fundamentales o supremas no se utilizó con referencia a un código político o una ley fundamental.

En Roma, la palabra se refirió a las leyes. Las leyes del emperador son las "constituciones imperiales". No era una ley, sino la generalidad de las leyes que emanaban del emperador. La constitución moderna y aquéllas tienen en común

que son una ley que emana de la más alta autoridad. En el constitucionalismo moderno se asemeja a la ley más elevada, a la ley superior.

El constitucionalismo moderno nace en EE.UU. y luego se propaga por Europa. La primera Constitución es la de Filadelfia de 1777, en virtud de la cual se organiza la República Federal, los Estados Unidos de América. Luego se dictan las constituciones francesas de 1791 (todavía existía la monarquía, limitada, constitucional) y 1793 (el rey ya no existe). Después la de Cádiz de 1812 que es la primera Constitución modélica del mundo hispanoamericano e incluso iberoamericano. La de Venezuela es de 1811 pero no tiene ese carácter de modelo.

9.5.2. Hay requisitos que definen el constitucionalismo moderno y de cuya observación dependerá que ciertas normas sean reconocidas o no como constituciones modernas:

a) La necesidad de una constitución escrita. Es necesario que sea escrita. La constitución inglesa, consuetudinaria, histórica, no está expresada en un código. Es una experiencia única que no es propuesta como modelo. Para que sea conocida y respetada es necesario que sea escrita. La eliminación del voluntarismo exige que sea escrita.

b) La soberanía del pueblo o de la Nación. Era preciso encontrar un principio del que emanara el poder en sustitución del principio de la soberanía del monarca (siglo XVIII) que atribuía el origen de su autoridad a la voluntad de Dios. Se debía buscar otra base de asiento del poder político y se lo halló en la soberanía del pueblo, quien delega la autoridad en quienes lo ejercen. O, con otra variante, en la soberanía nacional. No el pueblo, sino la Nación, como pueblo orgánico. Es la comunidad la que es fuente de la autoridad. Los reyes no gobiernan por voluntad divina o decisión propia, sino por delegación del pueblo o la Nación y en su nombre.

c) La distinción entre poder constituyente y poder constituido. Otra idea es la teoría que formuló el abate Sieyès (*Qué es el Tercer Estado*, 1778). Estableció la distinción entre poder constituyente y poder constituido. Había cierta confusión de ideas. En el concepto monárquico no había necesidad de la distinción. Ésta se hizo necesaria con el constitucionalismo moderno. El constituyente es lo mismo que la Nación o el pueblo y ejerce una soberanía ilimitada. Los gobiernos constitucionales están subordinados a la Constitución. El poder constituyente es un cuerpo orgánico que dicta por primera vez la Constitución del Estado y no tiene límite alguno, salvo los que establece el derecho natural. Esta concepción derivó de la filosofía jusnaturalista racionalista (derechos implícitos no expresados). En cambio, los poderes constituidos tienen por sobre sí el texto constitucional y esto aun cuando el mismo cuerpo actúe como cuerpo constituyente y cuerpo constituido (la Legislatura de la provincia de Buenos Aires hasta 1854 en que dicta la Constitución actuó con ese doble carácter, constituyente y legislador).

d) Leyes fundamentales y leyes ordinarias. Deben distinguirse las leyes fundamentales de las leyes ordinarias. Las fundamentales son superiores y a ellas se ajustan las otras, cuya validez se subordina a aquéllas.

e) La separación de poderes. Otro requisito es la adhesión al principio de separación de poderes, como reacción al absolutismo que propone la concentración de poderes monárquicos. Se trata de dividir para que no devenga en absoluto. Su origen está en Locke *(Segundo tratado sobre el gobierno civil)* y después en Montesquieu (*El espíritu de las leyes*). Esto no quiere decir igualdad de poderes. Sólo división, no igualdad. Los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial deben ser ejercidos por distintos órganos y debe existir un cierto equilibrio entre ellos. No significa que sean iguales. De hecho ello no sucede. Una orientación es presidencialista. Nace con la Constitución de Filadelfia. No mantiene la igualdad, la rompe en favor del Poder Ejecutivo. Otra corriente, de origen francés (también la inglesa) es de tipo parlamentario o asambleísta. El mayor poder a la Legislatura. El poder se reparte entre estos dos poderes. En la primera mitad del siglo pasado predominó el modelo europeo.

Lo que no aparece es una tendencia judicialista. Nunca la función judicial se había separado. Es la última en formarse como poder separado. Lo máximo que se le concedió fue la independencia. Antes había dependido del monarca. Después estuvo ligado al Poder Legislativo. Entre los poderes no hay independencia absoluta, hay interdependencia entre ellos. Lo importante es que dos competencias no deben recaer sobre el mismo órgano. Debe haber un órgano para cada función. Ésta es la exigencia de la separación de poderes. (La Argentina entre 1853 y 1863 careció de uno de los poderes. El Poder Judicial recién aparece en 1863 con Mitre).

f) Es imprescindible que las constituciones consagren los derechos naturales. Debe haber un capítulo de declaraciones, derechos y garantías que expresen la doctrina del jusnaturalismo racionalista. Las constituciones modernas tienen dos partes, una dogmática y otra, orgánica, que organiza los poderes. La primera Constitución fue la de Filadelfia, pero careció de parte dogmática. Las declaraciones, derechos y garantías se introducen por las enmiendas. En cambio la francesa de 1791 la contuvo. Es la primera Constitución moderna modélica, ejemplar, completa. En su encabezamiento llevó la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano. La norteamericana no lo incorporó, no porque los constituyentes no tuvieran en cuenta aquella declaración, sino porque: a) las constituciones de los estados que se habían dictado en la década anterior habían adoptado declaraciones de derechos; ya estaban consagrados a nivel estatal, aunque no federal y b) la Constitución de Filadelfia no fue considerada como una constitución nueva sino como una reforma a la Confederación existente. Se entendió que se trataba de una reforma del pacto creador de la Confederación (Hamilton, Madison y Joyce).

g) Por último, las constituciones debían contener un procedimiento especial para la reforma de la Constitución. Aun cuando se tratara de una constitución de tipo flexible. En este caso era necesario que la legislatura reuniera cierta mayoría para modificarla. El principio era que la constitución estaba destinada a perdurar porque expresaba la razón universal y eterna. No había razón para cambiarla. Los derechos naturales debían ser siempre los mismos. La parte orgánica podía cambiarse pero limitadamente. Esto como concesión que hacía el liberalismo. El *desideratum* era que el texto constitucional no se reformara nunca. La Constitución argentina se pudo reformar, por expresa cláusula constitucional recién después de diez años (1860).

10. De lo expuesto resulta con claridad que el constitucionalismo es una expresión del movimiento de codificación que afloró en el mundo a partir del siglo XVIII y especialmente en el siglo XIX y que es un movimiento que pertenece a una concepción racionalista que exige que la vida de los hombres no debe estar regida por la voluntad de ningún hombre sino por un conjunto de normas; las que los hombres deciden establecer libremente para vivir en sociedad.

No hay ninguna duda de que además de asegurar los derechos, los códigos otorgan fijeza y seguridad a las relaciones jurídicas, permiten un conocimiento fluido del derecho y facilitan su interpretación.

Entre los derechos que las constituciones declaran está el derecho de propiedad (art. 17 de la CN).

11. Los tributos son obligaciones jurídicas de derecho público de concurrir al mantenimiento del Estado, pero el desarrollo del concepto jurídico actual, en el nuevo derecho para la humanidad, es reciente. Se entronca con las concepciones humanista y racionalista de la historia que tanto aporte hicieron para el desarrollo de las concepciones básicas que iluminan las declaraciones de derechos de los estados contemporáneos que no tienen más de dos siglos y medio.

Es que para los valores de la actual sociedad política tuvo una influencia histórica decisiva la revolución inglesa de 1688 que limitó el poder del monarca y lo controló. Antes, el Parlamento inglés no era más que un órgano que juzgaba. La revolución le dio otra dimensión, porque le quitó al monarca la prerrogativa de hacer la ley. Cuando Montesquieu comenta la Constitución inglesa y expone la teoría de la separación de los poderes, precisamente señala la importancia que reviste la potestad de establecer tributos entre las atribuciones del Parlamento.

La protección constitucional de la vida y la libertad del individuo y la protección de su propiedad tuvieron un desarrollo contemporáneo en el tiempo.

La teoría de la división de poderes se complementó con la experiencia concreta y real de los Estados Unidos de América que consagró en los hechos la existencia de un Poder Judicial independiente que garantizara los derechos individuales.

12. El poder tributario del Estado como facultad de crear, fijar o establecer tributos se expresa primordialmente a través de instituciones jurídicas que suponen una valoración legislativa de la capacidad contributiva del individuo, la existencia de una contraprestación efectiva o potencial de un servicio por parte del Estado o el beneficio que recibe el contribuyente de una obra pública o de un servicio que presta el Estado.

El tributo relevante, el más importante desde el punto de vista de la obtención de recursos y el que permite satisfacer la mayor cantidad de necesidades públicas es el impuesto. Es el tributo por excelencia y es el que, fundamentalmente, originó la teoría general del derecho tributario.

En las demás clases de tributos (las tasas y las contribuciones y otras instituciones que participan de la misma naturaleza), si bien concurren las características propias de los tributos, existe una contraprestación o un beneficio susceptible de ser medido económicamente. En el caso del impuesto se concurre al mantenimiento del Estado por el solo hecho de vivir en una sociedad jurídicamente organizada. Existe un deber moral de concurrir al mantenimiento de la organización en que se vive porque en ella es posible la vida y el gozo de los bienes propios y de los de carácter público que el Estado proporciona sin individualizarlos en un sujeto determinado. La legislación transforma ese deber moral en una obligación jurídica (art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre).

La relación entre el Estado y el individuo, en el caso de los impuestos, importa unir la necesidad del Estado y el derecho de propiedad del individuo, pero sin contraprestación como en el caso de los vínculos contractuales sinalagmáticos, sin que se trate de una liberalidad a favor del Estado como en el supuesto de las donaciones, sin contraprestación o beneficio a favor del contribuyente como en los casos de tasas y contribuciones.

El único modo en que racional y éticamente puede establecerse ese vínculo en el moderno Estado de Derecho es a través de la aptitud del individuo, expresada en sus posibilidades económicas, de concurrir al mantenimiento del Estado. Y esta aptitud se transforma en un puente entre aquella necesidad del Estado y el derecho de propiedad del individuo. Es la capacidad contributiva considerada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como un requisito de validez de los impuestos.

Pero el Estado no puede transitar sin límites ese puente.

El derecho de propiedad entendido como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación comprende todos los intereses apreciables que el hombre puede poseer fuera de sí mismo, de su vida y de su libertad, con lo que todos los bienes susceptibles de valor económico o apreciables en dinero alcanzan nivel de derechos patrimoniales rotulados unitariamente como derecho constitucional de propiedad.

El derecho de propiedad, así concebido, es anterior a la existencia del Estado, atañe a la dignidad de la persona humana y el derecho civil lo reconoce como atributo de la personalidad (art. 17 de la CN; art. XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; art. 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, aprobado por la res. 217 A [III] de la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10/12/1948; art. 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos [aprobada por ley 23.054]; art. 5° de la Convención Internacional sobre Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial [aprobada por ley 17.722]).

En las constituciones modernas se garantiza el derecho de propiedad individual al establecer limitaciones al poder tributario del Estado.

En efecto, en dichas constituciones, según lo señala la opinión de los autores y la doctrina jurisprudencial, se establece, en algunos casos expresamente y en otras ocasiones implícitamente, que los tributos deban ser creados por una ley en sentido formal (principio de legalidad), que todos deben concurrir al mantenimiento del Estado (principio de generalidad), que debe darse el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentren en las mismas circunstancias y que dichas circunstancias si bien se refieren, fundamentalmente, a la capacidad contributiva, pueden referirse a otros aspectos siempre que sean razonables (principio de igualdad); que el impuesto debe comprender una cuotaparte de la base de medición o base imponible (principio de proporcionalidad) y que esa proporción no debe alcanzar una magnitud tal que desnaturalice o haga desaparecer la renta o el patrimonio del individuo (principio de no confiscatoriedad).

13. El análisis de la tributación y el derecho de propiedad en el ámbito del campo de los derechos humanos no puede dejar de reconocer la profundas diferencias sociales y económicas en el seno de la sociedad que muchas veces determinan que la posibilidad del goce de bienes y en otras que sean distintas las posibilidades reales de concurrir al mantenimiento del Estado.

La evolución del Estado en el siglo XX —aun cuando en la última década de dicho siglo se haya desarrollado una clara tendencia al restablecimiento de los principios de la economía clásica—, ha determinado que entre los fines de los estados modernos se haya incluido la redistribución del ingreso.

En materia tributaria, ello ha llevado a la configuración de sistemas tributarios progresivos, en los que es el impuesto a la renta de las personas físicas el que otorga progresividad al sistema.

Sin embargo, la estructura de dichos sistemas es una posibilidad que sólo tienen los países desarrollados porque en los países del subdesarrollo los sistemas tributarios basados fundamentalmente en los impuestos a los consumos, son francamente regresivos.

El empleo de las instituciones impositivas como herramientas de la política económica y social de los estados de ningún modo significa aceptar postu-

laciones marxistas ni predicar que la propiedad es una función social. En este sentido no puede dejar de recordarse la Doctrina Social de la Iglesia que considera a la *propiedad* como una *derecho natural primario* y afirma que existe un destino común de los bienes para uso de todos los hombres y de todos los pueblos, de modo que los bienes creados deben llegar a todos en forma justa.

14. Lo expuesto pone en claro que el principio de justicia resulta fundamental en la conciliación de la tributación y el derecho de propiedad del individuo. Debe reconocerse en este aspecto que la exposición efectuada anteriormente acerca del desarrollo del moderno Estado de derecho resulta relevante para comprender que el tributo pierde su carácter de despojo del individuo, sometido a la sumisión del vasallaje y se transforma en una obligación jurídica sustentada en el principio de justicia que se materializa en la capacidad económica del individuo como medio idóneo para determinar su concurrencia al mantenimiento del Estado.

En definitiva, la idea de justicia es la que sustenta el principio de igualdad de tratamiento tributario, como también sustenta los principios de proporcionalidad, generalidad y no confiscatoriedad.

15. A lo expuesto cabe agregar que otro principio fundamental en la relación que examino es el de seguridad. Este principio no se refiere a los aspectos conceptuales de la materia propia de la tributación sino a la seguridad de los individuos frente a la aplicación por el Estado de las normas impositivas. Desde este punto de vista resulta esencial la existencia de un poder judicial independiente y la previsión legislativa del acceso a los tribunales de justicia para restablecer los derechos conculcados. No basta con el reconocimiento de los derechos y su proclamación, si en los hechos se los desconoce. Por ello resulta esencial para el goce del derecho humano de la propiedad que se pueda acudir a un tribunal independiente en procura de justicia para efectivizar las garantías que establece la constitución de los Estados.

16. Por último, debo resaltar en este análisis la importancia que reviste el gasto público. En este aspecto, cabe puntualizar que debe existir la suficiente transparencia en la gestión de los bienes públicos que permita conocer el monto de los que recauda el Estado y a qué destinos aplica la recaudación. Los contribuyentes tienen el derecho de saber qué hace el Estado con el dinero que le entregan en concepto de tributos.

El gasto público complementa la función redistributiva que se asigna al sistema tributario y las funciones extrafiscales de los tributos. En este punto debe destacarse, especialmente, el gasto social, orientado, justamente, a brindar bienes y servicios a quienes no pueden satisfacer las necesidades individuales más elementales y también corresponde resaltar aquellos fines extrafiscales del gasto y de los tributos que tienden, de modo principal, a favorecer la pros-

peridad del país, el desarrollo humano y una vida digna, el progreso económico con justicia social, etc. (arts. 75, incs. 18 y 19 y 14 bis de la CN).

17. Para cerrar este esquema de análisis, no puedo dejar de mencionar la "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano", aprobado por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789 y sancionada por el rey el 5 de octubre, cuando al proclamar los principios de legalidad, igualdad y justicia en el gasto y el control público de las cuentas públicas, estableció que "todos los ciudadanos tienen derecho a comprobar por sí mismos, o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración" y que "toda sociedad en la cual la garantía de estos derechos no esté asegurada y la separación de poderes determinada no tiene constitución".

VIVIENDA Y TRIBUTACIÓN

por VIVIANA CECILIA DI PIETROMICA *

I. INTRODUCCIÓN

El tratamiento tributario de la vivienda en nuestro país presenta múltiples facetas, derivadas de la abundante normativa vigente de carácter federal y local, a partir del mandato constitucional en orden a garantizar su protección.

Más que complejo, el ordenamiento jurídico tributario aparece como disperso, con disposiciones contenidas en regulaciones de corte netamente civil y administrativo; sumado a las normas propias de las leyes impositivas en particular. Además, con respecto a estas últimas, las disposiciones deben multiplicarse por las veinticuatro jurisdicciones locales.

Sin duda, la pretensión de abarcar tanto contenido, excedería ciertos límites razonables de esta colaboración.

Es por ello que, cuando se aborde el tratamiento impositivo en los códigos fiscales provinciales, la referencia se dirigirá al estudio comparativo entre los ordenamientos de la ciudad de Buenos Aires y de la provincia de Buenos Aires exclusivamente.

No obstante, se intentará brindar un panorama que permita obtener una visión global y de conjunto de la mayor o menor carga tributaria que pesa sobre la vivienda y la posibilidad de acceso a la misma, en especial, por parte de los sectores más carecientes de la población.

II. TRATAMIENTO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

En las Cartas Magnas tanto de la Nación como de las provincias y de la ciudad de Buenos Aires, se observa un sinnúmero de directivas que consagran como garantía el derecho a la vivienda; inclusive en las secciones que se refieren al régimen económico, financiero e impositivo, donde el mandato constitucional contiene pautas tributarias que se proyectan sobre la vivienda.

El tercer párrafo del art. 14 bis de la CN prescribe: "El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenuncia-

* Profesora adjunta interina de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

ble. En especial la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; *la defensa del bien de familia,* la compensación económica familiar *y el acceso a una vivienda digna*". (El destacado no obra en el texto original).

La disposición transcripta encuentra uno de sus antecedentes en la Constitución Nacional de 1949 [1], cuyo contenido era mucho más minucioso y amplio. Así, en el Capítulo III: "Derechos del trabajador, de la familia, de la ancianidad y de la educación y la cultura", el art. 37, en la parte pertinente, disponía: "Decláranse los siguientes derechos especiales:

I. Del trabajador

6. Derecho al bienestar. El derecho de los trabajadores al bienestar, cuya expresión mínima se concreta en la posibilidad de disponer de la vivienda, indumentaria y alimentación adecuadas, de satisfacer sin angustias sus necesidades y las de su familia en forma que les permita trabajar con satisfacción, descansar libres de preocupaciones y gozar mesuradamente de expansiones espirituales y materiales, impone la necesidad social de elevar el nivel de vida y de trabajo con los recursos directos e indirectos que permita el desenvolvimiento económico...

II. De la familia

La familia, como núcleo primario y fundamental de la sociedad, será objeto de preferente protección por parte del Estado, el que reconoce sus derechos en lo que respecta a su constitución, defensa y cumplimiento de sus fines...

3. El Estado garantiza el bien de familia conforme a lo que una ley especial establezca...

III. De la ancianidad

2. Derecho a la vivienda. El derecho a un albergue higiénico, con un mínimo de comodidades hogareñas es inherente a la condición humana...".

A su vez, en el Capítulo IV: "La función social de la propiedad, el capital y la actividad económica", el art. 38, en su primera parte consignaba: "La pro-

[1] ADLA, IX-A-1 y ss.

piedad privada tiene una función social y, en consecuencia, estará sometida a las obligaciones que establezca la ley con fines de bien común. Incumbe al Estado fiscalizar la distribución y utilización del campo e intervenir con el objeto de desarrollar e incrementar su rendimiento en interés de la comunidad. y procurar a cada labriego o familia labriega la posibilidad de convertirse en propietario de la tierra que cultiva...".

Mucho se ha discutido acerca del papel del Estado en el emprendimiento de determinadas actividades, pasando de posturas absolutamente intervensionistas a otras que reducen a su mínima expresión la participación estatal. El principio de subsidiariedad, esbozado por la Doctrina Social de la Iglesia, aparece como una postura más acertada en cuanto a la función del Estado; en virtud del cual, las actividades que puedan desarrollar las entidades menores no deben ser asumidas por las mayores.

En definitiva, se trata de dejar en manos de la iniciativa privada la satisfacción de las necesidades, cuya cobertura no corresponda primordialmente al órgano estatal, ya que sería inconcebible en la actualidad una expansión desmesurada del Estado, mediante políticas intervensionistas a ultranza.

Sin embargo, existen determinadas necesidades públicas que necesariamente deben ser satisfechas por el sector estatal, o por el sector privado pero con el control y garantía de aquél.

Y el acceso a la vivienda forma parte de esas necesidades, que el Estado no puede desconocer o abandonar, arbitrando los medios para que el mandato constitucional efectivamente se concrete.

Así se ha sostenido, con relación al art. 14 bis de la CN: "Esta cláusula requiere del Estado la promoción de planes de vivienda, a efectos de que todo habitante, en especial los de modestos ingresos, puedan acceder a la vivienda propia. El derecho del acceso a una vivienda digna tiene como contrapartida la obligación del Estado de procurar a todos los núcleos un lugar donde desenvolver decorosamente la vida familiar" [2].

Al mismo tiempo, también se afirma la obligación en cabeza del Estado de "...crear las condiciones económicas y los regímenes crediticios que permitan el ejercicio cierto del derecho natural a ser propietario y a establecer, en lo posible, un sistema de locaciones beneficioso, especialmente para quienes cuentan con menores recursos" [3].

Desde el punto de vista de la seguridad y paz social se ha expresado que la vivienda "... constituye una clara afirmación de la seguridad social en el verdadero y completo significado del término, porque nada puede contribuir más

[2] EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Tratado de derecho constitucional*, T. II (arts. 14 bis a 27). Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 103 y ss.

[3] ZARINI, Helio J., *Derecho constitucional*, 2ª ed. actual. y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 1999, p. 512.

a la paz social como afianzar los derechos de la familia, que tiene uno de sus baluartes en la vivienda digna" [4].

En las constituciones provinciales puede encontrarse una variedad de disposiciones en materia tributaria dirigidas a la protección de la vivienda, desde las relativas a los beneficios de la constitución del bien de familia, hasta las previsiones que contemplan un tratamiento tributario más ventajoso o exentivo respecto de las viviendas de interés social, agrícolas o indígenas; o un agravamiento de las cargas tributarias sobre los inmuebles inexplotados u ociosos.

Es por ello que en el Anexo del presente trabajo, se han transcripto las normas pertinentes de los veinticuatro Estatutos Fundamentales de nuestro país.

III. Gravitación de las normas tributarias en el ordenamiento jurídico relativo a la vivienda

1. El bien de familia

La ley 14.394 [5], con las reformas de las leyes 17.711 [6], 22.278 [7], 23.264 [8] y 23.515 [9], contiene el Régimen de Menores y Bien de Familia.

Este último se encuentra regulado en el punto V, donde se otorga a toda persona la posibilidad de constituir en "bien de familia" un inmueble urbano o rural de su propiedad, cuyo valor no exceda las necesidades de sustento y vivienda de su familia, de acuerdo con las normas reglamentarias (art. 34).

Se define el concepto de familia como "... aquella constituida por el propietario y su cónyuge, sus descendientes o ascendientes o hijos adoptivos; o, en defecto de ellos sus parientes colaterales hasta el tercer grado inclusive de consanguinidad que convivieren con el constituyente" (art. 36).

Entre los beneficios que trae aparejada la constitución de un inmueble en bien de familia, se destacan:

a) la imposibilidad de enajenación (art. 37);

b) la imposibilidad de ser objeto de legados o mejoras testamentarias (art. 37);

c) la imposibilidad de ser gravado sin la conformidad del cónyuge. En caso de oposición, ausencia o incapacidad de éste, el gravamen puede autorizarse cuando medie causa grave o manifiesta utilidad para la familia (art. 37); y,

[4] Ramella, Pablo A., *Derecho constitucional*, 3ª ed. actual., Depalma, Buenos Aires, 1986, p. 433.

[5] ADLA. XIV-A-237 y ss.

[6] ADLA. XXVIII-B-1799 y ss.

[7] ADLA, XL-C-2573 y ss.

[8] ADLA. XLV-D-3581 y ss.

[9] ADLA. XLVII-B-1546 y ss.

d) la imposibilidad de ser susceptible de ejecución o embargo por deudas posteriores a su inscripción, aun en caso de concurso o quiebra; salvo que se trate de los gravámenes anteriormente referidos o de créditos por construcción o mejoras introducidas en la finca (art. 38).

En cambio, sí pueden embargarse los frutos que produzca el bien en cuanto no sean indispensables para la satisfacción de las necesidades de la familia, no pudiendo afectarse más del cincuenta por ciento (50%) de tales frutos (art. 39).

El régimen contiene algunas disposiciones vinculadas con la materia impositiva. Así, como se ha dicho, el bien de familia no puede ejecutarse o embargarse por deudas posteriores a su inscripción, quedando fuera de tal prohibición las obligaciones derivadas de impuestos o tasas que graven directamente el inmueble (art. 38).

Si bien el impuesto a la transmisión gratuita de bienes por causa de muerte ya no se encuentra vigente en nuestro país, en ninguna jurisdicción local [10] se prevé que el bien de familia se encuentre exento, cuando dicha transmisión se opere a favor de las personas que componen el núcleo familiar (art. 36) y siempre que no se desafectase dentro de los cinco (5) años de operada la misma (art. 40).

Finalmente, los trámites y actos vinculados con la constitución e inscripción del bien de familia se eximen del impuesto de sellos, del derecho de oficina y de las tasas correspondientes al Registro de la Propiedad, tanto nacionales como provinciales (art. 46).

[10] En enero de 1995 se publicó la ley 11.612, de la provincia de Buenos Aires, denominada "Ley Provincial de Educación". Dentro del Capítulo IX: "Fondo Provincial de Educación", el art. 130 prescribe: "Establécese un impuesto a la transmisión gratuita de bienes cuyo objetivo sea gravar todo aumento de riqueza a título gratuito, incluyendo: herencias, legados, donaciones, renuncias de derechos, enajenaciones directas o por interpósita persona a favor de descendientes del transmitente o de su cónyuge, los aportes o las transferencias a las sociedades.

"Las escalas a aplicar serán progresivas en función de la cuantía de los bienes transmitidos y el grado de parentesco entre el transmitente y el beneficiario. Dichas escalas, como asimismo las exenciones correspondientes serán especificadas en la reglamentación de la presente.

"El total del monto recaudado resultante constituirá fuente de recursos del Fondo Provincial de Educación".

La ley entró en vigencia al día siguiente de su publicación, debiendo el Poder Ejecutivo provincial reglamentarla dentro de los sesenta días a partir de tal fecha, circunstancia que hasta hoy no ha ocurrido; y pese a que el art. 134 prevé que en ausencia de reglamentación los funcionarios competentes deben resolver las situaciones sometidas a su consideración, en atención a la naturaleza de las mismas y de conformidad con las normas de la ley, cuyo contenido es operativo. No obstante, cabe señalar que el impuesto ha devenido inexigible no sólo por la falta de reglamentación, sino también porque la norma sólo describe el elemento objetivo del hecho imponible, sin indicar los restantes, tales como, sujetos pasivos, aplicación temporal y espacial; sobre la base del principio de reserva de ley en materia tributaria.

2. Régimen de Propiedad Horizontal

El art. 13 de la ley 13.512 [11] (y sus modificatorias) prescribe que los impuestos, tasas y contribuciones de mejoras se cobran a cada propietario independientemente, a cuyo efecto las valuaciones deben practicarse en forma individual, computándose la parte proporcional indivisa de los bienes comunes.

Por su parte, el art. 17 establece que la obligación del propietario de contribuir al pago de expensas y primas de seguro total del edificio, siguen siempre al dominio de sus respectivos pisos o departamentos en la extensión del art. 3266 del CCiv., aun con respecto a las que se devenguen con anterioridad a su adquisición; gozando el respectivo crédito del privilegio y los derechos previstos en los arts. 3901 y 2686 del ordenamiento citado.

El dec. reg. de la Ley de Propiedad Horizontal 18.734/1949 [12], en el art. 26, dispone que en la valuación de cada piso o departamento, se incluye la parte proporcional del valor atribuido al terreno y a las cosas de propiedad común, en orden al pago del impuesto inmobiliario. La proporción entre la valuación y la que corresponde al conjunto del inmueble permanece inalterable. Si en algún piso o departamento se realizan mejoras o se agregan detalles de ornamentación que justifiquen el aumento del impuesto, se establecerá por separado una valuación de adicional.

3. Locaciones urbanas

La ley 23.091 [13] (y sus modificatorias), sobre la base del principio de instrumentación, dispone que los contratos de locaciones urbanas, sus modificaciones y prórrogas deben formalizarse por escrito. Si el contrato no celebrado por escrito tuvo principio de ejecución, se entiende como plazo el mínimo fijado en dicha ley y el precio y su actualización los determina el juez de acuerdo con el valor y práctica de plaza (art. 1°, párr. 1°).

El plazo mínimo de los contratos de locación con destino a vivienda, con o sin muebles, es de dos (2) años, y de tres (3) para los restantes destinos (art. 2°).

El Capítulo III de la normativa se refiere a la promoción de las locaciones destinadas a vivienda, con el detalle de las siguientes características (art. 10):

a) Incorporación voluntaria y optativa de los contratantes.

b) Instrumentación por contrato de locación tipificado, obligatorio y registrado.

c) Plazo mínimo de locación de tres (3) años.

[11] ADLA, VIII-254 y ss.

[12] ADLA, IX-A-818 y ss.

[13] ADLA, XLIV-D-3712 y ss.

d) Seguro obligatorio, de garantía del contrato de locación, con intervención de la Caja Nacional de Ahorro y Seguro.

e) Reajuste trimestral del precio de la locación según índice de actualización elaborado oficialmente por los institutos de estadística y censos de la Nación y de las provincias sobre la base de la evolución de los precios al consumidor y salarios, promediados en partes iguales y rebajado en un veinte por ciento (20%) no acumulativo.

f) Beneficios impositivos.

La ley 11.683 —en el actual texto ordenado de 1998 [14], pese a que la norma hace referencia al ordenamiento de 1978— resulta aplicable a las disposiciones impositivas contenidas en el presente régimen de promoción (art. 20).

Con relación a este último aspecto, las ventajas se conceden a (art. 11, párr. 1°):

a) quienes realicen inversiones en inmuebles con características de vivienda común o económica, destinados a locación de vivienda familiar permanente; y,

b) quienes incorporen viviendas de estas características al régimen de promoción.

La calificación de vivienda común o económica se determina de conformidad con las disposiciones de la res. 368/1976 [15] dictada por la ex Secretaría de Estado de Vivienda y Urbanismo (art. 11, párr. 2°).

La citada resolución define como vivienda de interés social "... a toda aquella que constituya la residencia permanente de una persona o de un grupo familiar conviviente" (art. 1°). A su vez, clasifica a las viviendas de interés social en: vivienda económica, vivienda común y vivienda suntuosa, cuyas características en cuanto a destino se definen en el Anexo I y a materiales en el Anexo II de la resolución (art. 2°).

El Anexo I, referido a las "Características distintivas de las diferentes categorías según su diseño", atribuye a la vivienda económica, como máximo, los siguientes elementos:

1. Sala de estar-comedor en un solo ambiente y cocina, o sala de estar y cocina-comedor en un solo ambiente, o sala de estar-cocina-comedor en un solo ambiente.

2. Un baño por cada tres dormitorios o fracción.

3. Lavadero y galería.

4. Ascensores con palier común.

5. Servicios individuales.

En el caso de la vivienda común, los caracteres son, como máximo:

[14] ADLA. LVIII-C-2969 y ss.

[15] ADLA. XXXVIII-B-1617 y ss.

1. Sala de estar-comedor en un solo ambiente.
2. Un baño por cada dos dormitorios o fracción.
3. Toilette.
4. Una habitación y baño de servicio.
5. Cocina.
6. Garaje cubierto para un automóvil.
7. Balcón.
8. Ascensor principal.
9. Ascensor de servicio.

El acceso a los beneficios impositivos depende del cumplimiento de una serie de requisitos. En primer lugar, las inversiones deben destinarse a (art. 12, párr. 1°, inc. a):

1. La construcción de nuevas unidades de vivienda y su infraestructura, iniciadas a partir de la vigencia de la ley 23.091.

2. La terminación de unidades de vivienda y su infraestructura que se encuentren en construcción a la fecha de la citada ley, y las mejoras necesarias para poner en condiciones de habitabilidad el inmueble, realizadas a partir de tal fecha.

3. La compra de unidades de vivienda concluidas o en construcción al momento de entrar en vigencia tal ley, y siempre que dichas viviendas no hubieren sido afectadas a los beneficios de este régimen o de los otorgados por la ley 21.771 [16].

En segundo lugar, las referidas unidades de vivienda deben destinarse a la locación de vivienda familiar permanente, donde el destino debe acreditarse mediante contratos de locación (art. 12, párr. 1°, inc. b).

Los beneficios impositivos que se brindan para las inversiones en inmuebles son los siguientes:

1. En la liquidación del impuesto a las ganancias pueden deducirse las sumas efectivamente invertidas en cada ejercicio fiscal en (art. 13, inc. a], párr. 1°):

a) la construcción de nuevas unidades de vivienda y su infraestructura, excluido el valor del terreno;

b) la terminación de las construcciones de vivienda y su infraestructura, excluido el valor del terreno;

c) la realización de mejoras necesarias para poner en condiciones de habitabilidad el inmueble; y,

d) la compra de unidades de vivienda sin uso, excluido el valor del terreno.

Si el precio de la compra se refiere indiscriminadamente al valor del terreno y a las mejoras, la porción que se atribuya a éstas se fija teniendo en cuenta

[16] ADLA. XXXVIII-B-1379 y ss. Dispone beneficios impositivos para las inversiones en inmuebles con características de vivienda común o económica destinadas a locación de vivienda familiar permanente.

la relación existente en el avalúo fiscal vigente al momento de la adquisición. En los casos de desconocimiento del avalúo o cuando éste no discriminara los valores relativos a la tierra y a las mejoras, se presume, salvo prueba en contrario, que éstas representan el sesenta y seis (66%) por ciento del precio de compra. La presunción asciende al ochenta por ciento (80%) en el caso de inmuebles sujetos al régimen de la ley 13.512 y sus modificatorias, de propiedad horizontal (art. 13, inc. a], párr. 2°).

Quedan excluidos de este tratamiento los inmuebles que hubiesen sido afectados a los beneficios de la ley de locaciones urbanas o de la ley 21.771. Las sumas deducibles son las invertidas en la compra de los inmuebles, en la adquisición de los bienes y en la locación de los servicios que forman parte del costo de edificación, su infraestructura y los honorarios profesionales (art. 13, inc. a], párr. 3°).

La norma también proporciona el concepto de infraestructura, definido como "... todas aquellas obras que, sin formar parte de las unidades de vivienda, estén destinadas a hacer posible el suministro de los servicios públicos de provisión de agua potable, desagües cloacales y pluviales, energía eléctrica, gas y teléfono, como asimismo, el acceso a las unidades de vivienda" (art. 13, inc. a], párr. 3°).

En cambio, no se consideran "... como infraestructura los edificios y lugares destinados a la industrialización y comercialización de bienes o servicios y construcción de caminos que no sean calles urbanas" (art. 13, inc. a], párr. 4°).

2. También respecto del impuesto a las ganancias, queda exenta la ganancia neta originada en la locación de las unidades (art. 13, inc. b]).

3. En cuanto a los impuestos sobre los capitales y sobre el patrimonio neto —actualmente derogados, siendo el segundo de ellos reemplazado por el impuesto sobre los bienes personales— no se consideraba activo ni bien computable el valor impositivo correspondiente a las unidades de vivienda, y no daba lugar al prorrateo del pasivo o de deudas que podían corresponder (art. 13, inc. c]).

4. Los contratos de locación de inmuebles, sus prórrogas, cesiones o transferencias se encontraban exentas del impuesto de sellos (art. 13, inc. d]). Ello así, puesto que, a partir del 1° de febrero de 1993, el dec. 114 derogó todos los hechos imponibles de la Ley Nacional de Sellos —entre ellos, el descripto—, dejando subsistentes sólo algunos que se verán más adelante (art. 1°).

5. Los saldos de impuestos provenientes de nuevas unidades de vivienda y su infraestructura se excluyen de la limitación del art. 13, primera parte de la ley 23.349 [17] (y sus modificatorias) de Impuesto al Valor Agregado (art. 13, inc. e]).

[17] ADLA. XLVI-C-2618 y ss. Se refiere a las inversiones en bienes de uso, donde el cómputo del crédito fiscal se efectúa en tres cuotas anuales y consecutivas a partir del período fiscal correspondiente al último mes del ejercicio o del año calendario en el que se produzca la habilitación del bien.

La normativa facultaba a la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires —hoy Ciudad Autónoma, a partir de la reforma constitucional de 1994— y al ex Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur —convertido en provincia por la ley 23.775 [18]— a reducir o eximir del pago de tributos locales que recayesen sobre las unidades de vivienda afectadas al régimen de promoción (art. 14).

También se prevén beneficios impositivos para quienes afecten inmuebles con características de vivienda común o económica a locación de vivienda familiar permanente, *cuando no se trate de inversiones*. Se trata de las dispensas tributarias referidas a la exención de la ganancia neta originada en la locación de unidades y de las mencionadas en materia de impuestos sobre los capitales, patrimonio neto y sellos (art. 15, párr. 1°).

A su vez, no tratándose de inversiones, las unidades nuevas y sin uso pueden gozar, además:

a) de una deducción en el impuesto a las ganancias del veinticinco por ciento (25%) de las sumas efectivamente invertidas en su construcción o compra, excluido el valor del terreno; y,

b) de la exclusión de la limitación del art. 13, primera parte de la ley del IVA respecto de los saldos de impuesto provenientes de nuevas unidades de vivienda y su infraestructura (art. 15, párr. 2°).

Los requisitos para gozar de los beneficios impositivos descriptos están enumerados en el art. 16, siendo los siguientes:

1. Las unidades de vivienda deben quedar ocupadas a título de locación efectiva por un mínimo de setenta y dos (72) meses consecutivos o alternados, en lapsos no inferiores a treinta y seis (36) meses, dentro del término de ocho (8) años, contados a partir de la formalización del primer contrato de locación de cada unidad.

2. El primer contrato de locación debe formalizarse dentro de los ciento veinte (120) días posteriores a aquel en que los inmuebles estén en condiciones de habitabilidad o, en su caso, al de la compra de los mismos.

3. Los arrendamientos deben instrumentarse mediante un contrato de locación tipificado, obligatorio y registrado según se establezca en la reglamentación.

4. El precio de la locación debe reajustarse trimestralmente según el índice de actualización elaborado por los institutos de estadísticas y censos de la Nación y de las provincias sobre la base de la evolución de los precios al consumidor y salarios promediados en partes iguales y rebajado dicho índice en un veinte por ciento (20%) no acumulativo.

5. Seguro obligatorio de garantía del contrato de locación con intervención de la Caja Nacional de Ahorro y Seguro.

[18] ADLA. L-B-1257 y ss.

6. Las construcciones desgravables deben estar en condiciones de habitabilidad dentro del plazo de cuatro (4) años posteriores al acogimiento de los beneficios de este régimen de promoción.

El incumplimiento de tales requisitos provoca la obligación en cabeza del contribuyente de reintegrar al ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra el monto desgravado o exento con su actualización, sin perjuicio de la aplicación de las normas del Cap. VII del Título I de la ley 11.683 (t.o. 1978) (art. 17, párr. 1°).

Los mismos efectos se producen en caso de desafectación del bien de este régimen (art. 17, párr. 2°).

Tanto la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires como en el Territorio Nacional de Tierra del Fuego quedaban facultados para fijar gravámenes diferenciales sobre las viviendas deshabitadas (art. 21).

Se invita, asimismo, a las provincias a instrumentar las citadas ventajas tributarias para la promoción de las locaciones destinadas a viviendas, como así también, a establecer gravámenes diferenciales a las viviendas deshabitadas (art. 22).

Por último, cabe destacar que los beneficios impositivos establecidos por el régimen de la ley 23.091 producen sus efectos respecto de los inmuebles acogidos a dicho régimen de promoción con anterioridad al 31 de diciembre de 1986; mientras que la exención de la ganancia neta originada en la locación de las unidades de vivienda (art. 13, inc. b]) mantiene sus efectos por el término de afectación del inmueble al régimen (art. 29).

4. Regularización dominial

La ley 24.374 [19] implementa un régimen en función del cual se dispone una serie de beneficios a los ocupantes que acrediten posesión pública, pacífica y continua durante tres (3) años, con anterioridad al 1° de enero de 1992, y su causa lícita, respecto de inmuebles urbanos que tengan como destino principal el de casa habitación única y permanente (art. 1°).

Los sujetos que pueden acogerse al régimen de regularización dominial son (art. 2°):

a) las personas físicas ocupantes originarios del inmuebles de que se trate;

b) el cónyuge supérstite y sucesores hereditarios del ocupante originario si continuaron con la ocupación del inmueble;

c) las personas que, sin ser sucesores, convivieron con el ocupante originario, recibiendo trato familiar, por un lapso no inferior a dos (2) años anteriores al 1° de enero de 1992, continuando con la ocupación del inmueble; y,

d) los que, mediante acto legítimo fuesen continuadores de dicha posesión.

[19] ADLA, LIV-D-4358 y ss.

Entre las ventajas otorgadas, merecen destacarse (art. 3°):

1. La gratuidad de los actos y procedimientos contemplados por la ley de regularización dominial, para los beneficiarios del régimen.

2. La existencia de deudas tributarias nacionales, provinciales o municipales —por impuestos o tasas— que recaigan sobre el inmueble, no constituyen obstáculo alguno, con excepción de la contribución del uno por ciento (1%) del valor fiscal del inmueble a cargo de los beneficiarios destinada a financiar el sistema (art. 9°).

Ambos beneficios se contemplan cuando:

a) el titular del dominio preste consentimiento para la transmisión a favor del peticionante (art. 6°, inc. h]); y

b) los inmuebles fuesen del dominio privado del Estado nacional, provincial o municipal, donde se debe proceder a la inmediata escrituración (art. 7°) [20].

5. Banco Hipotecario Nacional

5.1. Situación anterior al dictado de la ley 24.855 [21]

El dec.-ley 13.128/1957 [22], regulaba la Carta Orgánica del Banco Hipotecario Nacional, siendo posteriormente derogado por la ley 22.232 [23] (art. 6°).

El art. 1° del decreto-ley disponía: "El Banco Hipotecario Nacional es el establecimiento bancario autárquico del Estado que propenderá al desarrollo y mejoramiento de las condiciones sociales, técnicas, higiénicas y económicas de la vivienda urbana y rural y de la construcción en general".

La ley 22.232 fue modificada por la ley 24.143 [24], dictándose posteriormente el dec. 540/1993 [25], que aprobó el texto ordenado de la Carta Orgánica del Banco Hipotecario Nacional.

Finalmente, la ley 24.855, denominada de "Desarrollo Regional y Generación de Empleo", derogó parcialmente tanto la ley 24.143 como el dec. 540/1993.

De la nota al Poder Ejecutivo acompañando el proyecto de ley 22.232, del 19 de mayo de 1980, pueden extraerse las siguientes consideraciones:

1. El proyecto de modificación de la ley orgánica del Banco Hipotecario Nacional está "... destinado a encuadrar a esta institución dentro del sistema instituido por la ley de entidades financieras y ajustar su cometido a la índole

[20] Observado por el dec. 1661/1994.

[21] ADLA, LVII-C-2946 y ss.

[22] ADLA, XVII-A-858 y ss.

[23] ADLA, XL-B-1060 y ss.

[24] ADLA, LII-D-3888 y ss.

[25] ADLA, LII-B-1413 y ss.

específicamente bancaria de su gestión en el sector de la vivienda y el desarrollo urbano...".

2. "... El Banco Hipotecario se rige actualmente por el dec.-ley 13.128 de 1957 y el dec.-ley 6393 de 1958 reglamentario del anterior además de diversas disposiciones legales complementarias. Cuando se sancionaron los mencionados decretos leyes no existía en el ámbito del Poder Ejecutivo ningún organismo consagrado específicamente al estudio y proposición de políticas ni definición de funciones de coordinación a nivel nacional en el cargo del desarrollo urbano y la vivienda y el Banco Hipotecario había evolucionado, hasta asumir de hecho funciones que hubieran correspondido a aquél. Es significativo, en tal sentido, que el art. 57 del dec.-ley 13.128 asigne al Banco Hipotecario Nacional las funciones de la ex Administración Nacional de Vivienda, creada en 1945 por dec. 11.157 (ley 12.921)...".

3. "... La creación de la Secretaría de Vivienda en 1968 vino a cubrir el vacío de la falta de un órgano rector de las políticas de vivienda del Poder Ejecutivo, y al mismo tiempo generó una estrecha relación con el Banco Hipotecario Nacional a punto tal que la ley 17.873 (del 28 de agosto de 1968) permitió la duplicación de funciones del secretario de Vivienda como también presidente del Banco...".

4. "... La concurrencia de ambos organismos en la programación y ejecución de grandes núcleos habitacionales esfumaba la línea de separación de sus respectivos cometidos... Esta situación se hizo crítica durante los años finales del período cerrado el 24 de marzo de 1976, cuando el Banco Hipotecario Nacional debió desarrollar planes de construcción desmesurados, con el solo recurso del aporte estatal, e iba camino de convertirse en uno de los principales factores de inflación y distorsión financiera del país...".

5. "... Tendrá el Banco por fin su postergada autonomía financiera...".

6. "... Se pretende, prioritariamente, mantener su campo específico de actuación, extendido a lo edilicio en general, y a la solución de la crisis habitacional que aqueja desde larga data al país...".

En cumplimiento de tales objetivos, se eximían del impuesto de sellos en el orden nacional a los documentos y contratos referentes a la constitución, otorgamiento, amortización, ampliación, renovación, inscripción o cancelación de las operaciones de crédito para la vivienda, celebradas con el Banco. Además se consignaba que el Poder Ejecutivo nacional gestionaría la adhesión de las provincias respecto de dicha exención (art. 3° de la ley 22.232).

Se recuerda nuevamente que, en el ámbito nacional, el dec. 114/1993 derogó los hechos imponibles del impuesto de sellos, entre los que se encuentran el descripto precedentemente.

También se eximían del pago del impuesto sobre los ingresos brutos las operaciones crediticias realizadas por el Banco Hipotecario Nacional hasta el 31 de diciembre de 1979 inclusive, que a dicha fecha estuvieran constatadas en

firme, hasta la extinción de los contratos que fueran su necesaria consecuencia o su transferencia o cesión, pudiendo el Ejecutivo nacional propiciar ante las provincias la adopción de medidas análogas. Los créditos correspondientes a tales operaciones se consideraban como bienes del activo no computable a los fines del impuesto sobre los capitales —hoy derogado— (art. 4° de la ley 22.232).

Si se trataba de inmuebles edificados con préstamos para la vivienda propia, se encontraban exentos de todo impuesto inmobiliario o de contribución territorial por el término de cinco (5) años a partir de la constitución del préstamo, salvo exenciones mayores (art. 5°, párr. 1°, de la ley 22.232).

También se eximía del impuesto al valor agregado o al que le sustituyese, sobre el monto de los contratos de construcción de las viviendas y de las obras de infraestructura urbana y de equipamiento comunitario que las complementasen (art. 5°, párr. 3°, de la ley 22.232).

Para que operaran ambas exenciones, debía tratarse de vivienda única, con características económicas, de acuerdo con la ya referida definición proporcionada por la ex Secretaría de Estado de Desarrollo Urbano y Vivienda (art. 5°, párr. 3°, de la ley 22.232).

El art. 2° del Anexo de la ley 22.232 disponía que la Nación Argentina garantizaba las operaciones del Banco Hipotecario, norma que fue derogada por el art. 5° de la ley 24.143.

El art. 3° del dec. 540/1993 excluía de la base imponible a determinar para el cálculo de los impuestos, las operaciones, bienes y ganancias referidas a la cartera de préstamos para la vivienda de la institución.

El art. 2° del Anexo del dec. 540/1993 consignaba textualmente: "El Banco Hipotecario Nacional tiene por objeto primordial contribuir a la satisfacción de las necesidades del país en materia de vivienda, edificación y desarrollo urbano.

"Para su mejor cumplimiento, atenderá prioritariamente a:

"a) Cubrir las necesidades de financiamiento a largo y mediano plazo mediante el apoyo financiero, según las circunstancias socioeconómicas, para las iniciativas públicas y privadas tendientes a establecer condiciones que hagan accesibles las viviendas a los diversos sectores de la comunidad, en función de sus niveles de ingreso.

"b) Financiar a largo y mediano plazo la construcción de viviendas en regiones que el Poder Ejecutivo fije con carácter prioritario, en especial en las zonas de frontera.

"c) Apoyar la iniciativa privada, promoviendo el arraigo de la población, que permita una mejor distribución del Territorio Nacional.

"d) Apoyar la desconcentración de los grandes centros urbanos y el fomento de la vivienda rural.

"e) Apoyar el desarrollo de actividades de investigación científica y técnica del ámbito habitacional, promoviendo en especial la construcción industrializada.

"f) Promover y apoyar los planes de ahorro y préstamo para la vivienda.

"g) Promover la obtención de viviendas de servicio a las empresas con necesidad de ellas para el desarrollo de su actividad.

"h) Estimular la formación, establecimiento y desarrollo de entidades de carácter privado sin fines de lucro, aportando los elementos necesarios que les permitan realizar sus propios programas de edificación de viviendas.

"i) Crear condiciones de regularización del mercado y el crédito inmobiliario.

"j) Apoyar el desenvolvimiento de actividades vinculadas con la construcción de viviendas y el desarrollo urbano, ya sea para la producción o aprovechamiento de bienes o servicios.

"Para el cumplimiento de sus fines el Banco podrá ejercer todas las facultades que corresponden a las personas capaces, incluso aquellas para las que se requieren poderes especiales, con la sola excepción de las que le estuvieren expresamente prohibidas".

El art. 4° del Anexo del decreto disponía que el Banco mantendría sus relaciones con el Poder Ejecutivo nacional a través del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Dentro de las facultades que se le atribuían al Banco para el cumplimiento de su objeto, enumeradas en el art. 24 del Anexo del decreto, merecen destacarse:

1. Conceder créditos con garantía real en primer grado de privilegio a personas de existencia visible o ideal, públicas o privadas, para la adquisición, construcción, ampliación, reforma, refacción y conservación de vivienda única —y de uso permanente por el beneficiario—, edificios y, en especial, equipamiento comunitario, ya sean inmuebles urbanos o rurales, individuales o colectivos (inc. a).

2. Conceder créditos para la ejecución de obras de desarrollo, remodelación o preservación de núcleos y áreas urbanas; relacionado con las necesidades habitacionales o planes de vivienda que se ejecuten por el Banco, previa consulta o intervención de los municipios (inc. b).

3. Conceder créditos para la realización de estudios e investigación sobre desarrollo urbano, habitacional y de edificación; en especial relativos a la reducción de costos, mejoramiento de las condiciones de habitabilidad, de los procedimientos y sistemas constructivos de las viviendas y al mejoramiento de las condiciones sociales, ambientales y sanitarias de los núcleos urbanos (inc. c).

4. Cumplir mandatos y comisiones vinculados con sus operaciones y formar parte de consorcios de bancos que demanden o provean recursos coordinándolos y/o asumiendo su representación, organizar y administrar fondos de

ahorro previo, u otros fondos inmobiliarios relacionados al tema habitacional (inc. j).

5. Asegurar cualquiera de los riesgos de las operaciones que realice o de los bienes que sean o hayan sido objeto de su financiación, aunque no hubieran sido dados en garantía, e imponer seguros a los beneficiarios de sus operaciones (inc. l).

5. Realizar todas las actividades y/u operaciones no prohibidas por la ley a los bancos comerciales dentro de un perfil mayorista, actuando además como agente financiero del Estado en materia de vivienda, construcción y desarrollo urbano, e interviniendo por cuenta de éste en la asignación y distribución de recursos (inc. n).

5.2. Situación derivada del dictado de la ley 24.855

La ya citada Ley de "Desarrollo Regional y Generación de Empleo", en función de la cual se crea un Fondo Fiduciario Federal y se dispone la privatización del Banco Hipotecario Nacional, derogó prácticamente la ley 24.143 y el dec. 540/1993, con algunas excepciones.

En el primer caso dejó subsistente el art. 3° de la ley 24.143, al disponer que el Banco queda eximido de los impuestos sobre los capitales, activos y a las ganancias, los que los sustituyan o complementen en el futuro y los de emergencia a los mismos, sólo para las operaciones, bienes y ganancias referidas a la cartera de préstamos para la vivienda de la institución, a partir del vencimiento de tales beneficios.

Con relación al decreto, derogó todas las disposiciones que ordenaban al Banco a afianzar las obligaciones (art. 29 de la ley 24.855); y sólo dejó vigentes, respecto de las operaciones concretadas y que se concretasen dentro del plazo de diez (10) años a partir de su vigencia, las siguientes normas —entre otras—:

1. El citado inc. l) del art. 24.

2. Algunas disposiciones relativas a los derechos y privilegios del Banco, a saber:

a) la imposibilidad de trabar embargo sobre los créditos otorgados por el Banco, o sus cuotas, destinadas a la construcción, adquisición, ampliación, reforma, refacción y conservación de unidades de vivienda y sus obras complementarias, aunque la medida se ordene con motivo de deudas originadas por la adquisición o la construcción del inmueble, incluyendo los créditos de proyectistas, directores de obras, contratistas, subcontratistas, proveedores, obreros o empleados (art. 33 del dec. 540/1993);

b) la imposibilidad de trabar embargo sobre los inmuebles gravados a favor del Banco por préstamos otorgados para única vivienda propia, hasta los montos que determine la reglamentación que dicte el Banco mientras éstas

mantengan su categoría originaria y aquéllos conserven tal destino. Tampoco pueden ser ejecutados ni constituirse sobre ellos otros derechos reales, salvo los que se constituyan con motivo de créditos provenientes de su construcción, adquisición, ampliación, reforma, refacción o conservación (art. 34 del decreto);

c) el privilegio superior del Banco a todo otro sobre los bienes afectados a la garantía de sus préstamos. La hipoteca o la prenda constituida a favor del Banco comprende el capital, los intereses, gastos, aranceles, reajuste monetario del valor del crédito y todo crédito que el Banco hubiera abonado por impuestos, tasas, contribuciones y expensas comunes según la ley 13.512. Los efectos del registro de la hipoteca duran hasta la completa extinción de la obligación hipotecaria (art. 36 del decreto);

d) sin perjuicio de la inembargabilidad de la única vivienda propia, si el bien gravado fuere objeto de acción judicial el Banco goza del derecho de preferencia para realizar la subasta (art. 37 del decreto);

e) el Banco puede intervenir como tercerista en todo juicio relativo al bien gravado (art. 38), y puede proceder por sí a la división de hipotecas que graven inmuebles sometidos al régimen de propiedad horizontal (art. 39);

f) el Banco puede actuar como agente de retención de los impuestos, tasas, deudas por contribución de mejoras y expensas comunes que adeudare el inmueble objeto de la operación, en caso de transferencia de dominio o de constitución de derechos reales, siendo suficiente, a los fines del otorgamiento de los instrumentos, la expresa manifestación del Banco en el sentido de tomar a su cargo el pago de la deuda (art. 40); y,

g) se prohíbe al deudor la realización de cualquier acto que perjudique los derechos e intereses del Banco. En caso de disminución del valor del inmueble, el Banco puede tomar posesión de éste, aunque no se encuentre en situación de remate (art. 41).

Entre los objetivos del programa de alcance nacional dispuesto por la ley 24.855, se enuncia el de "*...Mejorar las oportunidades y condiciones de acceso a la vivienda en los sectores de ingresos medios y medios bajos de la población,* con el desarrollo del mercado hipotecario y fomentando el ingreso al mismo de capitales nacionales e internacionales" (art. 1°, inc. c]) (El destacado no obra en el texto original).

A tal efecto se creó un Fondo Fiduciario Federal de Infraestructura Regional —con carácter extrapresupuestario— destinado a financiar la realización de obras de infraestructura económica y social; a la vez que se instituyó, en el ámbito del Banco Hipotecario Nacional una reserva especial dirigida a constituir una línea de créditos que financien hasta el noventa y cinco por ciento (95%) de las viviendas, la capitalización del Banco de la Nación Argentina y la modificación de su Carta Orgánica (arts. 2°, 3° y 4°).

El fondo funciona en el ámbito de la Jefatura de Gabinete de Ministros, siendo su fiduciario el Banco de la Nación Argentina, donde el financiamiento correspondiente a las provincias se asigna de conformidad con los índices determinados por los arts. 3°, incs. b) y c), y 4° de la ley 23.548 [26] (y sus modificatorias) —de Coparticipación Federal de Impuestos—, incluyendo a la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (arts. 5°, 6° y 8° de la ley 24.855).

Los créditos se transfieren en forma automática a las jurisdicciones, las que deben garantizar con su coparticipación federal de impuestos (art. 11, párr. 3°):

a) el cumplimiento del plan de inversiones,

b) el cronograma de obras, y

c) la devolución de los créditos y sus intereses.

Tanto el fondo como el fiduciario, en cuanto a las operaciones relativas al fondo, se encuentran exentos de todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales existentes y a crearse en el futuro. Se invita a las provincias a adherir con la exención de sus impuestos locales (art. 12).

Se declara sujeto a privatización, en los términos de la ley 23.696 [27] —de Reforma del Estado—, al Banco Hipotecario Nacional, transformado en "Banco Hipotecario SA", quien debe atender por el plazo de diez (10) años, a contar a partir de la promulgación de la Ley de Desarrollo Regional, las actividades que se enuncian a continuación (art. 17):

1. Financiar la adquisición y construcción de viviendas en el país, por sí o a través de terceros, asegurando una armónica distribución regional del crédito, de modo tal de hacer accesible el mismo a los diversos sectores de la comunidad.

2. Mantener líneas de crédito para la financiación de la construcción de viviendas en pequeñas localidades, destinando anualmente a estas operaciones no menos del diez por ciento (10%) del total de créditos que otorgue para la construcción, debiendo contemplar una equitativa distribución geográfica.

3. Preservar la constitución del fondo especial a que se refiere el art. 13 de la ley 24.143 (no derogado), destinado a subsidiar los servicios de reembolso de los prestatarios que se encuentren afectados por serias situaciones de emergencia económica y no pudieran ser atendidas mediante la renegociación del crédito. Este fondo se integra con el dos por ciento (2%) de las sumas ingresadas en concepto de intereses percibidos sobre préstamos para la vivienda.

Vencido el plazo indicado (10 años) o con anterioridad, si así lo decide su directorio, para continuar con esta actividad debe constituir o participar de una sociedad que tenga por objeto el otorgamiento de seguros.

[26] ADLA, XLVIII-A-53 y ss.

[27] ADLA, XLIX-C-2444 y ss.

6. El Fondo Nacional de la Vivienda

La ley 21.581 [28] (art. 32) derogó los ordenamientos instituidos por las leyes 17.605 [29], 19.453 [30] y 19.929 [31], esta última de creación del Fondo Nacional de la Vivienda.

Dicha institución, con funcionamiento dentro de la jurisdicción de la ex Secretaría de Estado de Desarrollo Urbano y Vivienda, es el organismo de aplicación de la ley 21.581 (arts. 1° y 2°).

El art. 3° dispone la composición del Fondo, integrado con:

1. Los recursos que con destino al mismo se hubieren destinado hasta la fecha de vigencia de la ley 21.581 (inc. a).

2. Una contribución del cinco por ciento (5%) sobre las remuneraciones a cargo del empleador cualquiera sea la condición y características de éste, tanto en el ámbito público como privado, con exclusión de las representaciones diplomáticas y sus equivalentes debidamente reconocidos (inc. b).

3. Una contribución equivalente al veinte por ciento (20%) de los importes que los trabajadores autónomos tributen como obligación previsional (inc. c).

La percepción de ambas contribuciones estaba a cargo de la Dirección Nacional de Recaudación Previsional (art. 22).

4. Los recursos provenientes de donaciones y legados que efectúen las personas físicas o jurídicas, privadas o públicas, nacionales, provinciales o municipales a favor del Fondo (inc. d).

5. Los recursos provenientes de cualquier régimen de aportes que se dicte en el futuro (inc. e).

6. Los recursos provenientes de sanciones económicas o convenios resarcitorios que se apliquen o se celebren con las personas comprendidas en el régimen de la presente ley (inc. f).

7. Los recursos provenientes de la recuperación de inversiones efectuadas, sus intereses y reajustes (inc. g).

Todos estos recursos se destinan a financiar total o parcialmente, entre otras operaciones, la construcción de viviendas económicas para familias de recursos insuficientes; la ejecución de obras de urbanización, de infraestructura, de servicios, de equipamiento comunitario; el redescuento de créditos hipotecarios; y, la provisión de componentes destinados a la construcción de viviendas (art. 4°).

En todos los casos se trata de unidades habitacionales consideradas como "viviendas económicas", entendiendo por tales "...las que, cumpliendo las con-

[28] ADLA. XXXVII-2464 y ss.
[29] ADLA. XXVIII-A-157 y ss.
[30] ADLA. XXXII-A-93 y ss.
[31] ADLA. XXXIII-D-5142 y ss.

diciones mínimas de habitabilidad que determine la Secretaría de Estado de Desarrollo Urbano y Vivienda acordes con la ubicación geográfica, condiciones climáticas y la evolución tecnológica, constituyan un centro de atracción y reunión de la familia y aseguren el mejor rendimiento de la inversión" (art. 6°).

A su vez, se define el concepto de "familia de recursos insuficientes" "...a aquella integrada por un grupo de convivientes cuya capacidad de pago, excluida la atención de otras necesidades vitales mínimas, no alcance a cubrir el costo de amortización de una vivienda económica en un plazo de hasta treinta (30) años, o en el de vida útil determinado para la misma si fuere menor, con más el más bajo de los intereses que fije el Banco Hipotecário Nacional para sus operaciones usuales de financiamiento para la vivienda propia" (art. 7°); actuando dicha entidad financiera como mandatario de la Secretaría de Estado de Desarrollo Urbano y Vivienda (art. 10).

Las viviendas son asignadas en venta, comodato o préstamo de uso (art. 12).

Desde el punto de vista impositivo, están exentas (art. 21):

a) del pago de impuestos nacionales y, en su momento, del ex Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires las operaciones financiadas con recursos del Fondo Nacional de la Vivienda; dispensa que no alcanza a los impuestos a oblar por las empresas contratistas con motivo de su actividad, incluida la provisión de materiales; y,

b) del pago de impuestos nacionales, las ventas que se realicen y las hipotecas que se constituyan.

6.1. El dec. 2542/1977 [32]

La norma consigna que la contribución del cinco por ciento (5%) sobre las remuneraciones a cargo del empleador, a que se refiere el art. 3°, inc. b) de la ley 21.581, y que alcanza a todos los "dadores de trabajo privados o públicos no estatales, con o sin fines de lucro", también se extiende a (art. 2°):

1. Las administradoras nacional, provinciales o municipales.

2. Los organismos descentralizados y autárquicos que integran, dependen o se desenvuelven en jurisdicción de cualquiera de tales administradoras.

3. Las empresas del Estado nacional, provincial y municipal, sean de carácter público, mixto o privado.

4. Los bancos oficiales del Estado nacional, provincial o municipal.

5. Las fuerzas armadas, policiales, de seguridad y penitenciarias y los organismos, empresas y entidades sujetas a su dependencia, control o dirección.

[32] ADLA. XXXVII-D-3820 y ss.

Además, se aclara el concepto de "remuneración", considerando por tal a aquella sujeta a aportes y contribuciones previsionales.

En el caso de la contribución del veinte por ciento (20%) de los importes que los trabajadores autónomos tributen como obligación previsional (art. 3°, inc. c] de la ley 21.581), el dec. 2542/1977 determina que la misma debe calcularse en virtud de los arts. 10, 33 d) y 42 de la ley 18.038 (t.o. 1974) y dec. 639/1975, con exclusión del previsto en el art. 8°, inc. d) de la ley 19.032 (art. 3°).

6.2. La res. 248/1978 (SS) [33]

La norma regula la forma y plazo de ingreso de las contribuciones al Fondo Nacional de la Vivienda, de la siguiente manera (art. 1°):

1. Las contribuciones a cargo de los empleadores, con excepción de los trabajadores rurales, deben ingresarse mensualmente, dentro de los quince (15) días inmediato siguientes a cada mes vencido.

2. Las contribuciones a cargo de los empleadores de trabajadores rurales, deben ingresarse mensualmente, al vencimiento de cada trimestre calendario.

3. Las contribuciones a cargo de los trabajadores autónomos, deben depositarse por períodos bimestrales calendarios vencidos, junto con las obligaciones previsionales que venzan en cada período.

6.3. La ley 22.293 [34]

A través de esta normativa se eximió a los empleadores del pago de las contribuciones para el Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones, de conformidad con la ley 18.037; y para el Fondo Nacional de la Vivienda, donde se suprimieron los incs. b) y c) del art. 3° de la ley 21.581.

En la nota dirigida al Poder Ejecutivo, que acompaña el proyecto de ley 22.293, surge que tales contribuciones son sustituidas por una financiación equivalente proveniente del impuesto, para lo cual se tuvo en cuenta "... *la necesidad de modificar la incidencia de tales cargas, trasladándolas a la totalidad de la población, lo cual será posible mediante la generalización y modificación de las tasas del impuesto al valor agregado*, medida ésta que se propone en otro proyecto de ley" (el destacado ha sido agregado).

Se señaló que, con estas modificaciones, se esperaba "... lograr una importante disminución de costos para las empresas...", con mejoras en su competitividad, eliminándose "... un impedimento para la contratación de mano de obra en relación de dependencia, posibilitando así el mantenimiento del nivel de plena ocupación".

[33] ADLA. XXXVIII-B-1615.

[34] ADLA. XL-D-3928 y ss.

Es por ello que las medidas adoptadas se dirigían a:

1. Derogar la contribución patronal obligatoria, a partir del 1° de octubre de 1980.

2. Establecer un sistema por el cual el régimen de previsión recibiera fondos en proporción a los recaudados a través de la percepción de los aportes patronales jubilatorios, proporción que se elevaba a partir del momento de la generalización y modificación de las alícuotas del impuesto al valor agregado, porque a partir de allí se eliminaba la contribución patronal sobre las remuneraciones destinadas al Fondo Nacional de la Vivienda.

Finalmente, la nota concluía: "La sanción de este proyecto complementado con el de generalización del impuesto al valor agregado y modificación de sus tasas, *provocará un cambio de importancia en el esquema impositivo de nuestro país, y tendrá gran influencia en el reordenamiento que este Gobierno ha encarado hacia un mejoramiento de la conducta impositiva y previsional*" (el destacado no obra en el texto original).

6.4. La ley 23.060 [35]

A raíz de esta ley se restablecieron las contribuciones a cargo de los empleadores y de los trabajadores autónomos, previstas en los incs. b) y c) del art. 3° de la ley 21.581, aplicables para las remuneraciones y obligaciones previsionales devengadas a partir del primer día del mes siguiente al 22 de marzo de 1984, fecha de sanción de la ley 23.060 (art. 1°).

6.5. La ley 23.966 [36]

En el Título IV se disponen modificaciones a la Ley del Fondo Nacional de la Vivienda 21.581, entre las que pueden mencionarse:

1. La designación de la Subsecretaría de Vivienda y Ordenamiento Ambiental y el Consejo Federal como organismo de aplicación de la Ley del Fondo Nacional de la Vivienda, en reemplazo de la Secretaría de Estado de Desarrollo Urbano y Vivienda.

2. La sustitución de la contribución del cinco por ciento (5%) sobre las remuneraciones a cargo del empleador (inc. b]) del art. 3°, ley 21.581), por el porcentual de la recaudación del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural.

3. La derogación de la contribución del veinte por ciento de los importes que los trabajadores tributan como obligación previsional (inc. c] del art. 3°, ley 21.581).

[35] ADLA, XLIV-B-1278 y ss.

[36] ADLA, LI-C-2836 y ss.

La sustitución de la expresión "Dirección Nacional de Recaudación Previsional", por "Instituto Nacional de Previsión Social".

4. La distribución automática entre los organismos ejecutores provinciales y de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires del régimen de financiamiento para el Fondo Nacional de la Vivienda, debiendo proporcionar al sistema, como mínimo, el equivalente a setenta y cinco millones de dólares estadounidenses (U$S 75.000.000) por mes calendario. De resultar las percepciones inferiores a ese monto, el Tesoro nacional debe practicar los anticipos necesarios para mantener tal nivel de financiamiento, a compensarse con excedentes posteriores si los hubiere.

6.6. Implicancias proyectadas sobre los regímenes de coparticipación

Como ya se ha analizado precedentemente (punto III. 6.3.), las contribuciones a cargo de los empleadores para el régimen nacional de jubilaciones y pensiones (ley 18.037), como también las contribuciones de los incs. b) y c) de la ley 21.581 fueron eliminadas por la ley 22.293 y sustituidas por una financiación equivalente proveniente del impuesto, finalidad que se logró mediante la generalización del Impuesto al Valor Agregado, a través de la ley 22.294 [37].

Esta supresión y sustitución se reflejó en una trascendente modificación en el Régimen de Coparticipación vigente en ese momento, plasmado en la ley 20. 221 [38] (art. 2°, párr. 1°), que se tradujo en una detracción previa o precoparticipación sobre la masa coparticipable; es decir, sobre el monto total recaudado por los tributos nacionales coparticipados debían descontarse los importes requeridos para compensar la supresión de las contribuciones patronales al sistema previsional, distribuyéndose el remanente conforme a los porcentajes de asignación establecidos por la ley citada.

De esta manera, se resintió "... sensiblemente el monto de los recursos efectivamente coparticipados a las provincias; ello demandó, a solicitud de éstas, y para mantener coherencia con los nuevos lineamientos incorporados, la realización de más detracciones, en este caso, para compensar la supresión de las contribuciones patronales sobre las remuneraciones de empleados públicos provinciales y municipales. Esta nueva modificación se materializó mediante la ley 22.453" [39].

Posteriormente, el régimen vuelve a sufrir modificaciones, como consecuencia de la restitución de las contribuciones a cargo de los empleadores y tra-

[37] ADLA, XL-D-3931 y ss.

[38] ADLA, XXXIII-B-1336 y ss.

[39] CASÁS, José O., "Un importante hito en el proceso de refederalización de la República Argentina (nueva ley de coparticipación impositiva)", *Derecho Fiscal*, t. XLV, p. 7.

bajadores autónomos al Fondo Nacional de la Vivienda, operada por ley 23.060 (punto III.6.4.); y de los aportes patronales al sistema jubilatorio, mediante ley 23.081 [40].

Ya en 1988, con la sanción de la actual Ley Federal de Coparticipación, 23.548, cambia el concepto de masa coparticipable, a diferencia del régimen de la anterior ley que, como principio general, enumeraba cada uno de los recursos que la conformaban.

En efecto, la ley 23.548 dispone que la masa de fondos a distribuir está integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, enumerando a continuación las excepciones (art. 2°).

Dentro de los recursos excluidos, el inc. b) del art. 2° refiere a los impuestos cuya distribución entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación; donde se encuentran, por ejemplo, los recursos del Fondo Nacional de la Vivienda.

Por último cabe señalar que la ley 23.966, en el Título III, Capítulos I y II, instituyó el impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural, cuyo producido se distribuye entre el Tesoro nacional, las provincias y el Fondo Nacional de la Vivienda, de conformidad con los períodos y porcentajes que se indican en el mismo art. 18. En el caso del Fondo (Fonavi), desde el 30 de junio de 1992, con un porcentaje del cuarenta por ciento (40%) a esa fecha, la asignación ascendió al cuarenta y dos por ciento (42%), a partir del 1° de enero de 1993.

6.7. Sistema Federal de la Vivienda

La ley 24.464 [41] creó el sistema federal de la vivienda con el objeto de facilitar las condiciones necesarias para posibilitar a la población de recursos insuficientes, el acceso a la vivienda digna, sobre la base del art. 14 de la CN (art. 1°).

El sistema está integrado por (art. 2°):

1. El Fondo Nacional de la Vivienda.

2. Los organismos provinciales y de la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires —hoy Ciudad Autónoma— responsables de la aplicación de este régimen y de los recursos creados.

3. El Consejo Nacional de la Vivienda.

De conformidad con las previsiones anteriormente consignadas, el Fondo Nacional de la Vivienda cuenta con los siguientes recursos, enumerados en el art. 3° de la ley 24.464:

a) El porcentaje de la recaudación del impuesto sobre los combustibles líquidos (art. 18, ley 23.966), debiendo proporcionar, como mínimo, el equiva-

[40] ADLA, XLIV-D-3699 y ss.

[41] ADLA, LV-C-2921 y ss.

lente a setenta y cinco millones de pesos ($ 75.000.000) por mes calendario. Si las percepciones son inferiores a esa cantidad el Tesoro nacional debe hacer los anticipos necesarios para mantener dicho nivel de financiamiento, a compensarse con excedentes posteriores en caso de existir.

b) Los recursos derivados de donaciones y legados efectuados por personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, a favor del Fondo.

c) Los recursos provenientes de cualquier régimen de aportes que se dicten en el futuro.

d) El producido de la negociación de títulos que se autorice a emitir para construcción de viviendas económicas.

Todos estos recursos deben depositarse en el Banco de la Nación Argentina, en una cuenta especial denominada "Fondo Nacional de la Vivienda"; transfiriendo, dicha entidad, automática y diariamente a cada jurisdicción, el monto de la recaudación que corresponda, de conformidad con ciertos coeficientes de distribución. Por ejemplo, para la Capital Federal, el porcentaje es del 1,3%; mientras que para la provincia de Buenos Aires, es del 14, 5% (arts. 4° y 5°, párr. 1°).

El régimen consigna que el Congreso nacional debe fijar cada dos años una nueva distribución, en atención a las siguientes pautas a observar (art. 5°, párr. 2°):

a) la correcta utilización de los fondos;

b) el nivel de recuperos;

c) el nivel de inversión realizado específicamente en la obra; y,

d) la variación del déficit habitacional de acuerdo con las cifras del Instituto Nacional de Estadística y Censo y con el dictamen del Consejo Nacional de la Vivienda.

Los recursos del Fonavi deben destinarse a financiar total o parcialmente la compra y/o construcción de viviendas, obras de urbanización, infraestructura, servicios y equipamiento comunitario; pudiendo también ser utilizados como garantía de préstamos y/o contraparte de financiamiento (art. 6°).

Las diversas jurisdicciones no pueden afectar más del veinte por ciento (20%) del total de los recursos recibidos a la construcción de obras de infraestructura, servicios y equipamientos, en la cuenta global anual (art. 7°); y deben aplicar paulatina y crecientemente el fondo para el financiamiento individual o mancomunado de viviendas, incrementando en un quince por ciento (15%) anual del total del fondo para financiar la demanda durante los tres (3) primeros años, llegando a un mínimo del cuarenta y cinco por ciento (45%) una vez concluido el tercer año (arts. 7° y 8°).

El Consejo Nacional de la Vivienda es el órgano asesor del Estado nacional, las provincias y los municipios (art. 10), y tiene a su cargo, entre otras funciones, la de coordinar la planificación del sistema federal de vivienda; promover

convenios de colaboración técnica y financiera con otros países y organismos internacionales; definir criterios indicativos de selección de adjudicatarios de viviendas construidas o créditos otorgados con fondos del Fonavi (art. 12).

La adhesión de las provincias a este régimen debe materializarse mediante ley de sus legislaturas —dentro de los 180 días a partir de la promulgación de la ley 24.464—, que debe contener la creación de un fondo provincial, la creación de una entidad con autarquía técnica y financiera con capacidad para la administración del fondo, y la inclusión de mecanismos de control social sobre la aplicación de fondos Fonavi (art. 13).

El régimen, además, contiene un sistema de créditos con garantía hipotecaria para la construcción y/o compra, refacción, ampliación, o completamiento de viviendas económicas para familias con recursos insuficientes, financiados con los recursos del Fonavi (art. 14).

De tratarse de adquisición de viviendas con financiación a través del sistema de créditos, los actos deben escriturarse dentro de los sesenta (60) días a contar desde la adjudicación (art. 15, párr. 1°).

Por último, se dispone la regularización dominial de las viviendas construidas o en ejecución de conformidad con las leyes 21.581 y 24.130 (arts. 18 a 23).

Cabe destacar que la Comisión Federal de Impuestos ha emitido la res. gral. interpretativa 24 [42], a raíz de cuestionarse si la cláusula de garantía contenida en el art. 3° de la ley 24.464, consistente en la suma de $ 75.000.000 por mes calendario integra o no la suma fijada por la ley 25.235 [43] (Compromiso Federal), también en el art. 3°, párr. 1°, que textualmente prescribe: "Durante el ejercicio fiscal 2000 las transferencias por todo concepto (coparticipación de impuestos y fondos específicos) a provincias emergentes de la ley 23.548 y sus disposiciones complementarias y modificatorias, así como las de las leyes 23.966, 24.130. 24.699, 25.082 y *toda otra norma que disponga asignación y/o distribución específica de impuestos* se fija en una suma única y global anual equivalente a 1350 millones de pesos, que la Nación garantiza con el doble carácter de límite inferior y superior de dichas transferencias, con independencia de los niveles de recaudación de impuestos existentes o a crearse en el futuro..." (el destacado ha sido añadido).

La interpretación se dirige a determinar si respecto del Fonavi, la diferencia entre el monto efectivamente recaudado con destino a éste y el nivel garantizado con la suma de $ 75.000.000, integra o no el monto de 1350 millones de pesos mensuales de que hace mención el Compromiso Federal, ley 25.235. Así, el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, interpretó que no integraba la suma consignada en último término, en función de los siguientes motivos:

[42] ADLA, LXI-A-500 y ss.

[43] ADLA, LX-A-88 y ss.

1. porque la ley 24.464 no había sido expresamente incluida en el Compromiso Federal; y,

2. porque el Compromiso Federal implícitamente incluía a toda norma que dispusiera asignación y/o distribución específica de impuestos, no siendo el caso de la ley 24.464, al no prever ninguna asignación y/o distribución específica de impuestos, sino que garantizaba un nivel mínimo de $ 75.000.000 mensuales.

Además se ponderó que si la diferencia indicada integrara la suma fija de $ 1350 millones, tal diferencia debería detraerse de lo recaudado por el régimen de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos o alguno de los otros regímenes especiales; al tiempo que el Gobierno federal no podría compensar con excedentes posteriores, los anticipos necesarios para mantener el nivel de financiamiento a que se refiere la ley 24.464, puesto que si no transfiriera tales anticipos, reteniendo los excedentes, existiría una compensación sin causa.

7. Financiamiento de la vivienda y la construcción

La ley 24.441 [44] contiene, entre otras, normas relativas a los contratos de fideicomiso y *leasing*, a las letras hipotecarias y a los créditos hipotecarios para la vivienda.

No se pretende en esta oportunidad abordar en profundidad una temática bastante compleja —particularmente, el tratamiento impositivo—, donde la producción doctrinal ha sido y será prolífera. Pero sí es del caso destacar algunas características del régimen, en especial en cuanto a la modalidad del fideicomiso inmobiliario, donde existen criterios interesantes proporcionados por el organismo recaudador, tanto nacional como de la provincia de Buenos Aires.

El art. 1° define al contrato de fideicomiso, diciendo que: "Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario".

El beneficiario es el sujeto que recibe la renta o el producido de la explotación de los bienes que constituyen el fondo fiduciario, pudiendo ser un tercero o el mismo fiduciante.

El dominio que detenta el fiduciario sobre los bienes no es perpetuo, sino que se trata de un dominio fiduciario en los términos del art. 2662 del CCiv.; donde la duración de la propiedad se encuentra sujeta a una condición resolutoria, que se transmite al fiduciario junto con una obligación o encargo que debe cumplir.

[44] ADLA, LV-A-296 y ss.

Se constituye una propiedad fiduciaria sobre los bienes fideicomitidos (art. 11); donde éstos importan un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante (art. 14).

Es por ello que el fiduciario no puede incluir los bienes fideicomitidos en su contabilidad, ni considerarlos entre sus activos propios, sino que debe llevar una contabilidad separada para cada fideicomiso que se constituya. A su vez, los bienes fideicomitidos no responden por las deudas del fiduciante, ni las del fiduciario, ni las del beneficiario; ni a la inversa [45].

El carácter fiduciario del dominio tiene efectos frente a terceros desde el momento en que se cumplan las formalidades exigibles de acuerdo con la naturaleza de los bienes respectivos (art. 12). Siendo bienes registrables, los registros deben tomar razón de la transferencia fiduciaria de la propiedad a nombre del fiduciario (art. 13).

En los créditos hipotecarios para la vivienda otorgados bajo el régimen de la ley 24.441, los gastos de escrituración por la traslación de dominio e hipoteca y honorario profesional, excluidos los impuestos, no pueden superar el dos por ciento (2%) del precio de venta o de la valuación del inmueble. Los aportes a los regímenes de previsión para profesionales y otras contribuciones, excepto las tasas locales retributivas de servicios, deben ser proporcionales a los honorarios efectivamente percibidos (art. 50).

De la ley 24.441 se desprenden básicamente dos clases de fideicomisos: los comunes y los financieros; siendo estos últimos, los únicos regulados en forma expresa.

Sin embargo, en la práctica se han materializado distintas modalidades como por ejemplo:

a) el fideicomiso inmobiliario o traslativo de dominio, donde el fiduciante transmite al fiduciario la propiedad de un bien en fideicomiso con el fin de que mantenga el inmueble a disposición del fiduciante para transmitírselo a éste o al tercero que el fiduciante indique;

b) el fideicomiso de garantía, donde se busca el aseguramiento de una obligación, sustituyéndose a la hipoteca o la prenda;

c) el fideicomiso de administración, donde se transmiten bienes al fiduciario para que los administre y con su producido cumpla con los mandatos del fiduciante, actuando en nombre propio pero por cuenta de éste;

d) el fideicomiso de inversión, como variante del anterior;

e) el fideicomiso de seguro, donde el asegurado celebra un contrato de seguro de vida con una entidad aseguradora y señala como beneficiaria a la fiduciaria, mientras que con ésta constituye un fideicomiso, que surte efectos a la muerte del fiduciante; y,

[45] MARTÍN, Julián. "Fideicomisos. Estado actual", DTE, nro. 232, t. XX, julio de 1999.

f) el fideicomiso testamentario (art. 4°), donde se transmite la propiedad de una cosa a una persona para que ésta la administre y luego la entregue a un tercero. Aparece como una modalidad instituida en beneficio de los incapaces.

Desde el punto de vista tributario, y pese a no tener personalidad jurídica, el fideicomiso reviste personalidad fiscal, derivada del art. 5° de la ley 11.683 (t.o. 1998), en el inc. c), cuando atribuye el carácter de contribuyentes a los patrimonios destinados a un fin determinado cuando sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

Además tal carácter fue otorgado expresamente por el dec. 780/1995 [46], en materia de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales; y, posteriormente, por la ley 25.063 [47].

Esta última incorporó como punto 6, del art. 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, dentro del tratamiento de las sociedades de capital, a los fideicomisos constituidos en el país conforme las disposiciones de la ley 24.441, con excepción de aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. Sin embargo, quedan comprendidos los fideicomisos donde el fiduciante es, a su vez, el beneficiario, cuando:

a) se trate del fideicomiso financiero; y,

b) se trate de un fiduciante beneficiario residente en el exterior.

Al mismo tiempo, incorporó como ganancias de la tercera categoría, en el art. 49, inc. d), a las derivadas de los fideicomisos en los que el fiduciante posea el carácter de beneficiario, salvo:

a) que se trate de un fideicomiso financiero; o,

b) cuando el fiduciante beneficiario sea residente en el exterior.

De manera que, siendo el fiduciante, el beneficiario, la ganancia derivada del fideicomiso integra sus resultados impositivos, como ganancia de la tercera categoría.

Si el beneficiario es un tercero, o el mismo fiduciante pero residente en el exterior, o se trata de un fideicomiso financiero, el impuesto recae directamente sobre el fideicomiso, como sujeto del impuesto (art. 69, punto 6°), debiendo tributar al 35% al igual que las sociedades de capital y asimiladas [48].

Por otra parte, el art. 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, dispone que las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios son responsables por el cumplimiento de la deuda ajena, en los términos del art. 6°, inc. c), de la ley 11.683 (t.o. 1998).

[46] ADLA. LV-E-5990 y ss.

[47] ADLA. LIX-A-5 y ss.

[48] GOLDENBERG. Cecilia. "Fideicomisos frente a la reforma tributaria", *Ámbito Financiero*. 15/3/1999.

Para el citado impuesto, los fiduciarios deben ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria, respecto de los fideicomisos indicados en el art. 69.

7.1. Fideicomisos en garantía e inmobiliario en los impuestos a las ganancias, al valor agregado y sobre los bienes personales

En cuanto a los fideicomisos en garantía e inmobiliario existen varios dictámenes tanto de la asesoría legal como técnica de la Dirección General Impositiva. Sólo se hará mención de algunos de ellos.

El dictamen 29/1996 (DAL) se refiere a la operatoria titularización de hipotecas, donde un banco concede una línea de créditos para la financiación de la emprendimientos constructivos de viviendas con transmisión de dominio fiduciario, que funciona como garantía a favor de la entidad financiera.

Se trata de un fideicomiso en garantía, donde los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio de afectación, pero no reviste el carácter de sujeto tributario.

Los sujetos que intervienen son:

1. El agente financiero de la operación, que es el banco que otorga el crédito, asumiendo el rol de fiduciario.

2. El tomador del crédito, que es quien gerencia el emprendimiento, en carácter de fiduciante originante.

3. La empresa constructora, que celebra un contrato de locación de obra con el fiduciante originante, tomando a su cargo la ejecución de la obra.

4. El propietario del terreno, donde se construye la obra, que es el fiduciante enajenante.

5. El patrimonio fideicomitido, constituido por el terreno, el importe del crédito otorgado al originante, y los créditos emergentes del contrato de locación de obra, que se transmite en calidad de garantía bajo la forma de dominio fiduciario.

Los contratos que se celebran para instrumentar la operatoria son:

1. Un convenio de financiación del proyecto entre el banco y el fiduciante originante, donde el primero se compromete a otorgar al segundo un préstamo para construir viviendas. En calidad de garantía el fiduciante originante se compromete a transferir el dominio fiduciario del inmueble asiento de la obra. En el mismo contrato, la empresa constructora se constituye en avalista de la operación y fiadora por el originante.

2. Un contrato de fideicomiso entre el banco, el fiduciante originante y el fiduciante enajenante, por el que se transfiere el dominio fiduciario de los siguientes bienes, en garantía de las obligaciones asumidas por el originante: el

inmueble asiento de la obra, los derechos sobre el proyecto, las construcciones, los equipos e instalaciones que se incorporen al inmueble, los créditos y el dinero de la venta o preventa, y los derechos emergentes de la cesión de derechos del contrato de locación de obra.

El banco es el fiduciario, y entre sus facultades, puede exigirle al fiduciante originante o al enajenante la acreditación del pago de tributos y expensas que pesan sobre el inmueble o sus unidades funcionales.

3. Un contrato de locación de obra, entre el originante y la empresa constructora, donde el precio incluye el impuesto al valor agregado.

4. Un contrato de cesión de derechos y acciones entre el fiduciante originante (cedente) y el banco (cesionario), donde se transfieren en forma irrevocable y en garantía a título fiduciario, los derechos y acciones emergentes de los contratos de locación de obra y de dirección.

A esta altura, la pregunta que surge es si el patrimonio fiduciario puede ser considerado sujeto pasivo tributario.

Si bien tal patrimonio constituye un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante (art. 14, ley 24.441), ello no implica carencia de titularidad de dominio en cabeza de una persona, en el caso, el fiduciario.

En efecto, éste es titular de su patrimonio, como prenda común de los acreedores y del patrimonio fiduciario afectado a los bienes del fideicomiso.

Pero en este caso, el patrimonio fideicomitido cumple una función de garantía, lo que supone un papel estático, no evolutivo. Y si bien constituye una unidad patrimonial, no configura una unidad económica (art. 5°, inc. c] de la ley 11.683) en el sentido de productividad.

Ello así, porque no tiene fines propios a lograr y no es agente sino instrumento.

Por lo tanto, el único sujeto con fines propios y roles empresariales es el fiduciante originante, al ser el autor del proyecto quien lleva adelante el emprendimiento con los medios financieros que le proporciona el banco fiduciario.

El patrimonio fideicomitido se transfiere al banco, pero sólo como un instrumento para satisfacer los roles empresariales del originante. Además éste es quien celebra el contrato de locación de obra y paga el precio.

Respecto del impuesto al valor agregado, la duda radica en cuanto al contrato de locación de obra, acerca de si se trata de obra sobre inmueble propio o sobre inmueble ajeno. Aquí el dictamen interpreta que puede tratarse de una locación de obra sobre inmueble ajeno, desde que el originante transfirió la titularidad del dominio al fiduciario.

Sin embargo, se aclara que en el fideicomiso en garantía, hay una titularidad formal en el fiduciario, que si bien realiza actos de disposición, lo hace por cuenta e interés del fiduciante originante, pese a su función de garantía, el contenido económico lo beneficia.

Los débitos fiscales por la venta de las unidades y los créditos fiscales generados por el pago de certificados de obra a la empresa constructora concurren en el fiduciante originante, que es el verdadero agente económico de la operación.

Del dictamen también surge la propuesta de dictar una resolución interpretativa en la cual, en estos casos, se considere que se trata de una locación de obra sobre inmueble propio.

En cuanto al impuesto a las ganancias, en principio, el agente de retención es quien tiene el manejo de los fondos, que detrae el importe del crédito de un tercero en carácter de pago a cuenta. Se trataría del fiduciario.

Aquí también se propone delinear un sistema de retención o sustituir las funciones del agente de retención por las de agente de información, respecto de los pagos que el banco fiduciario debe concretar por cuenta y en interés del fiduciante originante.

Similar operatoria ha sido contemplada por el dictamen 34/1996, de la Dirección de Asesoría Técnica, donde se reitera que de acuerdo con la realidad económica, tanto la construcción como la venta de las viviendas son negocios llevados a cabo por el fiduciante originante.

De manera que, tanto en el impuesto al valor agregado como en el impuesto a las ganancias, el originante es el contribuyente, responsable de su liquidación e ingreso, desde que el fideicomiso tiene por objeto resguardar el crédito del banco, no realizando en sí una actividad económica.

El originante, entonces, tributa el impuesto a las ganancias por el resultado proveniente de la enajenación de las unidades construidas sobre inmueble propio. Además debe determinar el impuesto al valor agregado considerando el débito fiscal por la venta de las unidades, el crédito fiscal por las certificaciones de obra, el IVA sobre los intereses del banco, y otros créditos vinculados al negocio.

El fiduciante enajenante debe pagar el impuesto a las ganancias por sus operaciones, no estando alcanzado por el impuesto al valor agregado; mientras que el locador de obra, debe tributar el impuesto a las ganancias; y, en cuanto al IVA, tiene un débito fiscal sobre los certificados, computando los créditos fiscales correspondientes.

En el dictamen 49/1997, de la Dirección de Asesoría Legal, también respecto de la construcción de viviendas a través de fideicomisos inmobiliarios y de garantía, se dejó sentado que:

a) Los fiduciarios son administradores de patrimonio ajeno, por tanto, son responsables por el cumplimiento de la deuda ajena (art. 6°, inc. c], ley 11.683), e ingresan el impuesto con carácter de pago único y definitivo.

b) El patrimonio fiduciario es el contribuyente, donde la atribución subjetiva puede acordarse en forma expresa o tácita.

c) El fiduciante beneficiario debe incorporar a sus rentas la proporción de beneficios que le atribuya el administrador fiduciario y dispone de un crédito fiscal proporcional por el ingreso ya efectuado por el fiduciario.

d) El fiduciario es el agente de retención en el impuesto a las ganancias, porque tiene el manejo de los fondos y porque es quien materializa el pago.

7.2. Fideicomisos de garantía e inmobiliario en el impuesto de sellos

Existe una serie de informes emanados de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires que, en un primer momento, adoptan una postura dirigida a la no gravabilidad, para luego expedirse en forma contraria, siempre girando en torno del concepto de "acto oneroso".

En el Informe 72/1995 se encara el tratamiento de una operación de transmisión del dominio fiduciario de unos inmuebles, formalizada mediante escritura pública.

Se trata de determinar si se da, en el caso, una contraprestación de carácter onerosa, ya que el hecho imponible del impuesto de sellos, comprende a "los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados".

Como en una cláusula del proyecto de escritura, existía un convenio de retribución al fiduciario, pactado en un porcentaje del monto líquido de la venta, la Dirección entendió que tal retribución convertía al contrato de fideicomiso en oneroso, encontrándose alcanzado por el impuesto de sellos.

En cambio, la transmisión del dominio fiduciario revestía carácter gratuito, razón por la cual no correspondía, respecto de ésta, oblar el gravamen.

En el Informe 33/1996, se trataba de una escritura en la que se formalizaban dos actos:

a) una cesión de créditos hipotecarios onerosa;

b) y una cesión de la propiedad fiduciaria de tales créditos.

En cuanto a la transmisión fiduciaria de la propiedad de los créditos, se afirmó que constituía un acto a título de confianza, con lo cual no podía calificársela de onerosa o gratuita.

Con relación a la naturaleza del contrato de fideicomiso, su onerosidad o gratuidad va a depender de que el fiduciario perciba o no una retribución por la gestión encomendada.

Para concluir que el impuesto de sellos sólo debe abonarse por la cesión de créditos hipotecarios.

Igual criterio se sostuvo en el Informe 7/1997, donde además se consignó: "No obstante, y más allá de la falta de previsión legal en tal sentido, debe estarse a la lógica de la norma existente, *dado que su propósito es facilitar el acceso*

a la vivienda única, familiar y permanente y no las operaciones entre entidades vinculadas al crédito" (el destacado ha sido agregado).

Por último, en el Informe 24/2000, se aborda el análisis de una escritura que instrumenta una transmisión de inmuebles a título de fideicomiso, que se constituye en garantía de un mutuo celebrado entre las partes.

La parte deudora recibe de la prestamista una suma de dinero a utilizar para una reestructuración empresaria. El fideicomiso comprende dos inmuebles y el monto de la garantía por una suma determinada de dinero.

La tomadora del préstamo es la fiduciante, el fiduciario es el encargado de administrar los bienes fideicomitidos y afectarlos al destino contractualmente previsto, y la firma mutuaria es la beneficiaria.

Se deja sentado que esta modalidad de fideicomiso es un instrumento idóneo a fin de reemplazar las habituales garantías reales —hipoteca y prenda— debido a las numerosas ventajas que presenta.

Contrariamente al criterio que venía adoptando, plasmado en los informes ya citados, entendió que la transferencia fiduciaria se encontraba alcanzada por el impuesto de sellos, al cumplirse los tres requisitos configuradores del hecho imponible:

a) territorialidad; porque si bien la transferencia operó en Capital Federal, los inmuebles que componen el patrimonio están radicados en la provincia de Buenos Aires;

b) instrumentación, porque la transferencia se plasmó en escritura pública; y,

c) onerosidad, porque —a diferencia del caso planteado en el Informe 72/1995— en este supuesto, la transferencia fiduciaria no opera a mero título de confianza sino que tal desplazamiento a favor del fiduciario se produce en seguridad de una deuda propia del transmitente.

De manera que el impuesto de sellos debe liquidarse sobre la suma garantida.

Como se verá, y pese a este último criterio, también deberá tenerse en cuenta el destino del inmueble, exento del impuesto para el adquirente si se trata de vivienda única y de ocupación permanente.

En el orden nacional con proyección sobre la Capital Federal, el impuesto de sellos subsiste, básicamente, para la formalización de escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiere el dominio de los mismos, con la excepción de la compraventa de inmuebles con características de vivienda común o económica, destinadas a vivienda familiar permanente de interés social.

En este ámbito también deberá ponderarse la gratuidad u onerosidad de la transferencia y, fundamentalmente, el destino del inmueble.

7.3. La ley 25.248 [49]

Este ordenamiento derogó el Título II de la ley 24.441, referido al "Contrato de *leasing*". Sólo es intención destacar la existencia de esta operatoria que ha dado lugar al denominado "*leasing* inmobiliario", cuyo tratamiento tributario todavía se encuentra pendiente de definición, y que no será abordado en esta oportunidad, para no exceder el propósito de este trabajo.

Sin embargo, no puede dejar de señalarse que el contrato consiste en que el dador transfiere al tomador la tenencia de un bien cierto y determinado para su uso y goce, contra el pago de un canon y confiriéndole una opción de compra por un precio (art. 1°).

Pueden ser objeto del contrato las cosas muebles o inmuebles, marcas, patentes o modelos industriales y *software,* de propiedad del dador o sobre los que el dador tenga la facultad de dar en *leasing* (art. 2°).

A los efectos del tratamiento impositivo nacional del contrato de *leasing* inmobiliario, deberán evaluarse las normas, básicamente, de los impuestos a las ganancias, en atención al carácter de los sujetos pasivos enajenantes; y al valor agregado, de tratarse de la primera venta.

En el caso del impuesto de sellos, se deberá tener presente que el art. 8° prescribe que el *leasing* debe instrumentarse en escritura pública si tiene como objeto inmuebles, buques o aeronaves; donde también será importante ponderar el destino a la vivienda.

Pero, fundamentalmente, no debe perderse de vista que la operatoria involucra dos contratos: locación y compraventa. En este sentido, deberán examinarse las diferentes normas impositivas relativas a cada uno de los actos jurídicos señalados; y, en el orden local, el diferente tratamiento que proporcionan los códigos fiscales.

IV. Gravitación de las normas tributarias en el ordenamiento jurídico impositivo

1. En la esfera nacional

1.1. En el impuesto a las ganancias

Ley 20.628 y sus modificatorias, t.o. 1997 [50], dispensa un tratamiento diferente en atención a la calidad de sujeto pasivo. Así, en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas, el concepto de ganancia, definido en el apartado 1° del art. 2° requiere para que los mismos se encuentren alcanzados, que los rendimientos, rentas o enriquecimientos sean susceptibles de una periodicidad

[49] ADLA. LX-C-2815 y ss.

[50] ADLA. LVII-E-4262 y ss.

que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. Se trata, en definitiva, de la teoría de la fuente o de la renta producto.

Contrariamente, las personas jurídicas, en atención al segundo apartado del art. 2°, tributan por los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos se cumplan o no con los requisitos ya indicados. En este caso, nos referimos a la teoría del balance o del incremento patrimonial.

A los fines de este trabajo, nos interesa la situación de las personas físicas y sucesiones indivisas que, en la enajenación de inmuebles no deben tributar este gravamen, a menos que hagan habitualidad.

Sin embargo, existen supuestos donde la teoría de la fuente se quiebra, dando lugar al nacimiento de la obligación.

El art. 49 de la ley, respecto de las ganancias de la tercera categoría, incluye a las derivadas de los loteos con fines de urbanización; y de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13.512.

El art. 89 del decreto reglamentario de la ley, dispone para estos sujetos pasivos, la procedencia del impuesto cuando se den cualquiera de estas circunstancias:

a) que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra, resulte un número de lotes superior a cincuenta (50); o,

b) que en el término de dos (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen en forma parcial o global, más de cincuenta (50) lotes de una misma fracción, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas.

Vale decir que, de no superarse el número de lotes y el plazo indicados, corresponderá tributar el impuesto a la transferencia de inmuebles.

Por su parte, el art. 90 del decreto establece para todos los sujetos pasivos que las ganancias provenientes de la edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal, se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuera la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción.

La edificación y enajenación bajo el régimen de propiedad horizontal debe darse en forma simultánea y en cabeza del mismo sujeto.

En el caso de una persona física que adquirió el inmueble edificado por otro y luego lo afecta a la norma de la ley 13.512, y lo enajena, no procede exigirle el impuesto a las ganancias.

Con las salvedades anteriormente consignadas, la ley del impuesto considera ganancias de la primera categoría —rentas del suelo— al producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos o rurales (art. 41, inc. a]).

En el art. 20, se exime el valor locativo de la casa-habitación, cuando es ocupada por sus propietarios (inc. o). El decreto reglamentario de la ley del im-

puesto entiende por casa-habitación ocupada por el propietario aquella destinada a su vivienda permanente (art. 38). En este supuesto no se considera ganancia al valor locativo, porque no existe ganancia; a diferencia de lo que sucede con los inmuebles ocupados por sus dueños para recreo o veraneo, o cedidos gratuitamente o a un precio no determinado (art. 41 de la ley del impuesto).

En consecuencia, los gastos para mantener la vivienda, impuestos o amortización, no pueden deducirse por estar vinculados con la obtención de una ganancia exenta [51].

Finalmente, el Poder Ejecutivo nacional emitió el dec. 860/2001 [52], en ejercicio de facultades delegadas por la ley 25.414 [53], en virtud del cual incrementó el monto anual deducible en concepto de intereses provenientes de créditos hipotecarios otorgados por la compra o construcción de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente (art. 1°, inc. b]), hasta la suma de veinte mil pesos ($ 20.000).

De tratarse de condominios, el monto a deducir por cada condómino, no puede exceder al que resulte de aplicar el porcentaje de su participación sobre el límite indicado.

1.2. En el impuesto a la transferencia de inmuebles

En el Título VII, la ley 23.905 [54] implementó un impuesto aplicable sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país (art. 7°), a regirse por las disposiciones de la ley 11.683, correspondiendo su aplicación, percepción y fiscalización a la Dirección General Impositiva (art. 18).

Este tributo nacional opera en forma residual del impuesto a las ganancias, carácter que surge del art. 8° de la ley, referido a los sujetos del gravamen —personas físicas y sucesiones indivisas— y del régimen de retención establecido por la res. gen. (DGI [ahora AFIP]) 3319/1991 [55], art. 1°, disposiciones que textualmente declaran: *"...en la medida que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el impuesto a las ganancias"* (el destacado ha sido agregado).

Es decir que se dirige a alcanzar las operaciones de transferencia de inmuebles a título oneroso que quedan fuera del ámbito de imposición del impuesto a las ganancias, cuando intervengan personas físicas o sucesiones indivisas. De tratarse de personas de existencia ideal, el gravamen aplicable siempre será el impuesto a las ganancias.

[51] RAIMONDI, Carlos A. - ATCHABAHIAN, Adolfo, *El Impuesto a las Ganancias*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 298.

[52] ADLA, boletín nro. 17/2001, ps. 1 y ss.

[53] ADLA, boletín nro. 8/2001, ps. 1 y ss.

[54] ADLA, LI-A-61 y ss.

[55] ADLA, LI-A-851 y ss.

La determinación de tales operaciones resulta entonces de un ejercicio de exclusión, pudiendo concluirse que se encuentran comprendidas por el impuesto a la transferencia de inmuebles las enajenaciones a título oneroso cuando:

1. quien transmita el dominio sea una persona física o una sucesión indivisa, donde el rendimiento, renta o enriquecimiento derivado de la enajenación no sea susceptible de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. De encontrarse configurados los requisitos de habitualidad, permanencia de la fuente productora de renta y habilitación de la misma, en cabeza de una persona física o sucesión indivisa, correspondería tributar el impuesto a las ganancias, en función de la teoría del rédito producto o de la fuente (arts. 8° de la ley del impuesto a la transferencia; 2°, apartado 1° de la ley del impuesto a las ganancias; y, 1° de la res. gral. 3319/1991);

2. se trate de bienes utilizados en la industria, comercio o explotación, y la enajenación se produzca después de los dos años de la fecha en que dejaron de utilizarse. Si la persona física o sucesión indivisa lo enajena dentro de los dos años, procede la exigibilidad del impuesto a las ganancias (art. 72 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias y 8° de la ley del impuesto a la transferencia);

3. se trate de loteos con fines de urbanización en cabeza de una persona física o sucesión indivisa, siempre que se diere cualquiera de las siguientes condiciones:

a) que del fraccionamiento de la misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes inferior a cincuenta (50); o,

b) que en el término de dos (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen en forma parcial o global menos de cincuenta (50) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas (arts. 8° de la ley del impuesto a la transferencia; 2°, apartado 1° y 49, inc. d) de la ley del impuesto a las ganancias; y, 89 del decreto reglamentario de esta última); y,

4. se trate de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario o por las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana (rentas del trabajo personal) después de pasados dos (2) años entre la fecha de adquisición y la de transferencia. En efecto, los beneficios que se obtengan con motivo de su transferencia constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de tales actividades, sobre la base de la teoría de la fuente, siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de dos (2) años (arts. 8° de la ley del impuesto a la transferencia de inmuebles; 2°, ap. 1° y 79, inc. f) y g) de la ley del impuesto a las ganancias; y, 114 del decreto reglamentario de esta última).

El hecho imponible del impuesto es de carácter instantáneo y se verifica con motivo de la transferencia del dominio de un inmueble a título oneroso, y cada vez que tal acto ocurra.

De conformidad con los arts. 11 de la ley y 4° de la res. gral. 3319, la alícuota del impuesto, que es del quince por mil (15‰) se aplica sobre el valor de la transferencia de cada operación, que es el que surge de la escritura traslativa de dominio o del boleto de compraventa o documento equivalente.

Ahora bien, el art. 14 de la ley prevé la conocida "opción de reemplazo", en caso de venta de la única vivienda y/o terrenos del contribuyente con el fin de adquirir o construir otra destinada a casa-habitación propia.

En este supuesto, el contribuyente puede optar por no pagar el impuesto que resulte de la transferencia.

La misma opción también puede ejercerse cuando se ceda la única vivienda y/o terrenos con el propósito de destinarlos a la construcción de un edificio bajo el régimen de la ley 13.512 y sus modificaciones, siempre que se reciba como compensación por el bien cedido hasta un máximo de una unidad funcional de la nueva propiedad destinada a casa-habitación propia.

La opción debe ejercerse cuando se produzca el primero de los siguientes hechos: al momento de la suscripción del boleto de compraventa cuando en el mismo se entregue la posesión, o en el de la entrega de la posesión o en el de la escrituración.

La adquisición del bien de reemplazo puede producirse un año antes o después del momento en que se optó, debiendo dejar constancia los escribanos del uso de la opción por parte del contribuyente.

En una consulta cursada a la Dirección General Impositiva, del 31/3/1998 [56], respecto de si procedía también la opción de reemplazo por la venta de una cochera junto con una vivienda única, el organismo entendió que no era posible dejar de oblar el gravamen respecto de la cochera, puesto que no cabía considerarla como casa-habitación.

En el dictamen 35/1998, de la Dirección de Asesoría Legal, se sostuvo la posibilidad de efectuar la opción de reemplazo a un sujeto que al mismo tiempo detentaba la nuda propiedad de otro inmueble.

Vale decir que si bien la norma del art. 14 concede un beneficio impositivo, lo hace respecto de una situación particular que, en la práctica puede darse combinada con otros elementos, donde puede dudarse acerca de si tal beneficio procede o no.

En algunos casos, también, valga observar que el criterio del fisco no aparece como muy razonable, ya que si la cochera se complementa con la unidad habitacional, no se entiende el porqué de no permitir la opción.

[56] Boletín. AFIP nro. 25. 8/1999. p. 1563.

1.3. En el impuesto al valor agregado

Regulado en la ley 23.349 (t.o. 1997) [57], sabido es que la venta de inmuebles no constituye hecho imponible del impuesto, con excepción de la primera venta, con motivo de la construcción.

Entre las exenciones, en lo aquí interesa se destacan:

a) los intereses de préstamos para vivienda concedidos por el Fondo Nacional de la Vivienda, y los correspondientes a préstamos para compra, construcción o mejoras destinadas a casa-habitación (art. 7°, inc. h], punto 16.8);

b) las locaciones de inmuebles (art. 7°, inc. h]), punto 22).

Con relación a esta última, con motivo de la denominada Ley de Competitividad II, 25.414, de delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, éste dictó el dec. 493/2001 [58] (art. 1°, inc. g]), excluyendo del gravamen únicamente a las locaciones de inmuebles destinadas a vivienda del locatario y de su familia, y las locaciones para los restantes destinos.

El dec. 616/2001 [59] especificó el alcance de la exención, al determinar que el precio del alquiler por unidad, por locatario y por período mensual, determinado de acuerdo con lo convenido en el contrato, debe ser igual o inferior a mil quinientos pesos ($ 1500).

A su vez, restringió tal dispensa, al excluir de la exención las locaciones temporarias de inmuebles amoblados con servicios de hotelería (apart-hoteles).

2. En la esfera local

2.1. En el impuesto de sellos

Este tributo, quizá uno de los más antiguos, tiene como principio rector de su hecho imponible la "instrumentalidad". El concepto de instrumento ha sido definido tanto en la Ley Nacional de Sellos como en los diversos códigos fiscales o tributarios provinciales, y hasta en la Ley Federal de Coparticipación de Impuestos 23.548, cuyo art. 9°, inc. b]), punto 2, párrs. 1° y 2° prescribe: "En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526.

"Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados

[57] ADLA, LVII-B-1396 y ss.

[58] ADLA, boletín nro. 11/2001, ps. 9 y ss.

[59] ADLA, boletín nro. 12/2001, ps. 8 y ss.

en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes".

En cierto aspecto podría ser tachado de inconstitucional, puesto que el impuesto es exigible por el solo hecho de existir un instrumento; y no en atención a ninguna manifestación de capacidad contributiva.

Lo cierto es que en el orden nacional, la ley 18.524 [60], vigente desde el 1° de febrero de 1970 hasta el 31 de enero de 1993, tuvo tres textos ordenados: el de 1977, mediante el dec. 3984 [61], anexo III; el de 1981, a través del dec. 276 [62]; y, el de 1986, a raíz del dec. 606/1986.

Y su ámbito de aplicación se proyectaba sobre la Capital Federal y territorios nacionales.

Finalmente, el dec. 114 [63], con vigencia a partir del 1° de febrero de 1993, derogó la mayor parte de los hechos imponibles del impuesto (art. 1°); e invitó a las provincias a adecuar su legislación a los principios del decreto, en atención a la necesaria homogeneidad del tratamiento tributario (art. 5°).

En agosto de ese mismo año, se firmó el segundo Pacto Fiscal para "el Empleo, la Producción y el Crecimiento", donde los gobiernos provinciales se comprometieron a eliminar gradualmente los hechos imponibles tanto de este tributo como del impuesto sobre los ingresos brutos, cometido hasta la fecha incumplido.

El decreto citado tiene vigencia actualmente para la Capital Federal, y define en su art. 2°, párrs. 1° y 2°, el hecho imponible del impuesto que ha quedado subsistente, en los siguientes términos: "Estará sujeta al impuesto de sellos la formalización de escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiere el dominio de inmuebles de acuerdo con la siguiente escala: ...

"Quedan también incluidas en dicha escala las transferencias de dominio de inmuebles que se realicen con motivo de:

"a) Aportes de capital a sociedades;

"b) Transferencias de establecimientos comerciales o industriales;

"c) Disolución de sociedades y adjudicaciones a los socios...".

En el tercer párrafo del art. 2° se excluían del impuesto las escrituras públicas de compraventa de inmuebles con características de vivienda común o económica, destinadas a vivienda familiar permanente de interés social, de

60 ADLA, XXX-A-77 y ss.

61 ADLA, XXXVIII-A-195 y ss.

62 ADLA, XLI-A-280 y ss.

63 ADLA, LIII-A-174 y ss.

conformidad con las disposiciones de la res. 368/1976 de la ex Secretaría de Estado de Vivienda y Urbanismo, de la que ya se ha hecho mención.

Posteriormente, el dec. 2291/1994 [64], con vigencia a partir del 12 de enero de 1994, sustituyó ese párrafo tercero y amplió la exención, comprendiendo a las escrituras públicas de compraventa de inmuebles destinados a vivienda —que ya no deben revestir los caracteres de la citada resolución—, o a ser locados con el mismo fin; y a la compraventa de terrenos destinados a la construcción de viviendas.

Por último es útil destacar un informe enviado por la Dirección General de la AFIP-DGI al Colegio de Escribanos de la Capital Federal a requerimiento de éste, del 9 de mayo de 2000, relativo al tratamiento a dispensar en el impuesto de sellos a las transferencias de inmuebles conformados por viviendas y cocheras, que tienen el carácter de unidades funcionales independientes.

Allí se dejó consignado que la exención del art. 2° del dec. 114/1993 resultaba procedente siempre que:

a) la vivienda y la cochera se encuentren en el mismo predio;

b) las partes resulten ser las mismas en su calidad de compradores y vendedores;

c) las transferencias de dominio se realicen en un mismo acto notarial; y,

d) en la medida en que tengan por finalidad conformar una unidad habitacional con destino a vivienda.

En la provincia de Buenos Aires, al igual que en las demás jurisdicciones locales, el impuesto se encuentra plenamente vigente. El art. 214 dispone: "Estarán sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Título, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes".

"Asimismo, estarán gravados los contratos por correspondencia, los que se efectúen con intervención de bolsas y mercados y las operaciones monetarias registradas que representen entregas de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526 y sus modificatorias, con asiento en la Provincia aunque se trate de sucursales o agencias de una entidad con domicilio fuera de ella".

Los boletos de compraventa de inmuebles quedan alcanzados, computándose como pago a cuenta el impuesto abonado, siempre que en la escritura traslativa de dominio el escribano deje constancia de la forma de pago efectuada en el boleto (art. 231).

En los contratos de locación o sublocación de inmuebles, se toma como monto total el importe pactado en concepto de alquileres por el tiempo de la duración del contrato (art. 248).

[64] ADLA. LV-A-872 y ss.

Las prórrogas expresas de contrato se consideran como una nueva operación sujeta a impuesto (art. 249, 1er. párr.).

Dentro de las exenciones, en cuanto al tema que se aborda, caben destacar:

a) las cooperativas de vivienda, así como los actos por los que se constituyan dichas sociedades y sus aumentos de capital (art. 258, inc. 5°);

b) las hipotecas constituidas en los contratos de compraventa de inmuebles por saldo de precio, divisiones y subdivisiones de hipoteca; refuerzos de garantías hipotecarias y las modificaciones en la forma de pago del capital o del capital y los intereses, en todos los casos siempre que no se modifiquen en más los plazos contratados (art. 259, inc. a]);

c) los contratos de compraventa de inmuebles que se otorguen de acuerdo con los regímenes de fomento agrario nacionales y provinciales, comprendidos en las leyes de transformación agraria, colonización o arrendamiento y aparcerías rurales (art. 259, inc. 3°);

d) las escrituras traslativas de dominio de inmuebles, en la parte correspondiente al adquirente, destinados a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, cuya valuación fiscal no supere la suma establecida por la ley impositiva, que actualmente es de $ 60.000, debiendo dejar constancia el escribano en el instrumento de tales condiciones (art. 259, inc. 29);

e) los boletos de compraventa de terrenos sujetos al régimen de la ley nacional 14.005 y la ley provincial 4564 y los boletos de compraventa de terrenos adquiridos en cien (100) o más cuotas (art. 259, inc. 30) [65]; y,

f) las adquisiciones de dominio como consecuencia de juicios de prescripción cuando sean inmuebles edificados para uso familiar o inmuebles destinados exclusivamente a vivienda familiar permanente (art. 259, inc. 48, a] y b]).

En las permutas de inmuebles el impuesto se aplica sobre la mitad del valor constituido por la suma de las valuaciones fiscales de los bienes que se permuten o mayor valor asignado a los mismos (art. 229).

Ahora el problema se plantea con relación a una operación de permuta de inmuebles destinados ambos a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, cuya valuación fiscal no supera el monto indicado, a los efectos de gozar de la exención del art. 259, inc. 29.

En este sentido, la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires se expidió en el Informe 19/2001, considerando que no era posible extender el beneficio impositivo a la totalidad del impuesto, dado que la dispensa reconocía solamente la proporción correspondiente al adquirente.

[65] Ambas leyes se refieren a los contratos que tienen por objeto la venta de inmuebles fraccionados en lotes, cuyo precio se satisface por cuotas periódicas, donde la escritura traslativa de dominio no se otorga en forma inmediata.

2.2. En el impuesto inmobiliario

En la ciudad de Buenos Aires el tributo se denomina contribuciones de alumbrado, barrido y limpieza, territorial y de pavimentos y aceras. La ley 541 [66] dispone que el tributo recae sobre los inmuebles ubicados en la ciudad, y que se percibe anualmente (art. 187, párr. 1°).

Los sujetos pasivos son los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño; siendo la base imponible, la valuación fiscal compuesta por la suma del terreno más la correspondiente a las construcciones en él ejecutadas (art. 187, párrs. 2° y 3°).

En los casos de posesión o tenencia precaria otorgadas por sujetos exentos a sujetos no exentos, el poseedor o tenedor debe hacer efectivo el gravamen aun cuando la propiedad permanezca a nombre del sujeto exento (art. 188).

En las transferencias de inmuebles de un sujeto exento a otro gravado o viceversa, la obligación o la exención, comienzan el mes siguiente a la fecha de otorgamiento del acto traslativo de dominio. De no producirse tal transmisión, pero habiendo posesión a título de dueño, la obligación o la exención comienzan el mes siguiente de la posesión (art. 189).

Si se trata de ocupaciones a título gratuito de propiedades del Gobierno de la Ciudad, mediante concesión precaria o a término, las contribuciones igualmente deben abonarse (art. 192).

Dentro de las exenciones, pueden destacarse, en lo que aquí interesa:

1. Los jubilados y pensionados del régimen jubilatorio ordinario que al 31 de diciembre del año anterior reunieren los siguientes requisitos (art. 209):

a) percibir un haber igual o menor al doble del salario mínimo, vital o al doble de la jubilación mínima; lo que resulte mayor,

b) ser propietarios, condóminos o usufructuarios de un único bien inmueble destinado a vivienda propia,

c) no ser titulares de dominio o condóminos de otro u otros inmuebles urbanos o rurales dentro del territorio nacional,

d) ocupar efectivamente dicho inmueble,

e) la valuación no debe exceder el importe indicado por la Ley Tarifaria.

La dispensa también comprende al beneficiario de la pensión o cónyuge supérstite.

2. Los jubilados y pensionados que alquilen una vivienda para su uso personal, siempre que no posean otros bienes inmuebles (art. 211).

Algunos casos controvertidos se presentaron con relación a las valuaciones de los inmuebles y su revisión, dos de los cuales obtuvieron sentencia del Máximo Tribunal de la Nación, en las causas "Bernasconi Sociedad Anónima Inmobiliaria Agrícola Ganadera Financiera Comercial e Industrial v. Munici-

[66] ADLA, LXI-B-1881 y ss.

palidad de la Ciudad de Buenos Aires" [67]; y, "Susana Ernestina Guerrero de Luoge v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" [68], ambas del 12 de noviembre de 1998.

De conformidad con el Código Fiscal vigente de la Ciudad, toda variación que se produce en un inmueble y que da lugar a la revisión del avalúo existente, debe ser declarada por el responsable dentro de los dos (2) meses de producida, ante la Dirección General de Rentas, a los efectos de incorporar tal hecho al padrón inmobiliario para la liquidación del tributo (art. 201).

En el caso de los edificios nuevos o las ampliaciones, deben incorporarse al padrón total o parcialmente desde el mes inclusive en que reúnen las condiciones de inmueble edificado (art. 202, 1ª parte).

Si el contribuyente omite total o parcialmente la denuncia de que se ha hecho mención, el tributo que resulte de la modificación producida en el valor de los inmuebles se calcula para cada período fiscal de acuerdo con la Ley Tarifaria, con más los intereses y las multas, dando lugar a la aplicación de sanciones por incumplimiento de los deberes formales (art. 204).

Si los errores detectados en el empadronamiento, a partir del 1° de enero de 1999, son imputables a la Administración fiscal de la ciudad, siendo correcta y completa la documentación presentada por el contribuyente, la valuación fiscal se modifica con vigencia limitada al año calendario en que se notifiquen, no correspondiendo el cobro retroactivo por años anteriores (art. 205).

Las pautas transcriptas evidencian, una vez más, la modalidad de determinación del gravamen, que es mixto; puesto que la determinación de la valuación fiscal como base imponible a cargo del sujeto activo, siempre dependerá de los datos que le proporcione el sujeto pasivo, y su buena fe en tal proceder.

En la provincia de Buenos Aires, el impuesto inmobiliario presenta los mismos sujetos pasivos indicados para el ámbito de la ciudad, destacándose las siguientes exenciones (art. 137):

1. Los propietarios y demás responsables de inmuebles pertenecientes a la planta urbana edificada, donde el avalúo fiscal no supere la suma indicada por la ley impositiva y además (inc. n):

a) sean propietarios, usufructuarios o poseedores de ese solo inmueble,

b) destinen el mismo a vivienda propia y permanente.

2. Los propietarios y demás responsables de inmuebles pertenecientes a la planta urbana edificada, que reúnan los siguientes requisitos (inc. ñ):

a) que el solicitante y/o su cónyuge sean jubilados o pensionados,

b) que sean propietarios, usufructuarios o poseedores de ese solo inmueble,

c) destinarlo exclusivamente a vivienda propia y permanente,

[67] Fallos. 321:2933.

[68] Fallos. 321: 2941.

d) no superar los ingresos mensuales de los beneficiarios en su conjunto, el monto que fije la ley impositiva.

3. Los propietarios y demás responsables de inmuebles pertenecientes a la planta urbana baldía cuyo avalúo fiscal no supere la suma que fije la ley impositiva y además (inc. o):

a) sean propietarios, usufructuarios o poseedores de ese solo inmueble,

b) el mismo se destine a la construcción de vivienda propia y permanente, o sea enajenado con el objeto de adquirir la misma.

2.3. En el impuesto sobre los ingresos brutos

El hecho imponible del impuesto en general es definido por las distintas jurisdicciones como el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso —lucrativo o no, en el caso de la provincia de Buenos Aires— cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos, aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza).

En la ciudad de Buenos Aires, el Código Fiscal del año 2001 exime del gravamen a (art. 126):

1. Los ingresos correspondientes al propietario por el alquiler de hasta dos (2) unidades de vivienda y siempre que no se supere el importe fijado por la ley tarifaria (inc. 10);

2. Los ingresos provenientes de las ventas de inmuebles en los siguientes casos (inc. 11):

a) ventas efectuadas después de los dos (2) años de su escrituración en los ingresos correspondientes al enajenante, excepto aquéllas realizadas por una empresa o sociedad y por quienes hacen profesión de la venta de inmuebles,

b) ventas efectuadas por sucesiones,

c) ventas de única vivienda efectuadas por el propietario,

d) ventas de inmuebles afectados a la actividad como bienes de uso,

e) venta de lotes pertenecientes a subdivisiones de no más de cinco (5) unidades excepto que se trate de loteos efectuados por una sociedad o empresa,

f) transferencia de boletos de compraventa en general, excepto aquellas realizadas con habitualidad o por una sociedad o empresa.

3. Los ingresos obtenidos por la locación de las viviendas acogidas al régimen de las leyes nacionales 21.771 y 23.091, mientras se les aplique la exención del impuesto a las ganancias (inc. 13); y,

4. Los ingresos provenientes de la construcción en la ciudad de Buenos Aires de inmuebles destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares no

superiores a la categoría "C", de conformidad con los arts. 6° y 7° de la Ley Tarifaria, cualquiera sea el responsable de la construcción (inc. 22, punto c).

En la provincia de Buenos Aires el tributo alcanza el fraccionamiento y la venta de inmuebles (loteos), la compraventa y la locación de inmuebles y la transferencia de boletos de compraventa en general (art. 144, inc. c], párrafo primero).

Las excepciones al principio general del hecho imponible son:

1. El alquiler de hasta cinco (5) propiedades, en los ingresos correspondientes al propietario, salvo que se trate de una sociedad o empresa inscripta en el Registro Público de Comercio (art. 144, inc. c], punto 1).

2. Las ventas de inmuebles efectuadas después de los dos (2) años de su escrituración, en los ingresos correspondientes al enajenante, salvo que sea una sociedad o empresa inscripta en el citado registro. Este plazo no resulta exigible cuando se trate de (art. 144, inc. c], punto 2):

— ventas efectuadas por sucesiones,

— ventas de única vivienda efectuadas por el propio propietario,

— o que se encuentren afectadas a la actividad como bienes de uso.

3. Las ventas de lotes pertenecientes a subdivisiones de no más de diez (10) unidades, excepto que se trate de loteos efectuados por una sociedad o empresa inscripta en el Registro de Comercio (art. 144, inc. c], punto 3).

Por otra parte, se encuentran expresamente exentos los ingresos provenientes de la locación de viviendas, mientras se les aplique la exención en el impuesto a las ganancias (art. 166, inc. l]).

V. Breves conclusiones

Pese a las numerosas previsiones normativas en aras de cumplir con el mandato constitucional de facilitar el acceso a la vivienda digna, la realidad muestra facetas en algunos casos perversas, donde tal cantidad de disposiciones parecen no ya insuficientes sino ineficaces para solucionar el problema habitacional.

Y aun cuando tal mandato no existiere, el derecho a la vivienda es inherente a la condición de persona humana.

La concentración urbana en condiciones precarias y hasta de indigencia y la falta de ejecución efectiva de una política habitacional, convierten en inútiles los esfuerzos normativos tendientes a satisfacer la necesidad de acceso a la vivienda; circunstancia que repercute gravosamente sobre las clases sociales de escasos o inexistentes recursos, a quienes justamente las Constituciones pretenden amparar.

Las exenciones y otros beneficios impositivos tampoco han cooperado mucho para solucionar esta problemática.

Quizá por ello, el mayor conflicto no radique en la insuficiencia legislativa, sino más bien en la inoperancia de quienes deben ejecutar las normas, y la falta de continuidad de los planes habitacionales cada vez que se produce el recambio de las autoridades políticas.

VI. ANEXO

1. Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Sección Primera

Declaraciones, derechos y garantías

Art. 36, punto 7º. "La provincia promoverá la eliminación de los obstáculos económicos, sociales o de cualquier otra naturaleza, que afecten o impidan el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.

"A tal fin reconoce los siguientes derechos sociales:

"7. A la Vivienda. La provincia promoverá el acceso a la vivienda única y la constitución del asiento del hogar como bien de familia; garantizará el acceso a la propiedad de un lote de terreno apto para erigir su vivienda familiar única y de ocupación permanente, a familias radicadas o que se radiquen en el interior de la provincia, en municipios de hasta 50.000 habitantes, sus localidades o pueblos.

"Una ley especial reglamentará las condiciones de ejercicio de la garantía consagrada en esta norma".

2. Constitución de la Ciudad de Buenos Aires

Título II

Políticas Especiales

Capítulo V

Hábitat

Art. 31. "La Ciudad reconoce el derecho a una vivienda digna y a un hábitat adecuado. Para ello:

"1. Resuelve progresivamente el déficit habitacional, de infraestructura y servicios, dando prioridad a las personas de los sectores de pobreza crítica y con necesidades especiales de escasos recursos.

"2. Auspicia la incorporación de los inmuebles ociosos, promueve los planes autogestionados, la integración urbanística y social de los pobladores mar-

ginados, la recuperación de las viviendas precarias y la regularización dominial y catastral, con criterios de radicación definitiva.

"3. Regula los establecimientos que brindan alojamiento temporario, cuidando excluir los que encubran locaciones".

3. Constitución de la Provincia de Catamarca

Capítulo II

De los derechos económicos y sociales

Art. 49. "El ejercicio del derecho de propiedad privada debe ajustarse a los principios de la justicia social, que la ley determinará de acuerdo a la categoría, naturaleza y destino de los bienes.

"El mayor valor que adquieran los mismos sin esfuerzo del propietario lo percibirá progresivamente la Provincia mediante los impuestos".

Art. 50. "La Provincia promoverá el acceso de todos sus habitantes a la propiedad inmueble, urbana y rural, a fin de asegurarles vivienda y medios de vida dignos. La ley dispondrá la distribución de la tierra pública o de la que adquiera por compra o expropiación, entre familias campesinas y quienes opten por radicarse en el agro, y la ejecución de planes crediticios e inversiones presupuestarias de carácter permanentes".

Art. 51. "La distribución de la tierra se hará preferentemente por medio de colonización que reglamentará la ley, sobre las siguientes bases:

"1. Explotación directa y racional por el adjudicatario y su familia.

"2. Otorgamiento de créditos a largo plazo y bajo interés para la adquisición y acondicionamiento de las unidades económicas, de elementos de trabajo y producción y la construcción de viviendas.

"3. Inenajenabilidad de la tierra durante el término que fije la ley.

"4. El propietario, arrendatario o aparcero en zonas de colonización y cuyas tierras fueran expropiadas, tendrán derecho a un mínimo de una unidad económica.

"5. Un sistema que contemple las indemnizaciones necesarias para evitar la subdivisión por razones de herencia.

"6. El asesoramiento permanente a los agricultores y ganaderos por el organismo que creará la ley".

Art. 52. La "Provincia propenderá a la eliminación del arrendamiento y la aparcería, como forma de explotación de la tierra, mediante recargos impositivos y otras medidas que tiendan a convertir al arrendatario o aparcero en propietario".

Art. 53. "No podrá adjudicarse tierras fiscales a sociedades anónimas que no contraigan previamente la obligación de colonizar con sujeción a las disposiciones de esta Constitución y de la ley de la materia, salvo que se trate de parcelas destinadas a la instalación de industrias de transformación de los productos del agro".

Art. 55. "La Provincia completará el relevamiento catastral de su territorio dentro del plazo de 5 años, y la ley reglamentaria dispondrá lo necesario para el saneamiento de los títulos de propiedad".

4. Constitución de la Provincia de Córdoba

Título II

Declaraciones, derechos, deberes y garantías

Sección II

Derechos

Capítulo IV

Asociaciones y sociedades intermedias

Art. 34. De la familia. "La familia es el núcleo fundamental de la sociedad y debe gozar de condiciones sociales, económicas y culturales, que propendan a su afianzamiento y desarrollo integral.

"El Estado la protege y le facilita su constitución y sus fines.

"El cuidado y la educación de los hijos es un derecho y una obligación de los poderes; el Estado se compromete en su cumplimiento.

"Se reconoce el derecho al bien de familia".

Título II

Políticas especiales del Estado

Capítulo I

Trabajo, seguridad social y bienestar

Art. 58. "Todos los habitantes tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna, la que, junto a los servicios con ella conexos y la tierra necesaria para su asentamiento, tiene un valor social fundamental. La vivienda única es inembargable, en las condiciones que fija la ley.

"El Estado provincial promueve las condiciones necesarias para hacer efectivo este derecho. A tal fin planifica y ejecuta la política de vivienda y puede concertarla con los demás niveles jurisdiccionales, las instituciones sociales o con el aporte solidario de los interesados. La política habitacional se rige por los siguientes principios:

"1. Usar racionalmente el suelo y preservar la calidad de vida, de acuerdo con el interés general y las pautas culturales y regionales de la comunidad.

"2. Impedir la especulación.

"3. Asistir a las familias sin recursos para facilitar su acceso a la vivienda propia".

5. Constitución de la Provincia de Corrientes

Art. 23. "La propiedad es inviolable. Nadie puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia judicial fundada en ley.

"La expropiación por causas de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada.

"Es facultad de la legislatura dar a la expropiación toda la amplitud que conviniere a los intereses públicos".

6. Constitución de la Provincia del Chaco

Sección I
Capítulo III

Derechos sociales

Art. 35, párr. 2º. Familia. "El Estado protege integralmente a la familia y le asegura las condiciones necesarias para su constitución regular, su unidad, su afianzamiento, el acceso a la vivienda digna y al bien de familia".

Art. 37, párr. 1º. Pueblos indígenas. "La Provincia reconoce la preexistencia de los pueblos indígenas, su identidad étnica y cultural; la personería jurídica de sus comunidades y organizaciones; y promueve su protagonismo a través de sus propias instituciones; propiedad comunitaria inmediata de la tierra que tradicionalmente ocupan y las otorgadas en reserva. Dispondrá la entrega de otras aptas y suficientes para su desarrollo humano, que serán adjudicadas como reparación histórica, en forma gratuita exenta de todo gravamen. Serán inembargables, imprescriptibles, indivisibles e intransferibles a terceros".

Capítulo V

Hacienda pública

Art. 59, párrs. 1°, 2° y 3°. Impuestos. "El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, igualdad, capacidad contributiva, uniformidad, proporcionalidad, simplicidad, certeza y no confiscatoriedad.

"Las leyes de carácter tributario propenderán a la eliminación o reducción de los impuestos que recaigan sobre los artículos y servicios de primera necesidad, sobre los ingresos de los sectores de menores recursos de la población y sobre la vivienda familiar.

"Los gravámenes afectarán preferentemente las manifestaciones de capacidad contributiva derivadas de la acumulación patrimonial, de las especulaciones y del ejercicio de actividades no productivas, los beneficios o ingresos no provenientes del trabajo personal, y los bienes suntuarios o económicamente improductivos".

Art. 68. Valuación de bienes. "La valuación de los bienes particulares, con fines impositivos, se hará en toda la Provincia por lo menos cada diez años, sin perjuicio de las modificaciones que en casos especiales la ley autorice.

"La valuación de la propiedad rural se hará estimando por separado la tierra de sus mejoras".

7. Constitución de la Provincia de Chubut

Título I

Declaraciones, derechos, garantías y deberes

Sección II

Derechos

Capítulo II

Derechos sociales

Art. 25, párr. 2°. De la familia. "El bien de familia y los elementos necesarios para el trabajo intelectual o manual son inembargables. La ley determina en qué casos la propiedad rural se considera bien de familia".

Art. 34, párr. 2°, punto 1. De los indígenas. "Se reconoce a las comunidades indígenas existentes en la Provincia:

"1. La posesión y propiedad comunitaria sobre las tierras que tradicionalmente ocupan. El Estado puede regular la entrega de otras aptas y suficientes para el desarrollo humano. Ninguna de ellas es enajenable, transmisible ni susceptible de gravámenes o embargos".

Título II

Políticas de Estado

Capítulo II

Régimen social

Art. 77. Vivienda. "El Estado propende a que toda persona acceda a una vivienda digna, para sí y su familia, que incluye servicios sociales y públicos e integración con el entorno natural y cultural, quedando resguardada su privacidad. En sus previsiones el Estado contempla planes habitacionales, individuales y colectivos, en función del progreso tecnológico y de la evolución social.

"La política respectiva provee al ordenamiento territorial con miras al uso racional del suelo, al interés público y a las características de las diversas comunidades.

"El acceso a la vivienda propia se promueve en todo el ámbito de la Provincia, sobre la base de la equidad y mediante regímenes adecuados a los distintos casos con prioritaria consideración a los de menores recursos".

Art. 90. Colonización. "Se encaran planes de colonización para favorecer el acceso del hombre de campo a la propiedad de la tierra, que es adjudicada en forma irrevocable.

"Puede admitirse la colonización privada siempre que no se oponga al bien común y esté bajo el control de la Provincia".

Capítulo IV

Régimen financiero

Art. 94, punto 2. "La política tributaria de la Provincia procura:

..."2. Acordar exenciones y facilidades impositivas que contemplen la situación de los contribuyentes con menores recursos y que estimulen la construcción de la vivienda propia".

Art. 95. Tierras fiscales. "El Estado brega por la racional administración de las tierras fiscales tendiendo a promover la producción, la mejor ocupación del territorio provincial y la generación de genuinas fuentes de trabajo.

"Establece los mecanismos de distribución y adjudicación de las tierras fiscales en propiedad, reconociendo a los indígenas la posesión y propiedad individual de las tierras que legítima y tradicionalmente ocupan".

8. Constitución de la Provincia de Entre Ríos

Sección II

Régimen económico, del trabajo y de los servicios públicos

Art. 36. "El Estado, mediante su legislación, promoverá el bienestar económico y social de la colectividad.

"La propiedad privada tiene una función social y, en consecuencia, estará sometida a las obligaciones que establezca la ley con fines de bien común. Incumbe al Estado fiscalizar la distribución y la utilización del campo, e intervenir con el objeto de desarrollar e incrementar su rendimiento en interés de la comunidad, y procurar a cada labriego o familia labriega la posibilidad de convertirse en propietario de la tierra que cultiva...".

Art. 42, incs. e) y f). "Reglamentará por leyes especiales las condiciones de trabajo de los obreros y empleados residentes en la Provincia.

"Reglamentará especialmente:

..."e) La inembargabilidad del hogar de familia;

"f) El fomento de la construcción de viviendas higiénicas, con el concurso del Estado, sea en forma de desembolsos directos, de otorgamiento de créditos o garantías o de liberación de gravámenes".

9. Constitución de la Provincia de Formosa

Capítulo II

Régimen económico

Art. 45. "La Provincia considera la tierra rural fiscal como factor de producción y fomentará su adjudicación a quien la trabaja, evitando la especulación, el desarraigo y la concentración de la propiedad.

"Es legítima la privatización en función social de la tierra y constituye un derecho para todos los habitantes de acceder a ella. Se propenderá la ejecución de planes de colonización...".

Capítulo III

Régimen financiero

Art. 59. "La valuación de los bienes inmobiliarios particulares, con fines impositivos, se hará periódicamente en toda la Provincia y por ley especial".

Art. 61. "El régimen tributario gravará, preferentemente, las tierras libres de mejoras y aquellas que, de acuerdo a su clasificación y destino, se encuentren total o parcialmente inexplotadas; la renta y el patrimonio, y todo otro concepto que la ley establezca. Podrá establecer desgravaciones, por tiempo determinado de las actividades que coadyuven al crecimiento económico y social. Las actividades culturales estarán exentas".

Capítulo IV

Régimen social

Art. 68. "La Provincia protege a la familia como célula base de la sociedad establecida, organizada y proyectada a través del afecto, facilitando su constitución y el logro de sus fines culturales, sociales y económicos. A este efecto:

"1. Regulará el régimen impositivo y fiscal, para la protección del núcleo familiar.

"2. Promoverá medidas que hagan posible la formación del patrimonio familiar.

"3. Establecerá el bien de familia como institución social, cuyo régimen será determinado por ley, sobre la base de la inembargabilidad de la vivienda familiar, sus muebles y los demás elementos necesarios para el trabajo intelectual o manual".

Art. 75. "Todos los habitantes de la Provincia tienen el derecho a disfrutar de una vivienda digna, con sus servicios conexos y a la tierra necesaria para su asentamiento.

"El Estado provincial planificará y ejecutará una política habitacional concertada con los demás niveles jurisdiccionales, instituciones sociales, o con el aporte solidario de los interesados, de acuerdo con los siguientes principios:

"1. Usar racionalmente el suelo y preservar la calidad de vida, de acuerdo con el interés general y las pautas culturales y regionales de la comunidad.

"2. Impedir la especulación.

"3. Asistir a las familias de escasos recursos para facilitar su acceso a la vivienda propia.

"4. Incluir en los planes la construcción de viviendas familiares en predios rurales de cada beneficiario".

Art. 79. En cuanto al reconocimiento de los aborígenes. "Asegura la propiedad de tierras aptas y suficientes; las de carácter comunitario no podrán ser enajenadas ni embargadas...".

10. Constitución de la Provincia de Jujuy

Sección Primera

Declaraciones, derechos y garantías

Capítulo Tercero

Derechos y deberes sociales

Art. 44. Protección de la familia. "1. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad. La Provincia contribuirá a su protección integral, al cumplimiento de las funciones que le son propias y a la concreción de todas las condiciones que permitan la realización personal de sus miembros, con medidas encuadradas en la esfera de sus atribuciones.

"2. La Provincia dictará leyes que aseguren la constitución y estabilidad del patrimonio familiar".

Art. 52, inc. 11). Derecho de los trabajadores. "La Provincia, en ejercicio del poder de policía que le compete, garantiza a los trabajadores el pleno goce y ejercicio de sus derechos reconocidos en la Constitución Nacional y la ley, y en especial:

"11) Vivienda, indumentaria y alimentación adecuadas, cuando correspondiere por ley;...".

Sección Tercera

Régimen económico y financiero

Capítulo Segundo

Régimen financiero

Art. 82, incs. 1°, 2°, 3°, 4° y 10. Orientación tributaria. "1. El régimen tributario se estructurará sobre la base de su función económico-social y de los principios de igualdad y proporcionalidad. La ley podrá establecer la progresividad, la que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

"2. Se procurará eliminar los tributos que graven los artículos de consumo necesario y los que incidan sobre la vivienda familiar, los sueldos y los salarios.

Se gravará preferentemente la renta, los artículos suntuarios y las ganancias especulativas.

"3. Se procurará eximir de gravamen a las utilidades de capitales que se inviertan en la provincia para la construcción de viviendas y para el acrecentamiento de la producción agropecuaria, forestal, minera e industrial. Quedan eximidas de todo impuesto las donaciones con fines de beneficio público social justificado y para la investigación científica.

"4. En ningún caso el impuesto a la transmisión gratuita de bienes de padres a hijos afectará el bien de familia ni el sustento a la educación de los hijos.

..."10. La valuación de la propiedad se hará estimando por separado la tierra y sus mejoras".

11. Constitución de la Provincia de La Pampa

Sección I
Capítulo II

Régimen económico financiero y social

Art. 35. "La colonización social será ejecutada por el Estado mediante la entrega en propiedad con pago a largo plazo o en concesiones vitalicias no hereditarias, a trabajadores rurales u otras personas físicas que no sean propietarias de una unidad económica, y se ajustará a las siguientes bases:

"a) Distribución por unidades económicas;

"b) Explotación directa y racional por el adjudicatario;

"c) Adjudicación preferencial a organizaciones cooperativas, las que se excluyen de la prohibición del inc. g);

"d) Suficiencia y seguridad del crédito oficial, con destino al bienestar y la producción;

"e) Trámite sumario para el otorgamiento de los títulos una vez cumplidas las exigencias legales, por parte de los adjudicatarios;

"f) Reversión por vía de expropiación a favor de la Provincia en caso de incumplimiento de los fines de la colonización, a cuyo efecto la ley declarará de interés social la tierra que se adjudique, o la resolución del contrato en su caso;

"g) La prohibición de adjudicar lotes a sociedades, cualquiera sea su forma, salvo cuando el destino de la tierra en pequeñas parcelas sea para radicación de industrias".

Art. 36. "Además podrá haber colonización privada, la que será ejecutada por personas físicas o jurídicas y planificada por el Estado conforme a objetivos de desarrollo social y económico.

"La legislación establecerá el trámite y condiciones de adjudicación".

Art. 37. "En caso de insuficiencia de tierras fiscales aptas para colonizar, la Provincia expropiará preferentemente las que se encuentren en poder de sociedades monopolistas, los latifundios, los minifundios y predios destinados a obtener renta mediante la explotación de terceros, respetando el derecho del propietario a la unidad económica familiar y al bien de familia".

Art. 44. "La equidad será la base del régimen tributario. Las contribuciones proporcionales o progresivas, se inspirarán en propósitos de justicia social y propenden a la desgravación de los artículos de primera necesidad, del patrimonio mínimo familiar, de las utilidades reinvertidas en el proceso productivo y en la investigación científica, de las actividades culturales y socialmente útiles. La ley determinará las formas total o parcial, temporaria o permanente, de la exención impositiva, según los casos".

12. Constitución de la Provincia de La Rioja

Capítulo II

Derechos y garantías

Art. 34, párr. 1º. Protección de la familia. "La familia como núcleo primario y fundamental de la sociedad será objeto de preferente atención por parte del Estado provincial, el que reconoce sus derechos en lo que respecta a su constitución, defensa, y cumplimiento de sus fines. La Provincia promoverá la unidad económico-familiar y el bien de familia, conforme a lo que una ley especial determine".

Art. 39. Derecho a la vivienda. "El Estado propenderá al logro de una vivienda digna a todos los habitantes de la Provincia".

Capítulo IV

Régimen económico financiero

Art. 71. Régimen tributario. "El régimen tributario de la Provincia se estructurará sobre la base de la función económico-social de los impuestos y contribuciones. La igualdad, proporcionalidad y progresividad constituyen la base de los impuestos, contribuciones y cargas públicas.

"La ley establecerá el impuesto tendiente a concretar el principio que, el mayor valor de la tierra, producido sin inversión de trabajo o de capital, debe aprovechar a la comunidad".

13. Constitución de la Provincia de Mendoza

La Carta Magna local no contiene ninguna disposición expresa en materia de vivienda, no obstante el derecho de acceso a la misma, no puede interpretarse que se encuentra desconocido, en tanto el art. 47 prescribe: "La enumeración y reconocimiento de derechos que contiene esta Constitución, no importa denegación de los demás que se derivan de la forma republicana de gobierno y de la condición natural del hombre".

14. Constitución de la Provincia de Misiones

Sección II

Política económica, financiera y administrativa

Título I

Economía

Capítulo II

Régimen agrario

Art. 53. "La tierra actualmente en el patrimonio de la provincia y la que en cualquier forma se adquiera en el futuro, deberá ser colonizada mediante la entrega en propiedad de lotes que constituyan una unidad económica familiar, cuya superficie fijará la ley".

Título II

Hacienda pública

Capítulo II

Orientación impositiva

Art. 72, párr. 2°. "El impuesto directo se orientará preferentemente hacia la agravación de los ingresos en forma progresiva, pero estableciendo que la misma no impida el ahorro y la capitalización. El mismo criterio se aplicará en la transmisión gratuita de bienes, sobre todo en los medios rurales de explotación, y al patrimonio y renta mínimos que constituyan un bien individual familiar, los que podrán llegar a ser eximidos de cargas por períodos y en la forma que establezca la ley".

15. Constitución de la Provincia de Neuquén

Capítulo II

Garantías sociales

Art. 54. "La provincia, mediante la sanción de leyes especiales, asegurará a todo trabajador en forma permanente y definitiva lo siguiente: ... inc. k): Condiciones de trabajo que aseguren la salud, el bienestar, la vivienda, la educación y la asistencia médica y farmacéutica...".

16. Constitución de la Provincia de Río Negro

Primera Parte

Declaraciones generales. Derechos. Garantías y responsabilidades

Sección Segunda

Derechos, garantías y responsabilidades

Capítulo III

Derechos sociales

Art. 31, párr. 3º. Protección a la familia. "El bien de familia, cuyo régimen es determinado por ley, y los elementos necesarios para el trabajo son inembargables".

Art. 37. Beneficios impositivos. "Todo habitante mayor de 65 años o incapacitado para el trabajo, con ingresos mínimos derivados de la jubilación, retiro o pensión y patrimonio que no exceda el máximo que determina la ley, puede supeditar el pago de contribuciones extraordinarias, provinciales o municipales, que gravan el inmueble que posee, hasta que mejore de fortuna u opere la transmisión del bien por cualquier título.

"Por igual período queda exento de los impuestos, tasas y contribuciones ordinarias provinciales o municipales, vinculadas con el inmueble que habita".

Art. 40. Derechos del trabajador. "Son derechos del trabajador, conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio: ... inc. 8º: A una vivienda digna, procurando el Estado el acceso a la tierra, al título de propiedad correspondiente y a la documentación técnica tipo para la construcción, conforme lo determina ley...".

Sección Novena

Política financiera

Art. 94. Régimen tributario. "La igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y progresividad constituyen la base del impuesto y de las cargas públicas. Se establecen inspirados en propósitos de justicia y necesidad social. Se puede eximir el patrimonio y la renta mínima individual y familiar, y además casos previstos por esta Constitución.

"Se grava preferentemente la renta, los artículos suntuarios y el mayor valor del suelo libre de mejoras, el ausentismo y las ganancias especulativas...".

17. Constitución de la Provincia de Salta

Sección Primera

Capítulo III

Deberes y derechos sociales

Título I

De la familia

Art. 35, párr. 2º. De la ancianidad. "La Provincia procura a los habitantes de la tercera edad: ... 2. La vivienda...".

Art. 37. De la vivienda. "Los poderes públicos facilitan el acceso de los sectores de menores ingresos a una vivienda digna y promueven la constitución del asiento del hogar como bien de familia".

Capítulo VIII

Economía y recursos naturales

Título I

Economía

Art. 76. Desarrollo económico-social. "Los poderes públicos: ... Estabilizan la población rural y procuran su acceso a la propiedad... Elaboran planes de colonización de tierras en función de su mayor aprovechamiento económico y social...".

18. Constitución de la Provincia de San Juan

Sección Primera

Declaraciones, derechos y garantías

Capítulo IV

Derechos, libertades y garantías sociales

Art. 59. Bien de familia. "El hogar de familias es inembargable. Todo propietario de un terreno rural o urbano que esté o llegue a estar libre de gravamen y no adeudase impuestos ni contribuciones, tiene derecho a declarar ante la autoridad y a su elección un lote que se reputará bien de familia. Esa declaración tiene por efecto hacer a la vivienda inembargable, inenajenable e inescindible, pudiendo únicamente ser cedido a otra familia con la conformidad del Poder Ejecutivo. Mientras queden en la familia menores, mujeres solteras y discapacitados tienen derecho al lote hogar. El lote hogar sólo reconocerá el pago de tasas y contribuciones".

Art. 60. Derecho a la vivienda. "El Estado propugna el logro de una vivienda digna para todos los habitantes de la Provincia. Se posibilitará el acceso a la madre soltera".

Art. 62, párr. 4°. Derechos y garantías del trabajador. "Reglamenta las condiciones en que el trabajo se realiza, teniendo en cuenta que: ... 6.: La vivienda que se proporcione al trabajador debe ser higiénica, funcional y sismorresistente".

19. Constitución de la Provincia de San Luis

Capítulo I

Declaraciones, derechos y garantías

Art. 48, párr. 3°. De la familia. "Debe contemplarse especialmente la situación de la madre soltera y su acceso a la vivienda".

Art. 53. De la vivienda. "Los poderes públicos facilitan el acceso de los sectores de menores ingresos a una vivienda digna".

Art. 58, párr. 4°. Derechos y garantías del trabajador. "En las normas que la autoridad competente dicte sobre las condiciones en que el trabajo se realiza se ha de tener en cuenta: ... f) la vivienda que se proporciona al trabajador debe ser higiénica, funcional y sismorresistente".

20. Constitución de la Provincia de Santa Cruz

Sección I

Declaraciones, derechos, deberes y garantías

Art. 38, 1ª parte. "Las contribuciones se inspirarán en propósitos de justicia social y deberá procurarse que no graviten sobre los artículos de primera necesidad y el patrimonio mínimo familiar".

Sección II

Régimen económico y social

Art. 54. "El bien de familia y los elementos necesarios para el trabajo manual o intelectual serán inembargables".

Art. 56. "La Provincia protegerá la institución familiar mediante una legislación que asegure la constitución y estabilidad de su patrimonio. En ningún caso el impuesto a la transmisión gratuita de bienes de padres a hijos, afectará el bien de familia y el sustento y educación de los hijos".

Art. 70. "Se tenderá a la eliminación de latifundios, mediante impuestos territoriales progresivos, impuestos al mayor valor social en las transferencias, y expropiaciones directas. Se considerará latifundio la gran extensión de tierra, en producción o no, que atente contra el progreso y bienestar de la colectividad".

21. Constitución de la Provincia de Santa Fe

Sección Primera
Capítulo Único

Principios, Derechos, Garantías y Deberes

Art. 21, párr. 1º. "El Estado crea las condiciones necesarias para procurar a sus habitantes un nivel de vida que asegura su bienestar y el de sus familias, especialmente por la alimentación, el vestido, la vivienda, los cuidados médicos y los servicios sociales necesarios".

Art. 27. "La Provincia estimula y protege el ahorro popular en todas sus formas y lo orienta hacia la propiedad de la vivienda urbana y del predio para el trabajo rural e inversiones en actividades productivas del territorio de la provincia".

22. Constitución de la Provincia de Santiago del Estero

Parte Primera

Título I

Capítulo IV

De la familia

Art. 27, párr. 3º. "Se fomenta la incorporación de las viviendas al régimen de bien de familia".

Capítulo V

Del medio ambiente

Art. 37. De la vivienda. "Todo habitante tiene derecho a acceder a una vivienda digna que satisfaga sus necesidades mínimas y de su núcleo familiar.

"A este fin el Estado provincial procurará el acceso a la propiedad de la tierra y dictará leyes especiales de fomento a la construcción de las viviendas.

"La vivienda única es inembargable de acuerdo a lo establecido en la ley".

23. Constitución de la Provincia de Tierra del Fuego

Primera Parte

Declaraciones, derechos, deberes, garantías y políticas especiales

Título I

Declaraciones, derechos, deberes y garantías

Sección II

Derechos

Capítulo II

Derechos sociales

Art. 23. De la vivienda. "Todo habitante tiene derecho a acceder a una vivienda digna que satisfaga sus necesidades mínimas y de su núcleo familiar.

"A este fin el Estado provincial procurará el acceso a la propiedad de la tierra y dictará leyes especiales que implementarán los planes de vivienda".

Capítulo IV

Asociaciones y sociedades intermedias

Art. 28, párr. 3°. De la familia. "Se reconoce el derecho a proteger una vivienda como bien de familia".

24. Constitución de la Provincia de Tucumán

Sección I

Capítulo Único

Declaraciones, derechos y garantías

Art. 35, punto 2. "Dentro de la esfera de sus atribuciones, la Provincia procurará especialmente que las personas gocen de los siguientes derechos:

..."2. A la constitución de una familia, como célula primaria de la sociedad, con la protección del Estado para su desarrollo".

Si bien ninguna norma refiere expresamente a la protección, mediante el acceso a una vivienda digna, tal derecho se infiere del art. 22, párr. 1°. "Los habitantes de la Provincia como habitantes de la Nación Argentina, y al amparo de la Constitución Nacional, tienen todos los derechos que aquélla establece, sin negación ni mengua de otros derechos no enumerados o virtualmente retenidos por el pueblo".

DERECHO A LA SALUD Y TRIBUTACIÓN

por JOSÉ A. DÍAZ ORTIZ *

I. DERECHOS HUMANOS

Los derechos humanos corresponden y protegen al sujeto social. Con "sujeto social" aludo a la universalidad de personas que reclaman derechos a la vida, a la salud, a la satisfacción de necesidades elementales de vida que le permitan el desarrollo espiritual de todos y cada uno de los individuos comunitarios; a la integridad física; a la información; a la libertad de pensamiento, de religión y de educarse; a la seguridad, a la asistencia social, a la participación en la vida política y cultural, al derecho de asociarse, de reunirse, de expresarse, etc., en fin, a la dignidad de la condición humana.

En los derechos subjetivos hablamos de las relaciones individuales; en los derechos humanos, hablamos también de derechos colectivos que resultan indispensables para articular una comunidad política organizada democráticamente que apunten a la vigencia de aquellos valores relevantes para todos. Como expresa Russo [1], esos derechos humanos poseen las tres dimensiones abarcativas del hombre: la física, la psíquica y la social.

Otra cuestión es la tocante a la génesis y evolución de esos derechos humanos.

En este punto conviven diversas concepciones: quienes consideran los derechos humanos como inherentes a la condición humana derivados éstos de un derecho anterior y superior al derecho positivo. Esta tesis jusnaturalista predica la existencia de un catálogo inmutable cuyo descubrimiento se produce con el decurso de la historia y el avance de la humanidad hacia el conocimiento y el perfeccionamiento; otra tesis asume que es el desarrollo y progreso social el que permite advertir que los derechos humanos adquieren reconocimiento en función de cambios políticos y sociales en los que se resuelven pujas y antagonismos; es la modificación en las condiciones de la existencia social la que lleva a la elaboración de nuevas formas de tutela del ser humano [2].

[1] RUSSO, Eduardo Á., *Derechos humanos y garantías*, 2ª ed., Eudeba, Buenos Aires, 1999, p. 36.

[2] BARCESAT, Eduardo, *Derecho al Derecho*, Parte II, "Fundamentos filosóficos y teóricos de los derechos humanos en democracia", Fin de Siglo, Buenos Aires, 1987, ps. 77 y ss.

* Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario. UBA.

Los derechos humanos seguramente tampoco se agotan en enunciados y directivas contenidas en el derecho positivo; sería sencillo un catálogo de enunciados —buenos propósitos— para concluir que determinada comunidad política es respetuosa de aquellos derechos. Ello es insuficiente; es indispensable, en cambio, verificar la existencia *sociológica* de esos derechos porque sólo su vigencia real es la medida del progreso de una comunidad o de la humanidad hacia su bienestar. En esa dirección, es posible asimilar la democracia a la vigencia sociológica de los derechos humanos [3].

Por cierto que no es tarea exclusiva de los Estados nacionales atender a la protección de los derechos humanos; es característica de éstos que conformen un acervo común de la humanidad y por lo tanto posean una propensión a su expansión universal. Efectivamente, no depende su reconocimiento exclusivamente de una comunidad, organización o Estado, sino que desborda hacia una vigencia universal que se verifica formalmente en numerosos tratados internacionales y en la existencia de organismos supranacionales cuya misión es asegurar su aplicación en los Estados miembros; si bien la responsabilidad original de protección de los derechos humanos recae sobre los gobiernos locales respecto de los cuales los organismos internacionales desempeñan un papel complementario y subsidiario, también es cierto que en el caso de la Constitución argentina los tratados aludidos revisten el carácter de derecho interno con rango superior al de la ley [4].

Por otra parte, como bien recuerdan Herrendorf y Bidart Campos [5], el derecho es conducta de interferencias intersubjetivas lo que trae como consecuencia que cada avance en esta materia de los derechos humanos implique una limitación a otro u otros; acrecentar el gasto público en materia de salud significará, seguramente, reducirlo en otro campo de actividad del Estado vinculado o no con los derechos humanos pero con consecuencias necesarias sobre otra porción de la actividad del sector público y privado, en este último caso, si el instrumento es la obtención de nuevos recursos.

[3] HERRENDORF, Daniel - BIDART CAMPOS, Germán, *Principios de Derechos Humanos y Garantías*, Ediar, Buenos Aires, 1991, p. 65; se lee allí: "Por ende, la democracia es la forma de organización estatal o forma de Estado, que instala al hombre dentro de la convivencia políticamente organizada con un *status* o situación acordes con su dignidad de persona, sobre la base de la libertad y de sus derechos. Libertad y derechos humanos son una sola y misma cosa, identificatoria y esencial de la democracia".

[4] TRAVIESO, Juan A., *Los Derechos Humanos en la Constitución de la República Argentina*, 2ª ed., Eudeba, Buenos Aires, 2000, p. 19.

[5] HERRENDORF, Daniel - BIDART CAMPOS, Germán, *Principios...*, cit., p. 63.

II. La salud como derecho fundamental

1. Si se predica la vigencia de los derechos humanos, cuya introducción breve dejo efectuada, es inevitable hacerlo respecto de la salud individual y colectiva. En rigor, la posibilidad de acceso y disfrute de la salud —corolario del derecho a la vida— está en el sustrato de los demás derechos humanos; la salud es un bien social porque de ella depende no solamente el bienestar individual sino también el colectivo materializado en el desarrollo saludable de las nuevas generaciones, el mantenimiento de la fuerza del trabajo, la mayor productividad colectiva, etc., que implica la erradicación de la subalimentación, la desnutrición y, en suma, de la pobreza extrema, caldo y simiente de enfermedades crónicas; necesito aclarar que desde mi visión ese derecho a la vida y su consecuencia natural se verifica desde la concepción en el seno materno.

La Organización Mundial de la Salud la describe como "un estado de completo bienestar físico, mental y social, y no solamente la ausencia de afecciones y enfermedades" [6]. En la Carta de creación de la OMS se dispone que la finalidad principal que la inspira es alcanzar para todos los pueblos el grado más alto posible de salud considerando que ésta constituye uno de los derechos fundamentales de todo ser humano [7].

En el Preámbulo de nuestra Constitución Nacional se encuentra garantizado el derecho a la salud (*bienestar general*) como también lo hace de modo implícito el art. 33 de la Constitución (los derechos explicitados no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados) con su cláusula operativa en el art. 14 bis. Por su parte, el art. 75, inc. 23, consagra lo que ha dado en denominarse "medidas de acción positiva" o de "protecciones especiales" por parte del Estado tendientes a garantizar la igualdad de oportunidades de trato y goce pleno de los derechos humanos reconocidos en la Constitución [8].

Ese imperativo de políticas activas en materia de salud está reforzado con la incorporación de los tratados internacionales con rango constitucional en el art. 75, inc. 22, de la Constitución. Todos ellos, como se verá, poseen referencia directa o indirecta a la salud como un derecho básico de la condición humana.

Como derecho humano individual e implícito, el derecho a la salud pudo ser entendido inicialmente en un sentido negativo, es decir, como el derecho a que nadie le infiera un daño en la salud a otro, con lo que el deber ser quedaba agotado respetando la restricción de no provocar ese daño. En este sentido, la protección a la salud estaba materializada en todas aquellas normas que sancionan las acciones destinadas a lastimar, infringir o agredir la salud de los individuos. Tal el caso de las normas que regulan el consumo de alcohol, el consu-

[6] Organización Mundial de la Salud, *Documentos Básicos*, 42ª ed., Ginebra, 1999.

[7] La República Argentina es miembro de la OMS desde el 23/10/1948.

[8] Travieso, Juan A., *Los Derechos...*, cit., ps. 61 y ss.

mo del tabaco, el caso de las ventas de drogas nuevas que aún no han sido reglamentadas, la contaminación por desechos químicos, etc.

Sin embargo, con el crecimiento progresivo de los derechos humanos en el constitucionalismo social, ese enfoque se encuentra superado. El derecho a la salud exige, además de la abstención del daño, los comportamientos activos ya mencionados que deben traducirse en prestaciones favorables que irrogan en determinados sujetos pasivos el deber de dar y de hacer (arts. 14 bis y 75, inc. 23) [9]. Tal es el caso de las prestaciones estatales, mixtas y privadas que para la atención de la salud tienen a su cargo los establecimientos del Estado, las entidades de medicina prepaga, las obras sociales, etc., más las propias de la seguridad social. Todo ello para dispensar tratamientos de prevención, de asistencia durante la enfermedad, de seguimiento en el período de recuperación y de rehabilitación, etc., además —según el caso— de la provisión de terapias y medicamentos.

En el contenido del derecho a la salud, se consideran actualmente incluidas prestaciones de diversa índole tales como: el derecho del paciente a la información que debe dispensarle el profesional, el derecho a negarse a determinadas terapias (cirugías riesgosas, amputación de miembros, transfusiones de sangre por objeción de conciencia, prolongación artificial o mortificante de la vida en estadios próximos a la muerte, etc.), la reparación de daños provenientes de mala praxis, el derecho a un ambiente sano, la eliminación de ruidos molestos, el acceso a la atención oportuna de las dolencias, a las acciones preventivas respecto de endemias, epidemias, etc.

Aunque parece evidente, es oportuno mencionar que, en el terreno de protección de la salud, la fuerza con la cual esa parcela de los derechos humanos está efectivamente vigente no solamente depende de las cuestiones sociológicas, a las que ya aludí, determinantes de su eficacia, sino que también se vincula estrechamente con el control del Poder Judicial en su función de intérprete del derecho sustantivo [10].

Sin embargo, no concluye allí la referencia de las normas constitucionales a la salud: con la reforma del año 1994 se agrega al texto un Capítulo denominado "Nuevos derechos y garantías", en el que se incluye el art. 42 que, en su primera parte, expresa: "Los consumidores y usuarios de bienes y servicios tiene derecho, en relación de consumo, *a la protección de su salud*, seguridad e intereses económicos; a una información adecuada y veraz; a la libertad de elección y a condiciones de trato equitativo y digno" (destacado mío).

Nótese que en este punto la norma constitucional tiende a preservar la salud pública para que ésta no se vea afectada por bienes librados al consumo,

[9] BIDART CAMPOS, Germán. *Manual de la Constitución reformada*. T. II, ps. 100 y ss.

[10] "C. M. del C. B. de v. Estado Nacional, Ministerio de Salud y Acción Social". CSJN, 27/1/1987, respecto del suministro de la discutida droga supuestamente anticancerígena denominada crotoxina.

cuya contrapartida en el plano preventivo y represivo penal se encuentra en el Capítulo IV del Título VI del Código Penal que tipifica los delitos contra la salud pública.

2. Creo oportuno recordar que la reforma constitucional del año 1994, en su art. 75, inc. 22, acoge con rango superior al de la ley, a diez tratados de derechos humanos, que al no derogar artículo alguno de la parte dogmática de la Constitución deben entenderse como complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos. En algunos de esos tratados se encuentran normas relativas a la protección de la salud, que paso a inventariar.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre

Art. XI. Derecho a la preservación de la salud y al bienestar. "Toda persona tiene derecho a que su salud sea preservada por medidas sanitarias y sociales, relativas a la alimentación, el vestido, la vivienda y la asistencia médica, correspondientes al nivel que permitan los recursos públicos y los de la comunidad".

Convención Americana sobre Derechos Humanos

Art. 5°. Derecho a la integridad personal. "1. Toda persona tiene derecho a que se respete su integridad física, psíquica y moral".

Declaración Universal de Derechos Humanos

Art. 25. 1. "Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez y otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad".

2. "La maternidad y la infancia tienen derecho a cuidados y asistencia especiales. Todos los niños, nacidos de matrimonio o fuera de matrimonio tienen derecho a igual protección social".

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

Art. 12. 1. "Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental".

2. "Entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para:

"a) La reducción de la mortinatalidad y de la mortalidad infantil, y el sano desarrollo de los niños;

"b) El mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente;

"c) La prevención y el tratamiento de las enfermedades epidémicas, endémicas, profesionales y de otra índole y la lucha contra ellas;

"d) La creación de condiciones que aseguren a todos asistencia médica y servicios médicos en caso de enfermedad".

Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer

Art. 11. 1. "Los Estados Partes adoptarán todas las medidas apropiadas para eliminar la discriminación contra la mujer en la esfera del empleo a fin de asegurar, en condiciones de igualdad entre hombres y mujeres, los mismos derechos, en particular: ...

"f): El derecho a la protección de la salud y a la seguridad en las condiciones de trabajo, incluso la salvaguardia de la función de reproducción".

Art. 12. 1. "Los Estados Partes adoptarán todas las medidas apropiadas para eliminar la discriminación contra la mujer en la esfera de la atención médica a fin de asegurar, en condiciones de igualdad entre hombres y mujeres, el acceso a servicios de atención médica, inclusive los que se refieren a la planificación de la familia".

2. "Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 1 *supra,* los Estados Partes garantizarán a la mujer servicios apropiados en relación con el embarazo, el parto y el período posterior al parto, proporcionando servicios gratuitos cuando fuere necesario y le asegurarán una nutrición adecuada durante el embarazo y la lactancia".

Convención sobre los Derechos de Niño

Art. 24. 1. "Los Estados Partes reconocen el derecho del niño al disfrute del más alto nivel posible de salud y a servicios para el tratamiento de las enfermedades y la rehabilitación de la salud. Los Estados Partes *se esforzarán por asegurar* que ningún niño sea privado de su derecho al disfrute de esos servicios sanitarios" (subrayado mío).

"2. Los Estados Partes asegurarán la plena aplicación de este derecho y, en particular, adoptarán las medidas apropiadas para:

"a) Reducir la mortalidad infantil y en la niñez;

"b) Asegurar la prestación de la asistencia médica y la atención que sean necesarias a todos los niños, haciendo hincapié en el desarrollo de la atención primaria de salud;

"c) Combatir las enfermedades y la malnutrición en el marco de la atención primaria de la salud mediante, entre otras cosas. la aplicación de la tecnología disponible y el suministro de alimentos nutritivos adecuados y agua potable salubre, teniendo en cuenta los peligros y riesgos de contaminación del medio ambiente;

"d) Asegurar atención sanitaria prenatal y postnatal apropiada a las madres;

"e) Asegurar que todos los sectores de la sociedad, y en particular los padres y los niños, conozcan los principios básicos de la salud y la nutrición de los niños, las ventajas de la lactancia materna, la higiene y el saneamiento ambiental y las medidas de prevención de accidentes, tengan acceso a la educación pertinente y reciban apoyo en la aplicación de esos conocimientos;

"f) Desarrollar la atención sanitaria preventiva, la orientación a los padres y la educación y servicios en materia de planificación de la familia".

3. "Los Estados Partes adoptarán todas las medidas eficaces y apropiadas posibles para abolir las prácticas tradicionales que sean perjudiciales para la salud de los niños".

4. "Los Estados Partes se comprometen a promover y alentar la cooperación internacional con miras *a lograr progresivamente la plena realización del derecho reconocido en el presente artículo*. A este respecto, se tendrán plenamente en cuenta las necesidades de los países en desarrollo" (destacado mío).

Art. 25. "Los Estados Partes reconocen el derecho de niño que ha sido internado en un establecimiento por las autoridades competentes para los fines de atención, protección o tratamiento de su salud física o mental a un examen periódico del tratamiento a que esté sometido y de todas las demás circunstancias propias de su internación".

Art. 27. 1. "Los Estados Partes reconocen el derecho de todo niño a un nivel de vida adecuado para su desarrollo físico, mental, espiritual, moral, y social".

2. "A los padres u otras personas encargadas del niño les incumbe la responsabilidad primordial de proporcionar, dentro de sus posibilidades y medios económicos, las condiciones de vida que sean necesaria para desarrollo del niño".

3. "Los Estados Partes, de acuerdo con las condiciones nacionales y con arreglo a sus medios, adoptarán medidas apropiadas para ayudar a los padres y a otras personas responsables por el niño a dar efectividad a este derecho y, en caso necesario, proporcionarán asistencia material y programas de apoyo, particularmente con respecto a la nutrición, el vestuario y la vivienda".

4. "Los Estados Partes tomarán todas las medidas apropiadas para asegurar el pago de la pensión alimenticia por parte de los padres u otras personas que

tengan la responsabilidad financiera por el niño, tanto si viven en el Estado Parte como si viven en el extranjero. En particular, cuando la persona que tenga la responsabilidad financiera por el niño residía en un Estado diferente de aquel en que resida el niño, los Estados Partes promoverán la adhesión a los convenios internacionales o la concertación de dichos convenios, así como la concertación de cualesquiera otros arreglos apropiados.

3. A nivel mundial, la Nación Argentina es miembro de la Organización Mundial de la Salud (OMS) desde el 23 de octubre de 1948, como así también es adherente a la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de los organismos especializados. A nivel continental es miembro de la Organización Panamericana de la Salud (OPS) cuyo Comité, en el año 1950, aprobó la descentralización en las Américas, creándose seis zonas en el continente manteniendo la Oficina Central en Washington; posteriormente, se profundizó aún más la descentralización, creándose veintiocho representaciones de países. La Oficina de la OPS en la Argentina se creó en 1952, como Oficina Zona VI para Argentina, Chile, Paraguay y Uruguay. En la década de los años 80, se convierte en Representación de la OPS/OMS en la Argentina. Cuenta, además, con un centro especializado: el Instituto Panamericano de Protección de Alimentos y Zoonosis (Inppaz).

III. Finanzas públicas y salud

Tengo la convicción de que el análisis de la salud como política de Estado no puede verse exclusivamente desde la visión que propone la tributación, por cuanto dicha política sólo puede realizarse empeñando en su totalidad la actividad financiera pública, es decir, tanto en lo referente a los recursos como a los gastos públicos. Las finanzas públicas están para cumplir el programa constitucional que en materia de salud, tal como he dicho, no solamente comprende los derechos de los habitantes a un nivel adecuado de salud sino que también consagran la necesidad de políticas activas tendiente a una más extendida prevención y mejor prestación de medios terapéuticos.

Desde ese punto de vista, coincido con quien sostiene que la actividad financiera del Estado se debe a un mandato jurídico que emana de la Constitución Nacional cuyo objetivo es cumplir o hacer efectivo el programa constitucional, en lo que ha dado en llamarse la "constitucionalización del gasto público" [11].

En esa dirección, es oportuno recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la acción de amparo "Asociación Benghalensis y otras v. Estado nacional" en sentencia que lleva fecha 6 de enero de 2000. En esa acción de amparo, la actora junto con otras organizaciones no gubernamentales

[11] Corti, Horacio G., "La constitucionalización del gasto público", *Lecciones y Ensayos*, "Dossier de Derecho Tributario", nro. 64/65, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995/1996, ps. 32 y ss.

se presentó a la jurisdicción con el fin de que se obligara al Ministerio de Salud de la Nación al suministro de medicamentos y prestación de asistencia a los enfermos del síndrome de inmunodeficiencia adquirida (sida) conforme con lo dispuesto en las normas constitucionales atinentes (especialmente el art. 75, inc. 22) y las de la ley 23.798 y su reglamento.

En esa oportunidad, el Ministerio de Salud se opuso a la procedencia del amparo con argumentos volcados en el informe del art. 8° de la ley 16.986, en el que sostuvo que esa obligación no era de su exclusivo resorte sino concurrente con las autoridades provinciales y sólo en la medida de sus posibilidades presupuestarias. En ese sentido, señaló que el presupuesto es un acto institucional no sujeto al control de los jueces.

La sentencia de la Corte, empero, al hacer lugar a la acción, remite al dictamen del procurador general cuyas partes salientes expresan: "A mayor abundamiento, el derecho a la salud, desde el punto de vista normativo, está reconocido en los tratados internacionales con rango constitucional (art. 75, inc. 22, CN) entre ellos, el art. 12, inc. c) del Pacto Internacional de Derecho Económicos, Sociales y Culturales; inc. 1° del art. 6° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, extensivos no sólo a la salud individual sino también a la salud colectiva". Agregaba el procurador general, en igual dirección, que: "El Estado no sólo debe abstenerse de interferir en el ejercicio de los derechos individuales sino que tiene, además, el deber de realizar prestaciones positivas de manera tal que el ejercicio de aquéllos no se torne ilusorio...".

Bajo esos criterios tan enfáticos suena como elusivo lo que expresa el dictamen que comento en lo relativo a la referida no justicialidad de la ley de presupuesto que había invocado el Estado, para quitarle legitimación al planteo de los amparistas. En efecto, dice el procurador a ese respecto: "En lo atinente al argumento sobre el control judicial respecto del presupuesto del Ministerio y su ejecución, en mi opinión no se configura en el *sub lite,* como erróneamente sostiene la apelante, ya que los jueces se limitaron a exigir —al Estado nacional— el debido cumplimiento de la ley 23.798 y de su decreto reglamentario, de conformidad con los derechos consagrados en la Constitución Nacional, más allá del acierto o error de los medios empleados por el legislador o por el Ministerio de Salud...". Pese a lo dicho por el procurador general, creo que efectivamente la Corte, a través de su sentencia, dispuso la realización de un gasto en materia de salud que corrigió el presupuesto originalmente previsto por el legislador y, a mi juicio, ello estuvo bien hecho ya que las finanzas públicas —como vengo diciendo— deben estar subordinadas al programa plasmado en el texto constitucional, aspecto que, por cierto, resulta perfectamente justiciable habida cuenta del carácter operativo de las cláusulas constitucionales de garantía [12].

[12] Cfr. CSJN, "Asociación Benghalensis y otras v. Estado nacional", LL, Suplemento de Derecho Constitucional, 12/3/2001. Con nota de Maximiliano Toricelli.

La decisión de la Corte, en mi opinión, muestra que el derecho a la salud, al igual que las otras parcelas de los llamados derechos humanos, constituye uno de los derechos personales —subjetivos— exigibles frente al sujeto pasivo como los otros derechos individuales [13]. Otro problema es la posibilidad fáctica de cumplir el programa constitucional en lo atinente a los derechos humanos especialmente cuando ellos exigen políticas activas, cuestión sobre la que volveré al esbozar algunas reflexiones.

Por lo demás, también es necesario señalar que el modelo de sistema de salud pública que se adopte no es neutral, en el sentido de que responde a un conjunto de valores o preferencias determinantes de las convicciones en cada etapa de la vida social. La Constitución Nacional y los tratados que la integran, en mi opinión, han adoptado un modelo que apunta a la salud para todos en el marco de la solidaridad social, sin perjuicio de la concurrencia del sector privado en un régimen de competencia; empero, a mi juicio, esas normas descartan la posibilidad de que la salud pública repose exclusivamente en el mercado con subsidiariedad estatal. En el otro extremo, se encuentra el sistema nacionalizado de salud con prestaciones indiferenciadas y uniformes para toda la población, lo que también resultaría contrario a la economía de la Constitución que pone el énfasis en el derecho de propiedad y admite al mercado como sistema de asignación de recursos y servicios.

IV. ALGUNAS CIFRAS SOBRE EL GASTO PÚBLICO Y PRIVADO EN SALUD

En nuestro país coexisten tres sectores que atienden la salud de la población, el público nacional y provincial que se dirige a la masa de población que carece de otros medios de asistencia; un sector de obras sociales basado en el sistema de seguro obligatorio vinculado con las organizaciones sindicales y el sector privado sostenido por el prepago de un seguro voluntario y, por cierto, por pagos directos de atención de la salud.

Se estimó para el año 1995, en cifras que seguramente no han mejorado con motivo del incremento de la recesión económica y la desocupación, que el 46% de la población del país tenía acceso únicamente al sector público de asistencia a la salud que disponía de 1231 establecimientos con servicios de internación y 5740 centros de atención ambulatoria o dispensarios. El 51,2% de la

[13] Cfr. HERRENDORF, Daniel - BIDART CAMPOS, Germán. *Principios...*, cit., p. 96. Los autores se pronuncian categóricamente al asimilar la exigibilidad de los derechos humanos, a la de cualquier otro derecho: "...si los derechos humanos están reconocidos por la constitución, y ésta es suprema, la lesión originada a un derecho por el Estado o por los particulares no es sólo una lesión al titular del derecho sino también y a la vez es lesión a la *constitución* y, por ende la conductas lesiva es *inconstitucional*, sea que se incumpla un deber de abstención, sea que se incumpla uno de dar o de hacer".

población contaba con asistencia de obras sociales fuera de origen sindical o destinados a la población en estado de pasividad (PAMI) [14]. Es decir, que el Estado no ocupaba el lugar protagónico en materia de la salud de la población.

Por otra parte, cabe aclarar que el servicio de salud prestado por las obras sociales sindicales y el que atiende al sector de jubilados y pensionados (PAMI), en realidad, responden al modelo de gerenciamiento y control de terceros prestadores ya que no poseen, en su mayoría, establecimientos o profesionales propios para la atención médica.

En el caso de los servicios privados de salud, éstos se encuentran prestados por profesionales independientes a pacientes particulares que le llegan en forma individual, a través del sistema de medicina prepaga o de pacientes afiliados en obras sociales que contratan sus servicios o establecimientos. En este sector se encuentran también los establecimientos asistenciales montados por colectividades que en principio no poseen finalidades lucrativas. En sector privado, los establecimientos asistenciales ascendían, para el mismo año, a 3310 y contaban con 155.749 camas disponibles.

Me interesa particularmente a los fines de este trabajo el sector público. Debo aquí aclarar que por tratarse la cuestión de la prevención y atención de la salud de la población de un mandato constitucional, tal como se ha visto, no debería regir en esta área el principio de subsidiariedad del Estado sino el principio inverso, si bien como se verá a continuación la salud colectiva financiada por el sector público no ocupa el espacio que hace suponer la vigencia de ese principio.

En la estructura actual, la salud pública es producto de la transferencia de recursos y establecimientos desde el gobierno central hacia las provincias y municipios. Esta política, además de estar abonada en razones presupuestarias, puede tener como resultado concentrar más adecuadamente los establecimientos a los problemas de salud regionales para darles una respuesta más adecuada y rápida. En suma, la descentralización es un proceso político, jurídico y administrativo que reduce la prestación pública a sectores con necesidades de salud específicos con la pretensión de que se dé respuesta a esas demandas locales. A nivel nacional central, el desprendimiento de la gestión directa de los establecimientos de salud significa la concentración de la actividad en la formulación de políticas sanitarias, regulación, control, y apoyo técnico a los niveles operativos.

Paradójicamente, a pesar de los ahogos financieros que sufre el Estado en sus tres niveles de actividad, el sector público de salud debe afrontar una mayor demanda a consecuencia del creciente deterioro de las condiciones socioeconómicas de la población. De tal modo asiste a poblaciones de escasos o ningún recurso sin cobertura y también a afiliados de obras sociales que padecen insu-

[14] Estos datos como otros que daré a continuación han sido extraídos de un trabajo realizado por los Dres. Jorge Califano, Eduardo Vionnet, Ana Pereiro y Guillermo Nervi que mereció el premio Benberg correspondiente al año 1998.

ficiencias en sus prestaciones a modo de verdadero subsidio público a la seguridad social. El 26% de las 94.883 [15] camas disponibles en los establecimientos públicos está destinada a atender patologías crónicas poco o insuficientemente asistidas por el sector privado o de obras sociales.

Desde el año 1980 a 1995 la capacidad instalada en el sector público se vio reducida: según el relevamiento del Ministerio de Salud y Acción Social para este último año el sector público había reducido el 20% en número de establecimientos y 10% menos de camas con relación a la totalidad del país [16]. En ese contexto, para el año 1995 el gasto anual total del sector público ascendía a $ 4676 millones, es decir un gasto per cápita mensual de $ 16,95.

El sector público de salud cumple además una tarea de formación y capacitación profesional y actividades de prevención y promoción de salud. El modelo de gestión pública que se impone actualmente es el denominado Hospitales Públicos de Autogestión (HPA). Se intenta que estos establecimientos públicos resulten autosuficientes atendiendo a organizaciones de obras sociales o del sector privado utilizando al arancelamiento de los servicios mediante acuerdos de cobertura con esas entidades o personas y cuya finalidad es sustituir los recursos públicos de origen presupuestario con recursos propios que les permitan asistir, también, a las personas carenciadas. Este modelo, a mi juicio, responde exclusivamente a la necesidad de acotar el gasto público y reducir el déficit fiscal que es la política financiera predominante en las últimas décadas, a expensas del ya comentado mandato constitucional en materia de salud. No debe olvidarse que ésta es, también, una necesidad pública cuyo financiamiento proviene de recursos tributarios indeterminados y, por lo tanto, el arancelamiento y la política de mercado aplicada al hospital público tiende a confundir el papel del Estado en esta materia convirtiendo el deber de asistir la salud de la población en una actividad financiada mediante precios o tasas.

Esta tendencia a la pérdida de protagonismo del hospital público que se observaba en el año 1995, se corrobora con las siguientes cifras: el 42,3% del gasto en salud sale directamente del bolsillo de los particulares en sus aportes en el sector privado; en tanto que el sector público aportó el 21,4% del total en el año 1997 y las obras sociales el 33,6%. La magnitud de estas cifras contrasta con lo que ocurre en los países desarrollados: en Estados Unidos de Norteamérica el gasto directo de los particulares en materia de salud asciende al 15,4% de los gastos totales; en Alemania al 11% y en Inglaterra al 3%; la comparación se agrava si se toma en cuenta que los sectores de menores ingresos destinan a la atención de su salud un 11,8% más que el promedio indicado [17].

[15] Catastro Nacional de Recursos, año 1980 (DNEyC).

[16] Trabajo cit. en la nota 14.

[17] *La Nación*, 27/4/2001, p. 11. "La gente gasta en salud más que el Estado" (cita como

Lo cierto es que la tendencia se siguió acentuando, el presupuesto del año 1999 preveía un gasto total en salud —para el Estado nacional— de 3180 millones de pesos, mientras que el presupuesto del año 2000 destinó 2966 millones de pesos a los mismos fines es decir un 6,7% menos [18].

Los análisis del gasto en salud se incluyen globalmente en el Gasto Público Social (GPS) que consiste en la suma de recursos financieros afectados al pago de personal, compra de insumos y servicios y en inversiones realizadas por todos los organismos en los tres niveles de gobierno públicos y cuasipúblicos correspondientes a los sectores sociales [19]. Esos gastos están destinados a la educación, agua potable, servicios sanitarios, vivienda, seguros sociales, nutrición, asistencia social, asignaciones familiares, salud, etc. En la década corrida entre 1986 y 1997 el GPS creció respecto del Gasto Público Consolidado (totalidad de gasto); en esa etapa existieron cambios cualitativos en la composición del gasto público por efecto de las privatizaciones, y las transferencias (descentralización) de servicios de la Nación a las provincias y municipios especialmente en materia de educación y salud; ese Gasto pasó de significar el 14,7% del PBI en 1980 al 17,6% del PBI en 1997.

Empero, el crecimiento del gasto no se tradujo necesariamente y en todos los casos en una mayor cobertura ni en calidad de prestaciones, por efectos de su dispersión, falta de control —que favorece la corrupción— y seguimiento. EL GPS puede desagregarse en dos grandes sectores: el sector *seguros* que abarca el sistema previsional, asignaciones familiares, seguros de desempleo, etc. cuya financiación proviene mayoritariamente de los aportes y contribuciones de la seguridad social. El otro ámbito de aplicación es el denominado *sectores sociales* referidos a educación, cultura, ciencia y técnica, atención médica pública, agua potable, obras de mejoramiento de calidad de vida, que en general se financian con recursos provenientes de rentas generales, recursos externos (crédito público) y algunas asignaciones específicas. En el año 1997, por ejemplo, el 38,6% del GPS se dirigió al sistema de previsión social (que demandó mayores asignaciones presupuestarias por efecto del funcionamiento del sistema de capitalización establecido por la ley 24.241) y el 22,7% a gastos asignados a la salud cuya ejecución la realizan principalmente las provincias y los municipios por efecto de la señalada descentralización.

Es significativo señalar que en el año 1997, el gasto en salud demandó el 40,7% de todos los gastos afectados al llamado *sector social*.

---

fuente una matriz elaborada por la Secretaría de Políticas y Regulación Sanitaria del Ministerio de Salud hecha en colaboración con la Dirección de Cuentas Nacionales y Gastos Sociales del Ministerio de Economía).

[18] Fuente M. de Economía, Secretaría de Programación Económica y Regional, "Caracterización y Evolución del Gasto Público Social", período 1980/1997.

[19] "Caracterización...", cit., p. 25.

También se puede delimitar el Gasto Fiscal Social (GFS) que consiste en el monto de los recursos públicos aportados por los fiscos (nacional, provinciales y municipales) destinados a programas sociales; en otros términos, es el GPS disminuido en los aportes y contribuciones a la seguridad social y permite medir el sacrificio fiscal neto del Estado en esta área. En el año 1997, de ese gasto fiscal sólo el 15,5% se destinaba a la salud pública, mientras que en el mismo año el sector privado mediante sus aportes y contribuciones afrontaba el 34,6% del gasto en salud [20]. Esta tendencia confirma los datos de la fuente indicada en el nota 17.

Para los años 1998 y 1999 el gasto en salud se mantuvo constante en términos del PBI aunque sube nominalmente. Esta tendencia, como se ha visto, cambió entre los años 1999 y 2000, donde el gasto en salud disminuyó el 6,7% de un año al otro.

V. El sistema tributario argentino y las prestaciones de salud

El Estado puede realizar sus deberes para con la salud de la población de modo directo, mediante la asignación de gasto público o de manera indirecta a través de deducciones, exenciones, exclusiones en el campo de la tributación. Éste es también un sacrificio fiscal que debería sumarse al gasto directo para apreciar en su totalidad la asignación de recursos a este segmento de los derechos humanos. Debe recordarse que ese tipo de medidas legislativas —especialmente las exenciones— poseen como fundamento facilitar o fomentar actividades de utilidad social, que si bien originariamente competen al Estado pueden ser efectuadas por los particulares a cuyo auxilio acude la ley para que esa realización resulte rentable o menos onerosa para los beneficiarios [21].

Consiguientemente, en este punto intentaré inventariar, dentro del sistema impositivo nacional, cuáles son esos costos indirectos y en qué impuestos operan.

1. Con referencia al *impuesto a las ganancias* debo referirme, por empezar, a las personas físicas. Con relación a los aportes obligatorios a las obras sociales, la ley del tributo admite la deducción (art. 81, inc. g]) del monto respectivo tanto el que corresponde al contribuyente como a los integrantes de la familia a su cargo. La misma norma admite la deducción de los aportes de cobertura de medicina prepaga o voluntarios o de gastos directos en salud siempre que no excedan del 5% calculado sobre la ganancia neta sujeta a impuesto.

Por su parte, el art. 81, inc. h), admite la deducción de gastos médicos (internación, ambulancia, traslados, honorarios, etc.) con dos limitaciones: que esa deducción no exceda el 40% del monto facturado y el 5% de la ganancia neta sujeta a impuesto.

[20] "Caracterización...", cit., p. 33.

[21] Reig, Enrique. *Impuesto a las Ganancias*, 7ª ed., Contabilidad Moderna, p. 201.

En lo tocante a las personas jurídicas, y con referencia a las exenciones de naturaleza subjetiva, la ley del impuesto a las ganancias contiene exenciones atendiendo a la utilidad social de aquéllas; debe concurrir la inexistencia de finalidad de lucro si bien no se exige gratuidad en las prestaciones; empero, la ley 25.239, introdujo una modificación en el art. 20, inc. f) de la ley de la materia, excluyendo de tal beneficio a las entidades que, no obstante reunir los demás requisitos, realicen actividades industriales y comerciales [22].

El art. 20, inc. g), exime las ganancias de las entidades mutuales y de los beneficios que proporcionen a sus integrantes. Las exenciones descriptas comprenden también el impuesto a la ganancia mínima presunta (art. 3°, inc. c], de la ley del impuesto).

También es posible que mencione otras normas legales que contienen exenciones genéricas —comprensivas por cierto del impuesto a las ganancias y de los demás impuestos nacionales— tales como la ley 16.656 que exime a las entidades sin fines de lucro dedicadas a la salud pública (entre otras finalidades previstas); la ley 22.269 que exime a las obras sociales de todo impuesto, tasa o contribución nacional. Lo mismo hace la ley 20.321 respecto de las entidades mutuales.

2. En lo referido al *impuesto al valor agregado*, el art. 7°, inc. h), punto 7, de la ley de la materia, eximía del impuesto a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica realizadas en hospitalización en clínicas y sanatorios, las prestaciones accesorias a la hospitalización, los servicios auxiliares de la medicina prestados por kinesiólogos, fonoaudiólogos, etc., los auxiliares técnicos de la medicina, el servicio de los odontólogos, bioquímicos, el servicio de ambulancias, etc. Esa exención beneficiaba a los prestadores de las obras sociales reconocidas por leyes nacionales o provinciales (antes se refería exclusivamente a las obras sociales de la ley 23.660) e incluye los pagos directos por coseguros.

Esa exención comprendía también las prestaciones médicas realizadas por cooperativas mutuales y entidades de medicina prepaga cuando correspondieran a servicios prestados a obras sociales.

Por otra parte, el mismo art. 7°, inc. h) apartado 6) eximía a las obras sociales de la ley 23.660 y a las instituciones mencionadas en los incs. f) —asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social o salud pública— y g) —entidades mutualistas y asociaciones deportivas y de cultura física— del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias.

Quiero recordar que la ley 25.063, vetada y promulgada parcialmente por el Poder Ejecutivo, gravó los servicios de medicina prepaga a la tasa reducida del

[22] El Dictamen (DAT) de la AFIP-DGI no realiza una delimitación clara de lo que se entiende por actividades comerciales e industriales sino que, según creo, deja librado a cada caso la apreciación de que media tal circunstancia. Ello pone en evidencia las dificultades que puede traer aparejada esa reforma.

10,5%, dejando la exención limitada a las prestaciones de las obras sociales. El dec. 1517/1998 al vetar parcialmente aquella ley pretendió sujetar esos servicios a la tasa general del 21%. Tal propósito resultó frustrado por la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en los autos "Famyl SA v. Estado nacional s/acción de amparo" del 29 de agosto de 2000, al declarar la ilegitimidad de ese decreto. Ulteriormente la ley 25.239 hizo lo que había pretendido hacer el dec. 1517/1998 sujetando los servicios de medicina prepaga al tributo a la tasa corriente.

En cuanto a las obras sociales, sólo quedaron excluidas de la exención las prestaciones médicas que esas entidades efectúen en beneficio de afiliados voluntarios que quedan sujetos a un tratamiento similar al que recibe la medicina prepaga.

Por cierto que es del caso señalar que el art. 7.1. de la ley del impuesto al valor agregado, eliminó la exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica prestados por las entidades aludidas en el art. 20, incs. f), g) y m) de la ley del impuesto a las ganancias, por lo que la asistencia a la salud sólo goza de exención en el IVA cuando es prestada por las obras sociales creadas por leyes nacionales o provinciales y por entidades privadas de derecho público como los Colegios o Consejos profesionales y cajas de previsión social de profesionales en tanto se presten a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares. Esta modificación se produjo a través del decreto legislativo —producto de la delegación de facultades del Congreso a favor del Poder Ejecutivo hecho por la ley 25.414— nro. 615/2001 con fecha 14/5/2001 que, a su vez, modificó el texto establecido por otro dec. leg. 493/2001 fechado el 27/4/2001.

Dicho sea de paso, esa sucesión de decretos legislativos muestra —más allá de su dudosa validez constitucional— la inconveniencia de una delegación tan extensa en una materia que en principio está vedada a ese tipo de subrogaciones, habida cuenta de que tanto la doctrina como la jurisprudencia convalidó un criterio estricto en materia de reserva de ley en materia tributaria. Basta razonar en el sentido de que en nada se diferencia por sus efectos, la eliminación de una exención de carácter objetivo de la creación de un nuevo impuesto.

En general, las prestaciones médicas se encuentran sujetas a la tasa general del 10,5% cuando ellas son realizadas por entidades mutuales, cooperativas o servicios de medicina prepaga privada; en las efectuadas por particulares esa alícuota se eleva al 21% (art. 28, inc. i] de la ley del impuesto).

3. Es fácil concluir que el instrumento de la exención en materia de la salud de la población, no ha sido usado de modo extendido sino para ciertos y determinados aspectos de la actividad, marcándose una creciente tendencia a hacer desaparecer esas exenciones; ello es congruente, en cierto modo, con la paradoja en que consiste el proceso privatizador o de tercerización [23] que sufre

[23] El autor pide disculpas por los neologismos que se han incorporado al lenguaje cotidiano y aun normativo.

la atención de la salud pública en el país en el ya hemos visto que la gestión directa por parte del Estado disminuye paulatinamente.

Por otra parte, por efecto de esa tendencia a eliminar las exenciones reconocidas, me parece consecuencia lógica que los destinatarios de esos servicios verán encarecer el costo de las prestaciones o disminuida la calidad de ellas. En suma, en mi opinión, la eliminación de las exenciones y otros beneficios vinculados con la salud de la población no es funcional a las mayores explicitaciones constitucionales incorporadas con la reforma del año 1994 respecto de la salud entendida como uno de los derechos humanos básicos.

VI. Reflexiones

Hablar de salud y tributación constituye un campo muy limitado para desarrollar una teoría que permita proyectar un sistema integral que apunte a mejorar la salud de la población si bien el instrumento impositivo puede proyectar acciones eficaces en ese sentido. La salud, como necesidad social que es, debe ser implementada a través de distintos instrumentos de la política de Estado. En el campo de la imposición, los medios que ofrece actualmente nuestra legislación son escasos; más bien se advierte que se procura limitar cada vez más ciertos beneficios (exenciones, deducciones y desgravaciones) que antes alcanzaban a las prestaciones de salud. Esa política restrictiva podría haberse visto compensada a través del gasto público cuya evolución he comentado, con la conclusión de que el Estado cada vez financia menos la salud pública cuyo peso mayoritario recae sobre los bolsillos de los particulares.

Cómo puede conciliarse esa tendencia con específicos y claros mandatos constitucionales, es un interrogante que apunta a la base del problema. En materia de salud, como en otras áreas del desarrollo humano, se procura asegurar la dignidad del hombre y en esa dirección el Estado debe implementar políticas públicas. Esto es lo que enfatiza la Constitución Nacional y los tratados con igual jerarquía incorporados con la reforma del año 1994: una comunidad solidaria.

Diferente cuestión es la instrumentación de esas políticas, los medios para alcanzar la finalidad. Existen aquí dos postulaciones: el principio de intervención directa del Estado como prestador directo de la salud pública (sistema monopólico) o el de subsidiariedad, en el que el Estado se limita a garantizar la generalidad e igualdad de las prestaciones, ordenar los agentes económicos que realizan las prestaciones y corregir las fallas provenientes del sistema o del mercado asegurando un mínimo de asistencia sanitaria a través de la asignación de recursos públicos tributarios o no. Este segundo modelo es el que se impone actualmente y no es, a mi juicio, incompatible con el mandato constitucional de referencia, toda vez que el texto de la Constitución Nacional no se pronuncia acerca de los aspectos instrumentales de los servicios que el Estado debe pres-

tar; aspecto diferente cuando se trata de las funciones estatales propiamente dichas que son de ejercicio indelegable.

Sin embargo, es posible sostener, a la luz de la doctrina emergente del fallo recaído en la causa "Asociación Benghalensis", que aquel mandato opera, a nivel individual o sectorial, como una obligación constitucional del Estado exigible en el ejercicio de derechos subjetivos, intereses legítimos y difusos.

En suma, la protección de la salud pública, en primer lugar, es un bien social que al propio Estado debe y le conviene mantener en la medida en que ello sea posible, es decir, la Constitución señala una tendencia de protección de los derechos humanos a la que debe propender la política de Estado. No se trata de un resultado que debe obtenerse en el aquí y el ahora sino en la medida en que los recursos públicos lo hagan posible, fijando prioridades en tal sentido (v.gr.: arts. 22 de la Declaración de Derechos Humanos; art. 16 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre); de otro lado, no olvido que la Constitución Nacional posee mecanismos de democracia directa (iniciativa y consulta popular) que permitirían, cuando resulten operativos, direccionar la política sanitaria del Gobierno en uno u otro sentido instrumental.

La solidaridad social en este campo de la salud tiene, sin duda, un importante instrumento en la política tributaria. La sanción de impuestos a las superganancias, a la transmisión de bienes de capital y otras contribuciones que capten en forma directa la mayor capacidad contributiva, pueden ser necesarios para sufragar los costos de los servicios sanitarios que no puedan ser atendidos con precios o tarifas y ejerzan un efecto distributivo de la renta hacia quienes menos posibilidades económicas tienen parece un imperativo de la Justicia. Al lado de ello es indispensable que esos fondos se transfieran de modo transparente a la atención social de la salud: la corrupción, la "burocratización del altruismo", el desvío de fondos a otras finalidades que parecen más urgentes, etc., ha descalificado la gestión directa del Estado en esa tarea de distribución lo que permite aceptar la gestión privada de esos fondos públicos sujetos a un estricto control administrativo y judicial.

Para finalizar, creo apropiado señalar que existe una considerable distancia entre el ordenamiento jurídico de protección y aseguramiento de la salud, vigente en el país, y la realidad existente en esta materia en el día de hoy; el deterioro progresivo del hospital público, la creciente demanda de salud pública por parte del conjunto de la sociedad por las pérdidas de ingresos, producto de la desocupación y la baja de salarios; la disminución de los recursos públicos por efecto de la evasión tributaria y el achicamiento del gasto público y/o su indebida afectación, la filtración de gastos con destino burocrático, etc., me llevan a la odiosa conclusión de que el mandato constitucional de proteger el derecho humano a la salud está lejos de ser alcanzado.

DERECHO AL DESARROLLO Y TRIBUTACIÓN

por HORACIO D. GARCÍA PRIETO *

I. DERECHOS HUMANOS Y TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

La cuestión de los derechos humanos puede ser objeto de análisis desde muy variadas y muy diferentes perspectivas.

En esta oportunidad, habré de presentar un análisis ajustado al criterio según el cual los derechos humanos deben ser analizados en función de las sentencias judiciales que se dictan o que pueden ser dictadas para darles tutela judicial efectiva.

La tutela judicial efectiva se verifica cuando el sujeto cuyo derecho no está siendo respetado tiene la posibilidad de ocurrir ante la justicia, plantear su caso, y peticionar el dictado de una sentencia que efectivamente lo instala o reinstala en el pacífico ejercicio de su derecho.

Cabe admitir que, en algunas ocasiones, quienes acuden ante la justicia sólo peticionan el dictado de una sentencia declarativa de su derecho. Sin embargo, la tutela judicial efectiva sólo se realiza a través de las llamadas *sentencias de condena*, es decir, aquellas susceptibles de ejecución mediante el concurso de la fuerza pública.

Esta perspectiva de análisis hace necesario considerar con algún grado de detalle cuál es el tipo de decisiones que los jueces incorporan en sus sentencias.

Ese análisis revela que los jueces, en sus *sentencias de condena*, ordenan aquello que es susceptible de ejecución, es decir, aquello que puede ser llevado a la práctica con el concurso de la fuerza pública, prevaleciendo sobre la voluntad contraria de la parte condenada a cumplir la sentencia.

Una sentencia puede ordenar el pago de una suma de dinero, de modo que la falta de cumplimiento puede dar lugar a que un bien de propiedad del deudor se remate en subasta pública por orden del mismo juez, para que el producido de esa venta sea entregado al acreedor.

Una sentencia puede condenar a una persona a abandonar el lugar en el cual tiene instalada su vivienda, de modo que la falta de cumplimiento dará lugar a su desalojo por la fuerza pública y la entrega de la posesión por el juez al beneficiario.

* Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario. UBA.

lativos a su desconocimiento, se presentaron entonces como un curso de acción que podía resultar eficaz.

Este curso de acción fue muchas veces utilizado, y puede tenerse por cierto que en muchas oportunidades, gobiernos poco inclinados a respetar los derechos humanos se vieron en la necesidad de acompañar estas proclamaciones para no soportar el costo político de evidenciar su desacuerdo y su falta de voluntad.

Una vez suscripto el tratado internacional, estos gobiernos debieron enfrentar la posibilidad de que sus ciudadanos recurriesen a los tribunales internacionales creados en esos mismos tratados.

La historia habrá de juzgar cuál fue la importancia de los tratados internacionales sobre derechos humanos como factor de cambio en la segunda mitad del siglo XX, pero no hay duda de que el papel que desempeñaron no fue secundario.

III. Los derechos humanos cuya tutela judicial efectiva sólo requiere poner límites al accionar de quien impide su normal disfrute

Un individuo, por su propia decisión e iniciativa puede tomar cursos de acción que tengan como consecuencia impedir a otros el ejercicio de sus derechos humanos: un homicida priva a otro de su derecho a la vida, un ladrón priva a otro de su derecho de propiedad, un calumniador priva a otro de su derecho al honor, etc.

Un conjunto de individuos puede tomar cursos de acción colectivos que tengan la misma consecuencia, esto es: impedir a otros el disfrute de sus derechos humanos.

Cuando las conductas violatorias de los derechos humanos son llevadas a cabo por agrupaciones de personas, naturalmente la magnitud de la afectación de esos derechos tiende a ser mayor.

La mayor o menor afectación de los derechos humanos que resulta de la actividad de una agrupación delictiva depende del número de individuos que la integra, de sus objetivos, de los medios con que cuentan para realizar sus actividades, etc.

Cuando la voluntad de tomar cursos de acción que vulneran los derechos humanos se encuentra en las personas que detentan el poder del Estado, el grado de la afectación usualmente es mucho mayor, por cuanto la organización estatal es más extensa y cuenta con mayores medios que los que puede utilizar una agrupación delictiva que no utiliza el poder del Estado.

Las situaciones de más trágico y extenso desconocimiento de los derechos humanos se han dado en los casos en los que el poder político, ejercido a través de la organización estatal, ha sido utilizado para matar, para mantener a un pueblo sojuzgado por otro, para perseguir a quienes profesan una religión, para impedir la expresión de las ideas, para destruir la honra, para destruir la familia, para desconocer la propiedad privada, la inviolabilidad del domicilio, etc.

Por esta razón, en muchos casos se advierte que la norma constitucional o la norma contenida en el tratado internacional que declara o reconoce un derecho humano tiene el sentido de marcar un límite al accionar del Estado, de modo que la tutela judicial efectiva del derecho humano dependerá de que los jueces a través de sus pronunciamientos logren impedir el accionar del Estado que podría conculcar ese derecho.

En los casos en los que el normal ejercicio de un derecho humano por parte de un individuo se ve perjudicado por la conducta de otro individuo, por la conducta de un conjunto de individuos, o por el accionar de una organización tal como por ejemplo el Estado, el sistema judicial puede dar tutela al derecho humano afectado, a través de una sentencia que ponga fin a la conducta antijurídica que perjudica el normal ejercicio de ese derecho humano.

En este ámbito, la tutela judicial efectiva de los derechos humanos se hace posible porque el juez, a través de su sentencia, puede ordenar el cese de una conducta o puede dar una orden específica, para así reinstalar al sujeto en el pleno ejercicio del derecho del cual se encontraba privado por una acción antijurídica.

Se trata de situaciones que bajo este punto de vista son sencillas, por cuanto la tutela del derecho sólo exige ordenar el cese de cierta conducta o situación, de manera que, una vez removido el obstáculo, el individuo queda reinstalado en el goce de su derecho.

IV. La sanción de normas jurídicas en las que ciertos objetivos de política económica y social son presentados con el ropaje de derechos

No es ésta la ocasión para examinar los *porqué* o los *para qué,* pero la realidad nos muestra que algunos textos constitucionales y ciertos tratados internacionales relacionados con los derechos humanos exhiben disposiciones que presentan como derechos de los individuos aquello que, visto con una óptica realista, no son más que objetivos de política económica.

Quien penetra en la lectura de estos textos ve desfilar ante sí todo tipo de bendiciones y bienaventuranzas como resultado de lo cual toda persona viviría en un ambiente sano y tendría un trabajo en condiciones satisfactorias, por el cual recibiría un salario equitativo que le permitiría satisfacer adecuadamente las necesidades de su familia, todo ello sin perjuicio de recibir servicios educativos, de salud y de previsión social en la medida necesaria para tener asegurado su bienestar, aun en la vejez, sin olvidar el descanso, el disfrute del tiempo libre, las vacaciones pagas y la remuneración de los días festivos.

Desde el punto de vista jurídico, la imposibilidad de dar tutela judicial efectiva a estos supuestos derechos mediante sentencias judiciales se presenta como el factor clave en la caracterización de estas normas.

Aquello que el texto presenta como un derecho no es tal, porque no existe persona o entidad sobre la cual pese la correlativa obligación de satisfacer ese supuesto derecho.

Con este motivo, al presentarse la situación *antijurídica* en la cual el titular del derecho no se encuentra en situación de efectivo disfrute, el sistema judicial no tiene forma de otorgarle protección, porque el juez no tiene la posibilidad de disponer que cierta persona haga cierta cosa, bajo la amenaza de que ello sea llevado a cabo por la fuerza pública, y de tal forma el sujeto sea instalado o reinstalado en el goce de su derecho.

V. La fórmula para el desarrollo económico contenida en la Constitución Nacional

La Constitución Nacional contiene en sí misma un programa económico, cuya efectiva vigencia necesariamente conduciría a dar a la actividad económica un perfil muy específico y definido.

Ese programa económico se basa en el funcionamiento de los mecanismos del mercado, en sustento de lo cual la Constitución establece a favor de todos los habitantes un conjunto de derechos relacionados con la actividad económica, cuyo inalterable respeto procura asegurar otorgándoles el carácter de garantías constitucionales.

Ese programa económico tiene como llave maestra a los derechos que la Constitución Nacional garantiza a todos los habitantes para usar y disponer de la propiedad, trabajar, ejercer el comercio y toda industria lícita, navegar, comerciar, asociarse, enseñar y aprender, entrar, permanecer, transitar y salir del territorio y publicar las ideas (art. 14).

El programa económico de la Constitución Nacional supone el respeto de la inviolabilidad de la propiedad (art. 17), el respeto de la libertad de circulación de los bienes, medios de transporte y mercaderías (arts. 10, 11 y 12), la libertad de navegación de los ríos interiores para todas las banderas (art. 26), el afianzamiento de las relaciones de comercio con las potencias extranjeras (art. 27) y el fomento de la inmigración europea como mecanismo para la introducción de las ciencias, las artes y las industrias (art. 25).

No menos importante para definir el perfil del programa económico de la Constitución Nacional es el mandato que se da al Congreso en el sentido de reformar la legislación heredada del período de dominación española (art. 24), la de reglamentar la libre navegación (art. 75, inc. 10), la de reglar el comercio internacional e interprovincial (art. 75, inc. 13), promover la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la introducción de nuevas industrias y la importación de capitales extranjeros (art. 75, inc. 18).

El programa económico se define también a través de pautas tales como el carácter extraordinario del uso del crédito público como recurso del Tesoro

Nacional (art. 4°), del cual se deriva el principio del equilibrio presupuestario, necesario para dotar a la economía de una moneda cuyo valor sea fijado por ley del Congreso (art. 75, inc. 11).

Éstos son los derechos y garantías individuales y los criterios de política económica de cuya observancia resulta el programa a través del cual la Constitución Nacional se propone *promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad*, según lo declara su Preámbulo.

Este programa económico, resultante de las disposiciones de la Constitución Nacional sancionada en 1853/1860, ha sido complementado pero no alterado ni sustituido con motivo de las reformas sancionadas en 1994 por la Convención Constituyente reunida ese año, la cual no modificó ni pudo modificar válidamente ninguna disposición contenida en el Capítulo Primero, Declaraciones Derechos y Garantías (ley 24.309 que declaró la necesidad de la reforma parcial de la Constitución Nacional y convocó a la Convención Constituyente, art. 7°).

El funcionamiento real de la economía se aproxima al programa económico de la Constitución Nacional a través de instrumentos tales como la desregulación de las actividades económicas, la estabilidad monetaria, la apertura de la economía, la reducción del gasto público, el equilibrio presupuestario, la seguridad jurídica, etc.

La economía se aleja del programa económico de la Constitución Nacional cuando se ponen en marcha políticas regulatorias, estatismo, intervencionismo, cierre de la economía, aumento del gasto público, déficit fiscal, utilización del crédito público y de emisión espuria de moneda para financiar gastos corrientes, etc.

VI. El desarrollo en los tratados internacionales sobre derechos humanos

Varios tratados internacionales que aparecen enumerados en el inc. 22 del art. 75 de la CN contienen referencias al desarrollo económico, el cual es presentado como uno de los derechos humanos que los citados tratados proclaman, establecen y reconocen.

Por su carácter específico, cabe traer a colación las disposiciones contenidas en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en vigor desde el 3 de enero de 1976.

En los términos en que lo regula este Pacto, *los Estados Partes reconocen el derecho a trabajar, que comprende el derecho de toda persona de tener la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente escogido o aceptado* y se comprometen a *tomar medidas adecuadas para garantizar ese derecho* (art. 6°).

En el mismo Pacto, *los Estados partes reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias*, las cuales se definen como aquellas que *aseguren un salario equitativo, condiciones de existencia dignas, descanso, y disfrute del tiempo libre* entre otras condiciones (art. 7°).

El texto del Pacto contiene también un expreso reconocimiento del *derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y para su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados y una mejora continua de las condiciones de existencia*, en relación con lo cual los Estados *se comprometen a tomar medidas apropiadas para asegurar efectividad a ese derecho* (art. 11).

No están ausentes en el Pacto las referencias al *derecho a la seguridad social* (art. 9°), *la protección y asistencia de la familia* (art. 10), *el derecho a la educación* (art. 13), *el derecho a gozar de los beneficios del progreso científico y sus aplicaciones, y el derecho a participar de la vida cultural* (art. 15).

La consecución de los propósitos expuestos en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales sin duda daría como resultado el desarrollo, en los términos de la definición contenida en la encíclica *Populorum Progressio* dada a conocer por el papa Pablo VI en el año 1967.

En su carta, el Papa define al progreso como "el paso, para cada uno y para todos, de condiciones menos humanas a condiciones más humanas", bien entendido que entre las condiciones más humanas a las que el desarrollo apunta se encuentran *la superación de la miseria, la victoria sobre las penurias sociales, la ampliación de los conocimientos, la adquisición de la cultura, la cooperación con vistas al bien común, la voluntad de paz y la consideración creciente de la dignidad del otro.*

Las condiciones *menos humanas* de las que el hombre se aleja gracias al desarrollo son *las carencias materiales de aquellos que están privados del mínimo vital, las carencias morales de aquellos a quienes mutila su egoísmo, las estructuras opresivas que provienen del abuso de las posesiones o del abuso del poder, de la explotación de los trabajadores o de la injusticia de las transacciones.*

Tal como se mencionó anteriormente, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales presenta una amplia enumeración de objetivos de política económica y de política social, que no pueden ser tutelados judicialmente, aun cuando ellos hayan sido presentados en dicho Pacto con el ropaje jurídico propio de los derechos.

VII. Resumen de lo expuesto en los puntos anteriores

Previo a avanzar en el desarrollo del tema, considero útil exponer en conjunto los puntos de vista desarrollados a lo largo de los capítulos anteriores, tal como a continuación se los presenta.

Los derechos sólo son relevantes en el campo de lo jurídico cuando pueden ser objeto de tutela judicial efectiva, es decir, cuando el titular del derecho

tiene la posibilidad cierta de acudir a la justicia y de tal forma ser reinstalado en el ejercicio pacífico de su derecho.

La posibilidad de los jueces de dar tutela efectiva está condicionada a que pueda identificarse a un sujeto que tenga un deber jurídico correlativo al derecho que se procura tutelar.

El sistema judicial otorga protección mediante el dictado de sentencias que pueden ser ejecutadas por la fuerza pública, en contra de la voluntad del demandado y en tanto la ejecución de la sentencia tenga como resultado instalar o reinstalar al demandante en el pacífico ejercicio de su derecho.

En algunos casos, el ejercicio de un derecho humano sólo requiere que no se produzcan conductas que resulten un impedimento a su ejercicio. En esos casos, la tutela judicial es efectiva en tanto la sentencia logra poner límite o impedir el accionar de quien está impidiendo al sujeto el ejercicio de su derecho.

Durante el siglo XX ha sido frecuente la proclamación de derechos humanos a través de tratados internacionales. Se procura que tales proclamas y tratados sean un agente de cambio de la realidad.

En ocasiones, los textos constitucionales o los tratados internacionales presentan, bajo el ropaje jurídico de derechos, lo que en realidad constituyen solamente objetivos de política económica o social.

El sistema judicial no tiene posibilidad de dar tutela efectiva a esos supuestos derechos humanos, porque no existe un sujeto que tenga un correlativo deber que dé sentido al supuesto derecho. Tampoco se ve cuál podría ser el contenido de la eventual sentencia judicial que pudiese ser ejecutada por la fuerza pública y tener por resultado instalar o reinstalar al sujeto en el goce del supuesto derecho humano.

La Constitución Nacional contiene disposiciones que configuran cabalmente un programa económico, es decir, un conjunto de disposiciones que definen cuál es el perfil que debe adoptar la economía para de tal forma *promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad.*

VIII. En busca del derecho al desarrollo a través de una formulación jurídicamente relevante

El derecho al desarrollo, presentado como un derecho humano, supone la afirmación de que, con motivo de la vigencia de disposiciones constitucionales y de tratados internacionales que así lo disponen, *corresponde en derecho* que se produzca el fenómeno del desarrollo económico, y *corresponde en derecho* que todas las personas gocen de los beneficios de ese desarrollo.

Como ya se comentó, el desarrollo constituye en realidad un objetivo de política económica y social, aun cuando se lo presente en una norma jurídica, y se le dé el ropaje que es propio de los derechos subjetivos.

Este supuesto derecho humano al desarrollo, así entendido, no puede ser objeto de tutela judicial, razón por la cual consiste más bien en una formulación normativa sin relevancia en el campo de lo jurídico.

Sin embargo, la cuestión presenta un aspecto muy interesante y plenamente relevante en el campo de lo jurídico, cuando se mira a este derecho humano no ya como una *garantía de que ocurrirá lo positivo* sino como una *garantía de que no ocurrirá lo negativo*.

Para aproximarse al tema, conviene recordar lo expuesto en el punto 3, donde se señaló que los derechos humanos son susceptibles de tutela judicial efectiva cuando esa tutela sólo requiere detener o limitar el accionar de quien impide su normal disfrute.

Esta forma de aproximarse al tema es plenamente aplicable al derecho humano al desarrollo, en tanto se adjudique a la expresión "derecho al desarrollo" su sentido más débil, según el cual lo que se asegura al sujeto no es que *habrá de lograr su desarrollo personal* sino que *no habrá de impedírsele injustamente que logre su desarrollo*.

De hecho, muchos derechos funcionan de esta forma, así por ejemplo: (a) el derecho a transitar significa que no puede no impedírsele al sujeto que transite; (b) el derecho a exponer las ideas significa que no puede impedirse al sujeto la expresión de sus ideas y (c) el derecho a casarse significa que no puede impedírsele a la persona contraer matrimonio.

El sistema judicial no entrega un pasaje aéreo a quien desea viajar, no le asegura un espacio en la televisión a quien desea difundir sus ideas, ni le busca pareja a quien desea casarse.

La tutela judicial sólo alcanza a evitar que se impida injustamente al sujeto gozar del derecho.

En general, esa tutela se brinda cuando el impedimento ya se ha presentado, y ella consiste en remover el obstáculo.

IX. Derecho al desarrollo y tributación

La cuestión del derecho al desarrollo y la tributación puede perfectamente presentarse en los términos expuestos en el punto anterior.

La tributación impone al sujeto la obligación de dar al Estado sumas de dinero, según resulta del mandato contenido en las leyes que establecen tales obligaciones tributarias.

En términos generales puede decirse que la ley tributaria obliga al sujeto a entregar una suma de dinero de acuerdo con la cuantía de su renta, la extensión de su patrimonio, o sus actos de consumo.

Resulta evidente que la tributación, en tanto priva de dinero al sujeto, puede afectar su derecho al desarrollo impidiéndolo, postergándolo o limitándolo en su magnitud.

Cuando se examina de esta forma la relación entre la tributación y el derecho al desarrollo, inmediatamente se concluye en la necesidad de presentar esa relación en los siguientes términos:

— el Estado posee poder tributario,

— en ejercicio del poder tributario el Estado puede requerir coactivamente la entrega de sumas de dinero, pero

— el poder tributario debe ser ejercido de una forma tal que no impida a los habitantes acceder a su propio desarrollo individual.

Cabe preguntarse entonces cuáles son los mecanismos que la organización institucional de la República ofrece para resguardar el derecho de los habitantes a su propio y personal desarrollo, frente al riesgo de que la presión tributaria excesiva opere como un impedimento.

En este sentido, no debe perderse de vista el resguardo que la Constitución otorga a través del principio de la legalidad en la tributación.

En tanto el Poder Legislativo es el único que puede ejercer el poder tributario, el ejercicio desmedido de ese poder tributario debería tener efectos sobre las decisiones del electorado en la siguiente oportunidad en que se lo convoque para la renovación de los cuerpos parlamentarios (téngase en cuenta que a partir del año 2001 la representación en el Senado tiene base popular directa).

Sin embargo, la representación popular resultante de la intervención del electorado en la designación de los legisladores no constituye un reaseguro en esta materia, especialmente ante la posibilidad de que el Congreso nacional establezca un sistema fiscal que someta a una presión tributaria excesiva a un sector económico sin peso electoral y sin capacidad para influir en los parlamentarios.

El sistema judicial puede dar tutela efectiva al derecho al desarrollo de la persona mediante el dictado de una sentencia que libere al contribuyente del pago del tributo cuando éste por su magnitud se constituya en un impedimento para su desarrollo personal.

Como ya se indicó, el sistema judicial en sus sentencias no puede disponer ni ordenar medidas que pongan al sujeto en situación de desarrollo o de disfrute del desarrollo, sino que sólo puede ordenar lo necesario para remover aquello que injustamente se constituye en un obstáculo para el desarrollo, tal como puede ser una presión tributaria excesiva sobre un sujeto determinado.

Sin lugar a dudas, la herramienta que el derecho argentino ofrece como la más adecuada a este efecto es la garantía de la inviolabilidad de la propiedad, en su formulación específica dentro del campo de la tributación, donde se la designa como garantía de la no confiscatoriedad.

Ya en el año 1903 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con cita de Story, sostuvo que la imposición, cuando no se apoya en principios de imparcialidad, uniformidad y justa distribución de la carga no es impuesto sino despojo (Fallos, 98: 52, considerando 16). Pocos años después, en 1911, la misma Corte de-

claró que el impuesto sucesorio aplicado sobre un legado, a la tasa del 50% sobre su valor, constituía una verdadera exacción o confiscación (Fallos, 115:111).

A partir de estos precedentes, la Corte comenzó a aplicar la garantía de la no confiscatoriedad, garantía ésta que resulta tan sencilla de explicar en cuanto a sus fundamentos como difícil de definir en cuanto a su alcance, esto es, en cuanto a su modalidad de aplicación a los casos concretos.

Los fundamentos de esta doctrina indican que la tributación puede requerir al contribuyente una parte de su riqueza pero no el total, ni tampoco una parte sustancial, porque en ese caso no es tributo sino despojo. La tributación no puede servir de vehículo para privar al particular de lo que es suyo. El poder tributario puede requerir sólo una proporción de la riqueza.

En cuanto a las modalidades de su aplicación, es evidente que todo gira en torno a la fijación del límite que marca el máximo de la presión tributaria admisible sin que se incurra en confiscatoriedad.

No debe perderse de vista que el contribuyente al que se le requiere el pago de un tributo que por su magnitud resulta confiscatorio, sólo está liberado de ingresar la parte del impuesto que excede el límite de la confiscatoriedad. De la misma forma, si el contribuyente ha pagado el impuesto y, sobre la base de reputarlo confiscatorio, demanda su repetición, dicha demanda sólo puede prosperar por la parte en que el tributo excede el límite de la confiscatoriedad.

Este punto marca todo cuanto el caso tiene de bueno y todo cuanto tiene de malo.

La falta de pauta constitucional en cuanto al límite de la confiscatoriedad tiene el defecto de que obliga a que sea el Poder Judicial quien, *por sí y ante sí* establezca ese límite, con el solo auxilio de su buen criterio.

La falta de pauta constitucional en cuanto al límite de la confiscatoriedad tiene la virtud de que ello permite que ese límite pueda ser modificado en el tiempo, reconociendo el tribunal con su prudencia las pautas que su buen juicio en cada caso y en cada momento aconseje.

En el reciente pronunciamiento de la Corte Suprema en la causa "Gómez Alzaga, Martín" del 21 de diciembre de 1999, el tribunal citando fallos anteriores dice:

"El límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y sólo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado".

Como puede verse, el límite a la presión tributaria que marca la violación a la garantía de la no confiscatoriedad es definido por la Corte a través de sus pronunciamientos, bien entendido que esos límites no son fijos sino variables en el tiempo, aun cuando por su reiteración hayan llegado a constituir una jurisprudencia tradicional.

X. HACIA UNA JURISPRUDENCIA QUE PROTEJA EL DERECHO INDIVIDUAL AL DESARROLLO PONIENDO LÍMITES A LA PRESIÓN TRIBUTARIA

La actual jurisprudencia de la Corte en materia de garantía de la no confiscatoriedad no es adecuada para evitar que la tributación se constituya en un impedimento para el desarrollo individual.

De hecho la Corte no ha declarado la inconstitucionalidad por confiscatoriedad en ningún caso sometido a su jurisdicción en los últimos cincuenta años, y su jurisprudencia tradicional, elaborada en la primera mitad del siglo XX, sólo establece pautas aplicables al impuesto inmobiliario, al impuesto a la transmisión gratuita de bienes y a las contribuciones de mejoras.

Es razonable abrigar la esperanza de que nuestro máximo tribunal a corto plazo tenga la oportunidad de retomar su marcha por ese camino, del cual no se ha desviado, pero en el que no ha avanzado en los últimos cincuenta años.

En el final del recorrido se encuentra el caso que presenta mayores dificultades, esto es: establecer el límite de la confiscatoriedad que corresponde aplicar al considerar la presión tributaria resultante de la acumulación de todos los tributos que integran el sistema tributario.

En lo inmediato, quizás la Corte tenga la oportunidad de dar respuesta a un planteo mucho más sencillo, limitado a la materia del impuesto a las ganancias que se aplica a las personas físicas, considerado aisladamente.

Tal como lo señala con todo acierto el Dr. Horacio A. García Belsunce [1], en tanto la Corte ha declarado que es inconstitucional absorber más del 33% de la renta de un inmueble a título de impuesto inmobiliario, no se ve cómo podría ser admisible absorber más de esa cantidad por conducto de un impuesto, también directo, como es el impuesto a las ganancias.

La declaración de la inconstitucionalidad por confiscatorio del impuesto a las ganancias que grava las rentas de las personas físicas a tasas superiores al 33%, puede y debe ser un primer paso para que nuestro Poder Judicial comience a construir un ámbito de tutela efectiva del derecho al desarrollo, respecto de la tributación en cuanto impedimento u obstáculo para el ejercicio de ese derecho.

Al mismo tiempo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estará dando una importante señal de respeto al programa económico de la Constitución Nacional.

[1] GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Informe presentado al Congreso Internacional de la Academie Internationale de Droit Comparé celebrado en Montreal en agosto de 1990", en *Enfoques sobre Derecho y Economía*, Depalma, Buenos Aires, 1998.

DERECHO A CIRCULAR, RESIDIR Y SALIR LIBREMENTE DE CUALQUIER PAÍS, INCLUSO EL PROPIO, Y TRIBUTACIÓN

por CATALINA GARCÍA VIZCAÍNO *

I. DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

El derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados, cantones, etc.) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de "garantías del contribuyente", las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario.

No comparto el criterio de ubicar a esta rama jurídica específica dentro del derecho constitucional, por cuanto he sostenido reiteradamente [1] que, *pese al obvio contenido constitucional de sus normas*, debe comprendérsela *dentro del derecho tributario*, a los efectos de lograr una clara sistematización lógica de las normas que componen este derecho y para una mejor comprensión de sus conceptos e instituciones.

Es inadmisible una consideración integral del *derecho tributario como rama genérica*, sin tener especialmente en cuenta las disposiciones constitucionales que permitan al Estado (en sentido lato) crear normas. Cabe notar que todos los aspectos de la tributación se refieren a las disposiciones y principios constitucionales (v.gr., si el tributo creado es constitucional o no; si durante una verificación impositiva han sido vulneradas garantías constitucionales, como la de allanar un domicilio sin orden escrita de autoridad competente; si fueron transgredidas o no garantías del imputado en el derecho tributario procesal penal; si una norma penal retroactiva empeoró las condiciones de los encausados; etc.). Lo contrario —a mi juicio— podría implicar un examen parcializado de tal rama genérica, que redundaría en perjuicio de un sistema lógico.

[1] GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, 1ª ed. y 2ª ed., T. I, Depalma, Buenos Aires, 1996 y 1999, ps. 219/220.

* Profesora adjunta regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

Tanto es así, que los autores que lo denominan "derecho constitucional tributario" *lo tratan como un capítulo de las obras de derecho tributario*, sin delegar su exclusiva consideración a los constitucionalistas.

El derecho tributario constitucional contiene, pues, dentro de su objeto de estudio, en cuanto se vincula con el poder tributario del Estado, el ámbito de los derechos y garantías que surgen de las constituciones o cartas y de los tratados internacionales con jerarquía constitucional —es decir, superiores a las leyes internas—. Estos derechos modernamente se suelen denominar "derechos humanos".

II. De los "derechos y garantías constitucionales" a la concepción de los "derechos humanos"

La dignidad de las personas no admite discriminación, y su debido respeto constituye condición indispensable de un orden social justo.

Sin embargo, a lo largo de la historia se ha evidenciado que los detentadores del poder político muchas veces han desconocido o intentado desconocer los derechos ínsitos en la naturaleza de cada ser humano, generándose luchas, batallas y guerras, que culminaron, v.gr., en 1215 con la Carta Magna, en 1628 con la Petición de Derechos, en 1776 con la Declaración de la Independencia de los Estados Unidos, etc.

A partir de las tres grandes revoluciones (la inglesa, la norteamericana y la francesa) nacieron y se consolidaron las constituciones liberales, que han procurado proteger los *derechos individuales* (por ejemplo, en nuestro país, los arts. 14, 15, 16, 18 y 19 de la CN). Los derechos individuales pueden ser civiles o políticos y se pueden denominar de "primera generación".

Con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial (1939-1945) se generó un movimiento de reconocimiento de *derechos sociales* (vivienda digna, jubilaciones y pensiones, obras sociales), que en nuestro país tiene su consagración en el actual art. 14 bis de la CN. Se puede conceptuar como de "segunda generación" a los derechos económicos, sociales y culturales, previstos expresamente en el art. 22 de la Declaración Universal de Derechos Humanos del 10 de diciembre de 1948. Además, el 19 de diciembre de 1966 en la ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, se firmó el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que fue aprobado por nuestro país por la ley 23.313, y que actualmente tiene jerarquía constitucional.

A los "derechos sociales" se agregaron los *derechos personalísimos*, también tutelados en los niveles estatales e internacional, que constituyen un diseño más acabado de la protección del ser humano en cuanto, por ejemplo, a su aspecto físico (derecho a la salud y a la integridad corporal; v.gr., art. 25 de la citada Declaración Universal de Derechos Humanos), psíquico (salvaguarda contra actos intimidatorios, coactivos, etc., que puedan producir, real o potencialmente, daños a la salud mental; v.gr. art. 1° de la Convención contra la Tor-

tura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes del 10 de diciembre de 1984) y moral (derecho a proteger el honor o la reputación; v.gr., art. 12 de la citada Declaración Universal de Derechos Humanos). Al igual que el derecho fundamental a la vida, los derechos personalísimos abarcan al ser humano desde su concepción hasta su muerte física. Podrían considerarse como necesaria consecuencia de los derechos de la primera generación, integrándolos.

Actualmente, también se encuentran previstos los *derechos de solidaridad de la tercera generación*, difíciles de proteger, como lo son el derecho al medio ambiente sano como hábitat del ser humano, el derecho al desarrollo, el derecho a la paz y el derecho al patrimonio común de la humanidad [2]. La reforma constitucional de 1994 incluyó algunos de estos derechos, como el derecho al medio ambiente sano (art. 41) y los derechos del consumidor y de los usuarios de bienes y servicios (art. 42).

De lo dicho se advierte la evolución que se inicia con los derechos y garantías consagrados en las constituciones liberales, para luego generar el reconocimiento de otro tipo de derechos. Todos ellos reciben la denominación usual de "derechos humanos".

Desde luego que estos derechos no dejan de ser derechos y garantías constitucionales, cuando están reconocidos por las constituciones o cartas, ya sea expresa o implícitamente. Este último caso se configura, especialmente, cuando se asigna a los tratados sobre derechos humanos jerarquía superior a las leyes como en nuestro país a tenor del art. 75, inc. 22 de la CN reformada en el año 1994. Aclaro que, como sostuve reiteradamente, la superioridad de los tratados sólo se refiere a las leyes internas; esa jerarquía no opera respecto de la Constitución Nacional, que es suprema en su orden, por lo cual ésta prevé la de-

[2] Álvarez Vita, destacado internacionalista peruano, en su obra *Derecho al desarrollo*, se refiere a la clasificación de la evolución de los derechos humanos en tres generaciones, ubicando en la primera generación los "derechos y libertades fundamentales", en la segunda, los "derechos económicos, sociales y culturales" y en la tercera generación los "derechos de solidaridad", dentro de los cuales se encuentra el "derecho al desarrollo" (cit. por VIDAL HENDERSON, Enrique, "Poder tributario y derechos humanos", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, Lima, Perú, 1990, p. 146).

Ver, asimismo, EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Manual de la Constitución argentina*, 4ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1999, ps. 82 y ss. Este autor considera que el derecho a la dignidad humana y sus derivados (libertad de conciencia, intimidad, etc.) es jerárquicamente anterior al derecho a la vida y sus derivados (derecho a la salud, a la integridad física y psicológica, etc.) —EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Manual...*, cit., ps. 92/93—.

Por mi parte, entiendo que la libertad de conciencia es un derecho de primera generación comprendido en el derecho de profesar libremente el culto del art. 14 de la CN o, al menos, en el art. 33 de la CN entre los derechos no enumerados. Jerárquicamente, considero que se encuentra en el mismo nivel del derecho fundamental a la vida.

nuncia de dichos tratados con los recaudos del citado art. 75, inc. 22, sin que en ese supuesto se deba recurrir al procedimiento de reforma del art. 30 de la CN [3].

La Corte Suprema ha dicho que los tratados internacionales complementan las normas constitucionales sobre derechos y garantías, y lo mismo cabe predicar respecto de las disposiciones contenidas en la parte orgánica de la Constitución, aunque el constituyente no haya hecho expresa alusión a aquélla. No cabe sostener que las normas contenidas en los tratados se hallen por encima de la segunda parte de la Constitución, por el contrario, las cláusulas constitucionales y las de los tratados tienen la misma jerarquía, son complementarias y, por lo tanto, no pueden desplazarse o destruirse recíprocamente [4].

Aun con relación al nivel de integración obtenido por la Unión Europea se ha sostenido que la preeminencia de su derecho comunitario tiene la reserva, v.gr., "de los inmutables principios estructurales de la Ley Fundamental" alemana, de modo que "la Comunidad Europea está todavía lejos de convertirse en un Estado nacional". No obstante, los particulares pueden invocar una serie de disposiciones de los tratados relativas al "libre mercado", como la libertad de comercio de bienes, circulación de personas y servicios así como de capital y pagos. De ahí que, por ejemplo, un jurista de los Países Bajos, a quien se le había negado en Bélgica la inscripción para ejercer la abogacía debido a su nacionalidad, aunque poseía la calificación requerida, se fundó en la garantía de la libertad de establecerse prevista en el art. 52 del Tratado de la Comunidad Europea a efectos de lograr la inscripción [5].

[3] GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, cit., T. I, ps. 227/228.

[4] "Monges, Analía M. v. Universidad de Buenos Aires", del 26/12/1996; Fallos, 319:3148; LL, 1997-C-150.

[5] HERDEGEN, Matthias, *Derecho económico internacional*, 2ª ed. en español, Fundación Konrad Adenauer, CIEDLA (Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo Latinoamericano), Diké Biblioteca Jurídica, Medellín, 1998, ps. 43/44.

Este autor explica que con anterioridad a la Unión Europea, fueron dictados importantes reglamentos de la Comunidad Europea (que tienen validez general, son obligatorios en todas sus partes y válidos directamente en cada estado miembro) como, por ejemplo, el reglamento 1612/1968 sobre la *libertad de circulación de los trabajadores* (HERDEGEN, Matthias, *Derecho...*, cit., p. 47). Por otra parte, la *libre circulación de bienes* se instituyó a partir de la supresión de los aranceles nacionales y la creación de una tarifa arancelaria conjunta —art. 9°, inc. 12 ss., 18 ss., TCE— (HERDEGEN, Matthias, *Derecho...*, cit., p. 215) y la *libre circulación de servicios* se apoya en el Tratado de la CE en dos tipos de normas: las prescripciones sobre la libertad de establecimiento —arts. 52 y ss., TCE— y las disposiciones específicas sobre la libre circulación de servicios —arts. 59 y ss., TCE— (HERDEGEN, Matthias, *Derecho...*, cit., p. 219).

Cabe recordar que el art. 6° del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea dispone que: "En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad". En esta norma se fundamenta el principio general consagrado por la jurisprudencia sobre la igualdad general en el ámbito comunitario y la prohibición de la discriminación de las personas, relacionada con sus libertades —de los trabajadores en cuanto a sus ventajas sociales y *fiscales*, de estable-

III. NATURALEZA DE LOS DERECHOS HUMANOS

En apretada síntesis, se pueden perfilar dos grandes concepciones sobre la fundamentación de la naturaleza de los derechos humanos, a saber:

A) *Concepción materialista-histórica y positivista:* Sostiene que los derechos humanos son variables y relativos al tiempo, lugar y grado de desarrollo de la sociedad. En lugar de derechos anteriores y superiores a la sociedad, se refieren a derechos de origen social, que no se fundan en la naturaleza humana sino en las necesidades humanas y en las posibilidades de satisfacerlas dentro de una sociedad. El positivismo se circunscribe únicamente a los derechos previstos en el ordenamiento jurídico.

Esta concepción se contrapone, por ejemplo, a la Declaración de Viena aprobada en la Conferencia Mundial de Derechos Humanos en 1993 que establece: "Todos los derechos humanos son *universales*, indivisibles e interdependientes y están relacionados entre sí" (la bastardilla es del presente trabajo). Susana Albanese colige que estas afirmaciones conceptuales "adquieren relevancia si se tiene en cuenta que fueron aprobadas en el seno de una conferencia convocada por las Naciones Unidas donde quedaron reflejadas las posiciones de las diversas culturas que la integran" [6].

B) *Concepción jusnaturalista:* Es sin duda la más difundida [7]; tiene sus raíces en las doctrinas grecorromanas y cristianas —especialmente, tomista— de los derechos naturales. Considera que los derechos que nos ocupan derivan de la ley divina o natural, que es anterior y superior a la sociedad. Por ejemplo,

---

cimiento, de circulación de servicios y capitales—, o por el origen nacional de las mercancías. En el derecho comunitario, el principio de no discriminación y de igualdad de trato respecto de la libre circulación de los trabajadores se circunscribe "en particular al empleo y la retribución, criterio éste fundamentalmente relevante en materia tributaria" (GARCÍA PRATS, Francisco A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, ps. 19/20, 24 y 42).

El Tratado de Maastricht sobre la Unión Europea reconoce expresamente los "derechos humanos, como se encuentran garantizados en la Convención Europea de Derechos Humanos y Libertades, y como principio general del derecho comunitario de conformidad con la tradición constitucional general de los estados miembros" (art. F, inc. 2°, TUE, citado por HERDEGEN, Matthias, *Derecho...*, cit., p. 45).

[6] ALBANESE, Susana, *Derechos humanos: estudio de casos y opiniones consultivas*, T. I, Editorial de Belgrano, Buenos Aires, 1997, p. 46.

[7] Entre muchos otros: LUQUE BUSTAMANTE, Javier, "Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributación", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, cit., p. 51. GRELLAUD GUZMÁN, Guillermo, "Tributación, derechos humanos y emisión inorgánica de moneda", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, cit., ps. 19 y ss.

Luque Bustamante cita la Constitución del Perú de 1979 que adoptó una posición jusnaturalista, cuando en su Preámbulo sostiene la creencia "en la primacía de la persona humana y en que todos los hombres, iguales en dignidad, tienen derechos de validez universal, anteriores y superiores al Estado" (LUQUE BUSTAMANTE. Javier, "Algunas...", cit., p. 51).

Locke subrayó la presencia de derechos naturales previos al Estado, y que éste existe, sustancialmente, para asegurarlos. La Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 evidencia una clara influencia jusnaturalista al declarar en su Preámbulo que reconoce la dignidad intrínseca y "los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana".

Por lo demás, la Constitución Nacional argentina tiene una innegable fundamentación *jusnaturalista* de tipo trascendente (o realista-cristiano), no inmanentista, lo cual implica sostener que los derechos nacen de fuentes extraconstitucionales, de un derecho superior al Estado positivo, puesto de manifiesto, por ejemplo, por la invocación a Dios en el Preámbulo como "fuente de toda razón y justicia" y por la consagración de los derechos no enumerados del art. 33 [8] que importa —como afirma un erudito autor— la "*constitucionalización* positiva del derecho natural, que está incorporado así a nuestra Constitución Nacional" [9].

Me enrolo en esta última posición, de modo que sostengo que los derechos humanos, al menos los esenciales o de primera generación (a la vida, desde la concepción a la muerte física, a la libertad y a la propiedad), sólo se *reconocen* por el ordenamiento jurídico positivo, siendo inherentes a la naturaleza misma del ser humano, de tipo trascendente y, por consiguiente, anteriores a la formación del Estado.

Las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, celebradas en 1989 en Lima, Perú, consideraron en su resolución que "hay Derechos que son inherentes a las personas y que han merecido protección por las Constituciones y Normas consiguientes de los Estados de Derecho, los cuales han motivado también la Protección Internacional bajo la denominación de Derechos Humanos".

[8] Cfr. SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos de derecho constitucional*, T. II, 3ª ed., Astrea, Buenos Aires, 1999, ps. 286 y 287. Sobre los derechos no enumerados como concepción *jusnaturalista*, SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. I, p. 164.

Este autor recuerda que en 1860 la Convención Examinadora de la Convención bonaerense habló de "los derechos de los hombres que nacen de su propia naturaleza", pero que acto seguido se refirió a los mismos derechos naturales de los hombres y de los pueblos "constituidos por la Divina Providencia". En la misma Convención Constituyente, Sarmiento y "el Redactor" de tal Convención mencionaron la evolución cultural del hombre y del *pensamiento cristiano*, en tanto que Mitre y Vélez Sarsfield enmarcaron, principalmente, a los derechos como producto de la razón o de la naturaleza del hombre.

Sagüés concluye que en la Argentina, "los derechos naturales fundamentales son *reconocidos*, pero no *creados* o *concedidos* por la Constitución. En cambio, sí tienen fuente exclusiva en ésta los derechos constitucionales no naturales-fundamentales, de origen básicamente positivo, voluntariamente admitidos por el Estado (como el derecho a no pagar impuestos de tránsito, según el art. 11; derecho de un extranjero a no pagar contribuciones forzosas extraordinarias, a tenor del art. 20; derecho a ser juzgado mediante jurados, conforme al art. 118; etc.)" (SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. II, ps. 286/287).

[9] SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. I, p. 164.

Cabe señalar, por otra parte, que como las constituciones y tratados internacionales, por regla general, reconocen los referidos derechos, ello implica que en la realidad éstos no pueden desconocerse, aun cuando se sustente la noción positivista.

De ahí que la cuestión que se plantea en la realidad no versa sobre la naturaleza de los derechos humanos, sino que gira alrededor de su promoción y garantía efectiva.

Es decir, el problema actual consiste en evitar que, pese a las proclamaciones solemnes de los derechos humanos, éstos sean constantemente vulnerados.

Para solucionarlo es menester la efectiva salvaguarda de tales derechos a través de la actuación de jueces y tribunales independientes [10] e imparciales, en un régimen republicano en el cual quienes ejercen el poder político se subordinen efectivamente a la función jurisdiccional. Asimismo, es imprescindible la difusión de los derechos para que cada individuo los conozca y pueda exigir su tutela.

En las mencionadas Jornadas se consideró que para la eficacia de la proclamación de los derechos humanos debe configurarse en plenitud el Estado de Derecho, que "se caracteriza por el amplio e irrestricto acceso a los Tribunales, los cuales tienen que ser dotados de condiciones subjetivas y objetivas de independencia, con relación al Legislativo y Ejecutivo, para que puedan ejercer su jurisdicción con absoluta imparcialidad".

Cuadra recordar que para someter una cuestión a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y a la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en principio, es imprescindible haber agotado los procedimientos del derecho interno, por lo cual estos órganos no sustituyen a las autoridades jurisdiccionales de los países en su función primigenia de impartir Justicia [11].

[10] El Seminario sobre "Taxation and human rights", llevado a cabo en el 41ª Congreso de Bruselas del año 1987 de la International Fiscal Association, consideró como uno de los tópicos más importantes de la conexión entre tributación y derechos humanos el de la imparcialidad de los juzgadores, sean judiciales o administrativos.

[11] La citada Comisión expide informes técnicos sin naturaleza jurisdiccional, a diferencia de la referida Corte, cuyos fallos son definitivos e inapelables (art. 67 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). Las únicas sentencias a ser revisadas por los mencionados órganos son aquellas que tienen carácter de definitivas, en que hayan sido agotados los recursos de jurisdicción interna, y en tanto no esté pendiente otro procedimiento de arreglo internacional, salvo ciertos supuestos previstos en el art. 46 de la citada Convención (v.gr., inexistencia, en la legislación interna del Estado de que se trate, del debido proceso legal para la protección del derecho, o retardo injustificado en la decisión de los recursos).

A fin de que la Corte conozca sobre cualquier caso, tienen que haber sido agotados los procedimientos ante la referida Comisión (art. 61).

Germán J. Bidart Campos y Susana Albanese señalan que se ha reconocido que los tribunales internacionales de derechos humanos son los intérpretes finales de las respectivas convenciones, sin perjuicio de la prioridad del principio en virtud del cual debe siempre aplicarse la norma más

Lo expuesto no implica desconocer que en varios países los derechos humanos ni siquiera constan en una proclamación: lisa y llanamente se desconocen. De ahí la importancia de los organismos internacionales y de los distintos foros en la tarea de bregar para su reconocimiento.

IV. LÍMITES DE LOS DERECHOS HUMANOS

Frente a los derechos humanos referidos, su natural correlato son las obligaciones o deberes de las personas, que el Estado debe garantizar por medio de su poder coercitivo, a fin de que el derecho de un individuo termine donde empieza el derecho del otro. Lo contrario imposibilitaría el orden social.

Tanto es así que, entre otros convenios internacionales, el art. 32 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), aprobada por ley 23.054 y que tiene jerarquía superior a la de las leyes conforme al art. 75, inc. 22 de la CN, dispone que "toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad" (ap. 1) y que "los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática" (ap. 2).

En consonancia, el Preámbulo de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 ha proclamado que: "El cumplimiento del deber de cada uno es exigencia del derecho de todos. Derechos y deberes se integran correlativamente en toda actividad social y política del hombre. Si los derechos exaltan la libertad individual, los deberes expresan la dignidad de esa libertad".

Los derechos y los deberes son dos caras de la misma moneda. Se aplica el axioma jurídico *protego ergo obligo* (porque te protejo te obligo).

Por consiguiente, no hay derechos absolutos, sino que son susceptibles de *adecuada y razonable* regulación. Por ejemplo, el derecho de circular de que trata este trabajo no puede determinar que un sujeto conduzca su automóvil haciendo caso omiso de los semáforos rojos, o que transporte elementos nucleares sin cumplir con los recaudos normativos, etc.

---

favorable a las personas, sea cual fuere su fuente, así como, "en tanto corolario del anterior, el que admite que una vez receptado un nuevo derecho, aunque desaparezca la fuente que le dio origen, queda incorporado como tal al sistema que le dio ingreso, siendo, en consecuencia, exigible su ejercicio" (BIDART CAMPOS, Germán J. - ALBANESE, Susana, *Derecho internacional, derechos humanos y derecho comunitario*, Ediar, Buenos Aires, 1998, p. 26). Si bien los tribunales internacionales no sustituyen a los tribunales internos, los actos de los Estados (sentencia, acto administrativo, ley) pueden ser los causantes del incumplimiento de las obligaciones internacionales, que generan la responsabilidad internacional de Estado (BIDART CAMPOS, Germán J. - ALBANESE, Susana, *Derecho...*, cit., p. 64).

Como bien señala Montero Trabel "cuando el legislador dispone cómo debe circularse por una carretera, no está limitando el derecho a conducir, sino facilitando ese derecho" [12].

Empero, la regulación no puede llevar a menoscabar los derechos, por lo cual he destacado que ella debe ser adecuada y razonable.

Otro tipo de limitaciones está dado por la obligación de pagar impuestos (expresamente prevista en el art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948) y demás tributos (tasas y contribuciones especiales), y atento a que muchos Estados han adoptado criterios atributivos del poder tributario por "residencia" o "domicilio", ello implica que el ejercicio del derecho de los particulares a residir o domiciliarse en un lugar determinado puede traer aparejada como consecuencia la configuración de obligaciones tributarias respecto del Estado en que la residencia o el domicilio tenga su asiento, con independencia del lugar donde se hallen o se produzcan todas sus riquezas.

La cuantía de los gravámenes no puede implicar una transferencia exagerada de recursos al Estado, pues de lo contrario el sistema económico liberal establecido constitucionalmente se transformaría —en los hechos— en colectivista y, en definitiva, destruiría la riqueza que es la fuente económica de la tributación.

No es óbice a lo expuesto el interés social que debe salvaguardar el Estado, ya que los tributos gravan manifestaciones de capacidad contributiva, y si éstas son menoscabadas por una intensa presión tributaria, por necesaria implicancia la recaudación baja precipitadamente, con lo cual no puede satisfacerse aquel interés.

V. Los derechos humanos frente al poder tributario estatal

Como dice Linares Quintana "la historia del hombre es la historia de su lucha por la libertad", en tanto que la libertad fiscal está íntimamente vinculada con el derecho de propiedad [13].

[12] Montero Trabel, José P., "Los derechos humanos como límite a la potestad tributaria", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, cit., ps. 91/92.

En Fallos, 319:1934 ("José Manuel Irizar v. Provincia de Misiones", del 12/9/1996), el procurador general de la Nación recordó que la Corte Suprema en Fallos, 312:496 declaró que, respecto de los derechos y deberes reconocidos por la CN, "ha de procurarse su armonía dentro del espíritu que les dio vida; cada una de sus partes ha de entenderse a la luz de las disposiciones de todas las demás, de tal modo de respetar la unidad sistemática de la Carta Fundamental (Fallos, 167:211, 171:348, 181:343, 199:483, 240:311, 242:353, 246:345, 251:86, 253:133, 255:293, 258:267, 272:99 y 231, 276:265, 280:311, 289:200, 300:596, 301:771, entre muchos otros)".

[13] Linares Quintana, Segundo V., *Tratado de la ciencia del derecho constitucional —argentino y comparado—*, T. IV, Alfa, Buenos Aires, 1956, ps. 309 y ss.

La trascendencia del problema tributario la vemos diseñarse en la historia al entrar en oposición dos factores, a saber; por un lado, la necesidad del gobierno de obtener recursos para la conservación y progreso del Estado, y, por otro, la resistencia del pueblo a pagar contribuciones injustas y excesivas. "Hacer la historia del antagonismo de estos dos factores, en la evolución de los Estados civilizados, es reseñar la génesis de la mayoría de las guerras civiles, de las luchas entre el poder político, ya se llame a éste 'casta privilegiada', 'monarca' o 'mandatario democrático', y la masa popular; de los conflictos entre aquellos que prosperan con los recursos del Estado y los que deben contribuir a formarlos" [14].

Por ello, Montesquieu puntualizaba que "no hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno". Agregaba que las rentas públicas "no deben medirse por lo que el pueblo podría dar, sino por lo que debe dar; y si se miden por lo que puede dar, es necesario a lo menos que sea por lo que puede siempre" [15].

Los límites jurídicos del poder tributario, que especialmente salvaguardan el derecho de propiedad y las libertades (derechos humanos) se hallan en los textos constitucionales y en los tratados internacionales que ostenten jerarquía superior a la de las leyes internas.

VI. El derecho de locomoción como derecho fundante. Conexión con otras garantías constitucionales. Circulación económica y circulación territorial. Prohibición de las aduanas interiores. Cláusula comercial. Regulación de la libertad ambulatoria

El art. 14 de la CN reconoce a todos los habitantes de la Nación el derecho "de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino", "conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio".

Este derecho de locomoción constituye una de las *libertades* básicas de los seres humanos [16], siendo de "primera generación" e implica que las personas no sean sometidas a esclavitud ni a servidumbre, ni a prisiones arbitrarias.

[14] López Varela, M., *El régimen impositivo argentino*, Buenos Aires, 1925, ps. 6/8.

[15] Montesquieu (Charles-Louis de Secondat, Barón de la Bréde y Montesquieu), *El espíritu de las leyes*, Libro XIII del Vol. 1, Ediciones Libertad, Buenos Aires, 1944, p. 196.

[16] Desde antiguo, la CSJN, ha sostenido que el derecho de propiedad comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda tener fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad (Fallos, 145:307; 294:152). Se halla consagrado en los arts. 14, 17 y 20 de la CN.

Si bien el derecho de locomoción se encuentra en la esfera de la libertad de una persona, constituye el presupuesto para el uso y goce de la propiedad.

El derecho de locomoción es necesario, asimismo, para el intercambio económico internacional. Matthias Herdegen indica que el desarrollo de éste "promueve un entrelazamiento cien-

Opera como presupuesto para el ejercicio de otros derechos constitucionales, como los de trabajar, enseñar y aprender, publicar las ideas por la prensa, usar y disponer de la propiedad, etc. Por eso se considera como "derecho fundante", en el sentido de que posibilita el ejercicio de otros derechos constitucionales.

El derecho de locomoción se conecta, asimismo, con las garantías del art. 18 de la CN en cuanto a que nadie "puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso", "ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente".

Por otra parte, el art. 10 de la CN exime de derechos a "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". En consonancia, los arts. 11 y 12 de la CN prohíben los derechos de tránsito a la circulación de carruajes, buques o bestias.

La Corte Suprema en la sent. del 2/6/1937, en "Bressani, Carlos H. y otros v. la Provincia de Mendoza, Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero", consideró que la libre circulación territorial "quiere decir que los productos nacionales *no pueden ser gravados por el solo hecho de atravesar el suelo de una provincia*", pero que las provincias pueden gravar la circulación económica, de modo que si otro fuese el alcance del art. 10 de la CN, "no habría momento en que mercadería o producto alguno incorporado a la riqueza del país, fuese pasible de impuesto, y sólo quedarían como materias imponibles, el hombre, el inmueble, la capitación y la propiedad territorial" (Fallos, 178:9 y sus citas) [17].

En "SA Bovril v. Provincia de Santiago del Estero", del 30/3/1978 (Fallos, 300:310), la Corte Suprema entendió que las provincias tienen legítimas facultades para gravar actividades lucrativas nacidas, desarrolladas y terminadas dentro de su ámbito, aunque los bienes producidos puedan ser exportados o estén destinados a la exportación, porque no se grava la exportación misma ni el impuesto ha sido establecido con motivo o a raíz de ella. "El tributo no recae sobre el hecho del tránsito de la mercadería fuera del territorio provincial, sino sobre una actividad lucrativa en tanto y cuanto cumplida en el ámbito local, con prescindencia de su destino ulterior o final...". La comercialización de los efectos a que se refería el art. 67, inc. 12 —hoy art. 75, inc. 13— de la CN

---

tífico-jurídico de los sistemas jurídicos aislados que regulan el establecimiento en el extranjero de las empresas, el comercio internacional de bienes y servicios, la migración de fuerzas laborales y la circulación internacional de capitales. De ahí se deduce una visión jurídica global del orden económico internacional: el derecho internacional económico" (HERDEGEN, Matthias, *Derecho...*, cit., p. 20).

[17] En dicho pronunciamiento, la Corte Suprema sostuvo que las disposiciones de los arts. 9° a 12 de la CN responden al propósito de "desterrar un sistema impositivo feudal que venía desde la Colonia (...). El sistema se prolongó y agravó después de la Independencia, constituyendo una causa de aislamiento, de querellas y luchas entre las provincias, poniendo una valla a la formación y constitución de la Nación".

"es una etapa posterior a la producción misma operada en la provincia, y la potestad que la Nación tiene sobre aquélla no autoriza a desconocer las facultades tributarias que la provincia tiene sobre esa producción de riqueza en su ámbito territorial. Ello es una consecuencia natural del sistema federal de gobierno (*sic*), de las razones históricas que hicieron posible la unión nacional y de los poderes originarios no delegados al Gobierno federal..." [18].

La Corte Suprema en "Transportes Vidal SA v. Provincia de Mendoza", del 31/5/1984 (Fallos, 306:516 y sus citas) ha distinguido dos principios: por una parte, el de la prohibición de las aduanas interiores de los arts. 9°, 10, 11 y 12 de la CN, y, por la otra, el de afectación del comercio entre los Estados del art. 67, inc. 12 —hoy, art. 75, inc. 13— de la CN. El primer principio "tiene su raíz en nuestra historia, su explicación en una lucha larga y dolorosa que impidió la unidad nacional". El segundo principio, si bien tiene también fuentes argentinas, su fuente literal se encuentra en el art. 1°, sección 8ª, párr. 3° de la Constitución de EE.UU. [19].

[18] La Corte Suprema puntualizó, asimismo: "Que el tributo de que aquí se trata tenga incidencia sobre el precio de venta ulterior de los productos, en otra provincia o al exterior, es una realidad económica tan innegable como la influencia de infinidad de otros factores y también otros tributos que, en definitiva, son computables a los efectos de la determinación del precio final de venta. Pero esto es un fenómeno económico normal que, en manera alguna, puede privar sobre el problema jurídico-constitucional de que aquí se trata sustancialmente, al punto de que aquella incidencia económica pueda enervar la natural y originaria potestad impositiva local (...). Lo que la Constitución no quiere es el impuesto a la extracción o introducción del producto, o que obstruya su libre tránsito, o que establezca odiosas desigualdades entre los ciudadanos de las distintas provincias, contraviniendo el alto propósito de 'hacer un solo país para un solo pueblo'; pero no sustraer a la imposición de las provincias los bienes incorporados a su riqueza imponible, obtenidos en un proceso de producción o fabricación local...".

En "Marwick SA v. Provincia de Misiones", del 2/4/1985 (Fallos, 307:360), la Corte Suprema declaró que los arts. 9°, 10, 11, 12, 67, inc. 12 —hoy, art. 75, inc. 13— y 108 —hoy, art. 126— de la CN no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que recaen sobre el comercio interprovincial, reconociendo a éste una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias, sin que se advierta en la CN ni en sus fuentes de interpretación elementos que evidencien la existencia de razones por las cuales los contribuyentes de una provincia o de la Capital Federal deban permanentemente subsidiar los servicios que utilizan las entidades dedicadas al comercio de aquella índole.

[19] En cuanto al primer principio, la Corte Suprema señaló que las aduanas interiores abolidas por la CN "tenían fines económicos y fiscales", ya que se "proponían defender la producción local enfrente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta principal de algunos Estados; lo que explica la resistencia tenaz que opusieran a su abolición. Los impuestos aduaneros eran principalmente tres: a) el impuesto al tránsito, el más enérgicamente vetado por la Constitución, como era el que enconaba más la querella entre las provincias, y consistía en un impuesto al simple paso de un producto por el territorio de la provincia viniendo de otra provincia y destinado a una tercera; b) el de 'extracción' de los productos, impuesto llamado a veces de exportación que gravaba la sola 'saca' de ellos, destinados a otra provincia; c) el de 'introducción' o también llamado de importación que tenía dos grados de imposición: a veces un impuesto más alto cuando provenía del extranjero, otro me-

La facultad del Congreso nacional de *reglar el comercio interjurisdiccional*, contenida en el art. 75, inc. 13 (antes, art. 67, inc. 12), de la CN (*cláusula comercial*), despertó grandes controversias y dio lugar a criterios encontrados de la jurisprudencia de la Corte Suprema a través del tiempo, con relación a tributos que tuvieran incidencia sobre ese comercio. La ley 22.006, modificatoria del régimen de coparticipación federal de la ley 20.221, y luego la ley 23.548, definieron los tributos locales compatibles con el régimen, comprendiendo distintos supuestos referidos al comercio interjurisdiccional. Ello implicó el ejercicio de la facultad otorgada por esa norma constitucional.

El art. 28 de la CN preceptúa que: "Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio". De ahí la importancia de la *razonabilidad* de la reglamentación del ejercicio de los derechos, considerando que el art. 33 de la CN dispone que: "Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno".

El derecho de locomoción alude al *jus movendi et ambulandi* [20], siendo calificado por la Corte Suprema como "precioso derecho" individual e "importante elemento de la libertad" ("Olmos, Alejandro", del 20/8/1985; Fallos, 307:1430) [21].

---

nor cuando provenía de otra provincia" (...). La supresión de aduana interior significó sustancialmente la abolición de preferencias en el tratamiento de los productos o mercaderías por razón de su procedencia".

Con relación a la cláusula comercial —actualmente, art. 75, inc. 13 de la CN—, la Corte Suprema declaró que los impuestos provinciales afectan el comercio entre las provincias "cuando una ley opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia. Es decir se vuelve a la idea de leyes que crean diferencias de tratamiento del mismo producto ya sea liberando de gravamen al producto local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen (...). Lo condenado, lo ilegal es, pues, el gravamen con fines económicos de protección o preferencia, a fin de manejar la circulación económica".

Por último, al interpretar y aplicar ese objeto esencial de la CN, "no puede menoscabarse el derecho primario de las provincias a formar el tesoro público con la contribución de su riqueza y cuya forma más evidente es, sin duda, su población y su capacidad de consumo".

[20] Néstor Pedro Sagüés comprende dentro de la libertad de locomoción a "la facultad de cuestionar internaciones en nosocomios, hospitalizaciones forzosas, prohibiciones a ingresar en la Argentina o expulsiones del país. También incluye el derecho a no ver afectada, con perturbaciones menores (molestias, seguimientos infundados, etc.), la libertad de circulación" (SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. II, ps. 406 y 409).

Agrega que la libertad de locomoción involucra el derecho a circular libremente y el derecho a no hacerlo; por ejemplo, "nadie debe ser coaccionado a quedarse en un lugar, ni a moverse de un sitio (salvo, desde luego, las restricciones que razonablemente pudieran disponerse al respecto)" (SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. II, p. 407).

[21] En este pronunciamiento, la Corte Suprema, por mayoría, señaló que el derecho de locomoción aparece consagrado en el art. 42 de la Carta Magna inglesa de 1215, y fue ampliamente reconocido en los albores de nuestra existencia política por el art. 7º del decreto de Seguridad In-

Incluye el derecho al tránsito por cualquier medio razonable y según las limitaciones que se fijen por razones de velocidad, mano de circulación, características del vehículo, etc. La regulación del comercio interjurisdiccional —indudablemente vinculado al tránsito de bienes y personas— es de competencia federal (cfr. la "cláusula comercial" del art. 75, inc. 13 de la CN).

La libertad ambulatoria no es absoluta, ya que puede ser regulada —como todos los derechos— por razones de seguridad, de orden público, etc., en función del bienestar general o bien común.

Por ejemplo, la extradición de acusados importa su envío compulsivo a la autoridad que los solicita, y naturalmente significa una restricción a la libertad de circulación. Se fundamenta en el interés común de los Estados de que los imputados sean juzgados en el país a cuya jurisdicción compete conocer de los hechos delictuosos, sin admitir otros reparos que los derivados de la soberanía de la Nación requerida y de las leyes o tratados que rijan el caso ("Acevedo Mesanza, Juan José", del 21/6/1977; Fallos, 298:126; "Taramona Espino, Jorge Diosdado", del 21/6/1977; Fallos, 298:138). Los convenios internacionales establecen ciertos límites a la extradición, conforme surge del punto siguiente (ver, p. ej. art. 22, inc. 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos).

Actualmente, el art. 89 del Estatuto de Roma del 17/7/1998, que instituyó la Corte Penal Internacional, aprobado por la Argentina mediante la ley 25.390 (BO, 23/1/2001) prevé la posibilidad de que esa Corte solicite la "detención y entrega de una persona a todo Estado en cuyo territorio pueda hallarse".

El derecho de asilo, o de refugio, implica la facultad del perseguido por un delito político, o conexo a éste, de ingresar y permanecer en el territorio de otro Estado, y de no ser extraditado hacia el Estado que lo requiere para enjuiciarlo penalmente. Este derecho se encuentra reconocido, entre otros, por el art. 22, inc. 7° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

---

dividual del 23 de noviembre de 1811, como lo recuerda Montes de Oca y Perfecto Araya, "norma que fue recibida en varios de los instrumentos constitucionales posteriores", hasta su definitiva formulación en el art. 14 de la CN, con expresiones similares a las empleadas en el Título I, párrafo segundo, de la Constitución Francesa de 1791. Asimismo, la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, en su art. 13, inc. 2° expresa: "Toda persona tiene derecho a salir de cualquier país, incluso del propio y a regresar a su país". Igual norma resulta de la correlación de los incs. 2° y 5° del art. 22 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Además, consideró que "el derecho de viajar, como lo afirmó un tribunal federal de los Estados Unidos en el caso 'Schachtman v. Dulles' (...), el derecho 'de ir de lugar en lugar tanto como lo permitan los medios de transporte es un derecho natural condicionado por los derechos de los demás y por las regulaciones razonables con arreglo a la ley... La libertad de salir de un país... es de igual modo parte de la libertad que la de salir de un Estado'. De ahí que el derecho de todo ciudadano argentino a recibir un pasaporte de las autoridades de la Nación —con observancia de las regulaciones razonables que se establezcan— 'es parte esencial del derecho de entrar, permanecer, transitar y salir del suelo argentino que consagra el art. 14' de la CN, y la privación del derecho de locomoción garantizado por esta norma 'sólo puede resolverse por sentencia de jueces, previo proceso legal' ".

La Corte Suprema consideró que el asilado político extranjero en la Argentina puede tener serias restricciones en cuanto a su libertad de transitar ("Martínez Vázquez y otros", del 14/7/1955; Fallos, 232:247), y legitimó que se lo radique en un lugar concreto ("Berreta, Tomás", del 8/11/1933; Fallos, 169:255).

El derecho a residir en determinado lugar o a fijar el domicilio tampoco es absoluto, atento a que, por ejemplo, por motivos de seguridad o edilicias en determinadas áreas, podría limitarse, aunque la restricción se halla sujeta al control judicial de razonabilidad.

Por otra parte, Ekmekdjian señala acertadamente que el derecho del extranjero de entrar al territorio argentino puede ser más restringido que el de transitar o salir de él, por las implicancias que tiene sobre la autodefensa de la comunidad, respecto de los extranjeros que pudieran perturbar el orden público, competir con los nacionales en el mercado de trabajo, etc. Si bien los convencionales constituyentes, fieles a la inspiración alberdiana, quisieron abrir las puertas de la Argentina a la inmigración, a través del art. 25 de la CN, ello no fue óbice a las normas posteriores que se dictaron regulando el ingreso a nuestro país, tanto de inmigrantes como de extranjeros transitorios, incluidos los residentes clandestinos; v.gr., la ley 22.439, que sustituyó la ley 817, de inmigración y sus complementarias, que califica de "ilegales" a quienes entren sin cumplir ciertos recaudos, no pudiendo trabajar, ni obtener alojamiento a título oneroso en el país [22].

Cabe agregar que los extranjeros admitidos en la Argentina como "residentes permanentes", así como los que obtengan autorización de permanencia en tal carácter, gozan en nuestro país "de los derechos civiles de los argentinos, sujetos a iguales obligaciones y deberes. El ejercicio del derecho de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio, se subordinará a las disposiciones de la presente ley y de sus reglamentos" (art. 15 de la ley 22.439).

VII. Consagración del derecho de locomoción en los tratados internacionales

El art. 75, inc. 22 de la CN confiere "jerarquía constitucional", es decir, superior a las leyes, a los tratados que especifica en su segundo párrafo, a algunos de los cuales me paso a referir en lo atinente a la libertad ambulatoria.

La *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre* de 1948 dispone que:

— "Toda persona tiene el derecho de fijar su residencia en el territorio del Estado de que es nacional, de transitar por él libremente y no abandonarlo sino por su voluntad" (art. VIII). *Se infiere que el mencionado derecho sólo se limita*

[22] Ekmekdjian, Miguel Á., *Manual...*, cit., ps. 121/122.

al territorio de donde es nacional el particular, por lo cual el tratado respeta las diferentes políticas inmigratorias.

— "Nadie puede ser privado de su libertad sino en los casos y según las formas establecidas por leyes preexistentes..." (art. XXV).

La *Declaración Universal de Derechos Humanos* de 1948 preceptúa que:

— "Nadie podrá ser arbitrariamente detenido, preso ni desterrado" (art. 9°).

— "Toda persona tiene derecho a circular libremente y a elegir su residencia en el territorio de un Estado" (art. 13, inc. 1°; *nótese que el alcance de esta norma es mayor que la de la Declaración considerada precedentemente*).

— "Toda persona tiene derecho a salir de cualquier país, incluso del propio, y a regresar a su país" (art. 13, inc. 2°).

La *Convención Americana sobre Derechos Humanos* (Pacto de San José de Costa Rica) de 1969 establece que:

— "Nadie será detenido por deudas..." (art. 7°), *lo cual implica que, por la mera falta de pago de tributos, sin la concurrencia de dolo, ninguna persona puede ser privada de su libertad.*

— "Toda persona que se halle legalmente en el territorio de un Estado tiene derecho a circular por el mismo y a residir en él con sujeción a las disposiciones legales" (art. 22, inc. 1°).

— "Toda persona tiene derecho a salir libremente de cualquier país, inclusive del propio" (art. 22, inc. 2°) y este derecho no puede ser restringido "sino en virtud de una ley, en la medida indispensable en una sociedad democrática, para prevenir infracciones penales o para proteger la seguridad nacional, la seguridad o el orden públicos, la moral o la salud públicas o los derechos y libertades de los demás" (art. 22, inc. 3°).

El derecho a circular y a residir en el interior de un país puede igualmente ser limitado por ley, en zonas determinadas, por razones de interés público (art. 22, inc. 4°).

— "Nadie puede ser expulsado del territorio del Estado del cual es nacional, ni ser privado del derecho a ingresar en el mismo" (art. 22, inc. 5°). *Ello veda la pena del destierro para los nacionales.*

— "El extranjero que se halle legalmente en el territorio de un Estado parte en la presente Convención, sólo podrá ser expulsado de él en cumplimiento de una decisión adoptada conforme a la ley" (art. 22, inc. 6°).

— "Toda persona tiene el derecho de buscar y recibir asilo en territorio extranjero en caso de persecución por delitos políticos o comunes conexos con los políticos y de acuerdo con la legislación de cada Estado y los convenios internacionales" (art. 22, inc. 7°).

— "En ningún caso el extranjero puede ser expulsado o devuelto a otro país, sea o no de origen, donde su derecho a la vida o la libertad personal esté en riesgo de violación a causa de raza, nacionalidad, religión, condición social o de sus opiniones políticas" (art. 22, inc. 8°).

— "Es prohibida la expulsión colectiva de extranjeros" (art. 22, inc. 9°).

El *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos* de 1966 reconoce que:

— "Todo individuo tiene derecho a la libertad y a la seguridad personales. Nadie podrá ser sometido a detención o prisión arbitrarias. Nadie podrá ser privado de su libertad, salvo por las causas fijadas por ley y con arreglo al procedimiento establecido en ésta..." (art. 9°).

— "Toda persona que se halle legalmente en el territorio de un Estado tendrá derecho a circular libremente por él y a escoger libremente en él su residencia" (art. 12, inc. 1°).

— "Toda persona tendrá derecho a salir libremente de cualquier país, incluso del propio" (art. 12, inc. 2°). Este derecho no puede ser objeto de restricciones "salvo cuando éstas se hallen previstas en la ley, sean necesarias para proteger la seguridad nacional, el orden público, la salud o la moral públicas o los derechos y libertades de terceros, y sean compatibles con los demás derechos reconocidos en el presente Pacto" (art. 12, inc. 3°).

— "Nadie podrá ser arbitrariamente privado del derecho a entrar en su propio país" (art. 12, inc. 4°).

— "El extranjero que se halle legalmente en el territorio de un Estado parte en el presente Pacto sólo podrá ser expulsado de él en cumplimiento de una decisión adoptada conforme a la ley; y, a menos que razones imperiosas de seguridad nacional se opongan a ello, se permitirá a tal extranjero exponer las razones que lo asistan en contra de su expulsión, así como someter su caso a revisión ante la autoridad competente o bien ante la persona o personas designadas especialmente por dicha autoridad competente, y hacerse representar con tal fin ante ellas" (art. 13).

La *Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial* de 1967 prescribe en su art. 5° que:

— "En conformidad con las obligaciones fundamentales estipuladas en el art. 2° de la presente Convención, los Estados partes se comprometen a prohibir y eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a garantizar el derecho de toda persona a la igualdad ante al ley, sin distinción de raza, color u origen nacional o étnico, particularmente en el goce de los derechos siguientes: ...

"*d*) Otros derechos civiles, en particular:

"*i*) El derecho a circular libremente y a elegir su residencia en el territorio de un Estado.

"*ii*) El derecho a salir de cualquier país, incluso del propio, y a regresar a su país (...).

"*f*) El derecho de acceso a todos los lugares y servicios destinados al uso público, tales como los medios de transporte, hoteles, restaurantes, cafés, espectáculos y parques".

La *Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer* de 1979 declara que:

— "Los Estados partes reconocerán al hombre y a la mujer los mismos derechos con respecto a la legislación relativa al derecho de las personas a circular libremente y a la libertad para elegir su residencia y domicilio" (art. 15, inc. 4°).

La *Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes* de 1984 proclama que:

— "Ningún Estado parte procederá a la expulsión, devolución o extradición de una persona a otro Estado cuando haya razones fundadas para creer que estaría en peligro de ser sometida a tortura" (art. 3°, inc. 1°).

— "A los efectos de determinar si existen esas razones, las autoridades competentes tendrán en cuenta todas las consideraciones pertinentes, inclusive, cuando proceda, la existencia en el Estado de que se trate de un cuadro persistente de violaciones manifiestas, patentes o masivas de los derechos humanos" (art. 3°, inc. 2°).

Por último, la *Convención sobre los Derechos del Niño* de 1989 fundamenta que:

— "De conformidad con la obligación que incumbe a los Estados partes a tenor de lo dispuesto en párr. 1° del art. 9°, toda solicitud hecha por un niño o por sus padres para entrar en un Estado parte o para salir de él a los efectos de la reunión de la familia será atendida por los Estados partes de manera positiva, humanitaria y expeditiva. Los Estados partes garantizarán, además, que la presentación de tal petición no traerá consecuencias desfavorables para los peticionarios ni para sus familiares" (art. 10, inc. 1°).

El niño cuyos padres residan en Estados diferentes tendrá derecho a mantener periódicamente, salvo en circunstancias excepcionales, relaciones personales y contactos directos con ambos padres. Con tal fin, y de conformidad con la obligación asumida por los Estados partes en virtud del párr. 2 del art. 9°, los Estados partes respetarán el derecho del niño y de sus padres a salir de cualquier país, incluido el propio, y de entrar en su propio país. El derecho de salir de cualquier país estará sujeto solamente a las restricciones estipuladas por ley y que sean necesarias para proteger la seguridad nacional, el orden público, la salud o la moral públicas o los derechos y libertades de otras personas y que estén en consonancia con los demás derechos reconocidos por la presente Convención" (art. 10, inc. 2°).

— "Los Estados partes adoptarán medidas para luchar contra los traslados ilícitos de niños al extranjero y la retención ilícita de niños en el extranjero" (art. 11, inc. 1°).

— "Para este fin, los Estados partes promoverán la concertación de acuerdos bilaterales o multilaterales o la adhesión a acuerdos existentes" (art. 11, inc. 2°).

De todos estos convenios internacionales surge que no hay libertades absolutas, sino que ellas tienen como necesario límite los derivados de las leyes dictadas para proteger la seguridad nacional, el orden público, la moral o la salud públicas, o los derechos y libertades de otras personas. De ahí que, obviamente, no se veda la privación de la libertad, sino que lo prohibido es la arbitrariedad en la causa de la detención o prisión, o cuando no siguió el debido proceso (ver v.gr., art. 9° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

VIII. El derecho de locomoción frente al poder tributario estatal. Parámetro de la razonabilidad

1. Tributos a la salida del país

Si el Estado grava con impuestos a los hechos que no tienen contenido económico y que no reflejan capacidad contributiva, vulnera el derecho de propiedad privada, que indudablemente consiste en un derecho humano. En ese caso, los impuestos resultarían sin sustento ético ni jurídico y, por ende, serían ilegítimos.

El derecho a salir libremente de cualquier país es un derecho y libertad fundamental de cada persona reconocido por las constituciones y los tratados internacionales (ver punto 7). De modo incuestionable, constituye un derecho de primera generación.

Pero también no parece dudoso concluir que el acto de salir del país muchas veces tiene contenido económico, dependiendo, por ejemplo, del medio de transporte por el cual la persona egrese del país. No es lo mismo cruzar la frontera a pie, que ser transportado en la primera clase de un avión.

Si bien el solo hecho de salir del país no debe estar gravado con impuestos (pueden aplicarse tasas retributivas de servicios de aeropuertos), considero que ello no obsta a que, con los límites de la razonabilidad, pueda establecerse un impuesto a los pasajes aéreos como el que actualmente rige en nuestro país, siempre que su alícuota sea suficientemente baja.

No comparto que con ese tipo de impuestos el Estado persiga finalidades extrafiscales, como v.gr., la de impulsar el turismo nacional, atento a que en este supuesto se vulneraría el derecho fundamental de locomoción consagrado internacionalmente. No se puede transformar el país en una amplia cárcel.

La Corte Suprema consideró que la circular RC 539 del 28/8/1975 del Banco Central de la República Argentina era inconstitucional, por cuanto obligaba a quienes habían adquirido pasajes para viajar al exterior a pagar diferencias cambiarias, con lo cual afectaba el derecho constitucional de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino, actuando "al modo de un impuesto al tránsito de las personas" ("Ventura, Alberto Francisco Jaime y otra", del 26/2/1976; Fallos, 294:152).

Sagüés acota que, "sin embargo, los actuales pasajes aéreos deben tributar un 5% con destino a la Dirección Nacional de Turismo, cosa que importa un tributo inconstitucional a la libertad de tránsito" [23].

Discrepo de esta apreciación, por cuanto si bien la ley 14.574 (t.o. en 1987) dispone que las compañías transportadoras deben actuar como *agentes de percepción* al efectuar el cobro de los pasajes aéreos o, en su caso, previamente al embarque del pasajero (art. 12), tal tributo tiene en cuenta una manifestación de capacidad contributiva consistente en el medio de transporte utilizado, por regla general más oneroso que otros.

Sería inconstitucional el impuesto si gravara la salida del país por cualquier medio de transporte.

También eran inconstitucionales los regímenes previsionales que suspendían o disminuían las jubilaciones cuando el beneficiario se ausentaba de la República [24].

Frente a los tributos "a la salida del país", se ha dicho que, aunque no siempre, podría afirmarse que los viajes al exterior son verdaderas expresiones de riqueza que, directa o indirectamente, manifiestan capacidad contributiva, ya que el hacerlo suele requerir de importantes cantidades de recursos. Pero gravar sólo la salida del país puede constituir una vulneración al derecho al libre tránsito. "La violación de este derecho deberá ser apreciada no sólo en función de que exista o no este tributo del nivel de la carga impositiva, sino tam-

[23] SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. II, p. 413. Este autor, asimismo, entiende que son inconstitucionales los recargos impositivos por ausentismo, en virtud de que indirectamente se castiga el ejercicio del derecho a salir del país (SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. II, p. 413), no compartiendo en este aspecto la postura de la Corte Suprema con relación al recargo del impuesto sucesorio que recaía sobre el heredero residente en el exterior (SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. II, p. 545).

Ese alto tribunal ha declarado que "si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva [...] la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica [...]. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos, y viceversa; y *este principio es el que esta Corte ha utilizado para fundamentar su reconocimiento de sobretasas o recargos al ausentismo* o al latifundio (Fallos, 171:390, 210:2108, 211:389, 220:1310, 223:401, 239:157)" ("López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero", del 15/10/1991, Fallos, 314:1293; la bastardilla me pertenece).

[24] En Estados Unidos, en "Shapiro v. Thompson", de 1969 (349 US 618) se consideraron inconstitucionales las leyes estatales que exigían un año de residencia a los nuevos habitantes para el goce de los beneficios sociales, porque afectaba el derecho a viajar (cit. por BIANCHI, Alberto B. - MIHURA ESTRADA, Ricardo J., "El peaje: de la ley de concesión de obra pública a la ley de convertibilidad (Reflexiones a propósito de un fallo importante)", LL, 1991-E-Secc. Doct.-1299).

bién en la forma como éste es recaudado. Así, por ejemplo, no es lo mismo que no pueda salirse del país sin haberse pagado previamente el tributo a que éste pueda ser pagado posteriormente, sin que por ello se impida el derecho de salida del país" [25].

En ese mismo orden de ideas se sostuvo que para no conculcar ni restringir el derecho a salir del país, "las leyes tributarias no deben contener regulaciones que exijan el pago de tributos de cuantía exagerada para permitir abandonar el país, porque de lo contrario el tributo que se estableciera con tal propósito podría, en esencia, significar una forma oblicua de impedir la salida del país. Dicho de otro modo, el impedimento —violatorio del derecho consagrado— puede darse de una manera frontal o de manera indirecta exigiendo prestaciones tributarias de montos tales que, en los hechos, resultaran de difícil o imposible cumplimiento" [26].

Respecto del "impuesto a los viajes al exterior" de Perú, Enrique Vidal Henderson sostuvo que "carece de validez ética y jurídica, pues limita un derecho fundamental de la persona humana sin que tal limitación tenga la justi-

[25] LUQUE BUSTAMANTE, Javier, "Algunas...", cit., p. 60.

[26] MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Derechos humanos y tributación: algunas áreas de convergencia", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, cit., p. 77. Este autor ha agregado que, al momento de la publicación de su trabajo, toda persona tenía que pagar para salir del Perú el "impuesto a los viajes al exterior", cuyo importe era equivalente a 30 dólares americanos (y anteriormente equivalía a 100 dólares). Considerando el nivel de vida de ese país, el citado autor concluyó que "solventar el costo tributario que genera el ejercicio de un derecho reconocido por los instrumentos internacionales y consagrado por la Constitución, demanda para la mayoría un esfuerzo considerable que puede calificarse como una traba o restricción para llevar a la práctica una atribución inherente a la persona", y que "si se admite que es posible que el Estado exija el pago de un impuesto por ejercer ese derecho, nada impediría que la alícuota continuara aumentando y resultara aún más desmesurada" (MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Derechos...", cit., p. 77).

El referido autor no acepta que se cobren impuestos (tributos no vinculados) para salir del país, pero que, en todo caso, los Estados podrían cobrar "tributos vinculados que tomaran como referencia el costo de los servicios que deban brindarse cuando una persona decide hacer uso de su derecho" (MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Derechos...", cit., ps. 77/78).

En la misma línea de pensamiento, ha puntualizado que "los Estados no deberían exigir el pago de elevados tributos por el hecho de obtener o renovar pasaportes o por la circunstancia de adquirir pasajes internacionales, porque en ambos casos podría tratarse de medios para restringir el derecho de los ciudadanos a salir libremente del país" (MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Derechos...", cit., p. 78).

Concluye que "en armonía con los derechos reconocidos, sería deseable que el ordenamiento jurídico de cada país estableciera que, en caso de existir exigencias tributarias para viajar al extranjero, la cuantía total de las prestaciones que se generen como consecuencia de tal hecho, no debe exceder de una suma razonable en función de determinados términos de referencia (salario mínimo, unidad impositiva tributaria, etc.) y que tomaran en cuenta los costos efectivos que representa para el Estado brindar la respectiva contraprestación" (MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Derechos...", cit., p. 78).

ficación de generar un recurso importante al Estado que le va a permitir cumplir con sus fines de interés general" [27].

La Corte Superior de Lima, en la causa "Ugarteche", declaró repulsivo a la Constitución del Perú (análoga a la nuestra en esta cuestión) el gravamen que se aplicaba a los pasajeros que viajaban al extranjero [28].

Se ha considerado inconstitucional y contrario al art. 22 de la Convención sobre Derechos Humanos al impuesto venezolano de salida del país, al no estar vinculado a hecho económico alguno [29].

En las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, celebradas en 1989 en Lima, Perú, se declaró, *por unanimidad*, que "el ejercicio del derecho de entrar y salir de un país, que carece de contenido económico, no puede ser hipótesis de impuestos porque ello es violatorio de ese derecho. Por el contrario, es legítima una tasa que debe ser cuantificada en función de la actividad estatal relacionada con la salida del país".

2. Tasas de aeropuertos y para expedición de pasaportes

A diferencia de los impuestos, cuyo hecho imponible constituya la salida del país, sí pueden establecerse tasas retributivas de servicios de montos razonables, como lo son los derechos por uso de aeropuertos, revisión de aduanas, y seguridad de vuelo, que existen en muchos países [30].

[27] "Poder tributario y derechos humanos", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, cit., ps. 156/157.

[28] Cfr. SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. II, p. 413.

[29] OCTAVIO, José A., "El derecho tributario de Venezuela ante la Convención Americana sobre Derechos Humanos", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, cit., p. 103.

Este autor indica que la ley de impuesto sobre la renta de Venezuela autorizó al Poder Ejecutivo de esa nación para exigir una constancia de solvencia de dicho tributo como requisito para ausentarse del país. Agrega que la aplicación de esta autorización se restringió para aplicarse con posterioridad sólo "a los extranjeros que no tienen la condición de turistas" y luego se propendió a la supresión de esta última limitación (OCTAVIO, José A., "El derecho...", cit., p. 103).

[30] Cfr. VIDAL HENDERSON, Enrique, "Poder tributario y derechos humanos", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, cit., p. 157.

Villegas distingue "entre tasas razonables y tasas desproporcionadas, esto es, impuestos disfrazados de tasa". Las primeras son constitucionales, no así las segundas. Son ejemplos de estas últimas las de cuantía excesiva para obtener un pasaporte o para hacer uso de un aeropuerto, o aranceles exorbitantes para cruzar puentes internacionales, de modo que "si una persona no puede ejercitar su derecho de salida porque le resulta excesivamente oneroso el pago de estos verdaderos impuestos disfrazados de tasa, nos encontraríamos con que dicho derecho habría quedado perjudicado en forma inconstitucional". Es decir, "en estos casos la tasa sería inexigible porque el interés social en la libertad de circulación supera al interés fiscal de recaudación" (VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 6ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 213).

Las tasas son tributos vinculados que responden, en los casos referidos, a servicios divisibles prestados efectivamente, no encontrándose su pago directamente relacionado con el derecho humano fundamental de salir del país.

Si el servicio no fuera efectivamente prestado, la tasa devendría en ilegítima y, por consiguiente, daría derecho a su repetición por parte del *solvens*. No comparto que se invoque la prestación de un servicio potencial.

Discrepo del criterio de Vidal Henderson que entiende que la vinculación entre la tributación y los derechos humanos no le alcanza a las tasas y a las contribuciones (especiales) [31], pues considero que estos derechos de raigambre constitucional conforman el necesario límite para que el Estado grave con cualquier tipo de tributos.

De ahí que, por ejemplo, los importes por las tasas y contribuciones especiales no pueden ser confiscatorios ni irrazonables, ni pueden recaer sobre aquellos que están imposibilitados de su pago, por cuanto la capacidad contributiva ha de tenerse en cuenta no sólo para los impuestos, sino también para el resto de los gravámenes.

Por lo demás, no interesa el *nomen juris* de tasa que se le puede asignar a un tributo, sino que debe examinarse la realidad para determinar si lo es o no [32]. Es así que si se estableciera una "tasa", que no responda a servicio alguno, por salir del país o de una provincia, esa denominación jurídica no obstaría a su declaración de inconstitucionalidad, por configurar —en los hechos— un impuesto vulneratorio del art. 14 de la CN.

En "Olmos, Alejandro", del 20/8/1985 (Fallos, 307:1430), la Corte Suprema entendió que el derecho a obtener un pasaporte "es parte esencial del derecho de entrar, permanecer, transitar y salir del suelo argentino", porque sin tal documento es ilusorio para los argentinos viajar fuera de nuestras fronteras. Para el alto tribunal, el pasaporte cumple la doble función de requerir a las na-

[31] "Poder tributario y derechos humanos", en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, cit., p. 164.

[32] Se declaró la inconstitucionalidad del dec. 4676/1990 (Entre Ríos), que establecía una tasa por expedición de guías de traslado y consignación de hacienda —de la cual estaban exceptuados los casos en que la venta o el traslado se realizara dentro del territorio provincial—, al funcionar, en la práctica, como requisito para autorizar la extracción del ganado del territorio provincial, es decir, como un derecho aduanero, aunque no se le otorgara formalmente tal carácter, afectando la entrada, el tránsito y la salida de un producto (Fallos, 135:171, 163:285, 174:193, 280:203), o cuando las mercaderías son gravadas en forma diferencial en razón de su destino (Fallos, 298:341). Tampoco justifica la imposición la circunstancia de que el pago de la guía sea deducible del impuesto a los ingresos brutos, no siendo relevante la condición de tasa atribuida a un tributo desde el punto de vista de su validez constitucional, si se pretende encubrir su verdadero carácter en caso de que su aplicación importe, en la práctica, una restricción indebida del derecho de tránsito interjurisdiccional (CSJN, "Sociedad Anónima, Agrícola, Ganadera, Inmobiliaria 'El Bagual' v. Entre Ríos, Provincia", del 7/9/1993; Fallos, 316:1962; *Periódico Económico Tributario*, 15/11/1993, p. 2).

ciones extranjeras el permiso, para su portador, de entrar y pasar libre y seguramente; y, a la vez, reconoce a dicho portador el derecho a la protección y buenos oficios de las autoridades diplomáticas y consulares argentinas, en el exterior. Por ende, concluyó que la denegatoria irrazonable del pasaporte puede ser revisada judicialmente, en el caso, mediante una acción de amparo.

En posición que comparto, Sagüés explica que si el peticionario de un pasaporte carece de fondos para el pago de la tasa o arancel por su expedición, y, por ende, no pudiera viajar, ese gravamen resultaría inconstitucional, al impedir el ejercicio de un derecho básico del régimen constitucional, como lo es la libertad física [33].

3. Inconstitucionalidad de los certificados de buen cumplimiento fiscal para el derecho de locomoción

La Corte Suprema, por mayoría, declaró inconstitucional una ley provincial que condicionaba la emisión de guías forestales de tránsito a la previa comprobación del pago de los impuestos provinciales y municipales que recaían sobre las tierras donde se realizaba la explotación forestal, toda vez que esas guías se expiden para la circulación económica y territorial de productos de esa naturaleza por razones de policía, de higiene y seguridad en el tráfico de bienes —del dictamen de la Procuración General de la Nación—. La Corte Suprema, por mayoría, entendió que el requisito exigido para la expedición de las guías forestales era irrazonable, ya que encubría una pretensión fiscal, "que obra, en los hechos, como una suerte de impedimento para la circulación de los productos forestales de modo tal que gravita negativamente sobre la actividad productiva al punto de dificultarla. (...) De esa manera, los medios escogidos para la recaudación de tributos carecen de relación real con el objetivo perseguido por la legislación forestal de proveer a la policía, higiene y seguridad en el tráfico de los bienes" ("Irizar, José Manuel v. Provincia de Misiones", del 12/9/1996, Fallos, 319:1934).

Una solución contraria hubiera implicado la posibilidad de que los contribuyentes tuvieran que pagar determinaciones fiscales no ajustadas a derecho para poder transportar sus productos forestales —vulnerándose el art. 10 de la CN— o, en su defecto, verse obligados a cesar en la actividad.

4. Atribución del poder tributario estatal por la residencia o el domicilio

Salvo ciertos límites vinculados con políticas de inmigración, de prevención y represión de delitos, etc., las personas tienen derecho a establecer su do-

[33] SAGÜES, Néstor P., *Elementos...*, cit., T. II, p. 411.

micilio o residir en el lugar en que deseen. Ello puede traer consecuencias fiscales en los países que sustentan estos tipos de criterios de atribución del poder tributario, sin que se vulneren principios constitucionales.

El criterio atributivo del *domicilio* es de pertenencia social, según el cual los contribuyentes son sometidos a tributación por el lugar donde se radiquen con carácter permanente y estable.

Se ha señalado como ventaja que este principio logra la equidad en el país de origen entre contribuyentes con iguales niveles de renta obtenida en diferentes países, aunque puede generar doble o múltiple imposición. La desventaja radica en que resulta difícil controlar la riqueza obtenida o existente fuera del país impositor.

En la Argentina adoptaron este criterio las leyes nacionales de impuesto sobre los bienes personales y del impuesto a la ganancia mínima presunta.

El criterio atributivo de *residencia* también es un criterio de pertenencia social. A diferencia del anterior, se considera la simple habitación en un lugar, aun sin intención de permanencia, *salvo disposición en contrario.*

En nuestro país, ha sido adoptado por la ley nacional de impuesto a las ganancias, que tiene normas específicas sobre "residencia" para la atribución del poder tributario que resultan del 2° párr. del art. 26 de la ley de IG y de los arts. 119 a 126 de la ley de IG, pudiéndose configurar en la realidad supuestos de "doble residencia" (art. 125 de la ley de IG). El primer párrafo de este art. 26 define la "residencia" sólo a los efectos de las deducciones personales.

A diferencia de los criterios precitados, el de la *fuente* es de pertenencia económica, y grava según el lugar donde la riqueza se genera, se sitúa, se coloca, o se utiliza económicamente. Tiene en cuenta la fuente productora de riqueza, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes y del lugar de celebración de los contratos. Ver, al respecto, el concepto de los arts. 5°, 16 y 127 de la ley de impuesto a las ganancias, ya que *los sujetos no residentes* tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

El principio de la "base mundial" y el de "renta mundial" constituye una combinación entre los principios del domicilio o residencia y el de la fuente. Por ejemplo, en nuestro país, para el impuesto a las ganancias, los que residan aquí quedan gravados por sus rentas de fuente argentina y de fuente extranjera; en cambio, los residentes en el exterior —como señalé *supra*—, sólo tributan por sus rentas de fuente argentina.

5. El peaje

Constituye la prestación exigida por la circulación a lo largo de una vía de comunicación terrestre o hidrográfica (camino, ruta, autopista, puente, túnel subfluvial, etc.). La finalidad del peaje es el financiamiento de la construcción y conservación de las vías de comunicación.

El peaje es una contribución especial, comprendida dentro de las "contribuciones" genéricas previstas en el art. 4° de la CN, siendo el concesionario un delegado de la Administración, que lo percibe por delegación de ésta. Por su naturaleza tributaria requiere una ley marco (nacional o provincial, según el caso) que faculte a su establecimiento, ya sea mediante la regulación del sistema contractual de concesión, o autorizando a la Administración a su cobro.

En los Estados Unidos de América, cuyo derecho ha influido en el nuestro, a las rutas o puentes en los que se emplea el peaje se los denomina *"toll-roads"* y *"toll-bridges"*, habiendo sido denominadas también las primeras como *"turnpikes"*. En este país, en el cual el derecho a viajar (*right to travel*) posee una importancia vital, el peaje no ha sido cuestionado constitucionalmente [34].

La palabra "peaje" alude al paso a pie por un camino en general, dando lugar al derecho que se cobraba desde tiempos remotos por el simple tránsito por un lugar del territorio perteneciente a un rey, príncipe o señor feudal. Antiguamente, el derecho por el tránsito en puentes recibía el nombre de "pontaje" o "pontazgo". En la actualidad, en materia de tránsito con vehículos debería llamárselo "rodaje" (*"rodágio"*), como lo propone el profesor Baleeiro.

A fin de que el peaje no se convierta en un elemento obstaculizador del libre tránsito de personas y bienes por el territorio de la Nación, vulnerando las disposiciones de los arts. 9° y ss. de la CN, se deben dar ciertas condiciones, que según Villegas son las siguientes [35]:

[34] Cfr. BIANCHI, Alberto B. - MIHURA ESTRADA, Ricardo J., "El peaje...", cit., ps. 1282 y ss. Estos autores señalan que *"toll"* significa la suma de dinero que se paga por el uso de algo, generalmente un puente, un camino o una llamada telefónica. Por *"turnpike"* se entiende un camino o carretera construido y mantenido por una empresa privada —conforme a la autorización legal dada—, que tiene derecho de cobrar peaje a quienes transiten por ella, como medio de reembolso de la inversión. El constructor de caminos bajo el sistema de peaje goza del beneficio de percibir el *toll* durante el tiempo que dura su franquicia o concesión (*franchise*). La legislatura estatal puede reducir el monto del *toll* si ello es necesario, salvo que la reducción torne imposible el mantenimiento del puente o carretera o prive de su ganancia al constructor sin el debido proceso.

Destacan, asimismo, que la jurisprudencia norteamericana, tanto federal como estatal, ha sostenido que el poder de percibir peajes en puentes o carreteras es parte de la soberanía del Estado, similar al poder de regular el uso de calles y caminos, de modo que el libre uso de tales instalaciones no constituye un derecho civil, político o de propiedad de los usuarios, ni puede ser interpretado como una violación al comercio interestatal. Los municipios u otras divisiones políticas de los estados no están autorizados a imponer peajes en rutas o puentes, salvo autorización expresa de estos últimos (mediante el Congreso o la legislatura estatal). Si se trata de caminos o puentes interestatales, sólo tiene competencia el Congreso federal.

[35] VILLEGAS, Héctor B., *Curso...*, cit., ps. 112/114.

Los constituyentes de 1853 y 1860 habrían entendido que el peaje es constitucional, ya que la Ley Orgánica de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, sancionada el 6 de mayo de 1853 por el Congreso Constituyente, que funcionaba como Poder Legislativo, facultó a esa Municipalidad a establecer, entre otros, "peajes y pontazgos, para la creación y preservación de los establecimientos necesarios, útiles y cómodos de que debe dotar a la ciudad, haciéndolo con la

a) el *quantum* debe ser suficientemente *bajo y razonable*, para que no se convierta en una traba de tipo económico;

b) el hecho imponible (o tributario) debe estar integrado por la sola *circulación* en los vehículos determinados por ley, prescindiendo de otros aspectos relativos al contribuyente, de modo que la *base imponible* sea fijada exclusivamente por el tipo de vehículo, prescindiendo del número de personas que viajen en él, de la cantidad o valor de la mercadería transportada, etc. [36];

c) que haya una vía accesible de comunicación alternativa —no de la misma calidad de diseño—, descartando la vía aérea [37];

d) que sea establecido por *ley especial previa* (nacional si la vía es interprovincial o internacional, y provincial si la vía es intraprovincial);

e) no es condición de constitucionalidad del peaje que su producto sea exclusivamente destinado a la construcción y el mantenimiento de la obra, siempre que no trabe la circulación dentro del país a modo de "aduana interior".

En "Estado nacional v. Arenera El Libertador SRL", del 18/6/1991 (Fallos, 314:595), la Corte Suprema se expidió nuevamente en relación con el peaje, esto es, el cobro de una suma al usuario para sufragar los gastos de construcción o conservación de una vía que éste utiliza. En el pronunciamiento de la mayoría se declaró que constituye una de las contribuciones a que se refiere el art. 4° de la CN [38], y que para el *usuario* es "una contribución vinculada al cumplimiento de actividades estatales (como puede serlo la construcción de una vía, o su mejora, ampliación, mantenimiento, conservación, etc., aun de vías preexistentes). Para el *concesionario* constituirá un medio de remuneración de sus servicios. De este modo, en los hechos, puede concluir el peaje por ser sustancialmente similar al precio pagado por un servicio, lo que no debe inducir por ello al error de considerarlo desde un punto de vista meramente contractual". Y se agregó que "en cuanto a la libertad de tránsito del art. 14 de la CN,

---

aprobación de la Legislatura nacional". Además, la ley 61, del 12 de octubre de 1863, preveía como recurso el producto neto de peajes y pontazgos que fuesen recaudados por el servicio de obras a ejecutar. Al ser discutido el proyecto respectivo se hallaban en la Cámara de Diputados varios constituyentes de 1853 y 1860, a la sazón diputados, que aprobaron la iniciativa. De ello se puede colegir que para los constituyentes de 1853 el peaje era compatible con los arts. 10 y 11 de la CN (ver SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, ps. 47/48).

[36] Sin embargo, en algunos casos se ha cobrado peaje teniendo en cuenta el número de personas que viajaban dentro del vehículo, lo cual —a nuestro entender— difícilmente prospere como fundamento de su ilegitimidad, teniendo en cuenta la actual jurisprudencia de la Corte Suprema.

[37] Este aspecto no ha sido considerado esencial por la Corte Suprema, como surge, entre otros, de "Estado nacional v. Arenera El Libertador SRL", del 18/6/1991.

[38] Con esta afirmación la Corte Suprema ha estimado acertadamente que el concepto de "contribuciones" del art. 4° de la CN comprende a todos los gravámenes (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

ella sólo puede verse afectada por medidas fiscales o parafiscales cuando éstas tornen en ilusorio aquel derecho, lo que no impide en modo alguno al Estado establecer los tributos que *razonablemente* requiera el sostenimiento de sus actividades y repartir su carga de un modo que también, *razonablemente*, estime adecuado, y conforme al art. 16 de la CN [...]. Que [...] el tributo debe ser *razonable* de modo que no torne a aquélla [la libertad de circulación] en ilusoria [...]. Que lo que haría al tributo inaplicable o a la existencia de vías alternativas exigible es la demostración por la recurrente de que la necesidad indispensable del uso de la vía gravada, unida a un monto *irrazonable* tornase en ilusorio su derecho de circular, cosa que en modo alguno ha demostrado en la causa".

Por su parte, el voto de los Dres. Enrique S. Petracchi, Julio Nazareno y Eduardo Moliné O'Connor, en el pronunciamiento citado en el párrafo anterior, expresó que "la cuestión de las vías alternativas cobra relevancia, en la medida en que la existencia de tales vías pueda incidir en los eventuales planteos acerca de la *razonabilidad* o confiscatoriedad del monto del peaje". Consignó también dicho voto que nada hay en el texto o en el espíritu de la CN que obste al establecimiento del "peaje"; pero, a la luz de los preceptos constitucionales (arts. 9° a 12), sólo será compatible con éstos el peaje que, con rasgos que *lo aproximan a las tasas y lo alejan decisivamente de los impuestos*, corresponda siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio o realización de una obra (la bastardilla pertenece a este trabajo).

En "López Pereyra, Sergio", del 4/11/1993, la Corte Suprema sostuvo que, desde que la omisión del usuario de pagar el peaje en una ruta nacional no afecta de modo efectivo y directo el patrimonio del Estado nacional, sino que damnifica a la concesionaria del peaje, es la Justicia en lo Criminal ordinaria la que debe entender en la causa en la que se investiga el hecho (Fallos, 316:2496).

La sala III de la Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Cap. en "Díaz, Carlos J. v. Caminos del Oeste", del 29/12/1999 consideró razonable la *multa* aplicada por el concesionario de obra pública establecida por el art. 7° del dec. 1446/1990 frente a la *falta de pago del peaje*, consistente en el triple de la tarifa adeudada, atento al escaso valor de esa tarifa y a los fines tenidos en miras en la norma —relativos a las mejoras de las rutas—, *no siendo, además, discriminatoria, pues se aplica a todos los infractores por igual*. Asimismo, estimó como razonable la facultad del concesionario de *detener el vehículo* en este supuesto, en virtud de una posible interrupción del tránsito frente a una de las casillas destinadas al cobro del peaje, con el consecuente menoscabo de los derechos de las demás personas que transitan la autopista (LL, 2000-B-466).

6. Derechos aduaneros. Función de control del servicio aduanero

Aunque se podría entender que excede el ámbito de este trabajo la consideración de los derechos aduaneros que recaen sobre el movimiento de mercaderías y servicios, y no de personas, parece útil efectuar una breve referencia a ellos, atento a que en su forma primitiva se confundían con el derecho de tránsito o peaje.

Por otra parte, el bien jurídico protegido en los delitos aduaneros es el adecuado ejercicio de la función aduanera de control sobre la introducción y extracción de mercaderías respecto de los territorios aduaneros. Se entiende por mercaderías a cualquier objeto susceptible de ser introducido o extraído a o desde un territorio aduanero (cfr. arts. 9° y 10 del CA), comprendiéndose a los efectos que pueden no ser comerciables e incluso ilícitos (tal el caso que se configura con el contrabando de estupefacientes o de armas de guerra).

Por ende, la función aduanera de control está vinculada, entre muchos otros aspectos, con la posibilidad de las personas de ingresar o salir del país, ya que en la *zona primaria aduanera* (puertos, aeropuertos, pasos fronterizos, etc. del art. 5° del CA) *"el ingreso, permanencia, circulación y salida de personas* y de mercadería deben efectuarse con la previa autorización y bajo la supervisión del servicio aduanero, el cual determinará los lugares, las horas y los demás requisitos correspondientes" (art. 121, ap. 1 del CA), teniendo facultades, asimismo, de detener personas y mercadería, allanar y registrar depósitos, locales, oficinas, moradas, etc., con los requisitos del art. 122 del CA.

Las amplias atribuciones de control por parte del servicio aduanero, en la medida en que sean ejercidas con *razonabilidad*, son constitucionales, pues se fundan en intereses superiores de la Nación. Los fines que con ellas se persiguen son fiscales y no fiscales (de seguridad, de promoción industrial, económicos, sanitarios, cambiarios, morales, etc.). Incluso la AFIP-DGI ejerce ciertas funciones por delegación de otros organismos estatales [39].

En Alemania, las más antiguas aduanas estaban ubicadas en *puentes*, o sitios donde se había eliminado algún obstáculo para facilitar la navegación, o donde habían sido necesarios otros gastos para mejorar la comunicación (dando lugar al pago del *pontazgo*, o derecho de navegación), o se cobraba un tributo para acompañar a los transportes por gente armada, en razón de la poca seguridad en los caminos (*derechos de convoy*). El arancel se convirtió en un verdadero impuesto "cobrado por el señor territorial con el fin de incrementar sus rentas, aun cuando descuidara el mantenimiento de los caminos de tránsito

[39] Ver GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*, T. II, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 30/36 y 465 y ss.

Ver, asimismo, GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho...*, cit., T. III, 1ª ed., 1997, ps. 237 y ss.

o no diera escolta, o el conductor del convoy evitara la carretera aduanera utilizando caminos secundarios"; de ahí que el *derecho de paso* se transformó en un *derecho de importación y de tránsito*, "y se desarrolló por primera vez el concepto de la zona aduanera para los territorios" [40].

Respecto de lo que actualmente es nuestro país, explica Alberdi que conforme a la "Real Ordenanza de Intendentes para el virreinato de Buenos Aires" (Río de la Plata), regía el sistema de la unidad rentística, por el cual las rentas "que se adeudaban y causaban en provincia eran del virreinato"; cuando faltó de hecho la autoridad central, que reemplazó al gobierno del virreinato, cada provincia dispuso de las rentas causadas en su territorio, quedando en manos de Buenos Aires todas las rentas aduaneras, sin que se las dividiera entre las provincias. Éstas, a su vez, establecieron aduanas interiores que encarecían los productos, ya que el consumidor residente en las más internadas debía pagar seis y ocho veces la misma contribución [41].

Pese a que el *concepto* de libertad de navegación y el de libertad de comercio se remontan a los albores de nuestra argentinidad, siendo claro exponente de ello la *Representación de los hacendados*, que brotó de la pluma de Mariano Moreno, en la práctica, tales conceptos quedaron desvirtuados, como lo asevera Alberdi, al expresar que la libertad de comercio interior sólo era un nombre, puesto que había catorce aduanas interiores "que son catorce desmentidos dados a la libertad" [42]. *Ver punto VI de este trabajo.*

Los gastos que demandaba la atención de las relaciones exteriores fueron soportados, durante 1837/1852, por el gobierno de Buenos Aires, cuyo puerto era —como destaca Tau Anzoátegui— la "llave reguladora de la economía del país", porque por una simple ley de aduana eran protegidas o destruidas las industrias locales, la agricultura y la ganadería [43].

Las aduanas interiores rigieron hasta el Acuerdo de San Nicolás de los Arroyos, de 1852.

[40] SIEGERT, Erich, "Derechos de aduana", en GERLOFF, Wilhelm - NEUMARK, Fritz, *Tratado de finanzas*, T. II, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 777.

A fines de la Edad Media, los territorios recaudaban, además del derecho de paso, otros derechos, denominados accisas, sobre mercaderías importadas o exportadas, tributos al tráfico cuya razón consistía en que las mercaderías entrantes estaban destinadas al consumo interno, en cambio de las salientes que le eran sustraídas (SIEGERT, Erich, "Derechos...", cit., p. 778).

[41] Cfr. ALBERDI, Juan B., *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina*, Luz del Día, Buenos Aires, 1954, p. 190.

[42] ALBERDI, Juan B., *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, Eudeba, Buenos Aires, 1966, p. 97.

[43] TAU ANZOÁTEGUI, Víctor, *Formación del Estado federal argentino (1820-1852). La intervención del gobierno de Buenos Aires en los asuntos nacionales*, Perrot, Buenos Aires, 1965, ps. 184 y 215.

Con la finalidad de obligar a Buenos Aires a reintegrarse a la Confederación, ésta dispuso derechos preferenciales, luego prohibidos por el art. 12 de la Constitución reformada en 1860.

La Constitución de 1853-60 nacionalizó las aduanas.

En la actualidad, sólo el Estado nacional puede imponer tributos aduaneros (arts. 4°, 9°, 10, 75, inc. 1°, y 126 de la CN).

Del art. 75, inc. 1°, de la CN resulta que los derechos aduaneros deben ser uniformes en toda la Nación. Sin embargo, los arts. 2° y 600/607 del CA dividen el territorio nacional en territorios aduaneros —general y especial—. Además, se prevén áreas francas, v.gr., en los arts. 590/599 del CA, y áreas que no integran el territorio aduanero general (arts. 585/589 del CA), de los cuales surge la posibilidad de aplicar aranceles distintos, o eximir de ellos. Sin embargo, la Corte Suprema consideró (teniendo en cuenta el texto de la ley 19.640, anterior al CA), que esa división no vulnera la referida uniformidad constitucional [44].

[44] Es así que la Corte Suprema, por mayoría, en "Maggi, Esteban Félix s/presunto contrabando", del 9/12/1993 (Fallos, 316:2797), ha dicho que el sistema de la ley 19.640 no concede derechos diferenciales ni afecta el principio que asegura que en materia comercial la Nación constituye un solo territorio, sujeto a una regulación uniforme, e impide la multiplicidad normativa surgida del número de provincias; y que la atribución del entonces art. 67 (actualmente, art. 75), inc. 1°, de la CN tiende a establecer la igualdad entre las provincias, prohibiendo los gravámenes en perjuicio de una de ellas o la desgravación de la importación por un punto de algunas sin limitación territorial en perjuicio de las otras, a fin de privilegiar la circulación económica a través de la favorecida.

Esa sentencia se refirió al *área franca* del entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (con excepción de la Isla Grande de Tierra del Fuego —área aduanera especial—) y el alto tribunal resaltó la potestad de control del servicio aduanero sobre ese tipo de áreas, "toda vez que los beneficios aduaneros establecidos a su respecto conllevan la necesidad de un estricto control del tráfico comercial entre aquel ámbito y el resto del territorio nacional —en el que no rigen franquicias—, a fin de que las prerrogativas otorgadas para una región determinada no distorsionen la política económica delineada para la generalidad del país". El régimen del área franca "no concede derechos diferenciales ni afecta el principio que, en materia comercial, asegura que la Nación constituye un solo territorio sujeto a una regulación uniforme e impide la multiplicidad normativa surgida del número de provincias". Por otra parte, de la norma contenida en el art. 9° de la CN "se desprende la inadmisibilidad de aduanas interiores o provinciales, mas dicha disposición no obsta a la validez de controles administrativos sobre la circulación de bienes, lo cual constituye una de las varias funciones aduaneras perfectamente diferenciable del restringido concepto de la aduana como mera recaudadora tributaria".

Recientemente la Corte Suprema ha refirmado esta doctrina en "Argentini, Héctor M. y otros", del 13/2/2001; Suplemento de Jurisprudencia Penal de LL, del 4/5/2001, p. 34, con nota de VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., "Territorio aduanero. Su validez constitucional. Incidencia sobre el delito de contrabando".

Cabe resaltar que la reforma constitucional de 1994 a la CN dispuso que es atribución del Congreso, entre otras, la de proveer al "crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio" y promover "políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones" (art. 75, inc. 19, CN, conocido como "Nueva cláusula del pro-

Con respecto a las áreas francas, he sostenido, luego de citar el precedente de la Corte Suprema *in re* "Maggi, Esteban Félix s/presunto contrabando", del 9/12/1993, que el no habitual control aduanero sobre las áreas francas constituye una cuestión distinta a la de los gravámenes que pudieran aplicarse a las actividades de ingreso o egreso de mercaderías de las zonas francas. En efecto, el art. 590 del CA (en consonancia con el art. 24 de la ley 24.331) preceptúa que la introducción de bienes al área franca no está gravada por tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que se establezcan. Pero he considerado que el ingreso y egreso libre de tributos sólo puede aplicarse con relación a *importaciones regulares de mercaderías en que no se detecten faltantes o sobrantes*, atento a que se trata de un régimen especial (al que voluntariamente se había acogido la apelante), por el cual debe estarse a la normativa particular que rige el caso. Al haberse detectado faltantes de mercaderías, corresponde confirmar la liquidación aduanera tributaria recurrida (mi voto como preopinante en "Metales SA", del 20/11/2000, por el cual la sala E del Tribunal Fiscal de la Nación se expidió por unanimidad).

En el mismo sentido me pronuncié acerca de los faltantes al régimen de tránsito directo de importación procedente de Bolivia a la *Zona Franca en el Puerto de Rosario (Provincia de Santa Fe, Argentina) asignada a la República del Paraguay*, señalando, asimismo, que la falta de sometimiento al control "habitual" del servicio aduanero y la circunstancia de que el área franca no constituya territorio aduanero —general ni especial, cfr. art. 3°, inc. b) del CA—, no implica que éste tenga imposibilidad de ejercer las facultades de control del art. 9°, ap. 2, inc. b) del dec. 618/1997 y del art. 8° del Convenio para el Establecimiento de la mencionada Zona Franca (mi voto como preopinante en "Consultores Marítimos SRL", del 13/2/2001, al que se adhirieron los restantes integrantes de la citada sala E).

7. Tributación local

La ley 24.441 incorporó como párrafo final al art. 997 del CCiv. el siguiente: "Cuando un acto fuere otorgado en un territorio para producir efectos en otro, las leyes locales no podrán imponer cargas tributarias ni tasas retributivas que establezcan diferencias de tratamiento, fundadas en el domicilio de

---

greso", fundada en el principio de "solidaridad federal"), aunque los proyectos a través de los cuales se implementen estas políticas diferenciadas deben tener al Senado como Cámara de origen, a semejanza de los regímenes de coparticipación tributaria (art. 75, inc. 2°, CN).

Por último, en cuanto a las zonas francas, cuadra señalar que se ha dicho que su instalación obedece a "los mismos objetivos de la instalación de los parques industriales. Con lo que indicamos la necesidad de favorecer a determinadas zonas o regiones del país que las disponga" (Tosi, Jorge L., *Las zonas francas y los mercados internacionales*, La Ley, Buenos Aires, 2000, p. 3).

las partes, en el lugar de cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente".

Casás sostuvo, por otra parte, que la ley 24.653 consagró para el transporte interjurisdiccional e internacional de cargas una amplia exención tributaria de los gravámenes locales [45] con sustento en la "Cláusula del Desarrollo, del Progreso o de la Prosperidad", en los "instrumentos de gobiernos federales", en la noción de "establecimientos de utilidad nacional" y, fundamentalmente, en la "Cláusula Comercial", "si bien la consistencia del desarrollo argumental encuentra sus puntos menos sólidos en la falta de temporalidad del beneficio y en la habilitación implícita a los fiscos respectivos, cuanto menos, para el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos o de las tasas por servicios efectivamente prestados a través de la ley-convenio de Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales". Asimismo, puntualizó que el Estado nacional asumió como garante la responsabilidad y compromiso de que "no se grave localmente, intervenga o dificulte en forma directa o no, a los servicios de transporte que nos ocupan, por lo cual, de insinuar los fiscos locales pretensiones tributarias sobre la actividad, deberá responder por los importes que éstos demanden resarciendo las sumas que se paguen y que, igualmente, podrá ser llamado a juicio en caso de controversia para que se integre al litisconsorcio pasivo necesario junto con los contribuyentes accionados" [46].

He señalado reiteradamente [47] que, pese a la simetría del poder de gravar con el de eximir —y conceder beneficios tributarios—, no hay paralelismo de competencias en cuanto a su ejercicio, ya que el Congreso de la Nación tiene mayores facultades respecto de este último (art. 75, inc. 18, de la CN) que de aquél. Desde 1897, la CSJN, admitió que el Congreso de la Nación puede otorgar exenciones que comprendan incluso tributos provinciales y municipales (Fallos, 68:227, 104:73, 188:247), aunque sostuvo posteriormente que en vista del carácter excepcional de la dispensa, es menester juzgarla atendiendo a la *naturaleza de la actividad* desarrollada por quien la invoca y la *índole del tributo*, so pena de cercenar las facultades impositivas de las provincias que no hayan sido delegadas al gobierno federal (ver Fallos, 248:736, 249:292, 279:76). Es claro que las leyes provinciales no pueden entorpecer ni impedir de manera efectiva la realización de la política nacional.

[45] El art. 2°, inc. f) de la ley 24.653 dispone que el Estado nacional debe garantizar "que ninguna disposición nacional, provincial o municipal, grave (excepto impuestos nacionales), intervenga o dificulte en forma directa o no, los servicios regidos por esta ley [transporte automotor de cargas], salvo en materia de tránsito y seguridad vial".

[46] CASÁS, José O., "Tratamiento tributario por los fiscos locales al transporte automotor interjurisdiccional e internacional de cargas", *Criterios Tributarios*, año XIV, nro. 130/131, sep. de 1999, ps. 43 y ss.

[47] GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho...*, cit., T. I, 1ª ed. y 2ª ed., p. 228.

Estimo que si las provincias mediante tributos entorpecen la realización de esta política, no cabe que el gobierno nacional resarza a los contribuyentes por los importes pagados en tal concepto, sino que aquéllas deben reintegrar estos importes indebidamente cobrados.

Cabe aclarar que el derecho de que trata el presente no impide los tributos locales a la *circulación jurídica*, como lo es el impuesto de sellos, por el cual muchas veces se plantearon problemas de doble imposición [48].

En cuanto a la circulación económica y a la interpretación de la "cláusula comercial" de la CN, me remito a lo dicho en el *punto VI*.

Por último, destaco que desde antiguo la Corte Suprema sostuvo que no son susceptibles de impugnación con base constitucional los gravámenes provinciales que limitan la circulación dentro del territorio de las provincias (Fallos, 105:95 y 133; 113:54) [49].

IX. CONCLUSIONES

Del presente trabajo extraigo las siguientes conclusiones:

1°) El respeto por los derechos humanos constituye una condición indispensable de todo orden social justo.

2°) Los derechos humanos, al menos los esenciales o de primera generación (a la vida, a la libertad y a la propiedad), sólo se *reconocen* por el ordenamiento jurídico positivo, siendo inherentes a la naturaleza misma del ser humano, de tipo trascendente y, por consiguiente, anteriores a la formación del Estado.

[48] Con anterioridad al régimen actual del dec. nacional 114/1993 (vigente en Capital Federal), ver, p.ej., el artículo de CASÁS, José O., "Los boletos de compraventa celebrados en Capital Federal, atinentes a inmuebles sitos en provincias y su gravabilidad por el impuesto de sellos nacional", *Revista Notarial*, nro. 827, bimestre julio-agosto de 1976, ps. 821 y ss.

[49] En Fallos, 105:95 ("Jamardo y Tellado v. Provincia de Buenos Aires", del 4/9/1906) declaró que el impuesto a la producción o por traslación de haciendas de un punto a otro dentro de los límites de una provincia, no afecta la libre circulación interprovincial de efectos o su transporte de una provincia a otra.

En Fallos, 105:333 ("'Liga de la Defensa Comercial' v. Provincia de Buenos Aires", del 27/11/1906) entendió que la ley de patentes fiscales de la provincia de Buenos Aires para el año 1905 no vulneraba la CN, en cuanto imponía el pago de una patente a los corredores viajeros, puesto que no se gravaba el intercambio de las mercaderías, sino que la patente se pagaba para permitir el ejercicio de todo ramo de comercio, industria o profesión, sin afectar el comercio de las provincias entre sí.

En Fallos, 113:54 ("Abellá, Fernando y otros v. Provincia de Buenos Aires", del 17/2/1910) consideró improcedente la demanda contra una provincia por devolución de impuesto de guías cobrado con motivo de la remisión de ganado de un punto a otro, dentro de la misma provincia.

La Corte Suprema ha dicho, asimismo, que si se ha probado en el pleito que la empresa actora realiza operaciones intraprovinciales, este servicio no constituye, obviamente, el comercio de las provincias entre sí que el art. 67, inc. 12 —hoy, art. 75, inc. 13— de la CN reserva a la legislación nacional ("Transportes Vidal SA v. Provincia de Córdoba", del 22/3/1979; Fallos, 301:223).

3°) Atento al reconocimiento de los derechos humanos por las constituciones y tratados internacionales, la cuestión que actualmente se plantea en la realidad no versa sobre su naturaleza, sino que gira alrededor de su promoción y garantía efectiva, de modo que no sean vulnerados.

4°) Para la efectiva salvaguarda de tales derechos es necesaria la actuación de jueces y tribunales independientes e imparciales (que respeten los principios de legalidad y razonabilidad) en un régimen republicano en el cual quienes ejercen el poder político se subordinen efectivamente a la función jurisdiccional. Asimismo, es imprescindible la difusión de los derechos para que cada individuo los conozca y pueda exigir su tutela.

5°) No hay derechos absolutos, atento a que son susceptibles de *adecuada y razonable* regulación, que tenga en cuenta los derechos de los demás, la seguridad de todos y las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática. Esa regulación no puede importar el menoscabo de los derechos.

6°) El derecho de circular tampoco es absoluto, ya que puede ser limitado por razones de seguridad y de salvaguarda del orden público, de la salud o de la moral públicas o de los derechos y libertades de terceros (cfr. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, art. 12).

7°) El derecho de locomoción constituye una de las *libertades básicas* de los seres humanos, siendo de "primera generación". Opera como presupuesto para el ejercicio de otros derechos constitucionales, como los de trabajar, enseñar y aprender, publicar las ideas por la prensa, usar y disponer de la propiedad, etc. Por eso se considera como "derecho fundante", en el sentido de que posibilita el ejercicio de otros derechos constitucionales.

8°) Si el Estado grava con impuestos a los hechos que no tienen contenido económico y que no reflejan capacidad contributiva, vulnera el derecho de propiedad privada, que indudablemente consiste en un derecho humano. En ese caso, los impuestos resultarían sin sustento ético ni jurídico y, por ende, serían ilegítimos.

9°) Aunque el solo hecho de salir del país no debe estar gravado con impuestos (pueden aplicarse tasas retributivas de servicios de aeropuertos), ello no obsta a que, con los límites de la razonabilidad, pueda establecerse un impuesto a los pasajes aéreos como el que actualmente rige en nuestro país, siempre que su alícuota sea suficientemente baja. Con ese tipo de impuestos el Estado no puede perseguir finalidades extrafiscales como, v.gr., la de impulsar el turismo nacional, atento a que en este supuesto vulneraría el derecho fundamental de locomoción consagrado internacionalmente.

10) Es inconstitucional el impuesto que grava la salida del país por cualquier medio de transporte.

11) Son inconstitucionales, asimismo, los regímenes previsionales que suspendan o disminuyan las jubilaciones en el caso de que el beneficiario se ausente de la República.

12) A diferencia de los impuestos, cuyo hecho imponible constituya la salida del país, sí pueden establecerse tasas retributivas de servicios de montos razonables, como lo son los derechos por uso de aeropuertos, revisión de aduanas, y seguridad de vuelo, que existen en muchos países, siempre que se respeten los derechos humanos. Si el servicio no fuera efectivamente prestado, la tasa devendría en ilegítima y, en consecuencia, daría derecho a su repetición por parte del *solvens*.

13) No interesa el *nomen juris* de tasa que se le puede asignar a un tributo, sino que debe examinarse la realidad para determinar si lo es o no, ya que puede configurar en los hechos, por ejemplo, un derecho aduanero.

14) Si el peticionario de un pasaporte carece de fondos para el pago de la tasa o arancel por su expedición, y, por ende, no puede viajar, ese gravamen resulta inconstitucional, al impedir el ejercicio de un derecho básico del régimen constitucional, como lo es la libertad física.

15) Son inconstitucionales los certificados de "buen cumplimiento fiscal" para permitir la libre circulación.

16) Salvo ciertos límites vinculados con políticas de inmigración, de prevención y represión de delitos, etc., las personas tienen derecho a establecer su domicilio o residir en el lugar en que deseen. Ello puede traer consecuencias fiscales en los países que sustentan criterios de atribución del poder tributario por el domicilio o la residencia, sin que se vulneren principios constitucionales.

17) Para que el peaje no se convierta en un elemento obstaculizador del libre tránsito de personas y bienes, a modo de "aduana interior", se deben dar ciertas condiciones.

18) La función aduanera de control está vinculada, entre muchos otros aspectos, con la posibilidad de las personas de ingresar o salir del país.

19) Las amplias atribuciones de control por parte del servicio aduanero, en la medida en que sean ejercidas con *razonabilidad*, son constitucionales, pues se fundan en intereses superiores de la Nación.

20) La división del país en territorios aduaneros —general y especial— y áreas francas no vulnera la uniformidad constitucional que surge del art. 75, inc. 1° de la CN.

21) El no habitual control aduanero sobre las áreas francas constituye una cuestión distinta a la de los gravámenes que pudieran aplicarse a las actividades de ingreso o egreso de mercaderías a o desde dichas áreas.

22) La potestad de eximir de tributos del Congreso nacional es mayor que su competencia para imponerlos, salvo que la exención cercene las facultades impositivas de las provincias no delegadas al gobierno federal. Por consiguiente, con este límite, la Nación puede otorgar exenciones de tributos provinciales y municipales cuando considere, v.gr., que pueden afectar el transporte interjurisdiccional.

23) Si las provincias mediante tributos entorpecen la realización de la política del gobierno nacional (desarrollada dentro del límite referido en el punto 22), no cabe que éste resarza a los contribuyentes por los importes pagados en tal concepto, sino que aquéllas deben reintegrar estos importes indebidamente cobrados.

GENERALIDAD Y TRIBUTACIÓN

por GUILLERMO A. LALANNE *

I. ASPECTOS PRELIMINARES

Si bien el presente trabajo no tiene por objetivo realizar un análisis del concepto y desarrollo de la teoría de los derechos humanos [1], no puede pasarse por alto que el principio de generalidad tributaria [2] hunde sus raíces en

[1] Bidart Campos señala, citando a Antonio Truyol, que "decir que hay 'derechos humanos' o 'derechos del hombre' en el contexto histórico-espiritual que es el nuestro equivale a afirmar que existen derechos fundamentales que el hombre posee por el hecho de ser hombre, por su propia naturaleza y dignidad; derechos que le son inherentes, y que, lejos de nacer de una concesión de la sociedad política, han de ser por ésta consagrados y garantizados".

[2] El profesor Calvo Ortega señala que uno de los requisitos que debe cumplir un conjunto de normas jurídicas para alcanzar la consideración de rama jurídica autónoma o independiente es la existencia de principios jurídicos propios. Al referirse a los principios se pregunta si pueden considerarse normas jurídicas y, al respecto, señala: "Desde el punto de vista lógico, la respuesta tiene que ser afirmativa. Por una parte, si entendemos por norma jurídica toda regla de conducta imperativa que pretende realizar una cierta justicia, los principios generales del derecho reúnen, evidentemente, tales requisitos. Se descubre en ellos el carácter de regla de conducta y solamente sería discutible en este punto la identidad del destinatario de los mismos. No ofrece ninguna duda su imperatividad. Respecto de su relación con la justicia es, en principio, más plena que la que pueda predicarse de una norma jurídica. En cierto modo, los principios son depositarios de la Justicia: su adherencia a ellos es mayor que la que puede presentar una norma jurídica. La imposibilidad de un divorcio absoluto entre principio general del derecho y norma jurídica no ofrece dudas. Dice acertadamente Legaz que "cuando la legislación remite al juez a los principios generales del Derecho, es evidente que no abandona la decisión al arbitrio subjetivo del intérprete, a un sentimiento o concepto de la justicia falto de todo entronque o prolongación en las normas vigentes. Junto a este argumento lógico-deductivo se podrían exponer otros puramente lógicos en defensa del carácter normativo de los mismos principios. El efecto de tales principios y su finalidad son, en definitiva, el mismo que el de la norma: disciplinar jurídicamente relaciones sociales" (Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero*, Hacienda Pública Española, nro. 1, 1970, p. 127). En este sentido, cabe señalar que para el mencionado profesor el principio de generalidad no entraría dentro de los principios propios del derecho financiero. En este sentido, no debe confundirse principios propios con principios exclusivos y excluyentes, ya que como bien señala Simón Acosta "principios exclusivos y excluyentes sólo se encuentran en zonas de dimensiones muy reducidas, pues en cuanto los ins-

* Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario. UBA.

la formulación de dicha teoría, de manera tal que el desarrollo de esta última ha supuesto el reconocimiento del principio de generalidad. Lo que se quiere significar es que del mismo modo que, como ha señalado la doctrina, la formulación de la teoría de los derechos humanos surge de las propuestas de la Ilustración francesa, con los antecedentes de racionalistas europeos de los siglos XVII y XVIII (Locke, Bayle, Thomasius, Wolf), y se plasma en la declaración de independencia americana de 4 de julio de 1776, el *Bill of Rights* de Virginia, y sobre todo, en la Declaración francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789 [3], el punto de partida del principio de generalidad se encuentra, precisamente, en la mencionada declaración de los derechos

---

titutos jurídicos se contemplan desde una visión panorámica, es necesario abstraer y, teniendo en cuenta que se trata de abstracciones realizadas sobre la parte de un todo (ya que reconocemos la unidad esencial del Derecho), no es extraño que a mayor grado de abstracción se corresponda un mayor grado de indefinición y de confluencia o interferencia de principios de diversas ramas jurídicas" (Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 187).

[3] Cfr. TRUYOL Y SERRA, A., *Los derechos humanos*, Tecnos, Madrid, 1979, p. 16. Cit. por GARCÍA NOVOA, C., *El derecho del contribuyente a la tipicidad*, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador de Bahía, diciembre de 2000. En este sentido, García Novoa señala que "En todos estos casos, los textos normativos reflejaban postulados del orden liberal, basados fundamentalmente en el reconocimiento jurídico-positivo de los derechos individuales de libertad y propiedad". Bidart Campos refiriéndose a la historia constitucional de los derechos humanos señala que "Es verdad que en el curso histórico de los hoy llamados derechos humanos, éstos fueron inicialmente concebidos por el constitucionalismo clásico como derechos del hombre frente al Estado. O sea que la relación de alteridad entre titular o sujeto activo y sujeto pasivo se supuso trabada entre hombre y Estado (o poder público o gobernantes). Dado por cierto que la doctrina y la constitucionalización de los derechos humanos dieron cima a la reacción contra el absolutismo político, es fácil comprender que las precauciones de tutela, tanto como la elaboración del plexo de derechos, se opusieran al Estado, en cuanto se procuraba evitar o remediar las agresiones provenientes de él". Páginas más adelante, agrega "...Las libertades que fueron —en frase de André Haurriou— primero hijas de la desigualdad lo fueron frente a los señores feudales, al rey o al emperador. Habría que repasar —por ejemplo— el caso de los fueros y las cartas pueblas en España, o el de la famosa Carta Magna inglesa. Cuando se inicia la era del constitucionalismo moderno, el 'frente' o 'contra' quien recibe una apertura, que es la que hoy se ensancha en la doctrina de los derechos humanos. Se comienza con la generalización de los derechos (de todos los hombres) frente al Estado, en el embate al absolutismo político, a los resabios feudales, al antiguo régimen. Y se llega al *erga omnes* contemporáneo, con el 'frente' o 'contra' quien significa 'ante todos' —Estado y demás hombres—". Más adelante, el distinguido profesor afirma que "...cuando se va perdiendo el sentido de que 'frente' o 'contra' alguien equivale a una ruda conquista reivindicatoria, se va iniciando simultáneamente otro giro. Aquel 'frente' o 'contra' quería decir, fundamentalmente un 'no' a las violaciones del 'quien' ante el cual los derechos se oponían y hacían valer (no impedir, no matar, no lesionar, etc.). Después, al no se acumuló un 'sí'; no un 'sí' que significara consentir violaciones, sino un 'sí' que quería aludir a las prestaciones positivas (de dar o de hacer) del 'quién' (o sujeto pasivo). Es poco más o menos, como captar que con el 'sí' se entendía 'de quién, o frente a quién', queremos obtener una prestación, una libertad 'para'" (Cfr. BIDART CAMPOS, G. J., *Teoría general de los derechos humanos*, cit., ps. 12, 13, 25 y 26).

del hombre y del ciudadano en la cual se impulsó la eliminación de privilegios e inmunidades fiscales del Viejo Régimen, como de toda otra discriminación no basada en la capacidad económica [4].

De esta manera, el nacimiento del principio de generalidad en materia tributaria se produce con la superación de la sociedad estamental que caracterizaba al antiguo régimen, dando lugar así a un nuevo orden social basado en un nuevo criterio de reparto de la carga tributaria [5].

En este sentido, y como señala García Novoa, "la aparición de los grandes textos históricos reflejo del jusnaturalismo racionalista, supuso... la superación de las bases teóricas del Antiguo Régimen, y a ello no podría ser ajeno el fenómeno de la tributación. Así, el art. 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 proclama que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos debe repartirse entre todos los ciudadanos en atención a su capacidad económica. Es así que uno de los postulados de la Revolución Francesa iba a ser, precisamente, la generalidad tributaria, con la consiguiente proscripción de 'dispensas arbitrarias del pago de tributos', debidos 'al capricho regio o al favor del señor feudal'. Como señala Lang, el concepto de 'igualdad', que junto con la 'libertad' y la 'fraternidad' constituyen el trípode conceptual de la declaración de 1789, supone, básicamente, proscripción de los privilegios, también en el ámbito fiscal. Para este mismo autor, la *Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789 constituye la base de los componentes del Estado material de Derecho, que posteriormente vendrían expresados en las constituciones europeas y delineados por los diferentes tribunales constitucionales, destacando entre ellos el principio de tributación de todos los ciudadanos de acuerdo con su capacidad contributiva" [6].

De esta manera, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 constituye, sin lugar a dudas, un hito importante en el desarrollo no sólo del principio de generalidad sino de todo el derecho tributario al establecer que todo impuesto exigido por el Estado debía ser distribuido equitativamente entre los miembros de la comunidad de acuerdo con sus facultades [7]. De igual modo, puede afirmarse que dicha declaración ha servido, si se me per-

[4] Cfr. CASÁS, J., "El principio constitucional de generalidad en materia tributaria", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nro. 1, 1996, p. 167.

[5] Cfr. GARCÍA NOVOA, C., *El derecho...*, cit.

[6] *Idem*. En igual sentido, LANG, J., "I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del Diritto Tributario", en *Trattato di Diritto tributario*, dir. por Andrea Amatucci, Vol. I, Cedam, Padova, 1994, ps. 784/785.

[7] Cabe recordar que la Declaración de 1789 establecía en el art. 13 que "Siendo necesaria para sostener la fuerza pública y subvenir a los demás gastos del gobierno una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los miembros de la comunidad, de acuerdo con sus facultades" (Cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 167).

mite la expresión, de "bisagra" en el desarrollo de nuestro Derecho, de manera que puede hablarse de un antes y un después no sólo en el reconocimiento del principio de generalidad sino en el desarrollo y constitucionalización de los restantes principios que aparecen esbozados en dicho documento.

Precisamente sobre los distintos aspectos históricos que fueron forjando la idea de que *todos* deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas nos referiremos en el punto siguiente. Más adelante, nos referiremos a la constitucionalización de dicho principio y a la procedencia de las excepciones al principio de generalidad recogidas en la mayoría de los ordenamientos tributarios.

II. Concepción del tributo. Su desarrollo histórico

No queda duda de que desde que el hombre se ha organizado socialmente en grupos y constituido instancias de poder, ha requerido o necesitado de las prestaciones materiales o personales de los restantes integrantes para sobrellevar los gastos que dicha convivencia generaba [8]. Asimismo, también la historia demuestra que con el paso del tiempo las personas o grupos de personas han intentado, a veces con éxito y otras no, abstraerse por medios legales o ilegales de la obligación de pago del impuesto [9].

De igual modo, no se puede dejar de reconocer que el origen del tributo se debe o encuentra su razón de ser en la sujeción política de manera tal que, como señala Vanoni, "el vencedor de la guerra, según el derecho internacional de la antigüedad, adquiría un poder de vida y muerte sobre el vencido. Las tierras y riquezas de este último pasaban también a ser propiedad del vencedor, quien, en algunas ocasiones, materialmente imposibilitado de tomar posesión de los bienes o aconsejado por razones de conveniencia los dejaba en uso al vencido.

[8] Cfr. Martín Delgado, J. M., *Derecho tributario y sistema democrático*, Lección de apertura del Curso Académico 1983-1984, Universidad de Málaga, 1984, p. 33.

[9] Señala Eisenstein que "Nuestros impuestos reflejan una continua lucha entre intereses opuestos por alcanzar el privilegio de pagar lo menos posible. No ignoro que hay otros que tienen un punto de vista más elevado de la cuestión. Prefieren creer que nuestras leyes impositivas se inspiran, por lo general, en móviles más generosos que son después subvertidos clandestinamente con algún propósito indigno. El triunfo de un interés particular se considera como una funesta desviación de la norma general. Sin embargo, hemos de discutir sobre impuestos de una manera inteligente, deberíamos abandonar airosamente semejantes ilusiones placenteras. En palabras de un conservador admirable, debemos limpiar de hipocresía nuestros pensamientos. La legislación tributaria procede generalmente de presiones privadas empleadas con fines egoístas". Citando a James Carter (presidente de la American Bar Association) señala que "en toda comunidad quienes soportan las cargas de la imposición son propensos, como es natural, a sacudirse su malestar fiscal", agregando "Una clase lucha para eludir las cargas que pesan sobre sus espaldas. Si tiene éxito, dichas cargas acabarán incidiendo, naturalmente, sobre otros. A su vez, éstos también tratarán de desembarazarse de ellas y, finalmente, el peso recae sobre quienes no intentan o no pueden realizar un fructífero esfuerzo para disminuir su carga" (Cfr. Eisenstein, L., *Las ideologías de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, ps. 7 y 8).

Para salvar la vida y para usar de las tierras que ya no eran suyas, el vencido debía realizar una oportuna prestación en beneficio del Estado más fuerte" [10].

De esta forma, en opinión de Martín Delgado, el tributo aparece fundamentado en una relación de fuerza y presenta caracteres odiosos y vejatorios ya que llevaba implícita la pérdida de la "libertad política". "Esta fundamentación del tributo en un mayor poder de hecho que permite el dominio sobre la persona y los bienes del vencido, va a condicionar de manera decisiva toda su evolución: el impuesto directo y personal es vejatorio porque tiene su origen en una disposición sobre la vida del obligado; el impuesto sobre los bienes —generalmente la tierra, dada la organización económica de la época— es igualmente vejatorio ya que supone la titularidad de dichos bienes por parte de quien lo cobra. En cualquier caso, el fundamento es la servidumbre política ganada por la fuerza de las armas".

Agrega el catedrático español que "esta concepción clásica del tributo que aparece en las civilizaciones más primitivas produce una primera consecuencia y es que los tributos se van a imponer y exigir sólo a los pueblos sometidos. Los miembros de los pueblos o tribus hegemónicas no se van a ver obligados al pago de este tipo de tributos porque repudian con su libertad política" [11].

Ahora bien, la excepción a dicha concepción del tributo como atentatorio de las libertades políticas se presentó, precisamente, en Grecia que ante la necesidad de hacer frente a los gastos producidos por las constantes guerras estableció impuestos personales, directos y extraordinarios. La particularidad que presentaban estos impuestos era que, a diferencia de los ordinarios que recaían sobre los extranjeros sometidos a sujeción política, eran de carácter voluntario y que su sometimiento no constituía para el ciudadano griego una "servidumbre política sino... una consideración del bien colectivo que tiene a su cuidado el Estado" [12].

Este tipo de organización tributaria y sus fundamentos sociopolíticos son recibidos posteriormente en Roma en los comienzos de la monarquía. Sin em-

[10] Cfr. VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, ps. 78 y 79.

[11] Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., p. 35.

[12] Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., p. 37. Dicho tributo se lo conoció como *liturgias* y, conforme señala el mencionado autor, "eran servicios honorarios que los ciudadanos hacendados entregaban al poder público para la financiación de determinados gastos concretos. Encontraban su fundamento en los ideales democráticos de la organización política griega que llevaba al ciudadano libre a sacrificarse en aras del interés público; funcionaban de forma parecida a un impuesto progresivo sobre el patrimonio aunque, lógicamente, su carácter voluntario le privaba de la eficacia redistributiva que hoy predomina en este tipo de impuesto". Añade Vanoni que "con excepción de estos tributos, justificados por circunstancias especialísimas, el gravamen sobre la tierra o la persona del ciudadano fue considerado entre todos los pueblos griegos como tiránico, y se trató de mantener la inmunidad de los bienes y de la persona del ciudadano, en relación a cualquier imposición, como símbolo y esencia de su misma libertad" (Cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 79).

bargo, y como advierte Martín Delgado, el pueblo romano va a introducir modificaciones profundas en las estructuras tributarias debido fundamentalmente a que proyecta también sobre el sector financiero lo que habría de ser una de las manifestaciones más espectaculares del genio romano: su sistema jurídico [13].

La juridificación del poder tributario (*ius incidendi et collectandi*) tuvo en Roma como consecuencia inmediata la existencia de una mayor concreción de los límites a dicho poder, de manera tal que no sólo supuso el reconocimiento a su existencia como un atributo del poder político, sino también una mejor regulación positiva que se extenderá y prolongará en los sistemas jurídicos posteriores que experimentaron la influencia romana [14].

Como agrega Vanoni, el mundo romano se asomó a la época imperial con estos fundamentales conceptos acerca de la libertad natural del ciudadano romano frente a toda imposición y la consideración del carácter servil y humillante del tributo. Pero las necesidades de más ingresos para afrontar los gastos de las milicias hizo necesario no sólo la modificación de los tributos "provinciales" [15], sino también la extensión de la carga tributaria a todos los ciudadanos romanos de una manera periódica [16].

Sin embargo, es precisamente esta extensión del tributo a los ciudadanos romanos lo que hace que genere un abierto rechazo y adquiera el carácter odioso para quienes estaban llamados a pagarlo. Así, como señala Vanoni, a partir de dicho momento "todos los medios para evadirlo se consideraron lícitos" [17].

[13] Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., ps. 40 y 41.

[14] Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., ps. 41 y 42.

Como señala Vanoni la naturaleza financiera del tributo que gravaba a los ciudadanos no estaba bien delimitada, "oscilando entre su conceptuación como un impuesto general extraordinario sobre el patrimonio o como préstamo forzoso; en efecto, no faltan casos en que el Estado, superado ya el estado de necesidad, restituyó total o parcialmente la detracción realizada. A los efectos de este estudio, importa subrayar el hecho de que el tributo que gravaba a los ciudadanos no era un tributo ordinario, no gravaba la persona o determinados objetos del patrimonio, sino que era pagado por todos los ciudadanos y sólo por los ciudadanos romanos en virtud de su misma ciudadanía. La contribución se justificaba sobre la base del principio *salus publica suprema lex*, y por ello no era invocable como eximente la independencia del ciudadano; es más, pagar el tributo constituía un honor, signo distintivo exclusivo del *civis romanus*" (cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 80).

[15] El tributo provincial gravaba a las provincias sometidas. Se distinguía en *tributum soli* y *tributum capitis*. El primero constituía una carga real sobre las tierras y correspondía al precio de la concesión del uso del fundo. El segundo era un impuesto personal por individuo (Cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 80).

[16] El llamado impuesto sobre las herencias (*vigesima hereditatum*) (Cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 81).

[17] VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 82.

Párrafos más adelante, el distinguido profesor señala que: "A fin de completar la visión de conjunto hay que tener presente la naturaleza del fisco. En la época republicana, caja del Estado era el *aerarium*, administrado por el Senado. El *fiscus* surgió como caja privada del emperador,

Dicho cambio en el sistema romano se va a notar también en la tarea jurisprudencial que trata de fundamentar el rechazo que los tributos despertaban en el ciudadano romano. En este contexto se ubica el precepto de Modestino que sirvió de base, incluso con posterioridad a la caída del imperio, para sostener una forma de interpretación de la leyes tributarias: *in dubio contra fiscum*. Ahora bien, y como señala Vanoni al referirse al precepto de Modestino, "no testimonia en modo alguno que todo el ordenamiento jurídico romano estuviese informado en un espíritu de favor al contribuyente, sino que se limita a confirmar la existencia de una actividad jurisprudencial tendiente a poner límites de hecho a la aplicación de las leyes tributarias" [18].

Martín Delgado añade que con dicho precepto "no se pretende significar con ella una forma de interpretación tributaria; es decir, que no existe una forma especial de interpretación de las leyes tributarias en función de unas características especiales de las mismas. Lo que se quiere indicar es la posición frente a la manera no democrática e injusta del Sistema Tributario. Siendo la ley tributaria un mecanismo de opresión, la interpretación de la misma debe ser en contra del fisco y en favor del contribuyente para aminorar —si no evitar— sus efectos perniciosos" [19].

El precepto de Modestino tuvo, como se dijo, aplicación más allá de la caída del Imperio y fue receptado años más tarde en el Medioevo donde entre las facultades concedidas al señor feudal figuraba, en primer lugar, el poder de imponer a las personas que formaban parte de su feudo, servicios, prestaciones, tributos y censos. Las relaciones entre el señor feudal y el súbdito estaban basadas en la fuerza y aquél tenía un derecho absoluto de disposición sobre todas las cosas y personas que integraban su feudo.

En esta época, claro está, no existían principios de justicia distributiva por cuanto las clases más poderosas, especialmente el clero y la nobleza conseguían asegurarse exenciones y privilegios, mientras que, como señala Vanoni,

---

pero paulatinamente al ir concentrándose el poder en el poder del soberano, el fisco vino a significar la reunión de todos los bienes del Estado en manos del emperador. Así, se anuló la distinción entre caja del Estado y caja del emperador: el soberano gozó de un poder completamente discrecional sobre los recursos del Estado, que él consideraba como personales y de los que usaba como si fuesen ingresos del derecho privado. Tampoco tal circunstancia propiciaba el que el ciudadano viese en las prestaciones hechas al fisco un sacrificio soportado por el bien del Estado, sino tan sólo una imposición decretada por el emperador en virtud de su poder discrecional" (cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 83).

[18] VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 85.

[19] MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., ps. 49 y 50. A renglón seguido, el mencionado autor reafirma que "esta forma de entender la ley tributaria y de interpretarla en contra del fisco es —o debe ser— absolutamente coyuntural. Como deberemos repetir más adelante, en puridad no estamos ante una auténtica interpretación sino ante un criterio prejudicial, es decir, preinterpretativo que condiciona el resultado de la interpretación: en caso de duda, contra el fisco".

"las luchas entre facciones, en el seno de los municipios, doblegaban al tributo hasta el punto de convertirlo en instrumento de persecuciones y venganzas políticas" [20].

No obstante lo anterior, hay que tener presente que en esa época en el mundo intelectual, y por obra de la escolástica, se consigue difundir un concepto del tributo que contrasta abiertamente con el sentimiento popular.

En este sentido, santo Tomás de Aquino, recogiendo las afirmaciones formuladas previamente por Alberto Magno, desarrolló una teoría de la imposición completamente novedosa en muchos aspectos. Así, consideró al impuesto como una detracción operada en virtud del poder soberano para la consecución del bien común declarando, en consecuencia, que todo impuesto que no era exigido para fines de utilidad pública era injusto y no obligaba.

Los escolásticos desarrollaron posteriormente las doctrinas de santo Tomás haciendo hincapié en el hecho de que para que un impuesto fuese lícito debía estar justificado no sólo en la soberanía (*causa efficiens*), sino también por un fin de utilidad general (*causa finalis*), por una justa proporción entre carga y resultado útil (*causa formalis*) y por una equitativa elección de las personas y cosas a las que gravar (*causa materialis*) [21].

Durante el período que transcurre entre los siglos XV y XVIII, y bajo la influencia de los grandes Estados absolutos, los tributos se fueron multiplicando ante la cada vez mayor necesidad de recursos. A medida que se establecían nuevos tributos se aumentaba la desigualdad y gravosidad de los mismos, toda vez que se trataba de conseguir dinero de los pueblos sin tener en consideración los daños que ello causaría a las tierras, el comercio y la industria de quienes debían pagarlos [22].

Esta intención por parte de los monarcas de buscar recursos en una nueva clase social instalada (burguesía), motivados especialmente en el rechazo por parte del clero y la nobleza de contribuir con sus riquezas a sostener los gastos o necesidades del reino, hizo que sea necesario solicitar a los representantes de las ciudades el pago de los tributos. Con tal propósito se convoca al Estado Llano a integrar la Curia Regia y a prestar su auxilio financiero al Monarca.

[20] VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 88.

[21] Cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., ps. 88 y 89. Respecto de las enseñanzas evangélicas que aluden a los tributos puede consultarse, entre otros, CASÁS, J. O., "El principio...", cit., ps. 170 y 171.

[22] Cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 94. Agregaba el distinguido profesor que "Era notorio el descontento del pueblo por la presión y la desigualdad de los tributos, manifestándose incluso en tumultos y en tentativas de insurrección. Tomas Hobbes afirmaba que un gravamen tributario, soportado al mismo tiempo por todos, es leve, pero cuando muchos lo evaden se convierte en algo grave e intolerable para los otros".

Claro está que dicha situación, que para algunos autores es el origen del principio de legalidad en materia tributaria (autoimposición) [23], no supone que el clero y la nobleza pagasen sus impuestos ya que en virtud de los privilegios y concesiones otorgadas por el rey no contribuían, por lo menos monetariamente, al sostenimiento de los gastos comunes [24].

Pero, como señala Martín Delgado "a medida que los gastos extraordinarios se fueron multiplicando y estabilizando, esta clase social se vio injustamente incidida, poniéndose claramente de manifiesto la injusta situación creada por la elevada presión fiscal y por la desigualdad con las otras clases sociales. Ante este estado de cosas, la burguesía responde obligando al rey a extender la obligación de contribuir también a la nobleza y el clero. De esta manera, se inicia la formulación histórica del principio de generalidad que resulta indispensable para un correcto entendimiento de la justicia tributaria".

Seguidamente, el mencionado profesor agrega que "si bien la participación del Estado en las Cortes fue un mecanismo de limitación al poder tributario del Rey, con el tiempo significó también un factor de ampliación y extensión del mismo, ya que se forzó su ejercicio en relación con la nobleza y el clero, hasta entonces excluidos de la obligación personal de contribuir en razón de los privilegios de que disfrutaban. Faltaba todavía mucho tiempo hasta que se lograra una formulación concreta del principio de generalidad pero el primer paso estaba dado y el principio contrario destruido" [25].

No hace falta señalar que esta situación, sumado a la necesidad de una restructuración del sistema impositivo y la revisión de los criterios informadores del tributo, constituyó el sustrato de todo el movimiento reformista del siglo XVIII y el descontento por la presión fiscal fue, ciertamente, uno de los factores más importantes de la Revolución Francesa.

Como señala Casás "tal estado de cosas trajo aparejado que, caído *l'Ancien Régime*, se manifestase una reacción contraria a los privilegios e inmunidades fiscales y que las exenciones no se concibieran siquiera para los pobres.

[23] Calvo Ortega señala, al respecto, que "El precedente de la reserva de ley tributaria es el *principio de autoimposición*, cuyo nacimiento se sitúa en los siglos XII y XIII: es necesario que la Asamblea, los representantes de determinados estamentos, aprueben las peticiones de tributos hechas por el Monarca para que éstas sean efectivas. No todos los impuestos, sólo lo que hoy llamaríamos directos y personales. No es lo mismo, evidentemente, aprobar una petición real que crear un tributo como hoy hace el Poder Legislativo. Por otra parte, la representatividad de tales Asambleas era limitada y sectorial" (Cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de derecho financiero. I Derecho Tributario (Parte General)*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 2000, p. 89).

[24] Así, cuando el Cardenal Richelieu exigió a todos los estamentos una contribución extraordinaria para atender a las urgencias del erario, el arzobispo de Sens en carta dirigida a las autoridades puntualizó "Antigua costumbre era que el pueblo contribuyera con sus bienes, los nobles con su sangre y el clero con sus plegarias" (Cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 168).

[25] Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., p. 69.

Los principios filosóficos que inspiraron la Revolución Francesa se vieron cabalmente expuestos por Robespièrre, quien en su célebre discurso en la Convención del 17 de junio de 1793, condenó las exenciones que desmoralizaban al pueblo, creando la aristocracia de los ricos, agregando *"No se les quite a los ciudadanos lo que es más necesario. En lugar de establecer en la Constitución diferencias odiosas, debe consagrarse el honroso deber de pagar las contribuciones para todos los ciudadanos"* [26].

De dichos principios filosóficos, que no se circunscribieron a los escasos grupos de estudiosos de economía y política, sino que se difundió en amplios sectores populares, salió completamente renovada la concepción ética y política del tributo. Así, como señala Vanoni, se "concibió el pago del tributo como uno de los más nobles deberes del ciudadano; la imposición no se considera ya como atributo de la soberanía, sino que aparece como medio necesario a fin de que el Estado pueda prestar los servicios públicos" [27].

En este sentido, y como lo manifiesta Trotabas, el sistema financiero establecido por la Revolución se asentaba sobre tres principios fundamentales:

1) Se estableció un régimen de igualdad que es el resultado de la igualdad política conquistada, de tal manera que existía una relación entre las nociones de contribuyente y ciudadano.

[26] Cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 168.

En este sentido, Vanoni señala que: "Es cierto que las ideas más nuevas sobre el tributo se agitaron al crisol de la Revolución. Se soñó con el establecimiento de un impuesto que propiciase la igualdad de los ciudadanos ante el tributo en forma tan concreta que cada individuo estuviese sujeto a un impuesto único, cuantitativamente igual: el jacobino Saint-Just, como reacción a la conceptuación que el tributo había tenido en épocas anteriores en virtud de la cual se le consideraba atributo exclusivo de la soberanía absoluta del Príncipe, proponía que el impuesto fuese considerado como una obligación civil que vinculaba a todo ciudadano mayor de veintiún años... Robespièrre se opuso a la exención de las rentas mínimas, afirmando que el impuesto no era un deber, sino un derecho de los ciudadanos, y que en el pago del impuesto radicaba la mejor tutela de la libertad e independencia política de las clases más menesterosas" (cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 96).

[27] Cfr. VANONI, E., *Naturaleza...*, cit., p. 96.

Señala Martín Delgado que "La consecuencia metodológica de la evolución descripta puede apreciarse con claridad: cuando las prestaciones al poder público encontraron su fundamento en una situación de sometimiento político, la preocupación fue justificar la existencia de ese poder para establecer tributos, el cual se basó en una razón de fuerza: posteriormente, el mecanismo se completa con un conjunto de prestaciones por parte de los ciudadanos no sometidos políticamente, por lo que el esquema anterior no es válido y éstas deben fundarse en el honor que supone colaborar al mejor gobieno de las cosas públicas. Más tarde, consolidaba la existencia del poder tributario, se manifiesta la preocupación por juridificarlo y los romanos conciben el poder como un *ius*; se pretende con ello insertar su ejercicio en el conjunto de potestades públicas. Cuando se inicia la construcción del concepto de Estado nacional, se justifica el poder en el nuevo modelo de organización política y se habla ya de la soberanía. Por último, la consolidación de ese concepto de Estado lleva a modelar el ejercicio del poder tributario, exigiendo el consentimiento de los súbditos en el momento de establecer impuestos personales que se consideran como extraordinarios" (cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., p. 74).

2) Se proscribió toda arbitrariedad de manera que se abandonó el método utilizado en el antiguo régimen de las *declaraciones controladas*, pasándose a declaraciones que permitían a los ciudadanos, en principio, contribuir sobre la realidad de sus ingresos sobre la base de un régimen indiciario o de signos exteriores.

3) El impuesto estaba influenciado por cuestiones económicas, principalmente por influencia de los fisiócratas, y no por cuestiones políticas [28].

El nuevo régimen jurídico implantado a partir de Revolución Francesa significó la superación de los modelos de organización política anteriores en tanto los poderes ya no residían en el Rey sino en el pueblo que es el titular de la soberanía [29] y son ejercidos con separación en sus tres órdenes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial siguiendo las enseñanzas dejadas por Montesquieu en *El espíritu de las leyes* (1750).

En ese contexto, y como señala Martín Delgado, "las concepciones tributarias experimentan cambios profundos y de un derecho pensado en el ejercicio del poder, se pasa a un sistema que se fundamenta en la libertad del individuo convertido en ciudadano. Triunfante los principios de libertad, igualdad y fraternidad, el derecho tributario se concibe como un derecho garantista y limitativo frente al poder público: los tributos deben realizar la igualdad, desterrándose todos los privilegios fiscales y se intenta consolidar la solidaridad entre los ciudadanos y con el bien común" [30].

Esta nueva concepción significó, en el aspecto tributario, la supremacía del Poder Legislativo, con la consiguiente limitación para el Ejecutivo como lo señalan, entre otros, Sàinz de Bujanda. Así, el distinguido profesor advierte que "en punto a ingresos, la actividad de los gobiernos quedó recortada en tres sentidos: 1° Sólo podían recaudar las contribuciones o impuestos aprobados por las Cortes o Parlamentos —limitación objetiva—; 2° La recaudación sólo podía llevarse a cabo dentro del período de tiempo que el presupuesto abarcase y había de suspenderse, por tanto al expirar el ejercicio financiero, a no ser que un nuevo presupuesto renovara la autorización para el cobro —limitación temporal—; 3°. La recaudación no debía rebasar lo estrictamente indispensable para

[28] Cfr. TROTABAS, L., *Précis de science et legislation financières*, Librairie Dalloz, Paris, 1929, p. 140.

[29] Duverger señala que la Declaración de los Derechos del Hombre se basaba en dos grandes principios de organización política: el principio de soberanía nacional y el principio de separación de poderes. Así, la soberanía fue concebida como no perteneciente ni a la monarquía —como lo creía el Antiguo Régimen— ni a los individuos que componían la sociedad —como afirmaba Rousseau— sino a la "nación" considerada como un ser distinto de los ciudadanos que la componen, como una persona jurídica. De esta manera los autores de la Declaración se protegían de dos peligros: la monarquía absoluta y la democracia pura (Cfr. DUVERGER, M., *Les constitutions de la France*, 11ª ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1987, p. 37).

[30] Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., p. 78.

la cobertura de las necesidades financieras públicas —limitación cuantitativa—. Las consecuencias de esta triple limitación constitucional a la actividad gubernativa en el área fiscal, fueron trascendentales. Desde el punto de vista jurídico... fue necesario proclamar la anualidad del impuesto, consecuencia obligada de la anualidad del Presupuesto, con lo que el principio de legalidad adquirió en la órbita fiscal un doble aspecto: 1. el impuesto había de ser legalmente establecido, y 2. su recaudación había de estar prevista y autorizada en el Presupuesto" [31].

El paso de los años y las transformaciones en la realidad social van a terminar con el funcionamiento de las técnicas presupuestarias a las que hacía mención el profesor Sàinz de Bujanda, toda vez que el Estado al ir asumiendo progresivamente nuevas funciones hizo necesario un aumento de las necesidades recaudatorias para hacer frente a esa mayor intervención del Estado en la economía.

De esta manera, se llega a lo que Mayer denominó la "bifurcación del principio de legalidad" para resaltar el hecho de que el Parlamento sólo aprobaba los ingresos sin limitación cuantitativa alguna, incorporándose a leyes ordinarias que tenían una vigencia estable al margen de la anualidad presupuestaria. Es decir, se desvinculó la legalidad del ingreso —ley ordinaria— de la legalidad del gasto —ley de presupuesto— [32].

Esta mayor intervención del Estado en la vida económica trajo aparejado, a grandes rasgos, un desmedido crecimiento de los gastos públicos y, en consecuencia, un aumento también de los ingresos. En este sentido, se produce un cambio en la concepción del tributo como instrumento o medio para la consecución de los ingresos necesarios del Estado —postura asumida en el Estado liberal— para pasar a concebirse como herramienta para el logro de dichos fines de manera que, además de recaudar ingresos, se pretende intervenir con ellos en la vida económica. Como bien señala Martín Delgado "de un carácter medial, se ha pasado a un entendimiento finalista o teleológico del tributo y del sistema tributario en su conjunto" [33].

De esta manera, comienza a tomar cuerpo en el derecho tributario la posibilidad de utilizar al tributo para fines distintos de los recaudatorios, es decir, para fines no fiscales o extrafiscales [34] siendo las exenciones y los beneficios

[31] Cfr. SÀINZ DE BUJANDA, F., "Organización política y derecho financiero", en *Hacienda y Derecho*, Vol. I. Madrid. 1975, p. 325.

[32] Cfr. MAYER, O., *Derecho administrativo alemán*, Depalma. Buenos Aires. 1950. p. 192. cit. por MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., p. 87.

[33] Cfr. MARTÍN DELGADO, J. M., *Derecho...*, cit., p. 106.

[34] Conforme se ha señalado "el impuesto siempre ha ejercido un influjo económico y otros de índole extrafiscal. pero la doctrina clásica consideraba, en general. tales efectos como perturbadores y procuraba que la herramienta fiscal alterase lo menos posible el orden económico

fiscales una de las herramientas preferidas para el logro de las finalidades fijadas por la política estatal. Ello produce una peculiaridad en el desarrollo del concepto del tributo, por cuanto el abuso de esta política llevó a que se concibiesen a las exenciones o beneficios fiscales como algo "malo" o criticable y, en virtud de ello, debían ser interpretadas de manera restrictiva o, en caso de duda, resolverse en sentido contrario a su procedencia [35].

---

preestablecido. El cambio de rumbo se produce cuando los llamados fines extrafiscales dejan de ser algo que surge inevitablemente y que trata de reducirse al mínimo, para convertirse en un objeto deseable. Dicho en otros términos: el tránsito de la concepción clásica a la llamada concepción moderna de la Hacienda pública radica, precisamente, en que para esta última el impuesto no es tan sólo susceptible de producir efectos económicos, de índole extrafiscal, sino que se concibe, precisamente, como un método o instrumento poderoso para intervenir *deliberadamente* en la vida económica y social, es decir, como ha escrito Duverger, como una 'técnica susceptible de orientar en tal o cual dirección la actividad nacional'. En cierto sentido, esta idea enlaza con el concepto dualista del impuesto, introducido por Gerloff, para quien habían que distinguirse, de un lado, los llamados 'impuestos de financiación', y de otro, los 'impuestos de ordenación' " (Cfr. Seminario de Derecho Financiero (director F. Sàinz de Bujanda). *Notas de derecho financiero*, T. I, Vol. 2, Universidad Complutense, Madrid, 1976, p. 132). Por su parte, Casado Ollero señala que "No debe perderse de vista, en efecto, que la percepción del ingreso tributario no es más que un objetivo intermedio, encauzado a la realización de una diversidad de fines que son siempre, en último extremo, fines de orden extrafiscal. Y como se ha escrito, creemos que atinadamente, el hecho de que tales fines se persigan *directamente* por el tributo, esto es, sin recorrer el *iter* normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización" (cfr. Casado Ollero, G., "Los fines no fiscales de los tributos", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sàinz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 467).

En otro artículo, Casado Ollero agrega que "cabe esquematizar, simplificando, la utilización extrafiscal del instrumento tributario en las dos siguientes técnicas de actuación: o como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo, o bien en sentido contrario, como instrumento de limitación, freno, desincentivo, disuasión o sanción" (cfr. CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nro. 213, 1991, p. 485). En igual sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 46 y 47.

[35] Postura que adoptó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las sentencias dictadas en autos "Maderas Martini SACIF", 4/7/1995 (Fallos, 307:1083) y en "Unola de Argentina Ltda. v. YPF y Banade s/contrato de obra pública", 6/10/1998 (ED, 181-41). En la primera de las sentencias mencionadas, el alto tribunal entendió "que si bien los mismos tenían fundamento en la Constitución Nacional (art. 67, inc. 16 texto 1853/1960), en virtud de la Cláusula de Progreso, el propio artículo los concebía como 'privilegios', en tanto alteraban la generalidad con que debían ser aplicados los gravámenes para conjugarlos con el art. 16 de nuestra Ley Fundamental, desde que la igualdad era la base del impuesto y de las cargas públicas, por lo cual los tributos tenían que abarcar íntegramente todas las categorías de personas o bienes previstos por la ley, y no una parte de ellas, recalcando al mismo tiempo que las excepciones con carácter general debían ser acogidas en forma estricta". En otro fallo mencionado involucraba una serie de exenciones otorgadas con el fin de reactivar la producción de hidrocarburos, y los magistrados del Superior Tribunal sostuvieron: "Esa ley contiene un régimen de excepciones propio (v.gr. art. 4°) que debe ser interpretado restrictivamente: y no es admisible que, con prescindencia de tales dis-

En definitiva, los párrafos anteriores demuestran el desarrollo que ha tenido la concepción del tributo en las distintas sociedades y la forma en que se fueron plasmando principios que en la actualidad tienen raigambre constitucional, porque como acertadamente ha señalado Jarach "Los principios de la imposición no constituyen solamente el producto de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr la justicia de los impuestos, sino, también, el resultado de tales esfuerzos sobre la proclamación de los supremos principios constitucionales en materia impositiva" [36].

En el punto que sigue, precisamente, me referiré a la recepción constitucional del principio de generalidad y al entendimiento que ha hecho de dicho principio la doctrina especializada. Para el final dejo lo que algo he adelantado en párrafos más arriba y que está relacionado con las exenciones y su posible violación al principio de generalidad.

III. La generalidad como principio tributario constitucionalizado

Como acertadamente señala García Novoa "la constitucionalización del fenómeno tributario, supuso, entre otras cosas, la elevación de los principios tributarios a la condición de principios constitucionales y por tanto la atribución a los mismos de las notas de valor normativo que estos últimos ostentan" [37]. Al respecto, y como ha señalado Casás, el principio de generalidad debe

---

posiciones, se juzgue que la actora está exenta del ahorro obligatorio sólo en virtud de un beneficio otorgado casi veintiocho años antes de la creación del tributo (cfr. art. 11 de la ley 15.273). No debe olvidarse que en esta materia corresponde tener por configurada la hipótesis de excepción al impuesto sólo cuando ella surja de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de la norma (Fallos, 286: 340; 287:79; 289:508; 291:41; 292:357 y 296:253)".

Esta postura se aprecia también en el voto del ministro Moliné O'Connor enn el fallo CSJN, "Superinox SA v. Estado Nacional (Ministerio de Economía de la Nación - Secretaría de Hacienda) s/inconstitucionalidad" (S.481.XXIX) de fecha 31/8/1999, en donde señaló (consid. 8º) que "las exenciones fiscales configuran un privilegio que sólo en situaciones de verdadera excepción y beneficio general admiten respaldo constitucional, por agraviar el principio de igualdad en las cargas públicas. Además, la exigencia de una participación en el esfuerzo de afrontar los gastos generales obliga a una interpretación contraria a toda conclusión que excluya a algunos del trabajo conjunto a favor de la Nación".

[36] Cfr. Jarach, D., *Finanzas públicas y derecho tributario*, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 315.

[37] Cfr. García Novoa, C., *El derecho...*, cit.

Como señala García Belsunce: "Son por demás conocidas las clásicas cuatro reglas que formulara Adam Smith en su famoso tratado *An inquiry into the nature and causes of wealth of nations* (Londres, 1776), recogiendo y mejorando las reglas que enunciara en 1773 el profesor Von Justi, representante de la escuela cameralista alemana. Estos principios, que han pasado la prueba del tiempo, se completan con otros elaborados posteriormente por la doctrina, que en unos casos

considerarse, siguiendo al profesor González García, como un principio tributario constitucionalizado por cuanto es "un principio eminentemente tributario que ha ido logrando su constitucionalización, principalmente en este siglo, haciéndose presente a la fecha en los Estatutos Fundamentales de diversos países" [38] y ha significado, como señaló Valdés Costa, el reconocimiento un límite a la acción legislativa en materia tributaria [39].

En igual sentido, Rodríguez Bereijo ha dicho que "Como límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, el principio de generalidad constituye un mandato dirigido al legislador para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos *agote*, en lo posible, todas las manifestaciones de la capacidad económica "buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra" [40].

De esta manera, el principio de generalidad, junto con el de igualdad y proporcionalidad, constituye un principio básico en materia de distribución de la carga tributaria [41]. En este sentido, se puede remarcar que cada uno de dichos principios resaltan un aspecto parcial del principio fundamental de justicia tributaria al que todos se reconducen [42], o, como señala García Novoa, cada uno de ellos son "básicamente principios de ordenamiento de lo que se entiende como un impuesto justo" [43].

---

han quedado en el ámbito de la ciencia financiera y en otros han sido recogidos por normas positivas de naturaleza constituional, irguiéndose con la fuerza propia de las garantías del contribuyente frente al poder de imposición" (cfr. GARCÍA BELSUNCE, H. A., *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 76.

[38] Cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 167.

[39] Cfr. VALDÉS COSTA, R., *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 124.

[40] Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española". *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, nro. 100, octubre/diciembre 1998, p. 613.

[41] Jarach señala que Neumark, siguiendo los postulados de Adam Smith y las tendencias y doctrinas modernas de las finanzas públicas, divide a los principios en dos grupos. Para dicho autor, el principio de generalidad se encuentra en el primer grupo que denomina "fines político-sociales". Junto con el principio de generalidad, el autor mencionado incluye al principio de igualdad, capacidad de pago o capacidad contributiva y el de redistribución. A continuación, Jarach entiende que "Algunos son verdaderos postulados, equivalentes al postulado de *Euclides* en la geometría, o sea afirmaciones de premisas, de requisitos, o condiciones fijados *a priori*, sin demostración, ya que la pretensión de hacerla desnaturalizaría dicho carácter. Pertenecen a este grupo los principios de generalidad, de igualdad, justicia y equidad con sus corolarios de beneficio y de capacidad contributiva, de neutralidad (en sus variantes liberal o colectivista)" (Cfr. JARACH, D., *Finanzas públicas y derecho tributario*, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, ps. 309 y 310).

[42] Cfr. Seminario de Derecho Financiero (director F. Sàinz de Bujanda), *Notas...*, cit., p. 189.

[43] Cfr. GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 106.

Un ejemplo concreto de la recepción constitucional de estos principios sustantivos, y en especial del principio de generalidad, lo encontramos en el art. 31.1 de la Constitución española [44] y en el art. 53 de la Constitución italiana [45] en donde de manera breve y concreta se establece la generalidad que debe informar todo el sistema tributario.

De esta manera, el constituyente español e italiano ha establecido de manera expresa que todos, sean nacionales o extranjeros, deben concurrir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. El constituyente español agrega que ello se realizará mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, podrá tener alcance confiscatorio. Como se puede apreciar, y de manera más clara en el caso de la Constitución española, en un mismo artículo se encuentran mencionados los principios sustantivos básicos de todo sistema tributario justo: generalidad, capacidad económica e igualdad [46].

[44] Art. 31.1: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

[45] El art. 53 de la Constitución italiana dispone que "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a caratteri di progressività*".

[46] Para el profesor Calvo Ortega lo que diferencia al principio de generalidad del de capacidad económica es el carácter subjetivo por cuanto "aquél responde a la pregunta de a quién se grava y éste a cómo se grava. La respuesta hoy en los modernos ordenamientos es que quedan sometidos al poder tributario todos los sujetos sin excepción (generalidad) y que la forma y la cuantía de la tributación se determina atendiendo a la renta, patrimonio, consumo de los mismos sujetos pasivos (capacidad económica). Podría decirse que la diferencia entre ambos principios no es muy clara y que, en definitiva, la capacidad económica ya cubre la generalidad: quien la tiene queda sujeto y quien carece de ella queda exento. La diferencia, sin embargo, existe y tiene su propia efectualidad jurídica. La generalidad significa una sujeción abstracta y de ahí su relieve político, y la capacidad económica una situación concreta ante un tributo determinado que afecta a la persona física o jurídica de que se trate. Tratando de avanzar intelectualmente en este deslinde podríamos decir que junto a la declaración positiva del principio (todos están obligados a pagar tributos) es más clarificador el planteamiento negativo: nadie está exonerado de tributar. En resumen, y desde otra perspectiva, el principio que estudiamos constituye una situación de sujeción personal a un poder jurídico determinado, en este caso el tributario". Asimismo, y respecto de principio de igualdad, señala que "Este carácter marcadamente subjetivo y apriorístico del principio de generalidad permite establecer una frontera con el principio de igualdad; éste se refiere más a la comparación de situaciones jurídicas concretas aunque, evidentemente, tales situaciones terminen por referirse a sujetos determinados" (cfr. CALVO ORTEGA, R., *Curso de derecho financiero. I Derecho Tributario (Parte general)*, ps. 82 y 83). Por su parte, Ferreiro Lapatza agrega que "El principio de generalidad puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de igualdad añade: todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Los dos principios pueden, pues, resumirse en una breve afirmación: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No deben existir privilegios ni tratos diferenciados". Seguidamente añade "Pero esta afirmación necesita ser atemperada y explicada. Naturalmente, no quiere decir que el sistema de tributos más perfecto

Así, el Tribunal Supremo español en sent. de 2/6/1986 señaló que "La generalidad como principio de la ordenación de tributos... no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación" [47].

A diferencia de ello, en nuestro país no se encuentra taxativamente establecido el principio de generalidad en materia tributaria aunque ello no es óbice para defender que constituye uno de los principios basilares de nuestro derecho tributario.

En este sentido, y conforme lo ha entendido la doctrina mayoritaria, el principio de generalidad se desprende del art. 16 de la CN en el que se establece la igualdad como base de los impuestos y las cargas públicas [48]. Así, para Giuliani Founrouge "como derivación del principio de igualdad es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no una parte de ellas" [49].

---

es aquel que hace pagar a todos y cada uno de los miembros de la comunidad una misma cantidad de dinero. Tal sistema sería, por el contrario, absolutamente injusto. Sería injusto que se hiciera pagar a quien no puede. A quien no tiene, en absoluto, medios con qué realizar el pago. Sería injusto que se hiciera pagar lo mismo al titular de una gran fortuna que al más humilde de los ciudadanos". "Por eso los textos constitucionales actuales consagran un tercer principio, el principio de capacidad económica. Pero la capacidad económica, más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se halla universalmente consagrado. Todos tienen que pagar tributos. Pero todos los que puedan, naturalmente. Todos los que tengan capacidad económica para soportar la carga que representan" (cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de derecho financiero español*. 18ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 327).

Por su parte, para Rodríguez Bereijo: "La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad de la imposición, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si *todos* los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago. El principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos" (cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "Los principios...", cit., p. 613.

[47] Cfr. MARTÍN QUERALT, J. - LOZANO SERRANO, C. - CASADO OLLERO, G. - TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de derecho financiero y tributario*, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1996, p. 133.

[48] El art. 16 de la CN establece que "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ellas fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

[49] Cfr. GIULIANI FOUNROUGE, C. M., *Derecho financiero*, Vol. I, 4ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 368.

De manera concordante, Villegas entiende, luego de señalar que el principio de generalidad surge al igual que el de igualdad del art. 16 de la CN, que "este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos según la generalidad, sino que *nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta*. En otras palabras, el gravamen se debe establecer de forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo debe quedar sujeta a él" [50].

Cabe señalar que éste ha sido, también, el sentido que le ha dado nuestra Corte Suprema de Justicia para quien la uniformidad y la generalidad de los impuestos son condiciones esenciales para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra o que se efectúen distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de favor o de hostilidad para con determinadas personas, instituciones o clases [51].

En este sentido, y en uno de los primeros fallos en los cuales se aborda el principio en estudio, el Alto Tribunal señaló: "Si como se ha dicho, pues, razones de previsión, policía, asistencia o solidaridad social, fundamentan el propósito del impuesto, ha de ser éste de carácter general y a cargo de todos los habitantes de la Provincia, ya que es igualmente general el beneficio que aquél establece, y como consecuencia la obligación de soportarlo". "Las contribuciones (o impuestos) se distinguen de las extorsiones arbitrarias en que aquéllas se establecen de acuerdo con alguna regla, que distribuye el peso sobre los ciudadanos". "La extorsión que se hace sin consideración a regla alguna de distribución, no es por consiguiente una contribución y no cae dentro de la autoridad constitucional del gobierno" [52].

Más adelante, la Corte Suprema de Justicia de la Nación agrega "Resultaría así que el servicio se costea mediante los recursos de una parte de la población en beneficio de otra, con visible desconocimiento del principio del art. 16 de la Constitución sobre igualdad y la uniformidad del impuesto, 'El poder de tasar del Estado no puede convertirse en el medio de levantar tributos destinados a gravitar sobre una fracción de una clase haciéndolos pesar sobre una pequeña fracción de ciudadanos del Estado pues todos los habitantes, se encuentran en igual obligación hacia ellos. El campo del impuesto para una provincia cuando él es establecido en beneficio de servicios del Estado (y lo mismo debe decirse respecto de los ancianos) es todo el Estado o sea todos sus habitantes. Los impuestos dejan de ser uniformes e iguales cuando ellos se aplican

[50] Cfr. VILLEGAS, H. B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 200.

[51] Cfr. Fallos, 162:240; 168:305; 178:80, 231; 184:50; 188:403; 190:277; 303:763, entre otros. *Vid.* CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 173.

[52] COOLEY, *Derecho constitucional*, p. 50.

a una parte de una clase solamente y omite una porción de la misma clase... Uniformidad en el impuesto, como exigencia constitucional, significa que la misma tasa será igualmente aplicable a todos en un distrito determinado' ('Henderson v. London y Lancashire Ins. C° 135 Indiana 23, 41:20 LRA 827')" [53].

De igual modo, y como bien señala Casás, la generalidad impositiva en nuestro país debe entenderse como una consecuencia necesaria de la forma republicana adoptaba por la Constitución Nacional. Así, señala el mencionado autor que "en tanto si todo el pueblo participa del gobierno a través de sus representantes, por necesaria implicancia también todos los integrantes del pueblo deben afrontar los tributos conforme a su capacidad contributiva —universalidad en el pago que indiscutiblemente ocurre con los indirectos, pasibles de justificadas críticas cuando gravan consumos esenciales incidiendo, incluso, sobre los más indigentes—, dado que es difícil concebir una democracia donde no existan obligaciones fiscales correlativas a los derechos políticos y sociales, bien que adecuada la carga a la aptitud económica de los sujetos pasivos" [54].

Por último, debe tenerse presente que como consecuencia de la reforma constitucional llevada a cabo en nuestro país en 1994, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) han adquirido jerarquía constitucional a través del art. 75, inc. 22 de la Carta Magna [55] y son complementarios de los derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional. De esta forma, el principio de generalidad recogido de manera expresa en la Declaración Americana de Bogotá y de forma implícita en el Pacto de San José de Costa Rica [56] conforma, juntamente con lo dispuesto en los arts. 16 y 33 de la Constitución, un valladar inexpugnable que impide que el legislador

[53] Cfr. CSJN, "Viñedos y Bodegas Arizu v. Provincia de Mendoza", 16/6/1930 en Fallos, 157:359.

Por su parte, en sentencia del 17 de junio de 1936 (Fallos, 175:199) la Corte Suprema de Justicia señaló que "la norma constitucional de que se trata, no excluye la facultad del legislador para establecer distinciones o formar categorías de contribuyentes, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas" (Fallos, 115:111; 132:402); es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable o respondan a una finalidad económica o social (Fallos, 138:313; COOLEY, *Taxation*, 3ª ed., p. 75; WILLOUGHBY, *On the constitution*, p. 593, cit. en Fallos, 147:402).

[54] Cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., ps. 173 y 174.

[55] Al respecto puede verse, entre otros, el trabajo de NAVEIRA DE CASANOVA, G. J., "Los tratados incorporados a la Constitución Nacional por su art. 75, inc. 22: influencia actual en el derecho tributario", DT, XIII-343/380, nro. 78, diciembre de 1996.

[56] Casás señala que "el principio de generalidad puede inferirse de la correlación entre deberes y derechos para con la comunidad y la limitación de los derechos individuales (en el caso de usar y disponer de la propiedad de los bienes económicos), todo ello en vista a las justas exigencias del bien común" (cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 174.).

establezca cualquier privilegio o inmunidad tributaria en beneficio de determinadas personas o grupos.

Me referiré, precisamente, en el punto siguiente a las excepciones al principio de generalidad y acerca de si las exenciones impositivas pueden ser incluidas dentro de los privilegios que abiertamente rechaza nuestro sistema constitucional.

IV. Las exenciones frente al principio de generalidad. Concepto. Procedencia

De lo señalado hasta aquí se puede concluir, juntamente con destacada doctrina, que el principio de generalidad supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario conforme a su capacidad económica y que no se pueden establecer discriminaciones arbitrarias o exoneraciones a favor de ciertas personas o grupos que no estén justificadas en el propio ordenamiento jurídico y, más precisamente, en la Constitución misma.

De esta forma, nos encontramos que si bien la quiebra al principio de generalidad se produce de diversos mecanismos técnico-jurídicos, el más importante es, sin duda, el que se refiere directamente a las directrices que el legislador ordinario ha de seguir para la selección de los distintos aspectos que componen el hecho imponible y, en especial, de aquellos que tienen por finalidad que la obligación tributaria no nazca (exenciones generales) o no se produzca con la misma intensidad con la que debería haberse producido de no haber existido la norma exentiva (exenciones parciales).

Lo anterior lleva a preguntarse, entonces, en qué medida afectan el principio de generalidad las innumerables y a veces importantes exenciones establecidas en los ordenamientos tributarios de nuestros días en los cuales el legislador recurre a la técnica exentiva con la finalidad de incentivar una determinada conducta por parte del contribuyente de manera que aun cuando ésta sea demostrativa de capacidad económica no queda sometida a impuesto o queda en menor medida de la que correspondería de no haber existido dicha norma.

Pero previo a introducirnos en ello, considero importante realizar una delimitación conceptual del término "exenciones", toda vez que, como en su momento dijo Einaudi, "quizá la palabra más equívoca sea la de exención" [57].

En este sentido, en el primer estadio del desarrollo del concepto de exención el enfoque que se le dio a dicha figura —como pone de manifiesto Lozano Serrano— estaba caracterizado por el intento de subsumirla en institutos jurí-

[57] Cfr. Einaudi, L., *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963, p. 155. Unas páginas más delante el mencionado autor agregaba que "la palabra exención tiene los brazos tan largos como la misericordia de Dios".

dicos ya elaborados por otras asignaturas [58]. En este contexto se enmarcan las posturas de Berliri quien define a la exención —en una primera etapa de su pensamiento— partiendo de la diferencia entre dicho instituto y la falta de legitimación. Para dicho autor, si bien en ambos se produce la inaplicabilidad del tributo, en la exención la obligación tributaria "no surge porque, además de verificarse el hecho imponible, se ha producido otra circunstancia que neutraliza la eficacia del hecho generador", mientras que la falta de legitimación supone que "la obligación tributaria no surge porque no se ha verificado el supuesto de hecho previsto por el legislador" [59].

En este aspecto, la postura adoptada por el profesor Sàinz de Bujanda significó todo un avance en el estudio de las exenciones al partir de su consideración como un instituto simétrico del tributo y definirlas como "el envés del tributo", "la otra cara del tributo". De esta forma, según la teoría de dicho profesor, se requiere la presencia de dos normas con sentido contrapuesto, una que define el hecho imponible y que de realizarlo hace nacer la obligación tributaria; y otra, que es la norma de exención que enerva los efectos de la primera impidiendo, en consecuencia, que nazca la obligación tributaria —total o parcialmente— en favor de determinados sujetos (exenciones subjetivas) o en favor de determinados hechos, situaciones o actividades que integran el hecho imponible (exenciones objetivas) [60].

D'Amati, por su parte, manteniendo una postura totalmente crítica respecto de la defendida por el mencionado profesor español señala que "La exención no puede ser considerada simplemente como *un modo de no ser* del impuesto, que puede expresarse mediante el recurso puro y simple a la noción de ausencia de deuda y, por tanto, con un valor denegatorio del título jurídico, sino que representa una *modalidad* (tan peculiar como se quiera, pero indudable) de *la imposición*" [61]. De ahí que pueda definirse jurídicamente la exención —según el autor citado— como "una transformación intrínseca de una proporción normativa, en virtud de una integración de su sentido preceptivo que establece uno o más requisitos atípicos para el supuesto del hecho tributario" [62].

Otro autor italiano, en este caso La Rosa, en una obra ya clásica del derecho tributario, consideraba que la exención surgía como consecuencia de la no

[58] Cfr. LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, p. 17.

[59] Cfr. BERLIRI, A., *Principi di diritto tributario*, Vol. II, 1, Giuffrè, Milano, 1957, ps. 220 y ss.

[60] *Vid.* SÀINZ DE BUJANDA, F., *Teoría jurídica de la exención tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, XI Semana de Estudios Financieros, Vol. I, Madrid, 1963, ps. 429 y ss.

[61] Cfr. D'AMATI, N., "Las exenciones y la subjetividad tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nro. 81, 1969, p. 441.

[62] *Ibidem*, p. 442.

"tasabilidad" de los hechos y que la misma respondía a intereses ajenos a la estructura del tributo y a los cuales el legislador pretende otorgar tutela. Estos intereses que, según La Rosa, el legislador quiere tutelar son los del contribuyente a la conservación de la riqueza. Para dicho autor, las exenciones tienen la función de sustituir subvenciones directas en dinero y se dirigen a crear posiciones ventajosas con vistas a lograr una determinada finalidad. Quiere ello decir que, para el mencionado profesor, el término exención se reconduce al de subvención, ya que la exención no sería más que una subvención enmascarada [63].

Sumamente interesante es la postura adoptada por Lozano Serrano, quien partiendo de la concepción esbozada años antes por el profesor D'Amati critica la posición de Sàinz de Bujanda. Así para la Lozano Serrano, de aceptarse la teoría de este último, la exención sería "un no tributo, un fenómeno que sólo por antinomia a éste podrá ser aprehendido, y cuya justificación reviste especiales dificultades desde el momento que constituye una inversión del genérico deber de contribuir". Para Lozano Serrano la exención debe ser concebida como parte integrante del tributo, del contenido del deber de contribuir, no como contrario al mismo; o dicho de otra manera "la exención es una modalidad de imposición, una forma de ser del tributo y no un fenómeno opuesto al mismo" [64].

En un mismo sentido, se pronuncia Falcon y Tella quien señala, refiriéndose a lo defendido por Sàinz de Bujanda, que "se hace depender los conceptos de exención y no sujeción de la forma en que esté redactada la ley y no por el contenido del mandato encerrado en la misma". Para dicho autor —a diferencia de lo que sucede en la no sujeción— "las exenciones son supuestos en principios incluidos en el hecho imponible, según los criterios generales, pero en los que concurre las misma falta de aptitud para el pago del tributo, por lo que resulta necesaria una norma especial que los declare excluidos del hecho imponible (exención total) o que module la cuantía de la deuda tributaria en esos casos (exención parcial)" [65].

No obstante las distintas posturas asumidas por la doctrina a la hora de abordar la definición de las exenciones y que han sido expuestas someramente en los párrafos anteriores, coincido con Simón Acosta en que para definir a las exenciones y diferenciarlas de las normas de no sujeción no basta con limitarse a planteamientos meramente formalistas o nominalistas, es decir, planteamientos que conciben que la diferencia entre ambos institutos debe buscarse en que las normas de no sujeción son preceptos y no normas con un contenido meramente didáctico, cuya ausencia no afecta a la obligación tributaria, ya que con

[63] Cfr. LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria de esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milano, 1968, ps. 139/140.

[64] LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, cit., ps. 18 y 48.

[65] Cfr. FALCON Y TELLA, R., "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos", *Crónica Tributaria*, nro. 58, 1991, ps. 47 y 51.

ellos —como dice el citado profesor— no podemos diferenciar la exención de la no sujeción "pues el efecto jurídico de ambas es el no nacimiento de la obligación tributaria, y sus diferencias de estructura se quedan en el ámbito de la pura disquisición intelectual sin manifestaciones externas o prácticas que permitan constatar su realidad o certeza" [66].

Así, señala Simón Acosta que "nos encontraremos ante supuestos de no sujeción cuando la razón de ser o el principio jurídico en que se inspira el hecho excluido es el mismo que el fundamento del hecho imponible. Serán exenciones las que se apoyen en finalidades ajenas a las que justifican el hecho imponible" [67].

Con ello quiero decir que estaremos ante una exención cuando la razón de ser o los principios que motivaron su establecimiento son ajenos a los funda-

[66] Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., "Art. 44 IRPF", en AA.VV., *Comentarios a la ley del impuesto a la renta de las personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 723.

Asimismo, Simón Acosta señala que "no obstante esta construcción formalista es correcta en su esencia no nos parece suficiente para dirimir la mayoría de los problemas de calificación de supuestos concretos que se dan en la práctica: si todo queda en la estructura lógica de la institución, será muy difícil determinar en cada caso si el no nacimiento de la obligación tributaria deriva de un hecho que enerva los efectos del otro (hecho imponible), o si la mención legal del hecho excluyente es sólo un delimitación negativa del hecho imponible de forma que éste no llega a producirse. En ambos casos el efecto jurídico es el mismo y la diferencia entre ambas no es directamente perceptible, pues es simple construcción lógica" (cfr. SIMÓN ACOSTA, E., "Importaciones", en AA.VV., *El IVA en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987, p. 356).

[67] Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., "Importaciones", cit., p. 357. En otro trabajo añade el citado profesor que "entendemos como exenciones aquellos casos en los que se exceptúa el nacimiento de la obligación tributaria por razones distintas de los principios jurídicos en los que se funda el deber de contribuir o de la propia estructura o articulación de unos tributos con otros" (cfr. SIMÓN ACOSTA, E., "Art. 44, IRPF", en AA.VV., *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas...*, cit., ps. 724 y 725). Berliri, por su parte, entiende, abandonando la postura defendida años atrás, que la diferencia entre exención en sentido técnico y exclusión o inaplicabilidad del tributo debe buscarse en la conformidad o disconformidad entre la *ratio* de la norma institutiva del impuesto y de aquella que lo declara no debido en ciertas situaciones particulares. Agregando que "siempre que el impuesto no se aplica a una determinada situación por no resultar idóneo el presupuesto para revelar esa capacidad contributiva que se pone de relieve en la generalidad de los supuestos, se está ante un caso de inaplicabilidad del tributo y no ante una exención; en cambio cuando el motivo por el que se declara no debido el tributo es independiente de la capacidad contributiva revelada por el presupuesto se trata de una típica exención" (cfr. BERLIRI, A., "L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria", en AA.VV., *Scritti in memoria di Antonino Giuffrè*, T. II, Giuffrè, Milano, 1967, p. 95). En igual sentido, LUPI, R., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè, Milano, 1992, p. 46.

Jarach señalaba, al referirse a la diferencia entre exclusiones de objeto y exenciones, que "las exclusiones del objeto son el género, las exenciones son la especie. En otras palabras, éstas son exclusiones del objeto motivadas por propósitos ideológicos especiales —justificadas o no— desde el punto de vista político económico de la justicia o de la mora" (cfr. JARACH, D., "La diferencia entre 'exenciones' y 'exclusiones' de objeto. Apuntes preliminares", en *Estudios de derecho tributario*, Buenos Aires, Cima, 1998, p. 139).

mentos del hecho imponible, o lo que es lo mismo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo entendida como una proyección del principio de igualdad al campo del derecho tributario [68], modulada por el principio de progresividad [69]. En este sentido, como señala García Luis, "la auténtica y única norma de exención sería por lo tanto la norma que según la tesis clásica constituía una exención extrafiscal porque aquí el no gravamen total o parcial no obedece a la propia configuración del tributo. En resumen, según este razonamiento no habría más exenciones que las extrafiscales" [70].

Pero el hecho de que se sostenga que la exención responde a principios ajenos a la estructura del hecho imponible no quiere decir que estemos aludiendo a la postura clásica de las exenciones, es decir, a aquella que considera a la exención como un "no tributo" o como el "envés del tributo", sino que lo que pretendo señalar es que una vez establecida la exención atendiendo a principios ajenos a los que fundamentan el impuesto, dicho instituto formará parte del hecho imponible como una modalidad de éste. Es decir, quedará integrada como una modalidad más dentro del hecho imponible de manera que será necesaria la existencia de éste para que podamos hablar de exención, o dicho con mayor exactitud, será necesario que el sujeto pasivo haya realizado el hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria para que el hecho exento despliegue todos sus efectos [71].

Partiendo de lo anterior, se podría afirmar que tanto las exenciones como los beneficios fiscales o tributarios [72] constituyen conceptos jurídicamente

[68] Palao Taboada señala que "no queriendo privar de contenido material al concepto de capacidad económica, puede pensarse que ésta constituye una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior: es decir, en el sentido de que no serían inadmisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva, siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no pudiesen ser consideradas como infundadas o arbitrarias. Así entendido, el principio de capacidad contributiva se impone con la fuerza de la evidencia intuitiva; en efecto puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea" (vid. PALAO TABOADA, C., "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en AA.VV., *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, ps. 422 y 423).

[69] De manera que contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas quienes tengan una capacidad económica superior, en una cuantía mayor a la simplemente proporcional respecto de los que presentan una capacidad económica inferior.

[70] Cfr. GARCÍA LUIS, T., *Impuesto sobre sociedades. Desgravación por inversión y creación de empleo*, Lex Nova, Valladolid, 1990, p. 24.

[71] Cfr. LOZANO SERRANO, C., *Exenciones...*, cit., p. 55.

Gomes de Sousa señalaba que las exenciones de tributo eran debido a que la ley dispensa el pago de la obligación existente (cfr. NEVES DA SILVA, E., "Imunidade e isenção", en AA.VV. (coord. por Ives Gandra Da Silva Martins), *Curso de direito tributario*, Vol. I, Editora Cejup, 5ª ed., 1997, p. 254).

[72] Del mismo modo se podría definir a los beneficios fiscales —o más correctamente— be-

equivalentes toda vez que en ambas situaciones nos encontramos ante normas cuya finalidad es ajena a los fundamentos en los que se basa el hecho imponible del impuesto.

Pues bien, y retomando la cuestión central de este punto, considero no se produciría afectación alguna al principio de generalidad cuando nos encontremos ante una norma de no sujeción en el sentido dado al concepto en los párrafos anteriores, es decir, de ninguna manera puede afectarse el mencionado principio cuando el fin de dicha norma responde precisamente al fundamento del hecho imponible, o sea, la capacidad económica de las personas físicas o entes.

Por tanto, y realizada la anterior delimitación, la discusión se centra en determinar si las exenciones —en el sentido antes adoptado— constituyen una excepción o una violación al principio de generalidad en materia tributaria.

Adelantando mi opinión, considero que tampoco en el caso de las exenciones puede afirmarse que constituyen una violación o excepción al principio de generalidad siempre y cuando estén fundamentadas en otros principios o derechos de igual raigambre constitucional. Así lo ha entendido, por ejemplo, Rodríguez Bereijo cuando señala que no está vedada constitucionalmente "la concesión de exenciones o bonificaciones tributarias o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica. Es más, en ocasiones el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e, incluso, venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (como la igualdad, capacidad económica o la progresividad tribu-

---

neficios tributarios como toda norma que motivada en razones ajenas a los principios jurídicos que fundamentan el establecimiento del impuesto produce una dispensa total o parcial de la obligación tributaria (cfr. CALVO ORTEGA, R., *La interpretación de las exenciones tributarias*. Hacienda Pública Española, nro. 13, 1971, p. 115. GARCÍA LUIS, T., *Impuesto...*, cit., p. 46.) Herrera Molina, siguiendo a la profesora Soler Roch define a los beneficios tributarios como "medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo" (*vid.* HERRERA MOLINA, P. M., *La exención tributaria*, Colex. Madrid, 1990, p. 54).

Corti, por su parte, define a los beneficios fiscales como "suplementos que modifican al hecho imponible y a la obligación tributaria (aspecto estructural) produciendo ventajas comparativas en relación con la norma no modificada (aspecto funcional) y que coadyuvan medialmente al cumplimiento de la finalidad básica de la actividad financiera pública constitucionalizada (aspecto teleológico)". Más adelante afirma que "Desde el punto de vista *estructural* podemos decir que los beneficios fiscales son suplementos que pueden afectar a algún componente de las normas tributarias. ¿De qué manera afectan? De las consideraciones precedentes surgen con nitidez dos factores conectados y cuya distinción estuvo hasta el momento ensombrecida: 1) la modificación parcial de alguno de los elementos configuradores del hecho imponible (material, espacial, temporal y personal); y 2) la modificación parcial de la obligación tributaria (suspensión, minoración, desplazamiento temporal, reducción indirecta vía reintegro). Se trata así de suplementos que actúan simultáneamente al nivel del presupuesto de hecho normativo y de la obligación subsiguiente. Es decir: suplementos que afectan al hecho imponible y a la obligación tributaria" (cfr. CORTI, H., *Los beneficios fiscales. Conceptos, características y problemas jurídicos*, Aplicación profesional, págs. 22 y 31).

taria) o bien para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados "derechos económicos y sociales" del Capítulo III, Título I). En tales casos, la desigualdad del trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido" [73].

Como señala Lejeune Valcárcel ante el aparente conflicto entre la generalidad y las exenciones cabe tener en cuenta que "la institución tributaria al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional". A continuación, el profesor español añade "el programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas que éstas, para responder al criterio de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales" [74].

En nuestro país el fundamento constitucional de las exenciones estaría dado por el art. 75, inc. 18 que, inspirado en su texto primigenio por el pensamiento de Juan Bautista Alberdi y conocida como "cláusula de progreso", establece la posibilidad de otorgar franquicias fiscales (privilegios fiscales según el texto constitucional) "para promover lo conducente a la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la explotación de los ríos interiores" [75].

[73] RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Los principios de la imposición en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, cit., p. 613. En igual sentido, BERLIRI, A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Vol. I, p. 125, Giuffrè, Milano, 1985.

Sainz de Bujanda señalaba, con anterioridad a la aprobación de la Constitución española de 1978, que "la equitativa distribución de la carga fiscal no pude sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atrayentes que éstos sean, porque para ello sería necesario, en España, producir una legislación radicalmente nula por imperativo de lo previsto en la ley fundamental de Principios del Movimiento". "El ordenamiento jurídico ha de entenderse y aplicarse como un todo, y sería aberrante que esas operaciones se hicieran de tal modo que hubieran de sacrificarse determinados principios y normas fundamentales por otros de igual rango" (cfr. Seminario de Derecho Financiero [director F. Sàinz de Bujanda], *Notas...*, cit., ps. 192 y 193).

[74] Cfr. LEJEUNE VALCARCEL, E., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, ps. 115 y ss. Cit. por CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 182.

[75] Como decía Luqui, se puede efectivizar de dos maneras: "a) leyes protectoras y, b) las concesiones temporales de recompensas de estímulo" (cfr. LUQUI, J. C., *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 220).

Aun cuando dicho precepto tiene un análisis más detallado y profundo en esta revista, comparto lo señalado por Casás cuando afirma que "la Cláusula de Progreso y las prescripciones precedentemente transcriptas (se refiere al art. 75, incs. 18 y 19), asignan al Estado un papel protagónico para promover las condiciones que faciliten para el desarrollo, no sólo económico, sino también social, educativo y cultural, y la consecución de tales fines, indudablemente, habilita a los poderes públicos para otorgar beneficios y franquicias tributarias temporales, especialmente, a proyectos e inversiones, siempre que guarden razonable equivalencia con los capitales aportados y los riesgos asumidos por el sector privado" [76].

En este sentido, y como bien dice Bulit Goñi, en nuestra República "existe un programa constitucional, que no es previo ni externo a la Constitución, sino que está dentro de ella, y que en una inteligencia dinámica acompaña a la vida de la Nación". A ello agrega Casás que "consecuentemente se impone como necesario, sin posturas apriorísticas, tender a conciliar las directivas constitucionales en punto a la generalidad y equidad tributaria, como a la pre-

[76] Cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 183. Dentro de esta postura denominada por Casás *favoris promotionis* se encuentran los siguientes precedentes: El primero es un "dictamen administrativo", del procurador general de la Nación, Elías P. Guastavino (1/7/1977), "Textil Windsor SA s/acogimiento dec. 3113/1964" el cual sostuvo: "Que si bien dentro de nuestro régimen constitucional son expresas e indiscutibles las atribuciones del Poder Legislativo tanto para el dictado de leyes de promoción y fomento (arts. 67, inc. 16, texto 1853-60) como de creación de gravámenes (arts. 4° y 67, incs. 1° y 2°, texto 1853/1960), en caso de tener que optar entre normas de una y de otra naturaleza y ser necesario la preservación de uno de los valores en juego, parece razonable estar a favor del que tutela el primero de los preceptos citados, pues, a diferencia de lo que acontece con las leyes fiscales, las normas de promoción y fomento que en consecuencia de aquél se dicten, tienden a cumplir en forma más inmediata un fin del Estado". El siguiente precedente es la causa: "Fiat Concord SAIC v. Administración Nacional de Aduanas" (Fallos, 307:993) de fecha 25 de junio de 1985 en donde —reiterando conceptos de anteriores pronunciamientos— se estableció que en materia promocional es necesario interpretar el régimen en su conjunto "y atender a los fines que se privilegiaron en oportunidad de su creación, lo cual excluye que se utilicen criterios de exclusivo contenido fiscal por no haber sido éste el móvil que lo inspiró, sino que, por el contrario, aquél trasunta la existencia de propósitos parafiscales (Fallos, 300:1027), consistentes en crear y mantener las condiciones necesarias para dar seguridad al desarrollo industrial del país".

El último fallo es "Madoni y Moretti SCA" (Fallos, 308:2554) de fecha 10/12/1986 en el cual estaba en juego la interpretación de un beneficio promocional otorgado a través de la figura de la deducción. En dicho fallo, el alto tribunal, por remisión al dictamen del procurador fiscal, sostuvo: "...es jurisprudencia de esta Corte que las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos, 296:253 y sus citas, y dictamen de fecha 27/12/1985 en la causa A.256, "Atirco SACIFA s/recurso de apelación" (cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., ps. 181 y 182).

rrogativa del Congreso para otorgar beneficios y dispensas como estímulo para el desarrollo" [77].

En definitiva, considero que no se puede sostener como regla apriorística que las exenciones suponen una violación al principio de generalidad en materia tributaria por cuanto técnicamente no constituyen privilegios o inmunidades fiscales, sino que en cada caso en particular deberá analizarse si la misma responde a principios constitucionales o si se persigue con ella determinada conducta que encuentra apoyo o fundamento en la cláusula de progreso establecida en el art. 75, inc. 18 de la CN.

V. CONCLUSIONES

A modo de resumen de lo señalado en los párrafos que anteceden, se puede concluir lo siguiente:

1) El principio de generalidad tributaria constituye, junto con el principio de igualdad y de capacidad económica, un principio basilar de nuestro derecho tributario y un valladar esencial para evitar que determinadas personas o grupos queden al margen del tributo con base en privilegios o inmunidades.

2) El principio de generalidad como valor constitucional constituye una directiva para el legislador que deberá tener en cuenta, al momento de regular, cada uno de los tributos que conforman nuestro sistema tributario.

3) Sin desconocer que la finalidad esencial de todo tributo es eminentemente recaudatoria, no se puede ocultar que en la actualidad los tributos son utilizados en las mayorías de los ordenamientos tributarios como herramientas para el logro de fines extrafiscales ya sea como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo, o bien como instrumento de limitación, freno, desincentivo o disuasión.

4) Si se parte del concepto de no sujeción al que he adherido, no queda duda de que de ninguna manera se afecta el principio de generalidad cuando con base en la falta de capacidad contributiva se deja al margen del impuesto a una persona o a un grupo de personas.

5) Del mismo modo, entiendo que las exenciones tampoco constituyen una violación al principio de generalidad en materia tributaria en la medida en que con ella se pretenda incentivar una determinada conducta que tiene respaldo constitucional. En este sentido, entiendo que en nuestra Constitución dicho respaldo lo constituye, amén de los principios establecidos en la Primera Parte de la Constitución, el art. 75, inc. 18.

[77] Cfr. CASÁS, J. O., "El principio...", cit., p. 185.

LIBERTAD DE IMPRENTA Y TRIBUTACIÓN

por DANIEL HORACIO LAMBERTI *

I. INTRODUCCIÓN

A nadie resulta extraño hoy que se denomine al producto por el nombre de la marca que lo hizo famoso y, salvando las distancias, ello es lo que ocurre con la *libertad de imprenta* o *de prensa*.

"Etimológicamente, el vocablo imprenta alude al arte de imprimir todo aquello que se publica en forma escrita. Consiste en insertar sobre el papel la imagen de un dibujo o texto. A su vez, la palabra prensa se refiere al instrumento mecánico que participa del proceso de impresión" [1].

Sin embargo, cuando me pregunto sobre el significado de esas palabras no pienso como respuesta en el medio mecánico o en la tarea propiamente dicha de plasmar un texto o cualquier otra cosa sobre un papel. Pienso en su contenido, en el significado común que representa y éste no es otro que la *libertad de expresión* en sí misma.

La libertad de imprenta o de prensa no es otra más que la libertad de expresión de todo pensamiento humano exteriorizado a través de cualquier medio de comunicación.

Y esa libertad de pensamiento expresada a través de un medio de comunicación es el derecho humano digno de protección que, en su interrelación con la tributación, analizaré en el presente trabajo.

II. LA LIBERTAD DE IMPRENTA COMO UN DERECHO HUMANO

El pensamiento es la característica que distingue al hombre de los demás seres vivos, es exclusivo del ser humano y es esencialmente libre, pero es insuficiente en sí mismo si no puede ser expresado como se lo concibe en la mente humana. Para adquirir suficiencia necesita poder ser transmitido a otros con la misma libertad con la que fue concebido y esa transmisión del pensamiento no es otra cosa que la libertad de expresión.

[1] BADENI, Gregorio, *Libertad de prensa*, 2ª ed. act., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, p. 55.

* Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

"De nada valdría la libertad de conciencia o de pensamiento, si el hombre estuviera imposibilitado o restringido de expresar lo que piensa, o sea, de dar a conocer lo que quiera dar a entender por medio de palabras, sonidos, imágenes o cualquier otro medio de comunicación" [2].

Tan esencial es esta libertad que ya desde fines del siglo XVIII apareció resguardada en toda declaración de derechos y garantías de las constituciones de las modernas democracias liberales [3], refiriéndose a ella por el método de comunicación más representativo conocido en aquella época que era la imprenta.

Así, los estados modernos de tipo constitucional democrático reconocieron en sus leyes supremas a la *libertad de imprenta* o *de prensa* como un derecho natural inherente al hombre por su condición misma, asegurando dicha libertad como una garantía constitucional tangible para posteriormente, desde mediados del siglo XX, reconocérsela en el ámbito internacional a través de tratados donde se la rebautizó como un *derecho humano*.

III. Sentido y alcance de la expresión

Como anticipara, *imprenta* y *prensa* son términos que expresan conceptos distintos, pero en la terminología constitucional argentina fueron siempre utilizados como sinónimos para abarcar genéricamente a la expresión del pensamiento a través de cualquier instrumento o procedimiento de comunicación.

Hace ya más de un siglo Joaquín V. González aseveró:

"Comprende la palabra prensa todas las formas de exteriorizar y poner en conocimiento del público ideas, opiniones, consejos, hechos, ya se presenten en libros, periódicos, hojas sueltas, circulares, con o sin dibujos, ya de palabra o por escrito en sitios destinados o no a la publicidad" [4].

[2] Linares Quintana, Segundo V., *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, T. IV, 2ª ed., num. 3428, Plus Ultra, 1977/1988, p. 384.

[3] Entre otras pueden citarse: 1) el *bill of rights* del estado de Virginia (Estados Unidos) del 12 de junio de 1776 en el que se trataba a la prensa como "uno de los grandes baluartes de la libertad, y jamás puede ser restringida sino por un gobierno despótico" (sección XII); 2) la "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano" aprobada por la Asamblea Constituyente de Francia el 26 de agosto de 1789 que en su art. 11 estatuía que "La libre comunicación de los pensamientos y de las opiniones es uno de los derechos más preciosos del hombre. Todo ciudadano puede, pues, hablar, escribir, imprimir libremente, debiendo responder de los abusos de esta libertad, en los casos determinados por la ley"; y 3) el *bill of rights* (sus diez primeras enmiendas) de la Constitución de los Estados Unidos, aprobado por el primer Congreso el 25 de septiembre de 1789 y completada la ratificación por las legislaturas de los estados el 15 de diciembre de 1791, en su Primera Enmienda al disponer que el "Congreso no hará una ley... restringiendo la libertad de expresión, o de la prensa...". Un pormenorizado análisis del constitucionalismo moderno se puede encontrar en Linares Quintana, Segundo V., *Tratado...*, T. I, Cap. II, § 12 y ss.

[4] González, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, 28ª ed., Estrada, Buenos Aires, 1983, p. 167.

De esta definición se colige que la libertad de imprenta o de prensa no se agota en la prensa escrita sino que también abarca a toda otra forma de la expresión humana exteriorizada por todo tipo de medio como puede ser la radio, el teatro, el cine, la televisión, Internet e incluso como comprensiva de toda otra forma de expresión que se invente en el futuro.

Badeni reafirma lo expuesto cuando sostiene que "... al margen de las diferencias materiales que existen entre los diversos medios de comunicación, la libertad de expresión, con las características que le hemos asignado, se extiende y ampara toda manifestación del pensamiento con prescindencia de los componentes técnicos del vehículo de transmisión. Las ideas expuestas mediante los diarios, las publicaciones periódicas, los libros, la radio, el cinematógrafo y la televisión están comprendidas en el concepto de libertad de expresión por constituir, todas ellas, simples manifestaciones del pensamiento humano expresadas con una finalidad pública y abierta" [5].

Y esta definición es complementada por la otra faz de la libertad de expresión que es el derecho a la información.

Linares Quintana enseña que "La libertad de expresión comprende, dentro de su amplísimo ámbito —poco menos que imposible de delimitar con precisión— el *derecho a la información*, que incluye el derecho al acceso razonable a los medios de información" [6].

Puedo concluir entonces que la Constitución Nacional no deja lugar alguno para una interpretación literal de su texto por la que se pueda restringir su significado exclusivamente a la prensa escrita, porque la interpretación teleológica del instituto devela su concepción más amplia y contenedora que comprende a toda expresión realizada a través de cualquier medio técnico de comunicación social y el derecho de los demás a obtener esa información.

IV. La libertad de imprenta en la Constitución Nacional. Regulación, significado e interpretación

1. La regulación del instituto

1.1. Como libertad individual: arts. 14, 19 y 28

El art. 14 dispone que todos los habitantes de la Nación gozan del derecho de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa, conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio.

Por su parte, el art. 28 establece que los principios, garantías y derechos reconocidos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

[5] Badeni, Gregorio, *Libertad...*, cit., p. 55.

[6] Linares Quintana, Segundo V., *Tratado...*, cit., T. IV, 2ª ed., num. 3447, Plus Ultra, Buenos Aires, 1977/1988, p. 393.

Pero la reglamentación que la ley pueda hacer de la libertad de imprenta se encuentra limitada no sólo por la razonabilidad de la regulación sino también por la prohibición de la censura previa de la expresión misma.

De este modo, la Constitución le otorga a la libertad de expresión una protección particular y de mayor contenido que al resto de las libertades reconocidas por el mismo art. 14.

Sin embargo, ello no permite inferir que la ley no pueda castigar el abuso en el ejercicio de esta libertad a través de sanciones penales o con la reparación del daño que el ejercicio abusivo de esta libertad pueda causar. Esta conclusión se desprende del propio art. 19 cuando dispone que las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero están exentas del control judicial, pero caen bajo el mismo si tales expresiones ocasionan algún daño, sobre todo si se tiene en cuenta que la expresión a través de la prensa hacer perder el carácter de privada a la acción.

Sólo está vedado el control previo a la expresión del pensamiento que se realice por intermedio de cualquier procedimiento de comunicación pero no sus consecuencias posteriores [7].

1.2. Como libertad institucional y estratégica: arts. 1º, 32, 33, 43, 68 y 83

El art. 32 estatuye que el Congreso federal no dictará leyes que restrinjan la libertad de imprenta o establezcan sobre ella la jurisdicción federal.

En el texto original de la Constitución de 1853 no existía esta disposición, la que fue introducida por la Convención Constituyente de 1860 cuando se incorporó la provincia de Buenos Aires a la Confederación Argentina [8]. Y esta incorporación, que encuentra su antecedente en la Primera Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América [9], da a la libertad de prensa una

[7] "El gobierno argentino desde 1811, reconoció expresamente la libertad de imprenta, y la Constitución asegura la *absoluta libertad* de emitir las ideas, pero no la impunidad de las ofensas a la moral, al orden público y a los derechos de tercero" (GONZÁLEZ, Joaquín V., *Manual de la Constitución argentina*, 28ª ed., Estrada, Buenos Aires, 1983, p. 170).

[8] Para un estudio más profundo de los antecedentes de la norma puede consultarse a LINARES QUINTANA, Segundo V., *Tratado...*, cit., T. IV, num. 3447, p. 393 y a BADENI, Gregorio, *Libertad...*, cit., p. 95.

[9] "*Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the Government for a redress of grievances*" ("El Congreso no hará una ley respecto del establecimiento de una religión, o prohibiendo el libre ejercicio de ésta; o restringiendo la libertad de expresión, o de la prensa; o el derecho del pueblo a reunirse pacíficamente, y a peticionar al Gobierno por la reparación de sus agravios"). El texto completo de las Enmiendas puede obtenerse a través de Internet en *http://www.house.gov/Constitution/Amend.html*.

protección mayor por sobre las demás libertades individuales, ya que de otro modo esta cláusula sería innecesaria y redundante por estar garantizada la libertad de imprenta o de prensa en el art. 14.

La prohibición es clara y contundente pero no debe ser entendida de modo tal que signifique que las provincias reservaron para sí el poder de restringir la libertad de imprenta o de prensa en sus respectivas jurisdicciones [10]. A esta conclusión puedo arribar de acuerdo con una interpretación armónica de los arts. 32 y 75, inc. 12 de la que se desprende la prohibición a las provincias de ejercer los poderes delegados a la Nación, entre los cuales se encuentra el de dictar los códigos de fondo.

Quiero decir con esto que, si sólo la Nación tiene potestad para establecer la legislación de fondo pero no puede restringir la libertad de imprenta, ni ella ni las provincias podrán establecer ningún tipo de reglamentación específica sobre la actividad relativa a la libertad de imprenta o de la prensa. Sólo podrán dictarse regulaciones generales como con cualquier otra actividad y con las limitaciones de la razonabilidad exigida por el art. 28 [11].

En cuanto a la jurisdicción, al igual que con la reglamentación de la libertad, estará dada como lo establece el art. 75, inc. 12 según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones, ya que no significa una violación del art. 32 citado [12].

Pero la protección constitucional no se termina en el art. 32. Los arts. 1°, 33, 43, 68 y 83 completan su verdadero alcance.

El art. 1° establece que la Nación adopta como forma de gobierno a la representativa y republicana, ello implica reconocer la soberanía del pueblo para controlar los actos de los gobernantes y este control se logra permitiendo el acceso de los gobernados a la información de esos actos.

El art. 33 —incorporado y discutido juntamente con el 32 en 1860— reconoce como derechos implícitos a todos aquellos que la Constitución no enumera expresamente, reforzando el contenido del 32 y del propio 14.

[10] "Si la finalidad del art. 32 es la de fortalecer la protección dispensada para la libertad de prensa ella resultaría desvirtuada si se les permitiera a las provincias restringir esa libertad" (BADENI, Gregorio, *Libertad...*, cit., p. 99).

[11] En esta línea de pensamiento está BADENI, Gregorio, *Libertad...*, cit., p. 145. En igual sentido FAYT, Carlos S., *La Corte Suprema y sus 198 sentencias sobre comunicación y periodismo. Estrategias de la prensa ante el riesgo de extinción*, 1ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 146.

[12] "El art. 32 de la CN tiene por objeto evitar que el tema de la libertad de imprenta sea regido por leyes federales y, en consecuencia, sometido de modo exclusivo a la jurisdicción de los tribunales de esa índole. Pero no deroga las reglas sobre jurisdicción federal ni las que fijan la competencia por razón de las personas", *in re*, "Raúl Alberto Ramos v. Eduardo J. Batalla", del 21/10/1970 (Fallos, 278:62). Con esta sentencia, la Corte resolvió definitivamente la cuestión, modificando en este sentido su jurisprudencia anterior contraria a esta interpretación.

Por otra parte, el art. 43 —introducido en la reforma de 1994— elevó al rango de norma constitucional a las acciones de amparo y de hábeas corpus e introdujo el hábeas data, pero limitado cuando el ejercicio de esta acción signifique la revelación de la fuente de información periodística.

El art. 68 —60 antes de la reforma de 1994— protege las expresiones vertidas por los legisladores en el ejercicio de su función para evitar que se impida su actuación como tales. Debo hacer notar que en mi opinión esta prerrogativa no alcanza a las expresiones vertidas fuera del ámbito de la función para la cual fueron elegidos aunque así lo entienda la jurisprudencia [13].

Por último el art. 83 dispone que una ley vetada por el Poder Ejecutivo e insistida por el Congreso pasa al primero para su promulgación y las votaciones de ambas Cámaras serán en este caso nominales, por *sí* o por *no*; y tanto los nombres y fundamentos de los sufragantes, como las objeciones del Poder Ejecutivo, se publicarán inmediatamente por la *prensa*.

Como puede verse, la libertad de imprenta o de prensa excede en estos artículos el mero marco de la libertad individual.

1.3. Los tratados internacionales sobre derechos humanos con rango superior a la ley

La reforma constitucional de 1994 incorporó al art. 75, inc. 22 (antes 67, inc. 19) diez tratados internacionales sobre derechos humanos [14] asignándoles jerarquía constitucional. Esta inclusión no modificó el principio de supremacía constitucional dispuesto por el art. 31 ya que, como el mismo inc. 22 estatuye, estos tratados no derogan artículo alguno de la primera parte de la Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías reconocidos por ella.

[13] "El carácter absoluto de la inmunidad establecida por el art. 60 de la CN es, en atención a su propia naturaleza, requisito inherente a su concreta eficacia. La atenuación de tal carácter absoluto, mediante el reconocimiento de excepciones no contenidas en la prohibición del art. 60, significaría, presumiblemente, abrir un resquicio por el cual, si se pudiera distinguir entre opiniones lícitas o ilícitas de un legislador, podría penetrar la acción sojuzgadora, intimidatoria o simplemente perturbadora de otros poderes del Estado o aun de particulares", *in re* "Mario Martínez Casás" del 25/11/1960 (Fallos, 248:462). También citado en ZARINI, Helio J., *La Constitución argentina en la doctrina judicial*, 1ª ed., Astrea, Buenos Aires, 1975, p. 241.

[14] Éstos son: La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito del Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño.

Si se tiene en cuenta que el art. 33 reconoce de manera implícita todos los derechos y garantías no enumerados explícitamente, estos tratados no incorporan nuevos derechos o garantías a la Constitución. Lo que sí hacen es precisar o aclarar conceptos para facilitar la adecuada interpretación de la ley fundamental, pero siempre con las limitaciones impuestas por la supremacía de la Constitución (art. 31) y por la razonable reglamentación de las libertades (art. 28) [15].

Analizado conceptualmente el inc. 22 del art. 75 corresponde señalar que, de esos diez tratados, siete hacen referencia explícita o implícita a la libertad de expresión del pensamiento por medio de la prensa o de la imprenta o cualquier otro medio técnico de comunicación social.

Así aparece reconocida y garantizada en el art. IV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre [16]; en el art. 19 de la Declaración Universal de Derechos Humanos [17]; en el art. 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos [18]; implícitamente en el art. 5.2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales [19]; en el art. 19 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo [20]; en el

[15] Sería paradójico pensar que si una restricción a la libertad de prensa fuera establecida por ley, la misma resultaría inválida pero sería perfectamente válida si estuviera contenida en alguno de los tratados en estudio.

[16] "Toda persona tiene derecho a la libertad de investigación, de opinión y de expresión y difusión del pensamiento por cualquier medio".

[17] "Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión".

[18] "1) Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir información e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección. 2) El ejercicio del derecho previsto en el inciso precedente no puede estar sujeto a previa censura sino a responsabilidades ulteriores, las que deben estar expresamente fijadas por la ley y ser necesarias para asegurar: a) el respeto a los derechos o a la reputación de los demás, o b) la protección de la seguridad nacional, el orden público o la salud o la moral públicas. 3) No se puede restringir el derecho de expresión por vías o medios indirectos, tales como el abuso de controles oficiales o particulares de papel para periódicos, de frecuencias radioeléctricas, o de enseres y aparatos usados en la difusión de información o por cualesquiera otros medios encaminados a impedir la comunicación y la circulación de ideas y opiniones. 4) Los espectáculos públicos pueden ser sometidos por la ley a censura previa con el exclusivo objeto de regular el acceso a ellos para la protección moral de la infancia y la adolescencia, sin perjuicio de lo establecido en el inc. 2°. 5) Estará prohibida por la ley toda propaganda en favor de la guerra y toda apología del odio nacional, racial o religioso que constituyan incitaciones a la violencia o cualquier otra acción ilegal similar contra cualquier persona o grupo de personas, por ningún motivo, inclusive los de raza, color, religión, idioma u origen nacional".

[19] "No podrá admitirse restricción o menoscabo de ninguno de los derechos humanos fundamentales reconocidos o vigentes en un país en virtud de leyes, convenciones, reglamentos o costumbres, a pretexto de que el presente Pacto no los reconoce o los reconoce en menor grado".

[20] "1) Nadie podrá ser molestado a causa de sus opiniones. 2) Toda persona tiene derecho

art. 5° de la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial [21] y en el art. 13 de la Convención sobre los Derechos del Niño [22].

2. El significado constitucional de la libertad de imprenta

Del análisis de las cláusulas constitucionales se puede extraer que los constituyentes han sabido reconocer a la libertad de imprenta como la más sensible de las libertades y que de la subsistencia de ésta depende la subsistencia de todas las demás. Sin libertad de expresión, no hay lugar para el desenvolvimiento de las demás libertades.

Así lo enseña Linares Quintana cuando dice que "Las distintas libertades particulares no constituyen otros tantos institutos distintos e independientes entre sí, sino tan sólo aspectos diversos de la libertad en general; de lo cual resulta una vinculación íntima e indestructible entre dichas libertades. Y este nexo manifiéstase con mayor evidencia aun cuando se trata de la libertad de expresión, justamente considerada como la clave de todas las demás libertades" [23].

Y Badeni muestra esta verdadera entidad al afirmar que "La libertad de prensa, además de ser un derecho individual, es una institución prevista para consolidar a las restantes libertades, en el marco de una democracia constitucional, que no es susceptible de restricción o reglamentación destinada a imponer el contenido de una expresión o la publicación de cierta idea, aclaración o

---

a la libertad de expresión; este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección. 3) El ejercicio del derecho previsto en el párr. 2 de este artículo entraña deberes y responsabilidades especiales. Por consiguiente, puede estar sujeto a ciertas restricciones que deberán, sin embargo, estar expresamente fijadas por la ley y ser necesarias para: a) asegurar el respeto a los derechos o a la reputación de los demás; b) la protección de la seguridad nacional, el orden público o la salud o la moral públicas".

[21] "En conformidad con las obligaciones fundamentales estipuladas en el art. 2° de la presente Convención, los Estados Partes se comprometen a prohibir y eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a garantizar el derecho de toda persona a la igualdad ante la ley, sin distinción de raza, color u origen nacional o étnico, particularmente en el goce de los derechos siguientes: ... d) Otros derechos civiles, en particular: ... vii) El derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; viii) El derecho a la libertad de opinión y expresión...".

[22] "1. El niño tendrá derecho a la libertad de expresión; ese derecho incluirá la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de todo tipo, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o impresas, en forma artística o por cualquier otro medio elegido por el niño. 2. El ejercicio de tal derecho podrá estar sujeto a ciertas restricciones, que serán únicamente las que la ley prevea y sean necesarias: a) para el respeto de los derechos o la reputación de los demás; o b) para la protección de la seguridad nacional o el orden público o para proteger la salud o la moral públicas".

[23] LINARES QUINTANA, Segundo V., *Tratado...*, cit., T. IV, ps. 385/386, num. 3431.

comunicación, aunque ella no sea compartida o aunque se considere que puede ser lesiva para el propio sistema democrático constitucional. Lo que no se puede limitar o reglamentar es la decisión de difundir o de no difundir y el contenido de la idea respectiva; y lo que sí se puede prever legislativamente son las consecuencias para los derechos subjetivos cuando ellas se producen fuera del curso del proceso político" [24].

Y agrega que: "El carácter estratégico de la libertad de prensa sólo requiere de normas que impidan las trabas para su manifestación, pero no de cauces prefijados para su desenvolvimiento, el cual debe ser esencialmente espontáneo, siendo sus bondades y defectos determinados por el grado de cultura democrática alcanzado por el pueblo que, así como tiene madurez suficiente para elegir a sus gobernantes, también la tiene para condenar socialmente a los llamados abusos de prensa" [25].

Por ello, la Constitución la garantiza en el doble sentido indicado. Como libertad individual se desarrolla como todas las demás libertades individuales, consistiendo en el derecho de publicar las ideas por la prensa sin censura previa y conforme con una razonable reglamentación en los términos del art. 28. Si es ejercida abusivamente, será objeto de sanciones civiles y penales en la medida en que ataque a los derechos subjetivos en las relaciones privadas de los hombres, pero no podrá ser pasible de sanciones si una crítica que se refiere a hechos, personalidades o ideas de interés general lesiva, a menos que sea falsa.

Como libertad institucional y estratégica, se desenvuelve prohibiendo al Estado y a los individuos restringir la libertad de imprenta o de prensa —con la significación acordada en el presente trabajo— a través de una reglamentación que indique lo que se debe publicar o difundir o impidiendo el ejercicio de los medios técnicos de comunicación, ya que la libertad, en este sentido, es un derecho que no admite una reglamentación como sí lo admiten las restantes libertades individuales.

Así se permite el libre juego de informar y obtener la información formadora de la opinión pública, en donde los medios de comunicación, cualquiera fuere el que se trate, desarrollan una tarea fundamental al difundir masivamente esas informaciones.

Por eso, esta protección alcanza tanto a los particulares como a las empresas que tienen como objeto la explotación de los medios técnicos de comunicación social.

[24] BADENI, Gregorio, *Libertad...*, cit., p. 137.

[25] BADENI, Gregorio, *Libertad...*, cit., p. 138.

3. Los distintos grados de protección de la libertad de imprenta según la jurisprudencia

3.1. De los Estados Unidos

Lo antes reseñado no deja dudas acerca de que la Constitución Nacional acuerda protección a la libertad de prensa, pero lo que no parece estar claro es cuál es ese grado de protección.

Pero al analizar la evolución de la libertad de prensa en la Constitución y jurisprudencia norteamericanas puede verificarse que existen dos interpretaciones acerca del grado de esta protección. Ambas interpretaciones pueden trasladarse perfectamente al derecho argentino porque —como ya dije— la Primera Enmienda y su elaboración jurisprudencial fueron tomadas por los constituyentes como antecedentes de los arts. 14 y 32.

Así, una primera interpretación considera que la libertad de imprenta goza del privilegio de la *inmunidad* y por ello no puede ser objeto de reglamentación alguna, puesto que cualquier reglamentación implica, directa o indirectamente, una restricción a dicha libertad. Y esta inmunidad se hace extensiva a los medios de comunicación que explotan el negocio de la información.

Entre los sostenedores de esta postura se encuentra el *justice* Sutherland [26] que en su voto en disidencia en la causa "Associated Press v. N.L.R.B" [27] expresó:

"Las diez primeras enmiendas de la Constitución salvaguardan los derechos fundamentales allí mencionados de cualquier forma de legislación federal no permitida. La cláusula del debido proceso de la Quinta Enmienda protege a la persona contra la privación de la vida, libertad, o propiedad excepto por debido proceso legal. 'Libertad' es una palabra de amplio significado, y, sin más, podría haber incluido las varias libertades garantizadas por la Primera Enmienda".

"La diferencia entre ambas enmiendas es enfática y sin dificultad manifiesta. La privación de la libertad no comprendida en la Primera Enmienda, como por ejemplo la libertad de contratar, está calificada por la locución 'sin debido proceso legal'; pero aquellas libertades enumeradas en la Primera Enmienda están garantizadas sin calificación, el objeto y efecto de esto es ponerlas en una categoría aparte y hacerlas insusceptibles de ser restringidas por cualquier proceso legal... Así, nosotros hemos sostenido que el poder gubernamental de imposición, uno de los menos limitables de los poderes, no puede ser ejercido de modo que restrinja la libertad de la prensa ('Grosjean v. American Press Co.', *supra*), no obstante que el mismo impuesto podría ser totalmente

[26] George Sutherland; miembro de la Suprema Corte de los Estados Unidos entre 1922 y 1938.

[27] 301 U.S. 103 (1937). El texto completo del fallo puede también obtenerse a través de Internet en http://www.findlaw.com/casecode/supreme.html y allí ingresar por el tomo y la página.

válido si es puesto a prueba bajo la garantía de 'libertad' de la Quinta Enmienda, con la excepción de aquellas libertades comprendidas por la Primera".

"La Libertad no es una mera abstracción intelectual; y no es meramente una palabra para adornar una oración en ocasiones de festividad patriótica. Es una intensa realidad práctica capaz de concreto disfrute en una multitud de formas día tras día. Cuando es aplicado a la prensa, el término libertad no debe restringirse; y obviamente significa más que publicación y circulación. Si la libertad de la prensa no incluye el derecho de adoptar y aspirar a una política sin restricciones gubernamentales, es un desacierto llamarla libertad. Y nosotros podemos también inmediatamente denegar el derecho de la prensa a adoptar libremente una política y aspirar a ella, como conceder el derecho y denegar la libertad de ejercitar un juicio sin censura respecto del empleo y exoneración de los agentes a través de los cuales la política es efectuada".

Y el *justice* Stewart [28] también mantuvo esta interpretación en sus opiniones en la Corte e incluso escribió:

"Me parece que la aproximación de la Corte a todos estos casos ha reflejado uniformemente su entendimiento de que la garantía de la Libertad de Prensa es, en esencia, una cláusula *estructural* de la Constitución. La mayoría de las otras cláusulas en la Declaración de Derechos protegen libertades específicas o derechos específicos de los individuos: libertad de expresión, libertad de culto, el derecho a consejo legal, el privilegio contra la autoincriminación compulsiva, para nombrar unos pocos. En contraste, la Cláusula de Libertad de Prensa extiende protección a una institución. El negocio editorial es, en resumen, el único negocio privado organizado al que le es dada explícita protección constitucional".

"Este entendimiento básico es esencial, pienso yo, para evitar un elemental error de ley constitucional. Es tentador sugerir que libertad de prensa significa solamente que los editores de periódicos tienen garantizada la libertad de expresión. Ellos *tienen* garantizada tal libertad, para estar seguros, pero también lo estamos todos, debido a la Cláusula de Libertad de Expresión. Si la garantía de Libertad de Prensa significara nada más que libertad de expresión, sería una redundancia constitucional. Entre 1776 y el anteproyecto de nuestra Constitución varias de las constituciones estaduales contenían cláusulas protegiendo la libertad de la prensa mientras al mismo tiempo no reconocían una libertad general de expresión. Al incluir ambas garantías en la Primera Enmienda, los Fundadores verdaderamente reconocieron claramente la distinción entre ambas".

"Es también un error suponer que el único propósito de la garantía constitucional de la libertad de prensa es asegurar que un periódico va a servir como un foro neutral para el debate, una 'plaza del mercado para las ideas', una es-

[28] Potter Stewart: miembro de la Suprema Corte de los Estados Unidos entre 1959 y 1981.

pecie de esquina de Hide Park para la comunidad. Una teoría conexa ve a la prensa como un conducto neutral de información entre la gente y sus líderes electos. Estas teorías, en mi visión, nuevamente dan peso insuficiente a la autonomía institucional de la prensa que fue el propósito de la Constitución garantizar".

"Al establecer los tres poderes del Gobierno Federal, los Fundadores deliberadamente crearon un sistema internamente competitivo. Como el *justice* Brandeis una vez escribió:

"'El propósito [de los Fundadores] fue, no evitar la fricción, sino, mediante la fricción inevitable inherente a la distribución de los poderes gubernamentales entre tres departamentos, salvar al pueblo de la autocracia'.

"El propósito primario de la garantía constitucional de una prensa libre fue uno similar: crear una cuarta institución fuera del Gobierno como un control adicional sobre los tres poderes oficiales. Considérense las palabras de apertura de la Cláusula de Libertad de Prensa de la Constitución de Massachusetts, delineada por John Adams:

"'La Libertad de la Prensa es esencial para la seguridad del Estado'.

"La metáfora relevante, yo pienso, es la metáfora del Cuarto Poder. Lo que Thomas Carlyle escribió acerca del Gobierno Británico una centuria atrás tiene un sonido curiosamente contemporáneo: Burke dijo que había tres poderes en el Parlamento, pero, en la Galería de Reporteros de allí, ahí se sienta el Cuarto Poder por lejos más importante que todos ellos. No es una forma de decir o una expresión graciosa; es un hecho literal, muy trascendental para nosotros en estos tiempos" [29].

La segunda interpretación —menos amplia que la primera— postula que la garantía de la libertad de prensa de la Primera Enmienda no la hace inmune a la legislación ordinaria en la medida de que no sea discriminatoria. Es decir, el negocio de la información tiene libertad de opinión y no puede ser censurado, pero en materia económica y tributaria debe ser tratado exactamente igual que cualquier otro negocio.

Esta tesis quedó plasmada con la opinión del *justice* Roberts [30] por el voto de la mayoría en la causa "Associated Press v. NLRB", ya citada, al decir:

[29] STEWART, Potter. *Or of the Press*, 26 Hastings L. J. 631 (1975), ps. 633/634. Este mismo artículo también fue publicado en 50 Hastings L. J. 705 (1999), ps. 707/708 —ejemplar del 50° aniversario de la revista— y se puede encontrar a través de Internet en http://www.uchastings.edu/hlj/articles bajo el nombre *Stewart_50-4.pdf*. Una versión en español puede hallarse en LINARES QUINTANA, Segundo V., *Tratado...*, cit., T. IV, ps. 428/429, nums. 3502 y 3503; que refiere al artículo del mismo autor "La función del periodismo en los Estados Unidos", *La Prensa*, 19/5/1975, p. 4 (esta última cita no fue corroborada por quien suscribe este trabajo).

[30] Owen Josephus Roberts; miembro de la Suprema Corte de los Estados Unidos entre 1930 y 1945.

"La actividad de la Associated Press no es inmune a la regulación porque sea una agencia de prensa. El editor de un periódico no tiene una inmunidad especial respecto de la aplicación de leyes generales. Él no tiene privilegio especial para atropellar los derechos y libertades de otros. Debe responder por difamación. Puede ser castigado por desobediencia a la autoridad del tribunal. Está sujeto a las leyes antimonopólicas. Al igual que otros debe pagar impuestos equitativos y no discriminatorios sobre su negocio. La regulación aquí en cuestión no tiene relación alguna, de ningún tipo, con la distribución imparcial de noticias" [31].

[31] En el caso se discutía si la legislación común le era o no aplicable a la "Associated Press" que era una corporación que funcionaba bajo las leyes de Nueva York y no perseguía fines de lucro. Se trataba de una cooperativa cuyos miembros eran representantes de periódicos —aproximadamente 1350 en los Estados Unidos— de los cuales prácticamente todos perseguían un fin de lucro. El négocio de la "Associated Press" era la captación de noticias aportadas por sus asociados, y de otras fuentes en todo el mundo, y la compilación, formulación y distribución de éstas a todos sus componentes. En el proceso las noticias eran reeditadas, seleccionadas o descartadas total o parcialmente a los efectos de entregarlas a sus asociados. El producto era transmitido a los periódicos miembros y también a agencias extranjeras en virtud de acuerdos mutuos de intercambio. El servicio no era vendido pero el costo era solventado por todos los asociados.

La "Associated Press" había despedido a un empleado de su oficina de Nueva York en octubre de 1935. La *National Labor Relations Board —NLRB—* (Cám. Nac. de Relaciones Laborales) había sostenido que el despido en cuestión violaba la sección 7 de la *National Labor Relations Act* (Ley nacional de relaciones laborales) la cual confería a los empleados el derecho de organizarse, formar, unirse o asistir a organizaciones sindicales para negociar colectivamente a través de representantes electos y a participar en actividades concertadas con el propósito de negociar colectivamente u prestarse otras ayudas o protección.

La "Associated Press" había justificado el distracto en razón de que dicha sección 7 de la *NLRA*, no le era aplicable en virtud de la Primera Enmienda, ya que su negocio consistía en distribuir —para la publicación en los periódicos de sus miembros— información objetiva acerca de los eventos ocurridos sin ningún tipo de calificación o carga subjetiva a los efectos de que los ciudadanos del país, dados así los hechos, puedan ser capaces de crear sus propias opiniones respecto de los mismos. Concluía de este modo que a los efectos de garantizar la imparcialidad de las noticias que transmitía debía gozar de una libertad irrestricta para emplear o despedir a aquellos empleados que pudieran —en el desarrollo de sus tareas dentro de la agencia— tener la más mínima oportunidad de distorsionar lo que escribían con cualquier prejuicio o juicio de valor. Por ello la agencia no podía ser libre de proveer noticias imparciales a menos que se le garantizara la libertad de no estar obligada a contratar o conservar personal que pudiera afectar esta objetividad.

Este argumento fue desechado por la Corte al considerar que la "Associated Press" no había probado debidamente la real existencia de prejuicios o distorsiones en la tarea del empleado. Dijo asimismo que esto no le garantizaba al empleado la conservación indefinida de su puesto de trabajo, ya que la cooperativa tenía la libertad de ejercitar su derecho de finalizar la relación laboral si concurrían cualquiera de las circunstancias establecidas en la ley.

La Corte en una decisión de cinco votos contra cuatro sostuvo que la aplicación de la sección 7 a la "Associated Press" no violaba la Primera Enmienda y condenó a la actora.

Doctrina que fue ratificada por el *chief justice* Burger [32] en el voto por sus fundamentos en autos "First National Bank of Boston v. Bellotti" [33] cuando sostuvo que:

"No obstante estas similitudes fácticas entre corporaciones relacionadas y no con los medios de comunicación, aquellos que ven la Cláusula de la Prensa como de algún modo confiriendo privilegios o condiciones especiales y extraordinarios sobre la 'prensa institucional' —que no se extienden a aquellos... que desean expresar ideas de otra forma que mediante la publicación de un periódico— no podrían percibir algún peligro para las corporaciones institucionales de los medios de comunicación en la posición sostenida por Massachusetts. Bajo esta lectura restringida de la Cláusula de la Prensa, el gobierno podría tal vez imponer sobre las corporaciones no relacionadas con los medios de comunicación restricciones no permisibles respecto de las empresas 'de los medios de comunicación' (Cf. Bezanson, *The New Free Press Guarantee*, 63 Va. L. Rev. 731, 767-770 [1977]). La Corte no ha resuelto aún firmemente si la Cláusula de la Prensa confiere a la 'prensa institucional' alguna libertad respecto de las restricciones gubernamentales no gozada por todos los otros".

"Yo percibo dos dificultades fundamentales con una lectura restringida de la Cláusula de la Prensa. Primero, si bien ciertamente sobre este punto no es posible, la historia de la Cláusula no sugiere que los autores contemplaran un privilegio 'especial' o 'institucional' (ver Lange, *The Speech and the Press Clauses*, 23 UCLA L. Rev. 77, 88-99 [1975]). El común entendimiento del siglo XVIII acerca de la libertad de prensa es sugerido por Andrew Bradford, un editor americano de diarios colonial. Al definir la naturaleza de esta libertad, él no la limitó a un grupo en particular: 'Pero, por Libertad de Prensa, yo quiero significar Libertad, dentro de los límites de la ley, para cualquier Hombre para comunicar al Público, su Sentir sobre los Puntos Importantes de Religión y Gobierno; de proponer cualquier ley, que él entienda pueda ser para el Bien de su País, y de solicitar la Revocación de algunas que él juzgue perniciosas... Ésta es la Libertad de la Prensa, la gran Salvaguardia de todas nuestras otras Libertades, las que yo espero que toda la buena Gente de esta Provincia, disfrutará por siempre...' (A. Bradford, *Sentiments on the Liberty of the Press*, en L. Levy, Freedom of the Press from Zenger to Jefferson 41-42 [1966] [énfasis omitidos] [primeramente publicado en Bradford's The American Weekly Mercury, a Philadelphia newspaper, Abr. 25, 1734])".

"En realidad la mayoría de los comentaristas de la pre-Primera Enmienda 'quienes empleaban el término «libertad de expresión» con gran frecuencia, lo

[32] Warren Earl Burger; presidente de la Corte Suprema de los Estados Unidos entre 1969 y 1986.

[33] 435 US 765 (1978). El texto completo del fallo puede también obtenerse a través de Internet en http://www.findlaw.com/casecode/supreme.html y allí ingresar por el tomo y la página.

usaron como sinónimo de libertad de la prensa.' (L. Levy, *Legacy of Suppression: Freedom of Speech and Press in Early American History* 174 [1960])".

"Aquellos que interpretan la Cláusula de la Prensa como extendiendo su protección solamente a, o creando un rol especial para la 'prensa institucional' deben o bien (a) afirmar tal intención de parte de los Redactores para lo cual no existe evidencia disponible que lo avale (cf. Lange, *supra*, en 89-91); o (b) argüir que los eventos posteriores a 1791 de algún modo operan para 'constitucionalizar' esta interpretación (ver Bezanson, *supra* n. 3, en 788); o (c) reconociendo cándidamente la ausencia de justificación histórica, sugerir que la intención de los Redactores no es importante hoy (ver Nimmer, *supra* n. 3, 640-641)".

"Para concluir que los Redactores no tuvieron la intención de limitar la libertad de la prensa a un grupo selecto no es necesario sugerir que la Cláusula de la Prensa es redundante. La Cláusula de la Expresión por sí misma puede ser vista como una protección de la libertad de expresar las ideas y creencias, mientras la Cláusula de la Prensa enfoca específicamente sobre la libertad de divulgar la expresión ampliamente y 'comprende toda clase de publicación que constituya un vehículo de información y opinión' ('Lovell v. Griffin', 303 US 444, 452 [1938]). Aun así no hay distinción fundamental entre expresión y divulgación. La Libertad abarcada por la Cláusula de la Prensa, aunque complementaria de una natural extensión de las libertades de la Cláusula de la Expresión, amerita una especial mención simplemente porque ha sido más frecuentemente objeto de restricciones oficiales. Poco después de la invención de la imprenta, monarcas ingleses y continentales, temerosos del poder implícito en su uso y de la amenaza al Régimen pensaron y ordenaron —política y religiosa— restricciones pergeniadas, como licencias, censores, listas de libros prohibidos, y persecuciones por difamación sediciosa, los que generalmente... eran desconocidos en la era anterior a la imprenta. Las restricciones oficiales eran la respuesta oficial a la nueva, disturbante idea de que esta invención proveería un medio para la comunicación masiva".

"La segunda dificultad fundamental en la interpretación de la Cláusula de la Prensa como confiriendo una condición especial a un grupo limitado es de definición (ver Lange, *supra*, 100-107). La verdadera misión de incluir algunas entidades dentro de la 'prensa institucional' mientras se excluye a otras, ya sea acometida por legislaturas, cortes, o dependencias administrativas, constituye una reminiscencia del repudiado sistema de licencias de la Inglaterra de los Tudor y los Stuart —un sistema que la Primera Enmienda tuvo la intención de proscribir en este país ('Lovell v. Griffin', *supra*, 451-452). Además, a los funcionarios que tomaron a su cargo la misión se les requirió que distinguieran a los protegidos de los no protegidos con base en variables tales como contenidos de la expresión, frecuencia y fervor de la expresión, o titularidad de medios tecnológicos de divulgación. Pero nada en las opiniones de esta Corte apoya tal li-

mitado enfoque acerca del alcance de la protección de la Cláusula de la Prensa. En realidad, la Corte francamente ha sugerido la posición contraria: 'La libertad de la prensa es un «derecho personal fundamental», el cual «no está confinado a los diarios y periódicos. Es necesario incluir panfletos y volantes. La prensa en su connotación histórica comprende toda clase de publicación que constituya un vehículo de información y opinión...». La función informativa sostenida por los representantes de la prensa organizada... es también representada por disertantes, encuestadores políticos, novelistas, investigadores académicos y dramaturgos. Casi cualquier autor sería absolutamente preciso afirmar que está contribuyendo al fluir... de información al público...' ('Branzburg v. Hayes', 408 US 665, 704-705 [1972], citando 'Lovell v. Griffin', *supra*, 450, 452)".

"El significado de la Cláusula de la Prensa, como una disposición separada y aparte de la Cláusula de la Expresión, está implicado sólo en forma indirecta en este caso. Sin embargo, la posición de Massachusetts presenta serias objeciones. La evolución de los periódicos tradicionales hacia los modernos conglomerados corporativos en los cuales la divulgación diaria de información por la prensa ya no es la mayor parte de la empresa, sugiere la necesidad de cuidado en la limitación de los derechos de la Primera Enmienda de tales corporaciones. De este modo, las indagaciones tentativas de esta breve investigación son totalmente consistentes, pienso yo, con la negativa de la Corte a sostener restricciones serias y potencialmente peligrosas sobre la libertad de expresión política. Ya que la Primera Enmienda tuvo la intención de garantizar la libertad de expresarse y comunicar ideas, no puedo ver diferencias entre el derecho de aquellos que buscan divulgar ideas por medio de un periódico y aquellos que dan disertaciones o discursos y buscan expandir la audiencia mediante la publicación y la amplia divulgación. 'El propósito de la Constitución no fue erigir a la prensa en una institución privilegiada pero proteger a todas las personas en su derecho a imprimir lo que quieran tanto como expresarlo... la libertad de la prensa no es ni más ni menos... que la libertad de cada ciudadano de la República ('Pennekamp v. Florida', 328 US 331, 364 [1946] [voto concurrente del J. Frankfurter])".

"En resumen, la Primera Enmienda no 'pertenece' a alguna categoría definible de personas o entidades: pertenece a todos quienes ejerciten sus libertades" [34].

[34] En el caso se trataba de varias asociaciones nacionales de bancos y corporaciones de negocios que querían desembolsar dinero para publicar sus puntos de vista opuestos a una propuesta de reforma de la Constitución de Massachusetts que autorizara a la legislatura a establecer un impuesto gradual a los ingresos personales, propuesta que iba a ser sometida a referéndum.

Los actores iniciaron esta demanda cuestionando la constitucionalidad de las leyes criminales de Massachusetts que les prohibían efectuar publicaciones con el propósito de influenciar el voto sobre cualquier cuestión sometida a los votantes, salvo respecto de aquellas que materialmente afectaran la propiedad, negocios o bienes de la corporación, especificando que las cues-

3.2. De la República Argentina

También aquí se encuentran seguidores de una u otra postura cuando se tratan los aspectos económicos del negocio editorial.

Entre quienes comparten la primera de las tesis explicadas, puede citarse al señor ministro Belluscio [35] en el voto por sus fundamentos en la causa "La Prensa SA" [36] del 2 de septiembre de 1987 al afirmar:

"6°) Que, por otra parte, un criterio hermenéutico más amplio, que entendiese comprendidos a los diarios y periódicos de información general en la mentada disposición, chocaría abiertamente con la letra del art. 32 de la Constitución que prohíbe al Congreso Federal dictar leyes que restrinjan la libertad de imprenta".

"En efecto, resulta obvio que si se autorizase al poder administrador a regular el precio de tales publicaciones, o se sometiese a las empresas editoras a previa autorización para aumentar los precios de sus ediciones, ello bastaría para hacer peligrar la subsistencia de las publicaciones desafectadas a los gobernantes, ya que la negativa o aun la demora en atender a tales pedidos constituiría una preciosa herramienta para hacer peligrar su estabilidad económica y aun su subsistencia. De la autorización administrativa para la fijación del precio de los diarios al sometimiento de la prensa libre no media más que un corto paso; y la libertad de prensa constituye uno de los pilares fundamentales del régimen republicano de gobierno establecido por el art. 1° de la Constitución".

"En ese sentido, ha dicho esta Corte que 'entre las libertades que la Constitución Nacional consagra, la de prensa es una de las que poseen mayor entidad, el extremo de que sin su debido resguardo existiría tan sólo una democra-

---

tiones sometidas a los votantes relacionadas con impuestos a los ingresos, propiedad o transacciones de los individuos se consideraban como que no afectaban la propiedad, negocios o bienes de la corporación.

La Suprema Corte revocó el fallo anterior y dio la razón a los apelantes declarando inconstitucional el estatuto referido por violar la Primera Enmienda de aplicación a todos los estados de acuerdo con lo establecido en la Decimocuarta Enmienda.

35 Augusto César Belluscio; miembro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde 1983.

36 El diario *La Prensa* había apelado ante la justicia en lo penal económico la resolución administrativa por la que se le había impuesto una sanción de multa por infracción a la ley de abastecimiento por haber aumentado de ₳ 0,20 a ₳ 0,30 el precio de venta de los ejemplares del diario sin la respectiva autorización de la Secretaría de Comercio Interior.

El recurso fue rechazado por la juez de grado, quien no encontró atendible el argumento de la empresa en el sentido de que la norma violaba los arts. 14, 32 y 31 de la CN, sobre la base de distinguir la libertad de imprenta de la libertad de una empresa de tarifar los servicios prestados a la comunidad.

Interpuesto el recurso extraordinario, el mismo fue concedido y la sentencia de grado revocada, por tres votos contra dos, con fundamento en que la sanción restringía indebidamente la libertad de prensa garantizada por el art. 32.

cia desmedrada o puramente nominal; incluso no sería aventurado afirmar que, aun cuando el art. 14 enuncie derechos meramente individuales, está claro que la Constitución, al legislar sobre la libertad de prensa, protege fundamentalmente su propia esencia democrática contra toda posible desviación tiránica' (Fallos, 248:291, considerando 25); que 'esta Corte participa del criterio admitido por el derecho norteamericano, con arreglo al cual la libertad constitucional de prensa tiene sentido más amplio que la mera exclusión de la censura previa en los términos del propio art. 14; basta para ello referirse a lo establecido con amplitud en los arts. 32 y 33 de la CN y a una razonable interpretación del propio art. 14' (Fallos, 257:308, considerando 8°); y que la protección constitucional 'debe imponer un manejo especialmente cuidadoso de las normas y circunstancias relevantes para impedir la obstrucción o entorpecimiento de la prensa libre y sus funciones esenciales' (*idem*, considerando 10°; doctrina reiterada en la causa C. 184 y 189, 'Campillay, Julio César v. La Razón, Crónica y Diario Popular', del 15 de mayo de 1986, considerando 9°)" [37].

También sigue la línea el señor ministro Fayt [38] que en el voto por sus fundamentos en la misma causa, dijo:

"6°) Que la prensa en nuestro país, en tanto medio de expresión referido, no a la máquina de impresión, sino a sus productos —el libro y el diario—, debe ser objeto de la máxima protección jurisdiccional en todo cuanto se relacione con su finalidad de servir leal y honradamente a la información y a la formación de la opinión pública, es decir a la función que deben cumplir los diarios en servicio de la comunidad".

"Los principios que sustenta la Constitución Nacional hacen indispensable asegurar la existencia de una prensa libre en una sociedad libre, poniendo a la empresa periodística al resguardo del monopolio, de la competencia desleal, de las restricciones que afecten su desenvolvimiento y de la intervención de capitales extraños a la actividad de prensa, asegurando así la transparencia de la propiedad y recursos financieros de los medios periodísticos".

"7°) Que la cuestión a decidir en el presente caso, es si la regulación del precio de venta del diario *La Prensa*, viola el derecho constitucional que protege la expresión a través de la prensa sin censura previa, y en su extensión, la garantía institucional que proviene de aquél y que salvaguarda todo aquello que se relaciona con la prensa, es decir, su estructura comercial, técnica y profesional. El tema, pues, se relaciona con la estructura económica de la información ya que la capacidad financiera se corresponde con el grado de independencia y eficacia de la prensa. Cuando la empresa periodística dispone de recursos fi-

[37] Fallos, 310:1715, ps. 1730/1731. También publicado en ED (con nota de Germán J. Bidart Campos): 125-472, ps. 475/476; en JA (con nota de Gregorio Badeni): 1987-IV-450, ps. 454/455 y en LL (con nota de Miguel M. Padilla): 1987-D-589, ps. 599/600.

[38] Carlos S. Fayt; miembro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde 1983.

nancieros y técnicos puede cumplir sin condicionamientos externos los servicios de información y de crónica. Cuando no es así por reducción del número de lectores, disminución de la publicidad privada y reducción o falta de avisos oficiales y el incremento de gastos fijos, la inseguridad económica afecta a la actividad periodística, la que debe optar por mantener su integridad e independencia en condiciones agónicas o someterse al condicionamiento directo o indirecto de los que tienen recursos económicos o ejercen el gobierno; o en defensa de sus intereses pretenden ser el gobierno del gobierno".

"8°) Que es fundamental para la democracia la existencia de una prensa diaria, independiente y diversificada. Las empresas periodísticas configuran el ejercicio privado de funciones de interés social, ya que su actividad está dirigida al bien de la sociedad y por tanto de todos y cada uno de sus miembros. De ahí que los diarios no deban ser una faceta más de la actividad estatal, máxime cuando, conscientes las empresas de que a mayor libertad mayor responsabilidad, los hechos se erigen en sagrados en tanto el comentario es libre. Que corresponde, pues, garantir que la empresa esté en condiciones de cumplir su misión de informar a los ciudadanos y al propio Estado; fiscalizar el ejercicio del poder estatal; y educar y formar mediante la crítica social y educacional" [39].

Y más recientemente la Corte Suprema confirmó esta postura por unanimidad [40] en *La Nación* [41] resuelta el 9 de diciembre de 1993 cuando dijo:

[39] Fallos, 310:1715, 1733/1734. ED. 125-475. 476/477; JA. 1987-IV-450. 455/456 y LL, 1987-D-589, 600/601.

[40] Debe aclararse que a la fecha de este fallo la Corte estaba conformada por nueve miembros y la presente sentencia fue suscripta por los señores ministros Rodolfo C. Barra, Antonio Boggiano, Carlos S. Fayt (por su voto). Augusto César Belluscio, Ricardo Levene (h) (según su voto), Mariano Augusto Cavagna Martínez, Julio S. Nazareno (según su voto), Eduardo Moliné O'Connor (según su voto). Cabe destacarse que el señor ministro Enrique Santiago Petracchi se abstuvo de firmar la resolución.

[41] El caso versó sobre la interposición del recurso extraordinario efectuado por la Dirección General Impositiva contra la sentencia dictada por el Juzg. Nac. Pen. Econ. nro. 6 que revocó la resolución administrativa por la cual se había impuesto al diario *La Nación* la sanción de clausura prevista en el art. 44, inc. 1° de la ley 11.683 (t.o. 1978 y modificatorias). Concedido el recurso, la Corte trató el mismo no por el vicio de sentencia arbitraria sino porque los agravios expresados ponían en juego la interpretación y el alcance de normas de naturaleza federal y la decisión del inferior había sido contraria al derecho alegado.

Analizado el tema, la Corte rechazó los argumentos de la DGI en razón de considerar no era suficiente el haberse eventualmente configurado la afectación del bien jurídico protegido en el tipo infraccional porque no se hubo puesto en peligro concreto la función fiscalizadora que tiene a su cargo administración fiscal, con motivo de las presuntas irregularidades de carácter formal que habría cometido la firma.

La Corte confirmó el fallo apelado porque consideró que una sanción como la prevista aplicada a una empresa periodística era violatoria de la libertad de prensa garantizada en la Constitución Nacional.

"6°) Que aun cuando la clausura dispuesta se limita a los sectores en que se desarrolla la actividad comercial de la empresa periodística, es decir, las oficinas de venta de avisos, es evidente la directa influencia que ella tendría sobre la posibilidad de publicación del diario, ya que afectaría de manera sustancial y necesaria su base económica de sustentación. Más allá de las escuetas alegaciones de la sancionada, una observación imparcial de los hechos que dieron lugar a esta causa permite razonablemente arribar a dicha conclusión".

"7°) Que, en efecto, la Dirección General Impositiva decretó la clausura de 'aquellos sectores de los inmuebles afectados en los que se desarrolle la actividad comercial respecto de la que se comprobaran las infracciones que dieran origen a la imposición de pena, de modo de posibilitar el irrestricto desarrollo todas las restantes actividades de la empresa, y muy particularmente, de aquéllas concernientes a la función periodística de libre difusión de mensajes, informaciones e ideas por medio de la prensa'...".

"9°) Que habida cuenta del alcance otorgado a la sanción, el diario se vería privado de una importante fuente de ingresos durante los tres días de la clausura, ya que en las dependencias clausuradas se desarrollan todos los aspectos notoriamente esenciales para su actividad comercial, sin los cuales la difusión de ideas se convertiría en un objetivo de cumplimiento ilusorio. En efecto, si bien es cierto que esta Corte ha reconocido la distinción entre el perfil empresarial y la faceta periodística de los medios informativos (Fallos, 217:145), no lo es menos que dicho reconocimiento fue hecho sin desconsiderar que ellos se encuentran interrelacionados (Fallos, 308:1892, considerando 7°; 310:1715; cfr. La sustancial coincidencia entre las distintas opiniones vertidas en esa sentencia respecto de la influencia genérica de la regulación económica de la empresa sobre su faz informativa: voto del juez Caballero, considerando 6° en lo pertinente; voto del juez Belluscio, considerando 6°, en lo pertinente; voto del juez Fayt, considerando 7° en lo pertinente y voto en disidencia de los jueces Petracchi y Bacqué, considerando 11). Dicha interrelación cobra particular relevancia en las circunstancias del presente caso".

"10°) Que, en tales condiciones, la posibilidad cierta de que la sanción por una infracción formal influya sobre la publicación del periódico importa una innecesaria e irrazonable restricción del derecho de la sociedad a la información y del derecho individual de información mediante la emisión y expresión del pensamiento (art. 14 de la CN)".

"11°) Que, en efecto, si bien esta Corte ha afirmado que la sanción de clausura por infracciones formales no ofrece, en principio, óbices constitucionales en lo atinente a su razonabilidad (causa M.421.XXIII, 'García Pinto, José P. Mickey SA s/infracción art. 44, inc. 1° de la ley 11.683', sent. del 5/11/1991, voto de la mayoría y de la disidencia parcial), no ocurre lo mismo cuando ella se aplica a una empresa periodística. Ello es así, no en virtud de una suerte de fuero personal, contrario a nuestra Constitución (art. 16), sino por la considerable

afectación que podría resultar para la esencial función que ese tipo de empresas desempeñan en una sociedad democrática, en tanto colaboran en la difusión libre de ideas (Fallos, 306:1892)".

"12°) Que es misión de esta Corte remover todo obstáculo injustificado para las libertades mencionadas precedentemente, sin las cuales la democracia se convertiría en un concepto desmedrado o puramente nominal (Fallos, 248:291). En ejercicio de ella, corresponde declarar que la sanción de clausura de una empresa periodística por infracciones formales no se compadece con el ejercicio amplio de aquéllas, por lo que su aplicación es inconstitucional, aun cuando se la haya instrumentado con los alcances consignados en el considerando 7° de esta sentencia".

"13°) Que ello supone la ponderación de la razonabilidad de la aplicación de la medida a la luz de la protección constitucional de la libertad de prensa, de la cual se ha dicho que 'entre las libertades que la Constitución Nacional consagra, la de prensa es una de las que poseen mayor entidad...; incluso no sería aventurado afirmar que aun cuando el art. 14 enuncie derechos meramente individuales, está claro que la Constitución, al legislar sobre la libertad de prensa, protege fundamentalmente su propia esencia democrática contra toda posible desviación tiránica' (Fallos, 248:291, considerando 25); que 'esta Corte participa del criterio admitido por el derecho norteamericano, con arreglo al cual la libertad constitucional de prensa, tiene sentido más amplio que la mera exclusión de la censura previa en los términos del propio art. 14; basta para ello referirse a lo establecido con amplitud en los arts. 32 y 33 de la CN y a una razonable interpretación del propio art. 14' (Fallos, 257:308, considerando 8°) y que la protección constitucional 'debe imponer un manejo especialmente cuidadoso de las normas y circunstancias relevantes para impedir la obstrucción o entorpecimiento de la prensa libre y sus funciones esenciales' (*idem*, considerando 10; doctrina reiterada en Fallos, 308:789)...".

"16°) Que lo expuesto no significa sostener la indemnidad absoluta de la prensa en materia sancionatoria, ya que, como ha sostenido esta Corte desde tiempo inmemorial, aquélla no está exenta por imperativo constitucional de las restricciones o cargas económicas que gravan en general a los establecimientos comerciales (Fallos, 133:31, entre otros; *idem*, "Mabee v. White Plains Publishing Co.", 327 US 178)." [42].

Por otro lado están los defensores de la segunda de las tesis, entre quienes pueden ser citados los señores ministros Petracchi [43] y Bacqué [44] en el

[42] Fallos, 316:2845. ps. 2849/2851. También publicado en DTE, XIV-525/527 y en DT, IX-233, ps. 234/235.

[43] Enrique Santiago Petracchi: miembro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde 1983.

[44] Jorge Antonio Bacqué: miembro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación entre 1983 y 1990.

voto en disidencia de *La Prensa* anteriormente reseñada. En esa oportunidad sostuvieron:

"5°) Que la concepción clásica de la libertad de prensa reprodujo los caracteres generales de la libertad de la época liberal y, como ellas, es negativa, la abstención gubernamental, por su sola virtud, garantiza aquélla. Seguramente, esta concepción no se halla perimida; pero, aunque válida para los tiempos de la *presse à bras*, del diario caro y de los lectores bastante poco numerosos, se adapta mal a la prensa contemporánea. Ello es el producto de una evolución que ha modificado las nociones de la libertad (Burdeau, Georges, *Les Libertés Publiques*, 12ª ed., Paris, 1961, p. 206)...".

"De ahí que se haya vuelto necesario distinguir entre el derecho de la industria o comercio de la prensa; el derecho individual de información mediante la emisión y expresión del pensamiento; y el derecho social a la información, 'es decir, el derecho empresario, el derecho individual y el derecho social' ('Ponzetti...', cit.)".

"En ese orden de ideas, el señalamiento con perfiles propios, del aspecto comercial de la imprenta ya fue efectuado por esta Corte cuando, en 1950, expresó: '...la patente en cuestión no grava a las empresas periodísticas por ser empresas de esa especie sino porque comportan una actividad lucrativa equiparable, desde el punto de vista, a todas las demás sobre las cuales recae el mismo gravamen. El régimen que gradúa la patente... pone de manifiesto que lo tenido específicamente en vista es lo comercial de la actividad gravada' (Fallos, 217:145)...".

"9°) Que de las dos premisas puestas en los considerandos antecedentes, se sigue que las disposiciones legales dictadas en el ejercicio del poder de policía económico social, vinculadas con el aspecto empresarial de la prensa, no se encuentran vedadas por el art. 32 primera parte, de la CN, por el hecho de que hayan sido expedidas por el Congreso Federal...".

"La conclusión establecida en el primer párrafo de este considerando es tributaria de la aludida doctrina. En efecto, de estimarse que la primera parte del art. 32 de la CN impide de todas maneras que el Congreso de la Nación reglamente aquellos aspectos atinentes al derecho de la industria o comercio de la prensa, vendría a resultar cercenada una de sus atribuciones constitucionales más importantes como es la de encauzar y orientar la política económica nacional, misión que le ha sido confiada por el art. 67, inc. 16, de la Ley Fundamental: 'Proveer lo conducente a la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias' ".

"En la medida en que el periodismo adopta características análogas a las de las empresas comerciales para alcanzar la capacidad económica requerida por su modalidad actual, lo específicamente periodístico queda indisolublemente vinculado con una categoría de intereses de distinta especie, que no pueden dejar de ser regulados. Sin pretender, para dichos intereses, condiciones de

excepción fundadas en el mero hecho que no altera la naturaleza del vínculo aludido de aquéllos, la cual, en definitiva, es la que justifica la regulación. El hecho de que la empresa tenga por fin la publicación de ideas por medio de la prensa no sustrae su política económica particular del deber de ajustarse a la política económica nacional que fije el órgano encargado por la Constitución de ese cometido (doctrina de Fallos, 217:145)".

"10) Que es sabido que la actual primera parte del art. 32 de la CN —incorporada, como todo el art. 32, por la reforma de 1860— tuvo como fuente la Primera Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica. Por ello, es significativo apuntar que tanto la doctrina como la jurisprudencia de ese país ha estimado que la mencionada Enmienda no acuerda derecho a los editores a ninguna exención de la regulación gubernamental de las prácticas mercantiles que puedan constitucionalmente aplicarse a los negocios en general (cfr. Pritchett, Herman, C., *La Constitución Americana*, Buenos Aires, 1965, p. 535)".

"En lo que hace a sus aspectos comerciales, la prensa carece de inmunidad frente a las leyes aplicables a los negocios en general, ha dicho la Suprema Corte Norteamericana ('Mabee v. White Plains Publishing Co.', 327 US 178)...".

"11) Que, con todo, el reconocimiento al Congreso nacional de las facultades para reglamentar determinadas materias económicas que también exhibe la empresa periodística, no entraña que cualquier ejercicio que de aquéllas se realice sea inmune a las previsiones de la primera parte del varias veces citado art. 32...".

"12) Que, por ende, es necesario examinar si las medidas económicas relacionadas con la faz comercial que la imprenta, adoptadas al amparo de las facultades constitucionales del Congreso de que se ha hecho mención, no repercuten en la esfera del derecho de expresar las ideas con alcances que impliquen una restricción a éste, en cuya hipótesis la prohibición de la primera parte del art. 32 citada las tornaría inválidas" [45].

Doctrina ésta que ya había sido sostenida por la Corte con anterioridad en "SA Aleman[n] y Cía, GIF" [46] cuando dijo:

"14°) Que con relación al último agravio, resulta obvio que toda vez que la multa fue impuesta por la falta de comunicación de un aumento de precio de

[45] Fallos, 310:1715, ps. 1738/1744; ED, 125-475, ps. 479/481; JA, 1987-IV-450, ps. 457/459 y LL, 1987-D-589, ps. 603/606.

[46] La firma editora del diario *Argentinisches Tageblatt* había apelado ante la justicia en lo penal económico la resolución administrativa por la que había sido sancionado con multa por infracción al dec.-ley 19.508/1972 (derogado luego por la ley de abastecimiento) por haber aumentado el precio de los ejemplares del diario sin la comunicación previa al Ministerio de Comercio. La cuestión versaba sobre la vigencia del decreto-ley y si el diario se encontraba dentro de las previsiones del mismo.

La resolución del Ministerio fue confirmada por el juez de grado, quien rechazó los argumentos de la firma. Luego de interpuesto el recurso extraordinario por la actora, el mismo fue concedido y la sentencia de grado confirmada por la Corte con fecha 7/10/1975.

los ejemplares del diario, elevado voluntariamente por la empresa editora, la sanción aplicada a esa conducta comercial carece de relación directa e inmediata con la garantía de la libertad de imprenta, conforme lo exigen el art. 15 de la ley 48 y una reiterada y conocida jurisprudencia de esta Corte" [47].

Cabe hacer notar que la Corte coincidió con el procurador general que a la sazón era el hoy señor ministro Petracchi [48].

4. La correcta hermenéutica de la libertad de imprenta

De lo expresado hasta ahora puedo concluir que la protección acordada a la libertad de imprenta o de prensa excede el marco de protección dado a las demás libertades, pero no en su versión de *libertad individual* —en la que es igual a las otras libertades— sino en su faz *estratégica e institucional*, donde goza de una protección superior al resto de las libertades individuales o sociales garantizadas por la ley fundamental.

Considero igualmente que, en esta última faceta, la Constitución Nacional veda cualquier tipo de restricción al ejercicio de la libertad de prensa, sea ésta directa o indirecta.

De esta afirmación podría desprenderse que mi pensamiento coincide con el de aquellos sostenedores de la libertad de imprenta como una actividad *inmune* a todo tipo de reglamentación, pero no es así.

Entonces podría decirse que si no estoy entre quienes postulan la inmunidad del negocio de los medios técnicos de comunicación social, lo estoy con quienes creen que los medios de comunicación que explotan el negocio de la información están sujetos a las reglamentaciones propias de cualquier otra actividad económica. Lo cual tampoco es correcto.

En realidad no creo que exista fricción entre ambas tesis, aun cuando parece que así pretendí mostrarlo. Sólo intenté dejar librada a la imaginación del lector las posibles consecuencias de llevar al extremo una u otra posturas.

Si los medios de comunicación fueran *inmunes* al ejercicio de los poderes de policía y de imposición de los estados (nacional y provinciales), el negocio de la información gozaría de un privilegio tal que lo pondría por sobre la ley misma, dejándole el poder de destruir las libertades individuales que los constituyentes querían que garantizaran frente al eventual abuso del gobierno.

Y si se permitiera el ejercicio de los poderes de policía y de imposición del mismo modo que sobre cualquier otra actividad, el Estado tendría el arma perfecta para acallar las críticas de la prensa, porque bajo la apariencia de una re-

[47] Fallos, 293:50, p. 64. Fallo que fue suscripto por los señores ministros Miguel Ángel Berçaitz, Agustín Díaz Bialet, Héctor Masnatta y Ricardo E. G. Levene (h), quienes integraron la Corte hasta 1976.

[48] Ver el Dictamen del procurador general en las ps. 51/60, en especial la p. 59.

glamentación o tributo podría esconder el método más eficaz para controlar la opinión pública. Y estas circunstancias fueron las que tuvieron en mente los constituyentes cuando prohibieron el dictado de normas "que restrinjan la libertad de imprenta o que establezcan sobre ella la jurisdicción federal".

Por ello, mi conclusión de este capítulo no puede ser otra que la de reconocer una protección superior al negocio de la información que, sin llegar a ser inmunidad, permita el ejercicio de los poderes de imposición y de policía bajo un estricto control a fin de evitar que se afecte en forma específica y discriminatoria a la actividad de la prensa. Así estará también garantizado el juego armónico entre los poderes del Estado y el *cuarto poder*.

V. La libertad de imprenta y los tributos

1. Los impuestos como restricción a la libertad de prensa o de imprenta

De la misma manera que la Constitución Nacional prohíbe el dictado de normas que restrinjan la libertad de imprenta, prohíbe el dictado de leyes tributarias que signifiquen un tratamiento diferencial más gravoso para la actividad de la prensa. No obstante ello, no existe limitación constitucional alguna que exonere a las empresas periodísticas del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento del Estado.

Pero para que estas contribuciones sean constitucionalmente válidas deben cumplir (además de las demás garantías en materia tributaria) con un requisito adicional de modo que la actividad de la prensa no pueda ser objeto de una categorización particular como sujeto pasivo tributario, la que sí sería admisible efectuar frente a empresas que desarrollen otras actividades económicas.

Es decir, el mayor grado de protección conferido a la libertad de imprenta consiste en la prohibición constitucional de otorgarles un *tratamiento diferencial* más gravoso por la cual se grave en forma exclusiva a la prensa por el solo hecho de su actividad o a algunos medios de comunicación y a otros no, estableciendo desigualdades entre los distintos medios de comunicación que explotan el negocio de la información.

Sin embargo, sería lícito otorgarles un tratamiento preferencial menos gravoso a la actividad de la prensa, por la cual se las eximiera de pagar determinados tributos, mas no con base en el art. 32 sino —como con cualquier otra actividad económica— en función de la cláusula del progreso establecida en el art. 75, inc. 18 de la CN. Al igual que en el párrafo anterior, este tratamiento diferencial debe ser otorgado a todos los medios de comunicación, ya que si fuera acordado a unos y no a otros se estaría efectuando una discriminación arbitraria entre distintos componentes de una misma categoría.

Pero ello no obsta a que, en algún caso concreto, la imposición general pueda resultar en sí misma restrictiva de la libertad de prensa. Entonces deberá ser descalificada constitucionalmente en virtud de la aplicación del art. 32. Esto podría ocurrir incluso en algunos casos en que, bajo el ropaje de un beneficio fiscal como una exención a la actividad de la prensa, por el propio funcionamiento del tributo pudiera generar una forma específica de imposición sobre la actividad de la prensa más que como un verdadero beneficio fiscal [49].

Ésta fue la línea desarrollada tanto por la jurisprudencia norteamericana como por la argentina en las cuales se convalidaron o invalidaron tributos, en la medida en que significaron o no un tratamiento discriminatorio en materia de imposición recaídos sobre el negocio de la información.

1.1. Los antecedentes judiciales en los Estados Unidos

1.1.1. El caso "Grosjean v. American Press Co." [50]

La primera oportunidad que tuvo la Suprema Corte norteamericana de expedirse respecto de la libertad de imprenta o de prensa vinculada a un tributo fue el caso en que nueve editores de periódicos del estado de Louisiana interpusieron una demanda para que se impidiera la aplicación de una ley que los afectaba por establecer una contribución de patente del 2% sobre la facturación bruta de la venta de publicidad a todos los periódicos, revistas o publicaciones en general, etc. cuya circulación semanal fuera superior a los 20.000 ejemplares. Ello implicaba que, de los al menos 120 editores en el Estado, sólo 13 estaban alcanzados por el tributo.

Debido a que el fallo de la Corte de Louisiana había sido dictado en una época de clima político enrarecido en la cual el ex gobernador Long [51] ocupaba una banca en el Senado de los Estados Unidos, la Suprema Corte declaró la inconstitucionalidad de la contribución de patente pero tuvo dificultades para decidir si los fundamentos del fallo eran provocados por el tratamiento discriminatorio respecto de la prensa o por las aparentes intenciones de la Legislatura de Louisiana de suprimir las críticas de la prensa.

[49] Este caso podría ocurrir en la Argentina con el Impuesto al Valor Agregado, ya que si no se permitiera a las empresas editoriales utilizar el crédito fiscal proveniente de las compras de papel para la cancelación de otros tributos, la actividad estaría soportando exclusivamente todo el peso de la carga impositiva dándosele de este modo el tratamiento diferencial más gravoso que se pretendió evitar.

[50] 297 US 233 (1936). El texto completo del fallo puede también obtenerse a través de Internet en http://www.findlaw.com/casecode/supreme.html y allí ingresar por el tomo y la página.

[51] Huey Pierce Long, político norteamericano, gobernador de Louisiana entre 1928 y 1932 y senador desde 1932 hasta su muerte en 1935.

El *justice* Sutherland [52] produjo la opinión de la Corte y sostuvo que:

"1. El primer punto presenta una cuestión de suma gravedad e importancia; si bien hecho, va al corazón del derecho natural de los miembros de la sociedad organizada, unidos por el bien común, a impartir y adquirir información acerca de sus intereses comunes. La Primera Enmienda de la Constitución Federal establece que 'El Congreso no hará una ley... restringiendo la libertad de expresión, o de la prensa.' Mientras esta cláusula no es una limitación sobre los poderes de los estados, los estados están impedidos de restringir la libertad de expresión o de la prensa por disposición de la cláusula de debido proceso de la Decimocuarta Enmienda...".

"Esto no está dirigido por nada de lo que hayamos dicho a sugerir que los propietarios de los periódicos sean inmunes de cualquiera de las formas ordinarias de imposición para sostener al gobierno. Pero ésta no es una forma ordinaria de imposición, sino una única en su especie con una larga historia de un hostil mal uso contra la libertad de prensa".

"El propósito predominante de la garantía de inmunidad aquí invocada era preservar una prensa libre de trabas como una fuente vital de información pública. Los periódicos, revistas y otros diarios del país, es seguro decir, han esparcido y continuado esparciendo más luz sobre los asuntos públicos y de negocios de la nación que cualquier otro instrumento de publicidad; y desde que la opinión pública informada es la más potente de las restricciones sobre el mal gobierno, la supresión o restricción de la publicidad asumida por una prensa libre no puede ser observada de otra manera que con una grave preocupación. El impuesto aquí involucrado es malo no porque tome dinero de los apelados. Si eso fuera todo, una cuestión completamente diferente sería presentada. Es malo porque, a la luz de su historia y de su marco presente, es visto como un deliberado y calculado instrumento en el disfraz de un impuesto para limitar la circulación de información a la cual el público tiene derecho en virtud de las garantías constitucionales. Una prensa libre se yergue como uno de los más grandes intérpretes entre el gobierno y el pueblo. Permitir que sea puesta en cautiverio es como ponernos en cautiverio a nosotros mismos".

"En vista de la persistente búsqueda de nuevas materias de imposición, no carece de significancia que, con la sola excepción del estatuto de Louisiana, hasta donde nosotros podemos descubrir, ningún Estado durante los ciento cincuenta años de nuestra existencia nacional ha intentado imponer un tributo como aquél ahora en cuestión".

"La forma en la cual el tributo es impuesto es en sí misma sospechosa. No está medido o limitado por el volumen de publicidad. Es medido solamente por la extensión de la circulación de la publicación en la que la publicidad es inclui-

[52] Ver nota 27.

da, con el claro propósito de penalizar a los editores y cercenar la circulación de un grupo seleccionado de periódicos".

Claramente puede verse que la Suprema Corte utilizó el criterio del tratamiento diferencial para invalidar el tributo por gravar la específica actividad de la prensa.

1.1.2. El caso "Minneapolis Star v. Minnesota Comm'r of Rev." [53]

En esta oportunidad la Suprema Corte afirmó su doctrina acerca del tratamiento diferencial sobre la prensa, destacando que los métodos que se basaran en ese tratamiento diferencial no estaban autorizados por la Constitución. De este modo, proveyó una guía clara de referencia para las legislaturas locales y los tribunales inferiores cuando debieran tratar leyes de impuestos similares a la cuestionada en esta causa.

Corría el año 1971 y el estado de Minnesota extendió su impuesto a los consumos y a las ventas, a la tinta y al papel utilizados en la producción de periódicos y otras publicaciones, alcanzando así a las publicaciones que hasta ese entonces estaban exentas de cualquier tributo estadual.

Dos años más tarde, la Legislatura estableció una exención al consumo de papel y tinta usados en la producción de publicaciones por los primeros u$s 100.000 anuales que se utilizara por cada publicación. Así corregido el impuesto se aplicó a las mayores publicaciones estaduales.

La firma *Minneapolis Star & Tribune Company*, editora de dos de los diarios de mayor tirada del Estado, cuestionó la modificación al impuesto sobre el papel y la tinta con fundamento en que la exención violaba la Primera Enmienda, pretendiendo así la devolución del impuesto pagado en estos términos.

En primera instancia se hizo lugar al reclamo y se decretó que la imposición sobre la prensa de una manera distinta o a una tasa distinta, más alta que la aplicable a otras actividades, sí violaba la garantía de la libertad de prensa contenida en la Primera Enmienda. También se decidió que la aplicación de un tributo sobre algunas publicaciones pero no sobre otras constituía una violación adicional a la Primera Enmienda y se advirtió, además, que ésta no convertía a la prensa en *inmune* respecto de las formas generales de imposición para proveer a los gastos del gobierno.

La sentencia fue apelada por el estado de Minnesota a la Corte estadual y logró la revocación del fallo.

La Suprema Corte de Minnesota sostuvo que dado que el impuesto sobre los consumos de papel y tinta era parte de un sistema general de imposición a las ventas, no era atendible que se lo tildara de ser un gravamen particular sobre

[53] 460 US 575 (1983). También el texto completo del fallo puede obtenerse a través de Internet en http://www.findlaw.com/casecode/supreme.html y allí ingresar por el tomo y la página.

la prensa y por lo tanto era constitucional. Asimismo señaló que la exención de u$s 100.000 era un legítimo esfuerzo para ayudar a las pequeñas empresas y confirmó la validez del impuesto.

Llegado el caso a la Suprema Corte de los Estados Unidos, ésta anuló el criterio sostenido por el inferior y sostuvo que:

"(a) No hay historia legislativa, ni indicación alguna, aparte de la estructura del impuesto en sí mismo, de algún motivo de censura o impedimento de parte de la Legislatura de Minnesota al establecer el impuesto ('Grosjean v. American Press Co.', 297 US 233, señalado)".

"(b) Pero al crear el especial impuesto al consumo, el cual no tiene paralelo en el esquema impositivo del Estado, Minnesota ha escogido a la prensa para un tratamiento específico. Cuando un Estado escoge de esta manera a la prensa, el apremio político que impide a la legislatura crear impuestos inestables de aplicación general es deficiente, y la amenaza de impuestos gravosos se transforma en aguda. Esa amenaza puede operar tan efectivamente como un censor que limita los comentarios críticos de la prensa, socavando así la hipótesis básica de nuestro sistema político de que la prensa servirá a menudo como una importante limitación al gobierno. Además, el tratamiento diferencial, a menos que esté justificado por alguna especial característica de la prensa, sugiere que el objetivo de la regulación está relacionado con la supresión de la expresión, y tal objetivo es presumiblemente inconstitucional. El tratamiento diferencial de la prensa, entonces, pone tal carga sobre los intereses protegidos por la Primera Enmienda que semejante tratamiento no puede ser admitido a menos que el Estado demuestre un interés de suma importancia que sirva de contrapeso y que no pueda ser alcanzado sin esta imposición diferencial".

"(c) Minnesota no ha ofrecido una adecuada justificación para el tratamiento específico de los periódicos. Su interés en elevar la recaudación, considerado aisladamente, no puede justificar ese tratamiento, cuando la alternativa de imponer a los negocios en general está claramente disponible. Y el Estado no ha ofrecido explicación de por qué eligió usar un sustituto para el impuesto a las ventas antes que el impuesto a las ventas en sí mismo. Una regla que automáticamente permitiría al Estado seleccionar a la prensa para un método diferente de imposición mientras la carga efectiva no sea diferente de aquella que recae sobre otros contribuyentes o, como Minnesota afirma aquí, es menor que la que recae sobre otros negocios, debe ser evitada. La posibilidad de error inherente en tal regla implica una amenaza tan grande que preocupa al corazón de la Primera Enmienda".

"(d) El impuesto al papel y a la tinta de Minnesota viola la Primera Enmienda no solamente porque escoge a la prensa, sino también porque apunta a un pequeño grupo de periódicos. El efecto de la exención de u$s 100.000 es que solamente un puñado de editores en el Estado no pagan ningún impuesto en ab-

soluto, e incluso menos pagan un monto significativo de impuesto. Para reconocer un poder en el Estado no sólo para escoger a la prensa sino también para encuadrar el impuesto de modo de que éste escoja a unos pocos miembros de la prensa representa tal potencial para el abuso que ningún interés sugerido por Minnesota puede justificar el esquema".

Así, por la mayoría, la *justice* O'Connor [54] opinó que:

"El tratamiento diferencial sobre la prensa, entonces, coloca una carga tal sobre los intereses protegidos por la Primera Enmienda que nos impide apoyar tal tratamiento a menos que el Estado haga valer un interés contrabalanceante de tal importancia que éste no pueda ser conseguido sin la imposición diferencial".

La mayoría consideró que el estatuto de Minnesota era "palmariamente discriminatorio" por dos razones. Primero, que el impuesto sobre el consumo de papel y la tinta no servía a la función normal compensatoria de un impuesto al consumo, porque a diferencia de un típico impuesto al consumo, el impuesto sobre las publicaciones se aplicaba a productos adquiridos tanto dentro como fuera del Estado. Segundo, porque el impuesto sobre el consumo de papel y la tinta era el único ejemplo en el sistema tributario de Minnesota que gravaba en un nivel intermedio un producto que luego sería vendido al por menor.

Consideró también la mayoría que el interés del Estado en aumentar la recaudación no podía justificar tal tratamiento diferencial de la prensa dado que, una alternativa menos restrictiva —como un impuesto general a las ventas sobre todas las actividades, incluyendo las publicaciones— podría haber satisfecho este interés sin entrar en conflicto con la primera enmienda.

La Suprema Corte también rechazó el argumento dado por el Estado en el sentido de que un impuesto especial al consumo del papel y la tinta podría ser válidamente sustituido por un impuesto a las ventas minoristas aplicable a los productos de todas las actividades. En cambio, sostuvo la Corte, un método diferencial de imposición —incluso uno que pudiera ser reputado como menos gravoso que la eventual aplicación de un impuesto general a las ventas— amenaza a la prensa con la posibilidad de un subsecuente tratamiento diferencial más gravoso.

De acuerdo con la mayoría, la mera posibilidad de tal imposición incremental sobre la prensa crearía un riesgo de efectos de censura, porque la amenaza de sanciones puede impedir el ejercicio de los derechos de la primera enmienda casi tan poderosamente como la real aplicación de sanciones.

Igualmente declaró que los tribunales como instituciones están pobremente equipados para evaluar con precisión el impacto de los varios métodos de imposición, la Corte rehusó comparar el impacto del impuesto sobre el consumo del papel y la tinta con una hipotética extensión de un impuesto general a las ventas que incluyera a las publicaciones.

[54] Sandra Day O'Connor: miembro de la Suprema Corte de los Estados Unidos desde 1981.

Además resolvió que cuando los derechos de la Primera Enmienda se encuentran en juego, la tolerancia constitucional de eventuales errores disminuye drásticamente. Para evitar el riesgo de tal error, la Corte invalidó el impuesto antes que intentar evaluar su impacto sobre la prensa.

La Corte encontró que la exención de u$s 100.000 en la ley de Minnesota creaba una violación adicional de la primera enmienda mediante la exoneración de la obligación por el impuesto al consumo a todas menos a las más grandes publicaciones. Debido a que Minnesota no concedía generalmente beneficios a las pequeñas empresas en otras industrias, la Corte rechazó además el argumento del Estado de que la exención podría estar justificada como parte de una equitativa estructura impositiva uniendo el nivel de imposición de una actividad a los costos sociales impuestos por tal actividad.

Por último, la Corte concluyó que la exención se asemejaba más a una penalidad para unos pocos grandes periódicos que a un intento para favorecer a menores empresas incipientes.

El *justice* White [55] coincidió en la discusión central y en la decisión final, pero opinó separadamente para criticar a la mayoría por tratar cuestiones innecesarias para tomar esa decisión. En su visión la Corte debió haber invalidado el impuesto con base en el solo fundamento de que la exención de u$s 100.000 violaba la Primera Enmienda y no debió haber considerado la extensa cuestión de la constitucionalidad del impuesto al consumo como un todo.

En disidencia, el *justice* Rehnquist [56] dijo que la resolución de la Corte acerca del *tratamiento diferencial* no era solamente una decisión sin precedentes, sino que además era injustificada dado que el tratamiento diferencial en este caso realmente beneficiaba a la prensa.

De acuerdo con esta postura, el esquema de imposición de Minnesota no requería una precisa justificación porque el impuesto sobre las publicaciones no restringía la libertad de prensa y no existiendo tal restricción, el impuesto debía satisfacer solamente un *test* de razonabilidad. En su opinión, el impuesto tenía un relación racional respecto de los objetivos de incrementar la recaudación del Estado y sobre todo que resultaba mucho menos gravoso para las publicaciones que el sistema tributario general.

Cuestionó también del hecho de que la Corte no estuviera lo suficientemente equipada para hacer el tipo de análisis requerido en casos como estos, ya que sostenía que sí debía hacerlos en los casos concretos llegados a su estudio.

Del análisis del caso efectuado por la Suprema Corte se desprende el acabado conocimiento del negocio periodístico por parte de la misma y demuestra

[55] Byron Raymond White; miembro de la Suprema Corte desde 1962 hasta 1993.

[56] William Hubbs Rehnquist; miembro de la Suprema Corte desde 1971 y presidente desde el año 1986.

la cuidadosa aproximación al tema que hizo la mayoría. Esto era necesario para asegurar que la constitucionalidad de un impuesto sobre la actividad de la prensa no dependiera de las cambiantes circunstancias fácticas, como lo podían ser las variaciones del costo de la impresión.

1.1.3. El caso "Arkansas Writer's Project, Inc. v. Ragland" [57]

El estado de Arkansas había establecido un tributo sobre los ingresos por ventas de propiedad personal tangible pero eximía a numerosos ítems, entre los cuales estaban los periódicos y "diarios de deportes, de comercio, profesionales, religiosos y/o publicaciones impresas editadas dentro de este Estado".

El *Arkansas Writer's* publicaba en ese Estado una revista de interés general que incluía artículos sobre diversos temas, entre los cuales se encontraban la religión y el deporte.

En 1984, basándose en la doctrina judicial sentada en "Minneapolis Star & Tribune Co. v. Minnesota Comm'r of Revenue" solicitó la devolución de los impuestos pagados por este concepto desde 1982, aseverando que la exención a las revistas debería haber incluido a la suya y que la sujeción a tal impuesto, cuando la venta de otros periódicos y revistas estaban exentos, violaba la primera y decimocuarta enmienda.

Llegado el caso a la Suprema Corte ésta dijo que:

"2. El esquema del impuesto a las ventas de Arkansas que grava a las revistas de interés general pero exime a los periódicos y a los diarios de deportes, comercio, profesionales y religiosos, viola la libertad de prensa garantizada de la Primera Enmienda".

"(a) Incluso si no hay evidencia de un motivo impropio de censura, el impuesto de Arkansas grava derechos protegidos por la Primera Enmienda discriminando contra un pequeño grupo de revistas, incluyendo la del apelante, las que son las únicas revistas que pagan el impuesto. Tal imposición selectiva es uno de los tipos de discriminación identificada en Minneapolis Star. En realidad, su uso aquí es incluso más distorsivo que en aquel caso porque la ley de Arkansas requiere una minuciosa inspección oficial del contenido de las publicaciones como base para la imposición de un tributo. Esto es incompatible con la Primera Enmienda, cuyos requerimientos no son evitados meramente porque la ley no grava la expresión de opiniones particulares expresadas por revistas específicas, y exime a otros miembros de los medios de difusión que podrían publicar discusiones de los varios temas contenidos en la revista del apelante".

Y concluyó en V que:

"Nosotros establecimos en Minneapolis Star que '[a] el impuesto que escoge a la prensa, o que escoge publicaciones individuales dentro de la prensa,

[57] 481 US 221 (1987). También el texto completo del fallo puede obtenerse a través de Internet en http://www.findlaw.com/casecode/supreme.html y allí ingresar por el tomo y la página.

ponen una pesada carga sobre el estado de justificar su acción' (460 US, en 592, 593). En este caso, Arkansas ha fracasado en cumplir con esta pesada carga. No ha formulado una precisa justificación para la imposición selectiva basada en el contenido de ciertas revistas, y el impuesto es por ello inválido bajo la Primera Enmienda. Por consiguiente, nosotros revocamos la decisión de la Suprema Corte de Arkansas...".

Aquí también puede verse que la Suprema Corte invalidó el tributo en razón del establecimiento de una categoría discriminatoria entre distintos sujetos que se desarrollaban dentro del mismo negocio editorial.

1.1.4. El caso "Leathers v. Medlock" [58]

Por último, se puede citar este caso en el que de nuevo se objetaba la constitucionalidad del tributo de Arkansas sobre los ingresos brutos provenientes de la venta de toda propiedad personal tangible y servicios especificados pero que expresamente eximía, entre otros, a ciertos ingresos provenientes de ventas de periódicos y revistas.

En 1987 una reforma a esta norma amplió el objeto del impuesto incluyendo a la televisión por cable. Medlock *et al.* inició una acción tendiente a que se le reconocieran sus derechos garantizados en la Primera Enmienda, en la cláusula de protección igualitaria y en la Decimocuarta Enmienda que según él se encontraban violadas por la extensión del impuesto a los servicios de cable, la exención del impuesto a los diarios y revistas y la exclusión de la lista de servicios sujetos al impuesto de los servicios satelitales de televisión a los propietarios de antenas hogareñas.

Posteriormente, la Legislatura de Arkansas extendió el tributo a todos los servicios televisivos —incluidos los antes excluidos de la lista de servicios sujetos— como los satelitales.

En apelación la Corte Suprema del estado de Arkansas sostuvo que el impuesto era válido luego de la modificación introducida porque, según la misma, la Constitución no prohibía la imposición diferente de los distintos medios de difusión. Asimismo, creyendo que la Primera Enmienda prohibía sólo la imposición discriminatoria de miembros del mismo medio y que el cable y la distribución de servicios televisivos por satélite eran sustancialmente lo mismo determinó que el impuesto era inconstitucional durante el período que se aplicó al cable pero no a los servicios satelitales.

Llegado el caso a la Suprema Corte ésta dijo que:

"1. La extensión por Arkansas de su impuesto general a las ventas a los servicios de televisión por cable solamente, o al cable y servicios satelitales, mientras eximía a los medios gráficos no viola la Primera Enmienda".

[58] 499 US 439 (1991). También el texto completo del fallo puede obtenerse a través de Internet en http://www.findlaw.com/casecode/supreme.html y allí ingresar por el tomo y la página.

"(a) Aunque la televisión por cable, la cual provee noticias, información y entretenimiento a sus suscriptores, está comprendida en 'expresión' y es parte de la 'prensa' en mucho de su operatoria, el hecho de que esté gravada diferentemente de otros medios no la eleva por sí sola a un problema de la Primera Enmienda. El impuesto de Arkansas no presenta ninguno de los obstáculos a la Primera Enmienda que han llevado a esta Corte a anular la imposición diferencial de los portavoces. (Ver, e.g. 'Grosjean v. American Press Co.', 297 US 233; 'Minneapolis Star & Tribune Co. v. Minnesota Comm'r of Revenue', 460 US 575; 'Arkansas Writers' Project, Inc. v. Ragland', 481 US 221). Es un impuesto de aplicación general cubriendo toda la propiedad personal tangible y un amplio rango de servicios y, así, no escoge a la prensa, y por ello amenaza con obstaculizarla como un vigilante de la actividad gubernamental. Asimismo no hay indicios de que Arkansas haya apuntado a la televisión por cable en un intento deliberado de interferir con sus actividades de la Primera Enmienda, tampoco está el impuesto estructurado como para levantar sospechas de que estuvo dirigido a ello".

"2. La cuestión acerca de la distinta imposición temporaria entre el cable y los servicios de satélite violaban la Cláusula de protección igualitaria debe ser redactada nuevamente por la Suprema Corte del Estado a la que se devuelven los autos".

Debo destacar que si bien comparto la opinión de la Suprema Corte en los casos relatados antes de éste tengo una seria discrepancia respecto del resultado de este último en razón de que —en mi interpretación— efectuó una discriminación por el medio de comunicación utilizado, lo cual es inconsecuente con la propia definición de *tratamiento diferencial* que tan cuidadosamente fuera elaborada en "Minneapolis Star v. Minnesota Comm'r of Revenue".

1.2. El rumbo de la jurisprudencia nacional

1.2.1. El caso "Don Ezequiel P. Paz, director del diario 'La Prensa', contra la Municipalidad de la Capital, por repetición de pago indebido" [59]

La primera vez que tocó resolver una cuestión vinculada con la tributación y la libertad de imprenta correspondió a la discusión acerca de la validez de la aplicación de una tasa municipal sobre el establecimiento donde se desarrollaba la tarea periodística.

El caso consistía en el reclamo de repetición por pago indebido de tributos fundado en que el establecimiento —según el demandante—, por la errónea calificación efectuada por la Municipalidad de la Capital, había sido encuadrado

[59] Fallos, 133:31. Resuelto el 10 de noviembre de 1920 por unanimidad. Suscribieron la sentencia los señores ministros Antonio Bermejo, Nicanor González del Solar, Dámaso E. Palacio, José Figueroa Alcorta y Ramón Méndez.

en la categoría de negocio o industria cuando no se desarrollaba en él ningún acto de comercio y por eso se violaba lo dispuesto en el art. 32 de la CN.

Por su parte, la Municipalidad arguyó que el tributo era cobrado a todos los comercios o industrias y, por tal motivo, al realizar el diario actos de comercio debía tributar como todas las demás actividades.

La Corte resolvió con acierto que:

"1.° La clasificación del diario *La Prensa* como establecimiento comercial e industrial, hecho por los tribunales locales, es un punto de hecho y de derecho común extraño al recurso extraordinario del art. 14, ley 48".

"2.° La aplicación a una empresa periodística, de impuestos o tasas municipales sancionadas de acuerdo con la autorización conferida por el Congreso en su carácter de legislatura local, no vulnera la garantía acordada por el art. 32 de la CN".

Aquí puede verse que, con anterioridad al tratamiento de temas tributarios vinculados con la libertad de prensa por parte de la Suprema Corte norteamericana, la Corte Suprema nacional convalidó el tributo en razón de no encontrarlo en pugna con el art. 32, toda vez que el mismo era general y no se percibía como un tratamiento diferencial al negocio de la información que lo habría invalidado.

1.2.2. El caso "Diario 'La Gaceta' v. Provincia de Tucumán" [60]

Ésta fue la segunda oportunidad que tuvo la Corte Suprema de tratar la imposición a un medio de prensa.

En la especie se trataba de la aplicación de una patente a toda persona que ejerciera en la provincia una rama de comercio, arte o profesión a una tasa del 6‰ a 28 actividades entre las que encontraban las empresas editoras de diarios, libros y revistas.

La Suprema Corte de la Provincia de Tucumán rechazó la demanda de repetición sobre la base de que la patente en cuestión no afectaba el libre ejercicio de la libertad de prensa ni constituía un caso de censura previa.

Interpuesto el recurso extraordinario fue concedido y la Corte confirmó la sentencia apelada.

Previo a ello el propio el procurador general Carlos G. Delfino había expresado que:

"Centrado así el problema es preciso poner en claro un primer punto: la circunstancia de que un impuesto *de carácter general* recaiga sobre la actividad que desarrolla la prensa no constituye de por sí una 'censura previa'; lo que no implica desconocer que ya sea por su monto o por su carácter diferencial un

[60] Fallos, 217:145. Resuelto el 26 de junio de 1950 por unanimidad. Suscribieron la sentencia los señores ministros Rodolfo G. Valenzuela, Tomás D. Casares, Felipe Santiago Pérez y Atilio Pesagno.

gravamen pueda llegar a constituir una restricción inconstitucional a la libertad de prensa" [61].

Así la Corte Suprema ratificó la postura asumida en "Don Ezequiel P. Paz contra la municipalidad de la capital" al decir que [62]:

"Si el derecho de los gobiernos provinciales a establecer impuestos de patentes no se cuestiona y las empresas periodísticas pueden dar razón de ser a su cobro como las demás empresas de la misma categoría por comportar, como ellas, actividades lucrativas el hecho de que tengan por fin la publicación de las ideas por medio de la prensa no las sustrae al deber de contribuir a la formación del erario público respectivo mientras la contribución que se requiere tenga los caracteres generales exigidos por la Constitución a todos los gravámenes que la misma autoriza a cobrar con ese fin y el régimen de aplicación no lesione la garantía constitucional de hacerlo sin censura previa".

"El art. 23 de la Constitución no establece la intangibilidad y el carácter absoluto de la libertad de imprenta. Lo que a ésta no pueden imponerse son regulaciones —federales o provinciales— que la restrinjan de un modo incompatible con los caracteres que la propia Constitución le asigna. La expresión censura previa contenida en el art. 26 de la Constitución no se refiere sólo al examen del contenido de las publicaciones que se van a efectuar, sino también a una censura ejercida con respecto a la decisión o iniciativa de ejercitar en el momento que se considere conveniente el derecho de que se trata. Ello no significa que el ejercicio de ese derecho no pueda ser sometido a normas generales de carácter reglamentario y aun al cumplimiento de requisitos previos, mientras la norma no sea arbitraria y no implique el aniquilamiento del derecho o una restricción que, por su alcance o por su modo, equivalga a la aniquilación".

"No alegándose que la patente establecida por la ley 2038 de la prov. de Tucumán con respecto a los diarios haya lesionado o menoscabado efectivamente, en el caso concreto, el libre ejercicio del derecho de publicar las ideas por la prensa o que haya implicado una censura previa; no resultando de la ley que se haya librado al arbitrio fiscal el acordar o denegar la patente cuya previa obtención se requiere para el ejercicio de la mencionada actividad, ni que tenga por objeto establecer un procedimiento de restricción o selección por parte de la autoridad en orden a dicho ejercicio; ni habiéndose hecho cuestión acerca del monto del tributo, que se gradúa según el volumen anual de ventas netas o de operaciones realizadas durante los doce meses anteriores al de la clasificación, corresponde rechazar la impugnación de que dicha ley es violatoria de los arts. 23 y 26 de la CN, ya que es insuficiente para admitirla la mera posibilidad de

[61] Fallos, 217:145, ps. 154/155.

[62] Los artículos citados se refieren a la Constitución de 1949.

que el gravamen pueda llegar a dar lugar a la restricción de la libertad de imprenta o a una forma de censura previa".

También aquí la Corte Suprema hizo aplicación de la doctrina del *tratamiento diferencial* para que, al confirmar que el mismo no se dirigía específicamente contra la actividad de la prensa, fuera ratificada la validez constitucional del tributo.

VI. Conclusiones

Para finalizar puedo establecer ciertas premisas básicas respecto del significado de la libertad de imprenta o de prensa como derecho humano y su interrelación con el derecho tributario.

En primer lugar, la libertad de imprenta o de prensa, como exteriorización de la libertad de expresión del pensamiento humano, goza de inmunidad reglamentaria en lo relativo a las formas de manifestación de ese pensamiento (impidiendo la censura previa) y comprende tanto a personas físicas como a las de existencia ideal, sin importar el medio técnico de comunicación social utilizado.

La premisa anterior no significa irresponsabilidad penal o civil por los delitos ordinarios cometidos y/o los daños causados.

En segundo lugar, la libertad de prensa comprende a la actividad de las empresas explotadoras de medios técnicos de comunicación social y por ello le son de aplicación los mismos principios.

En tercer lugar, el negocio editorial —como elemento inescindible de la libertad de prensa— goza de una protección superior a los demás pero no llega a ser inmunidad. De esto se desprende que resulta lícito el ejercicio de los poderes de imposición y de policía bajo un criterio estricto y cuidadoso de los mismos a fin de evitar la afectación específica y discriminatoria de la actividad de la prensa.

En cuarto lugar, la actividad de los medios de prensa es una actividad como cualquier otra y por tanto puede ser sometida al pago de tributos de carácter general. La Constitución veda la aplicación de un tratamiento diferencial por el cual se grave exclusivamente a la actividad de la prensa por el solo ejercicio de la misma, como una categorización particularizada de sujetos.

En quinto y último lugar, tampoco es admisible un tratamiento diferencial entre los distintos medios técnicos de comunicación utilizados para la expresión del pensamiento humano, pues ello implica una forma de discriminación entre quienes desarrollan la misma actividad garantizada como un derecho humano.

DERECHO A LA PRIVACIDAD E INTIMIDAD Y TRIBUTACIÓN. LA AUTODETERMINACIÓN DE LOS DATOS EN MATERIA FISCAL

por ROBERTO MARIO MORDEGLIA *

I. LIBERTAD INFORMÁTICA Y LIBERTAD DE INFORMACIÓN

En un mundo de relaciones económicas sumamente complejas, la intromisión del Estado para indagar la situación de los ciudadanos apreciando su capacidad contributiva, y el derecho de éstos a una conducta administrativa apoyada en la buena fe en el manejo de sus datos personales, puede presentar distintos conflictos que tratarán de examinarse brevemente.

Desde que la existencia en sociedad impone a los particulares en el moderno Estado social de Derecho deberes de colaboración para quebrar la idea de poder absoluto o de supremacía, el aumento sustancial de la masa de contribuyentes y por consiguiente, del necesario cruzamiento de sus datos con los relevamientos de innumerables fuentes de información, pone en línea a esos conflictos con los que crea en general el avance tecnológico, y que se plantean con relación a la esfera de la libertad.

La tensión entre la privacidad y potestades fiscales inquisitorias para establecer la riqueza imponible, base del deber social de contribuir, se coloca en el centro del avance tecnológico, y el incremento de las relaciones sociales que la vida moderna impone, modelan el llamado *derecho a estar solo,* proveniente de la definición dada por juristas norteamericanos, y concebido como un derecho de exclusión de terceros respecto de determinadas facetas de la vida de las personas [1]. Pero, como es sabido, la propia definición de la privacidad termina por aceptar que se trata de un derecho complejo, que representa una pluralidad o complejidad de aspectos de la personalidad, debiéndose apreciar cuál de ellos y de qué manera se enfrentan a la necesidad de la Administración de hacer actuar la ley de modo eficaz, para la recaudación de las sumas según el orden impuesto por la Constitución y, en el marco por ésta dispuesto, por el órgano legislador.

[1] Una síntesis en un trabajo reciente puede verse en CARRANZA TORRES, Luis R., "La autodeterminación informativa en el derecho argentino. Reconocimiento de nuevos derechos en materia de protección de datos personales", ED (Derecho Constitucional 22/12/2000).

* Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

En general se habla de la libertad *informática* como un nuevo derecho fundamental incorporado en las constituciones modernas y que estaría definido en algunas como una garantía en sentido técnico jurídico, que permite a las personas conocer y acceder a las informaciones que les conciernen incorporadas a bancos de datos.

Esa muestra de la libertad es entonces diferenciable del llamado derecho *informativo* que puede hacerse valer sobre todo dato o información con fines de investigación, comerciales o científicos, que implica un derecho a acceder sobre datos o referencias de otros y a transmitirlos; y también como una manifestación especial de la información pública o derecho a informar.

Tanto el modo peculiar con que los registros de datos se forman —que en el caso de los bancos privados remiten al concepto genérico de datos vacantes, y en el caso de bancos públicos, al cumplimiento de deberes de colaboración— como la naturaleza de esos datos y su utilización posterior, configuran la materia sobre la que actúa el derecho informativo o de información y la libertad del titular de los datos, lo cual en el campo tributario adquiere perfiles propios.

Todo ello sin olvidar que también queda implicado el llamado derecho a la transparencia de los asuntos públicos particularmente los que son insertados en actuaciones administrativas y el conocimiento que de éstas deben tener los interesados e incluso los terceros, así como la cobertura jurídica que da el denominado secreto fiscal.

II. El derecho o los derechos protegidos

Tratando de penetrar ese universo complejo que enlaza estructuras de derechos y garantías, conviene recordar que la incorporación en 1994 del hábeas data planteó como es lógico un nutrido debate sobre su alcance, bien jurídico tutelado y legitimación, aspectos que en alguna medida se proyectan en el ámbito tributario y por eso mismo conviene investigar [2]. La norma suscitó así, por un lado, su conexión con el plexo de derechos amparados en la Constitución Nacional asignándola generalmente a la protección de la privacidad, incorporada principalmente en el art. 19 de la CN [3], pero reflejada en otros aspectos en

[2] En general, la doctrina argentina considera que se trata más bien de una garantía (innominada) que protege un haz o conjunto de derechos diversos. El art. 43, 3er. párr. de la CN incorporado en 1994, dispone: "Toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos. No podrá afectarse el secreto de las fuentes de información periodística".

[3] "Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

el art. 18 [4]. Del juego de estas normas y del mismo art. 43 de la CN, resulta como un bien jurídico complejo, abarcativo de otros derechos personalísimos como el honor, la reputación, la dignidad, la imagen, la identidad personal, la verdad [5], etc. Al respecto es de recordar que la Constitución argentina incluye también, en su art. 33, a otros derechos no enumerados, pero que nacen del principio de soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Pero en cuanto aquí interesa, la propia redacción del nuevo art. 43 de la CN (3er. párr.) alude a una acción para tomar conocimiento de los datos personales; razón por la que se lo ha conectado con el derecho a la *autodeterminación informática,* término acuñado definitivamente en 1983 por el Tribunal Constitucional alemán referido a las consecuencias necesarias de la inserción de un

[4] En cuanto prevé la protección del domicilio y los papeles privados. No creo que sea valioso agregar una opinión sobre la fuente y el alcance del derecho a la intimidad. Simplemente reseño la de PADILLA ("Fuentes constitucionales del derecho a la intimidad", LL. del 2/11/1998) quien recordando a Nino distingue la noción de privacidad o actos privados a los que se refería el art. 19 en cuanto afecta a terceros, y la de intimidad, que no estaría prevista en ese artículo, y que consistiría en un ámbito de la persona que está protegido del conocimiento generalizado. Esta última —aparte del art. 18, CN—, antes de la reforma de 1994 se inscribió con rango inferior en el art. 1071 bis del CCiv. que veda la intromisión arbitraria en la vida ajena y la perturbación de la intimidad.

Destaca Padilla que la ausencia de respaldo constitucional que podría imputarse antes de la reforma a esa norma —si se acepta la distinción indicada— se diluye considerando el principio que "atribuye a todas las personas una innata dignidad, fuente a su vez —aún implícita— de todos los derechos". Por otra parte ese valor fue reconocido en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 (arts. 1° y 12), en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre del mismo año (art. V); en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 (art. 17.1) y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica de 1969, art. 11.1). Y todas estas disposiciones operan a través del art. 75, inc. 22 de la CN.

[5] La doctrina vinculaba la protección, en los primeros tiempos, con las acciones privadas, construyéndose así un criterio de "interioridad", es decir, que el ordenamiento debía apuntar a "acciones", mientras que todo lo que se desarrolla en el plano interno del individuo, sin alcanzar mayor grado de exteriorización, pertenece a su ámbito de intimidad no correspondiendo injerencia legislativa alguna (CSJN, "Colavini", Fallos, 300:254). Pero tal criterio estrecho fue abandonado por la Corte Suprema en "Ponzetti de Balbín" (Fallos, 306:1892) y luego en "Bazterrica" (Fallos, 308:1392) para proteger como zona de privacía otros ámbitos, como las costumbres, hábitos, incluso la situación económica; y otras "acciones, hechos o datos que teniendo en cuenta las formas de vida aceptadas por la comunidad, están reservadas al propio individuo y cuyo conocimiento y divulgación por extraños configura (también) un peligro real o potencial para la intimidad". Se aceptó así en el segundo de los precedentes indicados (Bazterrica) que la tenencia de drogas solamente para uso personal no hace presumir consecuencias negativas para la ética colectiva. A propósito del concepto de intimidad ver BIANCHI, Alberto B., "Hábeas data y derecho a la privacidad", ED, del 161-866; y más recientemente LEGARRE, Santiago, "Ensayo de delimitación de las acciones privadas de los hombres", LL. del 30/4/1999. Sobre el bien jurídico tutelado por el art. 43 de la CN: PALAZZI, Pablo A., "Algunas reflexiones sobre el hábeas data a tres años de la reforma constitucional", punto II, ED, del 8/9/1997.

habitante de un Estado en la comunidad [6]. Por una parte, tal derecho significa que el ordenamiento debe dar las condiciones para que el individuo conozca qué, quién, cuánto y con qué motivo se sabe y se registra algo de él; y por otro lado que esa misma inserción comunitaria le impone aprender a convivir con ciertas limitaciones a tal derecho, propias de procesos de información y comunicación colectiva que resultan imprescindibles en una sociedad moderna.

Se estaría así en la misma línea que otros ordenamientos transnacionales e internos como la Constitución española en la que se ubican no solamente los derechos a la propia imagen y la intimidad personal y familiar (art. 18.1) sino la protección de los ciudadanos frente al peligro que supone el uso de la informática. Así ha reconocido el Tribunal Constitucional español que si bien el derecho a la intimidad poseía en un primer momento un contenido *negativo* de exclusión, es decir, impedir las indebidas injerencias, se ha dado en nuestros días un paso más, concibiéndolo como libertad *positiva* y, en consecuencia, como derecho a ejercer el control de los datos referidos a la propia persona, pese a que hayan salido de la esfera de la intimidad para formar parte de un archivo electrónico. "La libertad informática normada por el art. 18.4 de la Constitución, ya no es la libertad de negar información sobre los propios hechos privados o datos personales, sino la libertad de controlar el uso de esos mismos datos insertos en un programa informático: lo que se conoce con el nombre de *hábeas data*" [7].

Quiere decir que más allá del alcance que deba darse al *complejo* de los derechos personalísimos, la autodeterminación informática y uno de sus aspectos, cual es el derecho de acceso a la información, deben considerarse como bien jurídico tutelado e incluidos en la libertad que protegen las cartas constitucionales. También se llega, incluso, a negar el vínculo exclusivo entre la protección informática y el carácter íntimo de los datos, pues si bien en un primer momento aquélla estuvo referida a la categoría jurídica de los derechos agrupados en la intimidad, no totalmente definidos así, fue porque se "evitaba la fatigosa tarea de crear un nuevo derecho (o el tener que prescindir de un determinado derecho) o designar como objeto de la agresión una nueva categoría", como riesgo informático [8].

Por su parte la Corte Suprema de nuestro país, al tratar un pedido sobre la existencia de datos referidos a la desaparición de un hermano del accionante a

[6] BAZÁN, Víctor, "Hábeas data, registros de cumplimiento o incumplimiento de obligaciones patrimoniales y saneamiento del crédito", en Suplemento de Derecho Constitucional LL, del 29/11/1999 y también "El hábeas data y la custodia del derecho a la autodeterminación informativa", ED, del 18/5/1995. La sentencia es del 15/12/1983 y estaba referida a propósito de los datos de la ley del Censo Poblacional de 1982.

[7] Trib. Constitucional, sent. 254/1993 del 20/7/1993, BOE, 197 del 18/8/1993 (FJ 5°).

[8] JIMÉNEZ ESCOBAR, R., "Informática y derecho a la intimidad: una concepción que debe arrumbarse", en *Jornadas de Abogacía e Informática*, p. 85, cit. por BAZÁN, Víctor, "Hábeas...", cit., en nota 7.

quien se suponía fallecido en enfrentamientos con fuerzas gubernamentales, admitió como vía idónea —por mayoría—, el hábeas data previsto en el art. 43 de la CN. En definitiva se reconoció, en esto por unanimidad, el derecho de un hermano a recabar información al Estado sobre esos datos, exhibiéndose distintas posiciones sobre el camino que debía intentarse (hábeas data o amparo general, dado que no se había sancionado la ley 25.236 del 2/11/2000) y también sobre el derecho que protegía el art. 43, 3er. párr. de la Constitución, identificado para la mayoría en la tutela de la identidad personal y del consecuente derecho a la intimidad (cercano, como se vio, al art. 19 de la Constitución) e incluyendo también, en alguno de los votos, el derecho a la autodeterminación informática o las consecuencias del "cruzamiento de datos" y de toda clase de información [9].

Partiendo de la premisa de que la informática, con sus bases de datos, exige ampliar el nivel de protección, que no está referido sólo a la imagen, pese a que el conjunto de datos procesados puede dar una imagen respecto de la cual existe el derecho a impedir la difusión; ni a la privacidad, pues hay datos no íntimos que también se defienden; así como la identidad personal, facetas que también se protegen haya o no veracidad en aquéllos y se haga o no publicidad; se ha sostenido que la conformación de los elementos que caracteriza el derecho a los datos personales, "no tiene similitud con cada uno de esos derechos personalísimos, pues toma de todos y se dirige a la defensa de aspectos variables, coincidiendo algunos y diferentes otros" [10].

Estos distintos alcances del o de los derechos garantizados por la Constitución Nacional bajo el art. 43, han sido precisados en la ley 25.236, reglamentaria de dicha disposición, pues en ella se alude como objeto de la tutela no sólo al derecho al honor y a la intimidad de las personas —aplicable incluso a las de existencia ideal— sino también el acceso a la información que sobre ellas se registre, que no es otra cosa que el derecho a la autodeterminación de los datos antes referido (art. 1°, ley 25.236, BO, 2/11/2000).

[9] CSJN, "Urteaga, Facundo", 15/10/1998, Fallos, 321:3.

[10] CIFUENTES, Santos, "Acciones procesales del art. 43 de la CN. Naturaleza personalísima de los datos informáticos de la persona", punto VI, LL, del 17/2/1999. En la causa "Ponzetti de Balbín" (Fallos, 306:1892) (1984) antes citada (nota 6) nuestra Corte Suprema para analizar el punto relativo a la difusión de imágenes reprodujo, sin citarla, la fórmula clásica del Tribunal Constitucional alemán; es decir que la circunstancia de formar parte de una sociedad libre, otorga a la persona la facultad de decidir básicamente por sí misma cuando y dentro de qué límites procede comunicar situaciones referentes a su propia vida. Pero en el campo de los tributos fue admitido de forma expresa (ver más adelante, nro. VI).

III. Los registros privados de datos, destinados al público

En el campo de las relaciones jurídicas privadas, resalta la condición de estar destinados los registros o bancos a proveer informes a terceros.

Se advierte de inmediato el conflicto o la falta de coincidencia entre el bien protegido frente a la libertad informativa y el de la libertad informática [11].

En principio si los datos procesados por bancos privados son corrientes, no cabe extender la protección de confidencialidad a cualquier información sobre ellos, por ejemplo, la que tiene alcances comerciales o financieros [12]. La ley 25.326 (art. 5°) prevé como tratamiento lícito de los datos, incluso el realizado sin consentimiento del interesado, por ejemplo cuando son obtenidos de fuentes de acceso público irrestricto, deriven de una relación contractual o se trate de informaciones recibidas por entidades financieras (art. 39, ley 21.526). El remedio constitucional sólo podría alcanzar aquí con su efecto cancelatorio o exclusivo a la información "sensible", es decir, la que publicita la vida íntima de las personas, sus ideas políticas o gremiales. Incluso el carácter estrictamente comercial o financiero puede llevar a que esos datos económicos deban ser reglamentariamente divulgados entre todas las entidades financieras [13]. O sea, que son y deben ser de acceso público y aún —dependiendo de la forma de captación— más allá de que el interesado conozca o no en cada caso su utilización.

Ello es así pues la información comercial puede tener distintos fines: dar seguridad a las transacciones contractuales; conocer la conducta de aquel con quien se va a contratar; prever el saneamiento y protección del crédito, haciendo más fluida la oferta, etc. En definitiva, se trata de facilitar un costado de la seguridad jurídica y proteger la confianza general, que es un principio o valor

[11] Así se declaró inadmisible el amparo (amparo informativo) frente a la solicitud de inscripción de una empresa comercial de informes para que el órgano recaudador le proporcionara el número de inscripción de sus clientes informados (CUIT). Los tribunales ordinarios entendieron que el ordenamiento no garantiza a cualquier persona el conocimiento de los datos fiscales teniendo en cuenta los objetivos de control para el que se obtienen, y consideraron incluidas en facultades discrecionales las de establecer cuáles de los datos procesados pueden publicarse. Por su parte, la Corte Suprema rechazó el recurso deducido contra el pronunciamiento inferior por considerar inhábil la vía y no ser manifiestamente arbitraria la negativa a exhibir los datos (ajenos) ("Bisa, Banco de Informes SA", 24/11/1998). También se aceptó que el secreto fiscal puede amparar ese tipo de datos. En la actualidad el art. 5° de la ley 25.326 califica a los datos motivo de la solicitud de la empresa comercial, como que no requieren el consentimiento del interesado (punto 2, letra *c*) de manera que la protección de ellos por la Administración queda supeditada a la interpretación del alcance que debe darse al secreto fiscal (art. 101).

[12] Cám. Nac. de Apels. Cont. Adm. Fed., sala IV, "Farrel, Desmond v. Banco Central de la República Argentina y otros", 5/9/1995, publicado con nota de Sagüés, Néstor P., "Subtipos de hábeas data", JA. IV-1995-350.

[13] El fallo se refirió a la circular Opasi 2 del BCRA, texto según comunicación A-2116. En la actualidad el registro a cargo del Banco Central fue reglamentado por la circular Visol I-190 (comunicación A-2729 del 6/7/1998).

que el Estado social de Derecho debe respetar y buscar. En esa misma línea la buena fe indica que ha de procederse en las relaciones económicas cumpliendo el deber de diligencia de informarse, dado que la información es un supuesto de las reglas del mercado libre.

Desde la perspectiva de una empresa acumuladora de datos su actividad informática queda entonces protegida bajo la regla del ejercicio de la libertad plasmado en el derecho de ejercer toda actividad lícita, el cual, claro es, no puede ser ilimitado. Por su parte el afectado tampoco puede pretender un derecho absoluto, no ya a su privacía, sino a la autodeterminación de sus datos [14].

IV. REQUISITOS DE UNA BASE DE DATOS

La recolección de los datos para ser lícita debe reunir determinada calidad, y existir una *adecuada* justificación social compatible con la libertad de información (fluidez del crédito, asegurar el cumplimiento contractual, etc.). Se mencionan acá los principios de:

a) *Lealtad*: impone desechar los procedimientos engañosos de obtención, abusivos o con ocultamiento.

b) *Finalidad*: debe expresarse el objeto para el que los datos se captan, y estar justificado, de manera de impedir que se utilicen para un propósito incompatible o abusivo.

c) *Pertinencia*: los datos obtenidos en sí mismos deben ser adecuados a la finalidad, no ser excesivos, estar encuadrados en el marco normal de antecedentes idóneos.

d) *Conocimiento*: el afectado debe enterarse de cuál es la finalidad para la que se piden los datos.

El último de los recaudos se considera innecesario cuando los datos se captan de fuentes accesibles al público o de registros públicos al alcance de todos [15].

[14] Las legislaciones más modernas suelen diferenciar entre la información orientada a establecer el grado de cumplimiento (registro de incumplidores) de aquella que analiza la solvencia patrimonial y crediticia (reportes económicos y financieros). Los requisitos para la licitud de la captación, tratamiento y divulgación de la primera pueden no ser tan intensos como los exigidos para la segunda finalidad, en la que generalmente es requerido el conocimiento o la conformidad del afectado.

[15] Sobre este punto la jurisprudencia anterior a la ley 25.326 no parece ser uniforme. La Corte Suprema adhirió a la doctrina indicada en el texto (CSJN, 9/3/1999, "Matimpart SA s/medida precautoria", Fallos, 322:259, ED, 182-1303). La SC Mendoza (sala I, 24/11/1999, "Costa Esquivel", ED, suplemento Derecho Constitucional, del 23/5/2000) tuvo en cuenta que además de no tratarse de datos confidenciales, la empresa de servicios informáticos era una asociación no lucrativa, siendo los datos frecuentes en cualquier operación y necesarios para la ejecución del contrato. En contra, Cám. Nac. Apel. Com., sala D, 15/9/1999, cit. por DUBIE, Pedro, "Uso por terceros de información de acceso público irrestricto", LL, del 12/11/1999. Sobre la calificación de lucrativas de ese tipo de asociaciones ver CSJN, "Instituto de Informaciones comerciales Paraná v. DGI", 11/6/1998, Fallos, 321:1660.

La ley 25.326 contempla ahora, de manera expresa, los requisitos que hacen a la calidad de los datos y por ende las condiciones de la licitud de su procesamiento (arts. 4° a 6°). Parece entonces que, salvo excepciones, el derecho a controlar la información exige, como requisito de legitimidad, que la persona de quien se solicitan tenga conocimiento expreso, preciso e inequívoco de la finalidad para la que son obtenidos, lo cual permite pretensiones posteriores de ésta sobre su publicidad [16].

Una lectura rápida de la ley Orgánica Española 5/1992 modificada en 1999 (ver nota nro. 18) parecería indicar que ella no exige el consentimiento del interesado para la captación de esos datos para un registro de incumplimientos o cuando ellos sean información de dominio público, igual a lo que ocurriría con la Directiva Comunitaria sobre la Protección de Datos Personales de 1995, que no sería distinta en este punto del Convenio Europeo de 1981.

En suma: en cuanto a los bancos de datos privados, se advierte confrontado el derecho a la información con el de autodeterminar el destino de los propios datos, aunque no fueran sensibles, principalmente en cuanto al requisito de conocimiento, más que de conformidad. La situación no es la misma cuando se trata de datos que interesarían para la convivencia social (públicos). Parece que en la medida en que no haya traslado o divulgación de esos datos o de la información, ese requisito frente a la existencia de un deber legal de proporcionarlos en cabeza de los interesados, puede no presentar la misma rigurosidad para su control, se trate o no de noticias que ya estén recolectadas en registros públicos o de acceso al público. Menos aún parece que se requiere la comunicación al afectado sobre si esos datos están o no siendo procesados, o que simplemente se tienen para su utilización con los fines previstos por el legislador. Inclusive habrá de investigarse hasta dónde es posible a un interesado recabar datos reservados de un tercero, vinculados a él y necesarios para ejercer otro derecho, como lo es el derecho de defensa en actuaciones fiscales (ver nro. XII).

[16] SC de Mendoza, sala I, "Huertas Juan v. Co. De. Me.", 15/4/1999, con nota de BAZÁN, Víctor, "Hábeas...", cit., quien recuerda que en general los datos incorporados a registros informadores no se limitan a reproducir padrones oficiales y no pueden quedar en una situación privilegiada desde el punto de vista procesal frente al afectado (deudor), pues en la medida en que un acreedor (afectante) proporcione el dato, permite su incorporación, la que se mantendría salvo que el afectante informe la eliminación de la deuda. Un caso singular fue resuelto por la sala I de la Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., en el cual, reconocido el carácter erróneo de una información, no se admitió que la entidad pública registrante (BCRA) ni la financiera afectante (banco privado) justificaran la indebida permanencia en el registro si la deuda no existía ("Finoli", 21/4/1999, ED, del 21/10/1999 con nota de GELLI, María A., "Intereses, conflictos y obligaciones en el hábeas data") obligando así a la inmediata eliminación del dato, aunque hubiese el afectado errado en el modo de hacer conocer su inexistencia.

V. Los registros públicos de datos. La titularidad de esa información

Quien habita en una comunidad, por esa sola circunstancia, participa de la necesidad de comunicación e información. Si en el ámbito privado ello hace a la convivencia y particularmente al diseño de un mercado en condiciones socialmente aceptables, también en el ámbito público las condiciones de convivencia pueden requerir tanto un límite a la privacía personal como a la facultad de determinación informativa, impuesto frente a la necesidad de conducir a la comunidad hacia el bien común, mediante la planificación de la oportunidad y conveniencia de los actos de gobierno, los cuales requieren el conocimiento de la realidad.

Así nace el interés en recopilar datos para el ejercicio del llamado entre nosotros "poder de policía" (ver Fallos, 131:78, causa "Swift SA") función que modernamente, como expresión del Estado social de Derecho, debe complementarse con el conocimiento de esos datos por el interesado, en una suerte de ponderación de los intereses en presencia. La doctrina de la Corte Suprema, a propósito del derecho a la libre expresión e información, ha señalado que —como cualquier otro derecho— no da una libertad absoluta, de modo que si bien no son aceptables invasiones en el área de actividad de una persona no destinada a ser difundida, sin su consentimiento, queda a salvo que "sólo por ley pueda justificarse la intromisión, siempre que medie un interés superior en resguardo de la libertad de los otros, la defensa de la sociedad, las buenas costumbres y la persecución del crimen" [17].

Si bien el uso de programas informatizados puede lesionar intereses legítimos por la divulgación indebida de datos personales, la información que las administraciones recogen y ordenan son necesarias para el ejercicio de las potestades que se les atribuyen. El tema parece girar entonces principalmente sobre la imposibilidad de la comunicación a terceros de esos datos destinados a cometidos de interés público.

La Administración fiscal está habilitada por la ley a recabar de los contribuyentes y responsables declaraciones de datos, liquidaciones privadas e informes sobre aspectos o cuestiones de "relevancia fiscal", o sea, necesarias para apreciar la riqueza y aplicar la legislación sustantiva para recaudar las rentas

[17] La doctrina citada en el texto se fijó en "Gutheim v. J. Aleman", 15/4/1993, Fallos, 316:703, en la que se discutió el derecho de un secretario de Estado de proferir duros comentarios críticos a la conducta de un empresario que había realizado exportaciones de modo indebido y que se frustraron con descrédito para el país. Teniendo en cuenta que se trataba de hechos y circunstancias que antes y simultáneamente a las declaraciones del funcionario, ya habían tomado dominio público y habían sido comentadas por la prensa, y en tanto esas declaraciones no se alejaban del principio de publicidad de los actos de gobierno, no se entendió que constituyera una indebida intromisión en cuestiones privadas.

públicas. También los terceros deben proporcionar los informes y datos que les sean requeridos en las mismas condiciones y con iguales fines, formando parte unos y otros deberes jurídicos, del denominado genéricamente deber de colaboración.

Se trata de una captación especial o un suministro en abstracto de datos enmarcado dentro de facultades vinculadas, pero cuya finalidad sólo está genéricamente regida por la ley; y que además se somete a tratamientos que son ejercitados de modo sistemático utilizando mecanismos discrecionales (cruzamientos, técnicas de auditoría, estadísticas, etc.) aunque el resultado que se obtenga debe ser, en definitiva, aplicación estricta de la ley (liquidación o determinación de oficio).

Por su parte, la Constitución no distingue sobre el destino de conocimiento posible de los registros estatales, a diferencia de los que remarcaría para los privados, pero de ello no se sigue sin más un derecho irrestricto a la autodeterminación de los datos, o la imposibilidad de su reglamentación diferenciada con vista del secreto de esos registros.

Para ponderar entonces cómo ha de satisfacerse el derecho a conocer esos datos y actuaciones, que incluso pueden estar vinculados con los de terceros, y partiendo de la premisa oriunda del derecho norteamericano de corresponder y pertenecer al pueblo la información en poder de la Administración, no puede dejar de tenerse en cuenta que los afectados ya saben que existen ficheros automatizados en materia fiscal (arts. 18, 2do. párr. y 107, ley 11.683, t.o. 1998), cómo se han obtenido sus datos y las autoridades que los controlan a determinados fines (ver art. 6°, incs. a] a d], ley 25.326). Más allá del derecho a que esos datos se capten o registren legítimamente, es opinable el derecho a autodeterminar su destino, el cual, como es sabido, en su propagación a terceros, queda protegido por el secreto fiscal; así como si ese derecho de autodeterminación retiene la posibilidad de conocer la totalidad de las informaciones, estudios y tratamientos de los datos almacenados; o si por el contrario tal derecho queda limitado o aun excluido por la propia naturaleza de las cosas.

VI. Síntesis de las nuevas cláusulas principales sobre el tema en la ley 25.326

a) Se reconoce la posibilidad de recabar datos para el ejercicio de funciones públicas o en virtud de una obligación legal (art. 5°, inc. 6°).

b) Como principio, se prevé el derecho de acceso del interesado a los datos personales, pero en ningún caso el informe podrá revelar datos pertenecientes a terceros, aun cuando se vinculen con los interesados (arts. 14, inc. 1° y 15, inc. 2°).

c) Sin embargo, los responsables de bancos públicos pueden, mediante decisión fundada, denegar el acceso para proteger la defensa del orden y la seguridad pública o los derechos e intereses de terceros (art. 17, inc. 1°).

d) La información sobre datos personales también puede denegarse cuando se obstaculicen actuaciones judiciales o administrativas en curso vinculadas específicamente a la investigación sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias o previsionales, la investigación de delitos penales y verificación de infracciones administrativas, sólo bajo decisión fundada y notificada al interesado (art. 17, inc. 2º) [18].

e) Ello sin perjuicio de brindar acceso en la oportunidad que el afectado tenga que ejercer su derecho de defensa (art. 17, inc. 3º).

f) Se prevé una minuciosa reglamentación descriptiva de las características y finalidad del orden, estructura, datos recabables, procedimientos de obtención, cesiones, transferencias e interconexión, etc. (art. 22).

VII. ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE UN CASO JUDICIAL ESPAÑOL

Con motivo de la pretensión de un ciudadano a ser impuesto de los datos de carácter personal obrantes en el centro de datos fiscales de España, así como de la finalidad para la que son utilizados, el Tribunal Supremo por sent. del 5/6/1995 al desechar esa pretensión señaló que no se había demostrado en el caso que los datos que requiere la Administración tributaria puedan trascender en algún sentido al honor, la intimidad personal o familiar del interesado, de manera que no resultó violado el fin para el que se recabaron. Consecuentemente, se entendió que no existía obligación de poner a disposición del interesado los datos materiales archivados.

El Tribunal Contencioso Administrativo que había dictado el pronunciamiento anterior precisó, todavía, algunos aspectos: a) el derecho de los ciudadanos a conocer la propia información, no puede confundirse con el derecho a la intimidad que se consideró erróneamente lesionado; b) se trata de datos que el propio interesado declara o que son proporcionados por terceros como consecuencia de operaciones por él realizadas.

Al respecto, y en una primera aproximación, pueden caber las siguientes reflexiones:

a) La doctrina actual incorpora dentro de la protección a la intimidad, y como una proyección de ella, al derecho a la autodeterminación de los datos

[18] Se aprecia que la solución es coincidente con lo dispuesto por la ley orgánica 5/1999 sobre regulación del tratamiento automatizado de datos personales. Esta ley (Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal: LOPD) sustituyó a la anterior Lortad a fin de adecuar esta última a la directiva 95/1946 CE del Parlamento Europeo y el Consejo de la UE. Sin embargo, parece que la protección en la Argentina sería mayor, pues la posibilidad de negar información por la Administración según el art. 23.2 de la ley orgánica española, no sólo se da cuando *existan* actuaciones inspectoras, sino en los casos en que se obstaculicen las actuaciones administrativas fiscales "tendientes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias", supuesto que parece tener una mayor generalidad que una investigación en curso.

personales, sean o no sensibles. Según el fallo, parece que sólo estos últimos generarían el derecho informático, en el caso de noticias fiscales, lo que no es correcto. Sin embargo, una cosa es el conocimiento de datos y otra de informes, análisis, estudios o actuaciones producidos con motivo del procesamiento de tales datos. No está precisado si el derecho de acceso fue dirigido a conocer los datos proporcionados *por* terceros. Es discutible si la obligación de informar por la Administración recae sobre los datos propios proporcionados por el interesado, o los provenientes de registros públicos que presuntamente tienen por propósito otorgar publicidad a operaciones y actos registrables.

Se advierte entonces que es difícil dar una respuesta en abstracto, pues la existencia o el alcance del derecho al conocimiento y autolimitación depende de variables de hecho.

b) En la Argentina la ley 25.236 no ha sido reglamentada en materia fiscal e indirectamente permite el derecho de acceso a los datos, más allá de que no sean de conocimiento por el público, de que su captación no requiera conocimiento del interesado, y de que se trate de relaciones comerciales o financieras. Así resulta a contrario de la exclusión posible prevista para el caso de que se obstaculicen actuaciones administrativas de investigación, en curso (art. 17, inc. 2º).

c) Sin embargo, a diferencia de otros tipos de datos que puedan almacenarse por la Administración, los contribuyentes no pueden ignorar el fin para el que ésta los recolecta y procesa, de manera que no parece claro el interés en obtener una respuesta indiscriminada sobre tal objeto. Si lo que se pretende es saber si están, y con qué alcance, en trámite de estudio tales datos, ese conocimiento haría perder los beneficios de la espontaneidad (art. 113, ley 11.683, t.o. 1998). Se trata de un registro cuya procedencia y oportunidad forman parte de potestades discrecionales, que dadas las características investigativas oficiosas, no requieren la participación del interesado. También es cierto que ésta se ejercitará con motivo de la debida notificación, momento en el cual al afectado se le deberá informar con "detallado fundamento", las observaciones en el marco del fin por el que se captaron y procesaron los datos. De todos modos, de acuerdo con el art. 17, inc. 2º de la ley 25.236, sólo si se da el supuesto legalmente indeterminado de obstaculizar la "actuación administrativa" de "investigación" "en curso", cabría negar una solicitud de acceso. No está definido quién es el sujeto pasivo de esa investigación.

d) Por su parte, el derecho del afectado a conocer datos que tiene la Administración, requiere estar fundado en algún interés demostrable, precisamente no es razonable admitirlo sin expresión de causa, como correspondería en otros supuestos de registros públicos. La simple curiosidad por saber cuáles de los datos sobre los que existe el deber de declarar son motivo de comprobación; o cuáles son los que se toman como referencia, no parece admisible [19].

[19] En cambio, podría existir causa suficiente si se trata de compeler a la Administración para

e) La finalidad del acceso según el texto constitucional (es decir, rectificar, ampliar o pedir la confidencialidad de los datos) no se compadece fácilmente con el interés indeterminado que pueda ostentar el responsable, pues no le es posible a éste en principio generar aquellas acciones. Como rige el secreto fiscal, el error en los datos corroborantes captados por la administración fiscal, procedentes o no de fuentes externas al responsable, no pueden por sí solos causar lesión en los derechos o intereses legítimos, dado que aún no se han practicado las observaciones o conclusiones que sobre esos datos pudieran extraerse y en todo caso ese error perjudicaría a la Administración pretensora [20].

f) En cuanto a la posibilidad de tener un derecho a oponerse a que sean suministrados, por terceros, datos personales del responsable, que aquéllos no estén autorizados para proporcionar; teniendo en cuenta la naturaleza económica de los datos de que se trata y la cobertura que ofrece el secreto fiscal, que impide todo tipo de difusión, no cabe otro camino que practicar una ponderación entre los valores protegidos en juego, es decir, la oportunidad en que pueda ejercitarse la autodeterminación de los datos y la lesión que pueda provocar una captación eventualmente indebida. Este tema se conecta también con el derecho a acceder a datos obtenidos de terceros, comunes o incluso exclusivos de ellos (ver nro. XII).

g) El hábeas data admite diversas variables [21]. En el supuesto del fallo es difícil configurar alguna de ellas. Por vía de principio la pretensión no podría dirigirse a saber qué se registró, pues es presumible que la Administración obtiene datos que deben quedar enmarcados en el concepto legalmente indeterminado de "relevancia fiscal". Sólo un fuerte grado de probabilidad de frustrar la privacía o de haberse captado ilegalmente los datos o informes podría habilitar un acceso anticipado sobre un material que estuviera siendo objeto de análisis técnico por los funcionarios habilitados para una tarea instructoria que, en caso de suscitar discrepancias, debe ser enjuiciada ulteriormente sin que se advierta la producción de una lesión que haga difícil la reparación posterior. Tampoco

---

que emita un informe sobre la existencia de pagos que habría realizado el propio actor por determinado período, teniendo en cuenta que éste había traspapelado gran parte de la documentación contable, impidiéndosele así poder acreditarlos. Es difícil de compartir la solución contraria al derecho de acceso que se dio en un caso ante el tribunal fiscal —confirmado sorprendentemente por la Alzada— (Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., sala II, "Todo Rojo SA", 29/5/1997, Impuestos, 54-A-97).

[20] La fuerte crítica que formula a la sentencia del Tribunal Superior español el magistrado José María Álvarez - Cienfuegos Suárez (*Actualidad Jurídica Aranzadi*, 21/12/1995, nro. 226) no se hace cargo de que se trata de datos de imposible difusión ni de la existencia de una oportunidad para acceder a ellos, si fueran utilizados. De todos modos, el fallo es anterior a la ley orgánica 5/1999 (LODT) de manera que no parece que deban darse iguales tratamientos luego del dictado de ésta.

[21] SAGÜÉS. Néstor P., "Subtipos de hábeas data", JA. 1995-IV-352.

sirve la acción para conocer la finalidad de los datos, que es precisamente lograr el cumplimiento específico de la ley fiscal.

No procedería en principio el hábeas data autoral, es decir, para indagar de dónde provienen las informaciones, pues las fuentes posibles resultan genéricamente de las normas que desarrollan las atribuciones contenidas en la ley, sin perder de vista la oportunidad del pertinente control. Este mismo motivo entonces dificulta la posibilidad del hábeas data aditivo o agregador de datos, o el hábeas data rectificador. En cambio, sí habría espacio para un hábeas data reservador, que apuntaría a asegurar la confidencialidad de determinada información secreta por ley, o el hábeas data de exclusión o cancelatorio, por iguales razones [22].

h) No deja de ser sugestiva la conclusión que extrajo el Tribunal Constitucional español, al resolver una contienda en la que la pretensión estaba enderezada por un ciudadano a informarse, parece que genéricamente (no hay precisión sobre esto en el fallo) sobre qué oficina de la Administración, y con qué fines, tenía almacenados sus datos personales. Si bien la sentencia hizo lugar a la acción, destacando la inserción del derecho a la autodeterminación informativa en el derecho a la intimidad, así como que no agota su contenido en facultades puramente negativas de exclusión (dado que el fundamento constitucional de los derechos de información y de acceso de los ciudadanos a las fichas de titularidad pública, es que tal facultad resulta imprescindible para proteger la intimidad); dejó a salvo, no obstante, que el reconocimiento de ella no impide que la autoridad administrativa deniegue, mediante resolución motivada, algún extremo de la información solicitada. Pero ello es así "siempre que dicha negativa se encuentre justificada por alguna excepción prevista por la ley, incluido el propio Convenio europeo de 1981".

Quiere decir entonces que más allá del reconocimiento de un derecho genérico a la autodeterminación de los datos abarcatorio del derecho a acceder a ellos, existe la posibilidad de que sea limitado en función de las circunstancias, situación que bien puede estimarse que se configura cuando se trata de datos de relevancia fiscal, cuyo conocimiento anticipado, sin razón valedera, no se exhibe fácilmente compatible con los trámites comprobatorios o de conformación de una base de datos para su enlazamiento posterior.

En este sentido parece haberse inclinado la solución jurisprudencial en nuestro país. Frente a la amenaza de autoridades de dar a publicidad una nómina de infractores —de acuerdo con trascendidos periodísticos—, entre los que estarían los interesados, éstos iniciaron una acción de hábeas data tendiente a que se hiciera conocer qué datos personales e informes tributarios tenía la Administración y procesaba sobre ellos y oponerse a su publicación por el eventual daño que se les causaría, frente a la prohibición de divulgación con arreglo al secreto fiscal previsto por el art. 101 de la ley 11.683.

[22] Ver más adelante punto nro. X.

Como la Administración informó que no se haría pública ninguna referencia a los interesados, pese a existir actuaciones comprometedoras e investigaciones en curso, e inclusive un informe que describiría las maniobras evasivas de ellos, la decisión de primera instancia hizo lugar a la acción solamente para que la AFIP remitiera los informes indicados en último término a fin de permitir el acceso a ellos por los interesados.

La Corte de Apelaciones revisora (Cám. Nac. Apel. Pen. Econ., sala A, "NN s/hábeas data", 17/5/2000) al revocar ese pronunciamiento, se fundó en que de las actuaciones surge únicamente la existencia de trámites para determinar obligaciones de conformidad con las normas que rigen el procedimiento tributario (ley 11.683) y que contemplan el otorgamiento de oportunas vistas para ejercer el derecho de defensa, así como el deber de confidencialidad. Por consiguiente se denegó el acceso a piezas y datos en el curso de esa comprobación. La solución parece ajustada al texto del art. 17, ley 25.236 (puntos 2 y 3), teniendo en cuenta los motivos por los que se pidió tener acceso, es decir la tentativa de una divulgación indebida.

VIII. Conclusión sobre el supuesto debatido

Es posible entonces que la Administración fiscal se niege a informar sobre las características y tratamiento de esos datos; sin perjuicio de que las razones que aduzca el particular permitan eventualmente inferir que tenga un interés suficiente como para apartar la regla de ser una la oportunidad en que conocerá los datos obtenidos en el procedimiento inquisitorio, y poder allí plantear las objeciones que le merezca tanto la información en sí obtenida, cuanto su resultado.

Se trata de una solución cercana a la que se ha propiciado para el derecho a la privacidad, sometido a una hermenéutica particularmente estricta para apreciar la legitimidad de su reglamentación, de acuerdo con la posición actual de la Corte Suprema de Justicia de los EE.UU. [23] que habría sido seguida por nuestro más alto tribunal [24]. Así, cuando dicha reglamentación afecte un derecho de aquéllos considerados fundamentales, debe demostrarse la presencia de un interés público intenso, y la inexistencia de otras medidas que logren el mismo resultado con menor afectación del derecho reglamentado. Como se ve tal teoría no es incompatible por sí misma con la posibilidad de mantener en reserva funciones que se ejercitan con carácter discrecional con el concurso de medios razonables para demostrar la presencia de la materia imponible.

De tal manera, aunque de los últimos precedentes de la Corte Suprema argentina [25] se haya aceptado un derecho a la información *objetiva*, es decir co-

[23] Causa "Carolina Products v. US" (304 US 144), cit. por Vítolo, Alfredo M., "El proyecto de ley sobre bases de datos aprobado por el Senado", LL, 20/6/2000.

[24] CSJN, "Arena", Fallos, 312:2218, LL, 1980-C-15.

[25] "Urteaga", 15/10/1998, ya citado.

rrelativo a la obligación del Estado de informar sobre los *datos* aun de contenido secreto que posea en sus bancos, no de *juicios* que sobre ellos pueda hacer la autoridad; tal premisa, como es obvio, puede sufrir matizaciones según la materia y el valor de los intereses en juego.

IX. ENCUADRE DEL PROBLEMA EN DISTINTOS ORDENAMIENTOS

Un repaso a la legislación de otros países demuestra que es difícil establecer, en la materia tributaria, si la regla es la libre información de los interesados, o más bien la restricción al derecho de autodeterminación, supeditándolo a una oportunidad concentrada.

En el *derecho comunitario* se entiende en general que las excepciones previstas por el ordenamiento tienen igual valor que los preceptos, de manera que no parece útil internarse en una discusión sobre ese tema cuando queda a salvo el supuesto de proteger la seguridad en la comunidad, si se la entiende en sentido amplio, abarcativo de afianzar el deber de contribuir. Más bien parece que hay que recurrir a la necesaria técnica del balanceo de intereses antes aludido.

En *Alemania* la legitimidad de la captación está precisamente regulada por la Constitución (Secc. 13) así como su finalidad, que no puede ser modificada sin la conformidad del afectado. No existe deber de dar acceso a la información al afectado cuando está en juego el buen funcionamiento de un ente oficial, la seguridad, el orden público u otro interés de jerarquía superior; existiendo, claro está, en todos los casos, el necesario control por apelación de los motivos dados para la negativa, lo que demuestra que no existe un derecho irrestricto.

La Constitución de los EE.UU. no contiene disposiciones, las que han sido incorporadas en leyes de 1967 y 1974. De su análisis parece haberse sustituido el *standard* que requería la demostración de la "necesidad de saber", por el "derecho a saber"; siendo por ende el gobierno quien debe justificar la conveniencia de mantener en secreto determinados datos o información.

El art. 18.4 de la Constitución española [26] está dirigido a la llamada garantía negativa, es decir, a impedir la intromisión indebida de la técnica informática. Se ha visto que la jurisprudencia del Tribunal Superior encontró en este párrafo, también la protección de la *autodeterminación* de sus propios datos por los interesados, pese a que la disposición no se refiere expresamente al destino de los datos *propios*.

Pero relacionando esa norma con la del art. 105.b [27] constitucional, puede advertirse que es esta última la que habilita al acceso a registros públicos de no-

[26] Art. 18.4. "La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos".

[27] Art. 105.b. "La ley regulará el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas".

ticias propias, y allí se hace expresamente la salvedad o más bien excepción de aquellos registros en los que está en juego la seguridad del Estado. Parece que es dentro de ese concepto indeterminado que han de ubicarse los registros tributarios secretos, y la actividad, también amparada por el secreto fiscal, de procesar y analizarlos extrayendo conclusiones, pues puede ser necesario para el mantenimiento del orden general justo; actividad que por otra parte guarda semejanza con la averiguación de delitos, la cual queda por exigencia de sus características investigatorias al margen del acceso por el interesado previsto como derecho en la Constitución.

Claro es que este último párrafo remite a la regulación por ley, lo que se ha hecho por la nueva ley orgánica de protección de datos (anterior Lortad) de 1999 (ver nota 18). La ausencia de iniciativa legislativa no podría inhibir el discernimiento en cada caso de lo que corresponde sobre la manera de ejercitar ese derecho.

En cambio, el art. 35 punto 1 de la Constitución de Portugal que parece pionera en incorporarlo [28] se refiere en singular al derecho sobre datos propios, para conocerlos, así como al fin al que se destinan, y a las pretensiones posteriores que puedan realizarse. Se trata de una fórmula muy semejante a la actual de la Constitución argentina (1994), aunque exceptúa expresamente "lo dispuesto en la ley sobre el secreto de Estado y servicio de justicia". Esta excepción entonces puede alcanzar a los datos recabados bajo secreto fiscal.

Esas dos constituciones —que como se aclara se refieren a los derechos, pero no indican expresamente una garantía o remedio procesal, la que en el caso argentino, como se dijo antes, ha sido considerada como innominada dentro de la figura del amparo— han dado lugar a la incorporación del derecho en las cartas de muchos países americanos.

Tanto el art. 15 de la Constitución de Colombia [29], 31 de la de Guatemala [30] como el 135 de Paraguay [31] prevén el derecho de acceso a los propios datos

[28] Art. 35.1. "Todos los ciudadanos tienen derecho a tomar conocimiento de los datos constantes en ficheros o registros informáticos a su respecto y del fin al que se destinan, pudiendo exigir su rectificación y actualización, sin perjuicio de lo dispuesto en la ley sobre secreto de Estado y secreto de justicia".

[29] Art. 15. "Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar. De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en los bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas. En la recolección, tratamiento y circulación de los datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución".

[30] Art. 31. "Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a la que se dedica. Quedan prohibidos los registros y archivos de filiación política, excepto los propios de las autoridades electorales y de los partidos políticos".

[31] Art. 135. "Toda persona puede acceder a la información y a los datos que sobre sí misma, o sobre sus bienes, obren en registros oficiales o privados de carácter público, así como conocer el uso que se haga de los mismos y de su finalidad. Podrá solicitar ante el magistrado competente

incorporados a bancos de datos públicos oficiales, sin hacer salvedad alguna. Por su parte, la Constitución de Perú (art. 200) si bien declara el derecho de solicitar, *sin expresión de causa*, información, no se refiere en particular a los datos propios, los que de todos modos deben considerarse normalmente incluidos; pero a su vez exceptúa las informaciones "que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional" [32].

En cuanto al art. 5° de la Constitución de Brasil [33], que indica de forma específica la garantía de hábeas data, excluye del derecho de acceso ante los poderes públicos, "aquellas informaciones cuyo carácter secreto sea imprescindible para la seguridad de la sociedad o del Estado", lo que habría dado lugar a que sea la Administración la que decide qué parte de información transmite, y a que el Supremo Tribunal Federal atribuya carácter estricto al alcance y finalidades del hábeas data. En cuanto al resultado de una investigación fiscal sólo puede ser conocida por el interesado cuando forma parte de un proceso, siendo la recopilación y evaluación interna, reservadas (sentencia T-444 de 1992).

X. La falsedad de los datos como causa probable para ejercer el derecho informático

Es cierto que para que sea admisible la acción de hábeas data no es menester acreditar que la información registrada sea falsa, incorrecta o discriminatoria, pues su fin puede ser exclusivamente obtener la reserva o la supresión, lo que puede derivar de otras circunstancias (dato veraz pero que afecta la privacía o ha sido obtenido ilegalmente). Se pueden así establecer dos *momentos* en el ejercicio de esa acción: en primer lugar el derecho de acceso a la información, para el que debe acreditarse ser titular legitimado; una vez conocida ésta y el propósito para el que se la acopia, se abre el derecho de "intervención" para suprimirla, rectificarla o reservarla.

Pero también lo es que tratándose de registros amparados por secreto legal, el bien jurídico consistente en la autodeterminación informativa o la privacidad de los datos que se quiere defender mediante la reserva o corrección, hace necesario invocar cuál sería el objeto del conocimiento por lograr, porque de otra forma se estarían confundiendo aquellos derechos con el de propiedad

---

la actualización, rectificación o la destrucción de aquéllos, si fuesen erróneos o afectaran ilegítimamente sus derechos".

[32] Art. 200. "Son garantías constitucionales [...]. 3) La acción de hábeas data, que procede contra el hecho u omisión por parte de cualquier actividad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los derechos a que se refiere el art. 2°, incs. 5° y 6°, de la Constitución".

[33] Art. 5°, párr. LXXII, "Se concede hábeas data: a) para asegurar el conocimiento de informaciones relativas a la persona del solicitante contenidas en registros o bancos de datos, de entidades gubernamentales o de carácter público; b) para la rectificación de datos, cuando no se prefiera hacerlo por procedimiento secreto de carácter judicial o administrativo".

(disposición de datos) sin otra consideración, dado que ya se sabe quién los tiene y para qué. Menester es entonces darle un fundamento a la acción, la que en principio no parece compatible con el de anticipar la oportunidad en que debe hacerse uso del derecho de defensa, demostrando la ilegalidad de la captación o de la utilización, si se diera el caso [34].

Precisamente una situación muy singular fue la planteada ante el Tribunal Fiscal de la Nación, bajo la figura del amparo que prevé la ley 11.683 [35]. Se entendió en el voto mayoritario, que un pedido de vista efectuado por un contribuyente durante el procedimiento de inspección, es decir, antes de iniciarse el trámite para la determinación de oficio o liquidación, que no obtuvo respuesta del organismo recaudador, configuraba una demora en resolver que habilitaba la vía, dado que no se había objetado en concreto por la Administración, el derecho que asistía a pedir vista de las actuaciones en la verificación en curso (cabe aclarar que en la Argentina no está reglamentado el procedimiento de inspección).

Por su parte el voto minoritario, sin hacer hincapié en la falta de objeciones, trató la interesante cuestión de si era factible, con base en el derecho a estar informado, obtener la vista de aquellas actuaciones en trámite, destacando que no se había probado en qué consistiría el perjuicio de hallarse bajo fiscalización, más allá de las molestias que este hecho acarrea a cualquier contribuyente en igual trance. Entendió para ello que no se trataba de registros o bancos de datos públicos que contengan datos referidos al interesado, que puedan contener falsedades o ser discriminatorios, como prevé el texto constitucional, sino de secuencias propias de un procedimiento reglado que podrá culminar o no en un acto frente al cual existen vías legales previstas en el ordenamiento tributario.

[34] Art. 17, 1er. párr. ley 11.683, t.o. 1998, "El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de 15 días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho".

[35] El Tribunal Fiscal es un órgano jurisdiccional administrativo, que a diferencia de los tribunales que integran el Poder Judicial, para los que rige el control *difuso* de inconstitucionalidad, no puede pronunciarse si existe ese defecto. El recurso de amparo ante él previsto tiende a remover la demora excesiva de la Administración, permitiendo eventualmente liberar al particular de un trámite o proveer lo que corresponde (arts. 182 y 183, ley 11.683).

XI. ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE PRECEDENTES JUDICIALES ARGENTINOS

a) La existencia de una faz positiva en el derecho de información fue admitida en un obiter de la Corte Suprema argentina [36] al reproducir la conclusión de que en la actualidad el derecho a la intimidad no puede reducirse ya a *excluir* a los terceros de la zona de reserva, sino que se traduce en la facultad del sujeto de *controlar* la información personal que de él figura en los registros, archivos o bancos de datos.

Ese precedente resultó interesante desde varias perspectivas. Se trataba del test de razonabilidad de una exigencia de la Dirección General Impositiva para que el órgano de control en la profesión proporcionara datos que obraban en su poder, referidos al domicilio, documentos de identidad y fecha de matriculación de los abogados. El punto principal en debate fue si ese deber particular de información, dispuesto no con carácter general, sino como una forma individual de *captación*, tendiente a obtener datos acerca de eventuales responsables, respecto de los que no existía un procedimiento de comprobación iniciado, encuadrara en las facultades descriptas por la ley de procedimiento fiscal (11.683). La conclusión, luego de un razonamiento dogmático que no vale la pena indicar acá, fue en sentido favorable a la existencia de esas facultades [37].

b) Otro caso muy divulgado consistió en la pretensión de hábeas data de un matrimonio enjuiciado por eventuales delitos penales tributarios. Ésta se enderezó de un modo muy singular, como incidente dentro del premencionado proceso penal, a raíz de diversos trascendidos atribuidos a la Dirección General Impositiva y su traslación a la difusión periodística. Como se ve, existían distintos ribetes singulares: el derecho al honor y a la imagen de los actores, la conexión del caso con la libertad de información y el secreto de las fuentes periodísticas, así como el llamado secreto fiscal.

Si bien no está claro el objeto de la pretensión, aparentemente enderezada no sólo a hacer cesar una supuesta campaña contra los actores sino a nulificar el procedimiento fiscal que se les estaba siguiendo (lo cual excede las posibilidades de la vía), lo curioso del caso es que no aparece tratado un punto central —al menos no surge así de la publicación de los fallos ni de los fundamentos

[36] "DGI v. Colegio Público de Abogados de la Cap. Fed.", CSJN, 13/2/1996, LL, 1996-B-35.

[37] De igual forma resolvió el alto tribunal una causa posterior ("Silvia A. Suárez Braz", 10/12/1997, *Periódico Económico Tributario*, del 15/1/1998) en la que se controvertía la *potestad normativa* del organismo recaudador para imponer a los escribanos el *deber de suministrar* periódicamente la realización y los datos de determinadas operaciones inmobiliarias, datos que se consideran de *relevancia fiscal*, y por consiguiente su requisitoria incluida en la potestad de reunir elementos para la fiscalización, que tenían indiscutida relevancia fiscal, más allá de que el Fisco descargue funciones propias, pues es una delegación preatribuida.

de éstos— cual es la violación de la reserva específica sobre los datos de índole fiscal que estaría produciendo [38].

La solución, sorprendentemente, fue desestimatoria en las dos instancias intervinientes, habiéndose criticado en particular el carácter estricto dado por el fallo a la acción de hábeas data, aunque probablemente se debiera ello a tener alguna vinculación la causa —aunque de modo colateral— con la censura de prensa [39].

El fallo de primera instancia partió del error de entender que no podía afectarse el principio republicano de la publicidad de los actos de gobierno, cuando había que tratar lo dispuesto por el art. 105 de la ley 11.683. Por otra parte, también era ajeno a la acción acreditar si se estaría efectuando o no una campaña de desprestigio, y de que en tal caso existieran acciones idóneas ante los jueces (¿civiles?) competentes. Tampoco es exacto, como se sostiene en esa sentencia, que el hábeas data sólo proceda por falsedad de la información proporcionada, pues puede utilizarse también en caso de informaciones veraces pero adquiridas de un modo ilícito o frente al riesgo de violación de la protección o reserva legal, como era el caso.

En cambio el fallo de segunda instancia aborda un tema importante, aunque la solución dada no resulta correcta, cual es que no se trata de (la exhibición) de meros datos o registros obtenidos fuera de un procedimiento fiscal de aplicación, sino que se perseguiría el conocimiento del producto de la actuación fiscalizadora del órgano fiscal competente.

Efectivamente el hábeas data para conocer esos datos o esa actividad puede, como ya se vio antes, resultar controvertible si no hay interés claro; pero en el caso el matiz estaba dado por la publicidad y proyección hacia terceros de esa actividad pública, siendo ésta la actividad sobre la que podría caber una pretensión de exclusión o reserva.

En cuanto a la interpretación restrictiva o estricta que estaría impuesta en aquel momento por la falta de legislación reglamentaria, es sabido que se trata

[38] Al analizar, con relación a este fallo, las características del hábeas data, recuerda Malvestiti que el derecho a la privacía o a la reserva de los aspectos privados de la vida no constituye el único fundamento del secreto fiscal, dado que podría esperarse la reticencia u ocultamiento de datos por el contribuyente obligado a proporcionarlos, si no rigiera tal tutela. La colectividad es así la interesada en que se establezca como deber de la Administración el sigilo, pues así el deudor está predispuesto a manifestar sus circunstancias en la medida en que ellas sólo serán conocidas para fines impositivos (MALVESTITI, D., "El hábeas data y la materia tributaria". *Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria*, año I, nro. 1, 1998, ps. 210 y 211). De tal modo el secreto fiscal cumple con dos motivos principales, por un lado brinda una garantía al contribuyente y por el otro beneficia al Fisco.

[39] BAZÁN, Víctor, "El hábeas data ante una visión jurisdiccional restrictiva", LL, suplemento Derecho Constitucional, 15/2/1999 p. 20.

de un criterio actualmente superado por lo que resulta infructuoso discurrir sobre él [40].

El fallo de segunda instancia examina la posibilidad de obtener mediante el hábeas data el objeto previsto para estas garantías, es decir, que algunos aspectos de la pretensión ya estaban logrados pues se conocían cuáles eran los datos que se estarían propalando y dados a conocer a la prensa; y que la finalidad de aquellas constancias también resultaban conocidas. En cuanto a la confidencialidad, la Cámara en lo Penal Económico entendió que esa averiguación resulta sustancialmente igual a la que se perseguía en el proceso penal principal, protegido a su vez por el secreto del sumario, siendo factible así plantear en esa instancia lo que correspondiera para restablecerlo.

Es claro que acá también la solución es objetable pues, como ya se señaló, el hábeas data puede proceder aunque el dato no sea falso, debiendo además tenerse en cuenta los distintos momentos por los que la acción transcurre: tomar conocimiento primero (derecho de acceso) y propósito ulterior (derecho de intervención) [41]. A ello se suma que una cosa es el secreto mientras duran las actuaciones sumariales en sede penal y otra bien distinta, la afectación de la regla del secreto fiscal.

En conclusión, la autodeterminación de los datos recabados para un fin fiscal, puede ejercerse, pero dentro de los límites que impone la índole y autoría de los datos a los que se quiere acceder y la naturaleza de la función administrativa que se ejercita y dando en todo caso los fundamentos de la solicitud. Por su parte, la Administración no puede negarlo indiscriminadamente, aunque retenga la facultad de oposición teniendo en cuenta el objeto de la facultad investigadora y la incidencia que en su eficacia tenga la solicitud. Todo ello dentro de la regla de proporcionalidad que rige frente a derechos e intereses contrapuestos.

XII. El derecho de acceso a datos, declaraciones o informes de terceros

Se trata de un tema que sólo indirectamente puede relacionarse con la autodeterminación de los propios datos, en cuanto ellos se hallen interconectados con datos de contratantes o partícipes en relaciones jurídicas comerciales. En

[40] CSJN, Fallos, 239:459 y 315:1492. De todos modos ahora rige a ley 25.326 (BO. 2/11/2000.

[41] Ver Bazán, Víctor, "El hábeas...", cit. La ley 25.326 distingue también el derecho de acceso, el deber de informar cierto contenido y el derecho de rectificación, actualización o supresión (arts. 14, 15 y 16). Asimismo contempla los requisitos para habilitar la instancia. Por la misma razón es extraño a la vía la acreditación de una lesión o perjuicio reparable, más allá de que sea obviamente menester acreditar el bien que la conducta que pretende lesiona, en la medida en que ella no puede ser publicitada.

la doctrina se ha acudido a veces a la noción de documentos doblemente nominativos [42], en el sentido de que además de involucrar al interesado, lo hacen también con quien suscribe un informe, o resulta partícipe del negocio.

El art. 101 de la ley 11.683 en su parte pertinente, veda como medio probatorio las informaciones proporcionadas y protegidas por el secreto fiscal, salvo en cuestiones de familia o procesos criminales o cuando lo solicite el interesado en juicios contra el Estado, pero en este caso en tanto la información no revela datos referentes a terceros (tercer párrafo *in fine*).

Podría entonces formularse la siguiente matización: si se trata de sujetos vinculados en igual negocio, la información en un juicio contra el Estado abarca también al contribuyente interesado en la prueba y puede ser solicitada por éste, aunque los datos hayan sido obtenidos del partícipe en la relación jurídica común.

Otro supuesto sería el de datos o declaraciones pertenecientes a este último, que se refieran o reflejen a esa misma negociación, pero que no forman parte del mismo documento.

La Corte Suprema ha decidido reiteradamente que el art. 101 citado "además de resguardar el interés de los terceros que podrían ser afectados por la divulgación de informaciones suministradas a la repartición" (Fallos, 193:108; 196:575; 206:419), ha sido llevar la tranquilidad al ánimo del contribuyente con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que formule será secreta. Y que toda vez que en tal principio se halla comprometida la seguridad jurídica, como medio decisivo de la renta pública, corresponde aplicar estrictamente la prohibición si no median en el caso los supuestos de excepción que la misma ley establece (doc. Fallos, 248:627; 250:530; 252:126 y otros; Fallos, 293:420 "SA Zumos Arg. SACIA", dictamen del procurador general).

Ciertamente la seguridad jurídica es un principio general para garantizar la libertad personal, no el funcionamiento o la conveniencia del Estado, pero ocurre que puede darse aquí un conflicto entre intereses particulares en conexión con el de alguno de esos sujetos y el Estado.

De allí que no parece razonable una aplicación de la regla conforme a la cual en ningún caso la Administración podría proveer informes que revelan datos referentes *a terceros*, de manera que conduzca a excluir los datos de quienes son parte en una operatoria investigada, pues ello también afectaría la seguridad jurídica.

Tampoco sería óbice lo previsto por el art. 15, inc. 2° de la ley 25.326, que excluye del deber de informar por los usuarios públicos o privados de datos, el supuesto en que el informe pueda revelar extremos pertenecientes a terceros,

[42] GILS CARBÓ, Alejandra. "El acceso a los registros reservados del Estado", *Ministerio Público Fiscal*, 1999, ps. 186/194.

aun cuando se vinculan con el interesado. Ello es así pues, en el supuesto que se analiza, se trata de un conflicto entre el responsable y el propio usuario que obtuvo los datos por el ejercicio de una potestad jurídica; no de un conflicto entre dos partes contrapuestas en el plano privado, que es el que contempla la ley.

De todos modos, si existe resistencia por parte del titular de los informes o datos suministrados a la Administración, parece que será menester resolver cuáles de los intereses en juego deben ser protegidos, más allá de que la oposición del tercero vinculado pueda fundarse en cuestiones que hagan a secretos comerciales o industriales o aun a su autoinculpación; pero por vía de principio si la ley le da la potestad a esta última para utilizar contra el sujeto pasivo el producto obtenido de la verificación o comprobación de un tercero y en ese producto finca su pronunciamiento determinativo de la obligación fiscal, no parece razonable que pueda luego oponerse por sí a proporcionar el debido fundamento de su decisión.

Y el tercero tampoco podría razonablemente oponerse en todos los casos, puesto que se trata de datos que fueron proporcionados en cumplimiento de un deber legal, previendo específicamente las normas atinentes, su utilización para determinar la materia imponible propia *y de terceros*. Se trata así del sistema elegido por el legislador para acercarse al conocimiento de la materia o riqueza sobre la que deben pagarse las contribuciones para el funcionamiento armónico de la comunidad [43].

El ya señalado principio de que los datos habidos y guardados por la Administración son del pueblo (ver nro. V) que deriva del principio republicano de publicidad de los actos de gobierno o transparencia de asuntos públicos, conduce, al fin, al derecho de acceso a actuaciones administrativas y a datos incorporados a bases o a registros o archivos no sólo propios, como ya se vio, sino también de terceros en cuanto vinculados a un sujeto interesado [44].

[43] A una conclusión semejante llega DÍAZ SIEIRO, Horacio D., "El acceso a los datos en poder de la administración tributaria", DTE, abril de 2000, ps. 6/23. Considera que el derecho del interesado se sustenta en la garantía del debido proceso adjetivo (art. 1°, inc. f] de la ley 19.549) y de defensa en juicio (art. 18, CN) que le atribuyen un interés prioritario frente al tercero, pues no se trata de una intromisión arbitraria ni abusiva, y estaría a su vez resguardada por el precepto del art. 157 del CPCC (p. 17). Agrega que concurren a la misma solución, evitar la desigualdad que se produciría en favor de la Administración, así como el desconocimiento del principio de la verdad material que ésta debe perseguir.

[44] Incluso se sostiene que puede extenderse a la obligación de la Administración de hacer públicos los criterios para la aplicación de la normativa general; ver DÍAZ SIEIRO, Horacio D., "El acceso...", cit., en nota 44. En realidad, la calificación de alguno de los actos que establecen esos criterios, como "no publicables" no puede equivaler —en la medida en que les falta el cumplimiento de los requisitos— a la declaración de "reservados" o "secretos" de piezas de actuaciones (art. 2°, inc. c], ley 19.549). Por su parte, el art. 157 de la ley 11.653 permite que el Tribunal Fiscal requiera informe "sobre el contenido de resoluciones o interpretaciones aplicadas en casos similares..." lo cual podría dar pie para entender que esta disposición es generalizable por analogía, lo que no está vedado en materia procesal.

Parece claro que una cosa es el libre derecho de acceso al expediente que incide sobre un "interesado" y otra es el derecho subjetivo de disposición de los datos que deban proporcionarse por un tercero a la Administración. El primero apunta primordialmente al derecho de defensa, de modo que su reglamentación podría ubicarlo en el tiempo o también otorgarlo libremente, como parece imponerlo la recepción del principio del debido proceso adjetivo en nuestro ordenamiento, que si bien deja librado a la Administración la posibilidad de fijar plazo para el ofrecimiento y producción de prueba (art. 2°, inc. f], punto 2°, ley 19.549), permite tomar vista durante todo el trámite (art. 38, dec. reg.) al menos como norma de procedimiento general, lo que no quita que se fijen procedimientos especiales.

El derecho a la autodeterminación de datos y registros personales, en cambio, está más bien normativamente vinculado al derecho al honor y a la intimidad (art. 1°, ley 25.236) que no son iguales al derecho de defensa, pues se trata de tutelar bienes jurídicos distintos; como también distinta puede ser la reglamentación de dicha tutela.

Desde esa perspectiva, el derecho a tomar noticia de actuaciones o inclusive a datos referidos a otras personas diferentes del interesado pero vinculados de algún modo a sus negocios y por ende a la forma en que la Administración pudiere resolver su situación fiscal, tiene que ver con el derecho de defensa, y más correctamente, con la eficacia de la prueba para acreditar esa situación, que depende, como es lógico, de la posibilidad de contradecir la prueba presentada por la parte contraria, en este caso el fisco. Alrededor de ese núcleo es que parece girar el problema de acceder y conocer situaciones vinculadas a informes presentados por terceros sobre los que pudiere fundarse una pretensión fiscal [45].

Y es allí donde cabe insertar los efectos del secreto fiscal (art. 101, ley 11.683) pues aunque esta institución proteja la intimidad del tercero que proporcione informes o posee datos del responsable o su seguridad jurídica (bien que reconociendo la débil conexión de las actividades económicas, generalmente desarrolladas con cierta publicidad y transparencia con el derecho a estar a solas [46]), parece también lógico que si la ley ha permitido captarlos o adquirirlos de modo directo, es con algún objeto, que no puede ser otro que para cruzarlos con los del responsable, por ejemplo. Pero adquirir el conocimiento de los hechos, no habilita a que éstos sean sin más utilizados como prueba. En caso de negatoria fundada del tercero, en consecuencia, a la Administración no le queda más remedio que buscar el modo de acreditar el hecho que conoció por el cruce antedicho, lo que podrá hacer por algún medio probatorio en la causa contra el responsable investigado.

[45] Ver DÍAZ SIEIRO, Horacio D.. "El acceso...". cit. en nota 44.

[46] SIMÓN, Eugenio, "Derechos humanos y tributación", en la publicación de las *XX Jornadas de Iladt*, año 2000, Salvador-Bahía, p. 322.

Al respecto se ha sostenido que en caso de *discrepancias* procedentes del cruce de información, la prueba no puede recaer únicamente en cabeza del responsable al que se le inicia un expediente de comprobación [47].

XIII. NUEVAMENTE SOBRE EL DESTINO DE LOS DATOS

a) Ya entregado el trabajo para su publicación, llega a mi conocimiento la sentencia del pleno del Tribunal Constitucional de España referido, según se desprende de los fundamentos jurídicos [48] a la posibilidad que ofrece la informática de trasladar datos entre distintos ficheros de las administraciones fiscales y al enjuiciamiento de dejar en manos de la Administración Pública competente, la facultad de conceder y denegar *discrecionalmente* el ejercicio de facultades que integran el contenido del derecho fundamental a la protección de los datos personales, particularmente el acceso a éstos.

Destaca dicho fallo el propósito de la cláusula del art. 18.4, CE, la cual como ya se aludió en el punto nro. 2 de este trabajo siguiendo la doctrina más generalizada, se interpreta como que, además de la intimidad, protege la persona "frente a las potenciales agresiones a la dignidad y libertad provenientes de un uso ilegítimo del tratamiento mecanizado de datos, o sea la libertad informática" (fundamento 5). Y a diferencia del art. 18.1, CE, "atribuye a su titular un haz de facultades que consisten en su mayor parte en el poder jurídico de imponer a terceros la realización u omisión de determinados comportamientos" (fundamento 5), relativos al uso y destino del material recabado "con el propósito de impedir su *tráfico ilícito* y *lesivo* para la dignidad y el derecho afectado. En fin... el derecho a la protección de datos garantiza a los individuos un poder de disposición sobre esos datos. Esta garantía impone a los poderes públicos la prohibición de que se conviertan en *fuentes* de esa información sin las debidas garantías y también *el deber de prevenir los riesgos que puedan derivarse del acceso o divulgación indebidas* de dicha información" (fundamento 6).

El art. 43 de la CN (1994) al otorgar el derecho a disponer de los propios datos incorporados a un banco público (ver punto nro. V) no lo vincula al destino divulgatorio de dicho banco, como lo hace con los bancos privados. Ello es así porque preferentemente contempla el principio general de transparencia que caracteriza normalmente a los bancos públicos [49]. Pero alguno de esos ban-

[47] LÓPEZ MARTÍNEZ - CRUZ CABRERA, "El derecho fundamental a la autodeterminación informativa ante la hacienda pública. La experiencia española", en *XX Jornadas...*, cit., p. 929.

[48] LL, suplemento de Derecho Constitucional del 15/6/2001, p. 60.

[49] El principio de transparencia es considerado como uno de los que jurisdiccionalizan el procedimiento administrativo (véase GARCÍA DE ENTERRÍA - FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, T. II. Civitas, Madrid. 1993, p. 465) y cubre no sólo la necesidad de que un expediente no sea secreto para los interesados, sino que por aplicación de la regla contenida en el art.

cos públicos pueden resultar archivos secretos para terceros no interesados, como es presumiblemente el caso de los incluidos bajo secreto fiscal (art. 101, ley 11.683, t.o. 1998); y de esa reserva es posible sacar conclusiones sobre las características diferentes de los registros públicos. Ello es así pues aunque la Constitución Nacional no distingue sobre quién accede o puede acceder a la información, de allí no se sigue sin más que la reglamentación esté impedida razonablemente establecer matices en función de las posibilidades de difusión del registro público y su destino [50].

Entonces, ¿qué esfera de derechos de la personalidad del titular puede ser incidida por bases informativas no destinadas al público?, es decir ¿cuál es el objeto de la protección si los datos personales, sean o no íntimos no están destinados al conocimiento y empleo por terceros? Parece que para estas aplicaciones, en principio y salvo claro en situaciones no corrientes, desviadas, no aparece nítido el sentido de otorgar de un modo irrestricto el poder de disposición por el interesado, de que no es igual a otorgarlo de un modo preventivo, cuando existe una causa probable o suficiente de amenaza para sus derechos.

Adviértase que entre estos últimos también puede colocarse el derecho de defensa que no tiene relación directa con la privacidad, pero que es sin embargo el que en la mayoría de los casos está detrás de un pedido de acceso por los propios interesados. Es ésta creo una de las dificultades principales para aplicar rigurosamente —como lo hace el Tribunal español— la teoría demasiado generosa que se está gestando en relación con la libertad informativa y su incidencia en las bases públicas de datos fiscales, no destinados a ser publicados.

Es claro que para resolver la traslación interadministrativa de los datos fiscales, sin autorización del interesado, está en juego el derecho de autodisposición, y es realmente objetable que una restricción de ese tipo no haya sido, en España, prevista por la ley con mayor minuciosidad [51]. Pero puede no ser igual

---

105.b de la Constitución española, se reconoce a todos los ciudadanos, en las condiciones que fija la ley. La Ley de Procedimientos Administrativos propone específicamente garantizar la calidad y transparencia de la actuación administrativa emplazada así a actuar en despachos de cristal, a la vista de todos; o sea, el acceso a los archivos y registros administrativos y no sólo por los interesados.

[50] La opinión contraria puede verse en ALTMARK, R. - MOLINA QUIROGA, E., "Régimen jurídico de los bancos de datos", en *Informática y Derecho*, Vol. VI, Depalma, Buenos Aires, 1998, ps. 166 y 167. Destacan los autores la inconveniencia de requerir, para que proceda un hábeas data tendiente a obtener acceso, una conducta manifiestamente ilegal del usuario, como en el caso de amparo. En la causa "Lascano Quintana v. Organización Veraz", del 6/3/2001, la Corte pondera esa circunstancia como obstativa de la procedencia (LL, 6/6/2001).

[51] La conclusión podría ser similar para la fórmula empleada por nuestra LPDP (25.326) en su art. 11.3: "El consentimiento no es exigible cuando... *c*) Se realice entre dependencias de los órganos del Estado en forma directa, en la medida del cumplimiento de sus respectivas competencias". Como se verá es firme la crítica del Tribunal Constitucional español para una disposición análoga. En cambio, en materia fiscal, el art. 101 prevé específicamente en sus dos últimos párrafos los casos en que el secreto fiscal no rige. Un análisis de este tema puede verse en SCHUSTER,

la distancia que haya de tomarse al reglamentar en general el acceso a los datos propios recabados como deber fiscal de colaboración, y en particular el modo en que se hace la atribución de la potestad a la Administración para oponerse al acceso por el responsable de modo irrestricto.

Se acepta que el secreto impositivo, si bien existe principalmente en provecho del responsable, también interesa a la colectividad, pues aquél está tanto más dispuesto a manifestar sus circunstancias, cuanto más garantías tenga de que sólo serán usados por la oficina respectiva [52]. Por su parte, la expresión de que "la protección del secreto impositivo en interés público no llega más lejos que la protección del secreto impositivo" en interés del sujeto pasivo de deberes fiscales, significa que la presencia del secreto cubre a la información que proporciona dicho sujeto de las miradas de terceros, hasta donde a él mismo le interesa; pero no que ese responsable pueda disponer libremente de los datos recabados por la Administración en cumplimiento de su cometido [53].

La Corte Suprema, al apoyar pioneramente la inteligencia del art. 101 de la ley 11.683 en la persecución de la seguridad jurídica como medio decisivo elegido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública, señaló que el requisito de la prohibición de divulgar se atenúa en los casos en que el propio interesado sea quien pida o consienta que se traigan como prueba de un juicio contra terceros (o contra el Estado), sus propias declaraciones juradas secretas [54].

No parece, sin embargo, que de ello derive que también pueda tener acceso y disposición irrestricta de datos sobre él proporcionados por terceros, o de datos procesados por la Administración.

b) El Tribunal Constitucional (en pleno) comienza por analizar la posibilidad de establecer límites y con cuál modulación al derecho fundamental a la autodeterminación informática, recordando que las sentencias 110/1984 y 143/1994 aceptaron que la distribución equitativa del sostenimiento del gasto público y las actividades de control (art. 31, CE) son también bienes y finalidades constitucionales legítimas capaces de restringir los derechos del art. 18.1 y 4 de la CE (fundamento 9). Pero ello es así (siguiendo las reglas del Convenio Europeo de 1981, en su interpretación por el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos), en tanto tales límites estén previstos *legalmente* y sean los *indispensables* en una sociedad democrática; o sea, accesibles, *previsibles* sus conse-

---

Carla - WOLFSON, Ariel E., "El secreto fiscal un derecho a la intimidad", *Periódico Económico Tributario*, 15/2/1996, nros. 3 y ss.

[52] KRUSE, H. W., *Derecho Tributario. Parte General*, Edersa, Madrid, 1978, p. 348.

[53] El art. 8° de la ley 25.152 (de convertibilidad fiscal) atribuye a la documentación que allí se señala (estados de ejercicio de presupuestos, pagos realizados por Tesorería, datos de Hacienda, inventarios, etc.) el carácter de información pública y de libre acceso para cualquier interesado (BO, 21/9/1999).

[54] CSJN, Fallos, 196:575 (15/9/1943); 237:355; 248:627; 250:530 y 295:812, cons. 2°, *in re* "Genchi, Santos", del 14/9/1976.

cuencias y originados en una necesidad social *imperiosa*. Se verá que esto queda vinculado luego en el fallo, con el principio de seguridad jurídica.

Frente a la posibilidad que acuerda la ley orgánica española (LPDP) de 1999, de ceder entre administraciones públicas datos de carácter personal recogidos o elaborados, simplemente cuando tal comunicación hubiese sido prevista por las disposiciones creadoras del registro u otros reglamentos, entendió el Tribunal Constitucional que en punto a derechos fundamentales, entre los que se incluye la autodeterminación de los propios datos y el conjunto de facultades que componen su contenido (como el derecho a conocer cuáles se tiene) [55], su regulación sólo procede por disposiciones con rango legal. Ello implica tanto que la fijación de los límites correspondientes a aquél así deben ser establecidos, como que no cabe prescindir en la ley, de la precisión y garantías mínimas para respetar el contenido esencial. De allí que resulte inadmisible una situación en la que la ley reglamentaria se limite a apoderar a otro poder público para que decida sobre la obtención, almacenamiento, tratamiento, uso y cesión de datos personales.

De tal manera, en cuanto el art. 21.1 de la ley española de 1999 posibilita que una disposición sublegal faculte la comunicación de tales datos fiscales, implica una renuncia a establecer aquellos límites y además omite fijar incluso cuáles deben ser los objetivos que la reglamentación ha de perseguir (fundamento 14).

Por otra parte, el derecho a consentir la recolección y tratamiento de tales datos (el que puede acotarse que no opera cuando se trata de un deber legal) no implica consentir también su cesión a terceros (cuando la ley así no lo prevé) y por lo tanto esta cesión con fines distintos de los originales, supone una nueva posesión y uso. La facultad del interesado de consentirlo, sólo puede ser limitada en atención a derechos y bienes de relevancia constitucional, y por tanto siempre que esté justificada, fuera proporcional y además el interesado sea informado, "para lo que no basta que conozca que tal cesión es posible según la disposición que ha creado o modificado el fichero, sino también las circunstancias de cada cesión concreta" (fundamento 13).

Poco es lo que podría agregarse al razonamiento expuesto, solamente destacar que en el caso de las bases de datos de control impositivo no se requiere el consentimiento del interesado en cuanto derivan de un deber legal, pero éste; claro es, debe tener —como surge de lo indicado por el Tribunal Constitucional— referencias específicas en cuanto al destino y objeto de la comunicación, referencias que no pueden dejar margen para una especie de *jus variandi* según supuestas conveniencias de bienestar general, no indicadas por la norma de rango legal.

Una rápida mirada sobre nuestro reciente ordenamiento (Ley de Protección de Datos Personales —LPDP, 25.326—) demuestra que no necesariamente

[55] El Cap. III de la ley 25.326 alude al derecho de información (frente al organismo de control), de acceso (suficiente); de rectificación, actualización o supresión (arts. 13 a 16) y de confidencialidad (art. 9°).

el acceso a bancos públicos de datos queda sometido de igual manera a las disposiciones de la LPDP, la que debe integrarse con el régimen de la ley 11.683. No es exacto que todos los requerimientos de información propia y de terceros que regularmente efectúa el organismo recaudador a los obligados fiscales queden abarcados de esa manera por las obligaciones que para la obtención o recolección prevé la ley [56]; ésta excluye de la ilicitud por falta de consentimiento los datos recabados para el ejercicio de funciones propias de los poderes del Estado o en virtud de una obligación legal (art. 5°, punto 2, b) como los que establece la ley 11.683 (principalmente arts. 11, 18, 1er. párr., 35, 36 y 107).

El régimen de esta última regula el modo de recolección que hace a la *calidad* de los datos de relevancia fiscal y a la que en general alude la ley 25.326 (art. 4°, puntos 1, 2, 3 y 7). De allí resulta el uso al que están destinados los datos, por necesaria influencia de los cometidos de la ley fiscal, sin que sea posible fijar de antemano las indefinidas aplicaciones. El art. 4°, puntos 4 y 5, para el caso, parece actuar en interés del propio Fisco, siendo dudoso que pueda éste reflejar un derecho del interesado. El punto 6 (en su conexión con los arts. 6°, punto e, 14, punto 4, y 17, puntos 2 y 3) es precisamente el generador del arduo problema que motiva estos comentarios, así como el objeto de ese acceso, es decir, el derecho de rectificación, actualización y supresión (art. 16) (ver punto nro. VII de este trabajo, letras b y siguientes).

Por lo mismo, el deber de informar previamente al interesado a que se refiere el art. 6° y con la plenitud del alcance que él prevé, aparece obviado con las disposiciones de la ley fiscal, en cuanto resultan suficientemente explícitas y sean razonablemente aplicadas en casos puntuales [57].

c) Más interesante —y también más opinable— resulta el pronunciamiento del Tribunal Constitucional español sobre el art. 24 y 1° y 2° de la LPDP, semejantes aunque no iguales al art. 17 de la ley 25.326.

Se comienza aquí por señalar que la regulación de los límites de un derecho fundamental, no sólo excluye la habilitación a favor de normas reglamentarias, sino que implica otras exigencias respecto del contenido de la ley que establece límites, pues éstos deben justificarse en la protección de otros derechos y bienes constitucionales, y ser proporcionados. Pero además, es menester que

[56] En esa tesis, GONZÁLEZ WOLCARDE, Florencia, "Ley de hábeas data: posibles repercusiones en materia tributaria", *Periódico Económico Tributario*, 26/2/2001.

[57] La autora citada en nota anterior analiza la posibilidad del ente fiscal de dar a publicidad datos sobre los contribuyentes incumplidores, publicación que asume las características de una sanción. Esa reforma, incluida en un reglamento de necesidad y urgencia (606/1999), crea sin duda perplejidad, pues al levantar el secreto en casos realmente cuestionables, hace nacer el derecho de los interesados de ejercer en plenitud su derecho a acceso informativo. Ya no se trata del derecho de defensa, sino de que la Administración haga conocer datos que no pueden ser falsos o indebidamente recabados; deben ser actualizados y, en definitiva, el responsable debe tener acceso a ellos y exigir su eliminación o reserva en los casos correspondientes.

su establecimiento no conduzca a la falta de certeza y previsibilidad de los propios límites y modo de aplicación.

Se conectan así las características de la limitación del derecho de autodeterminación de los datos informatizados con el principio de seguridad jurídica, de elaboración iniciada en tiempos recientes [58], y que debe apreciarse tanto en el nivel del ordenamiento, como en la expectativa razonable de cómo ha de ser el poder aplicando el Derecho (fundamento jurídico 15, con cita de la sentencia TCS 104/2000 FJ 7). Y la falta de precisión de la ley en los presupuestos materiales de la limitación de un derecho fundamental, es susceptible de generar una indeterminación sobre los casos a los que se aplica la restricción.

d) A partir de allí se formula el enjuiciamiento a la disposición indicada en los siguientes aspectos:

1) El empleo de la expresión "funciones de control y verificación" permite reconducir a éstas prácticamente toda la actividad administrativa, con la consecuencia de que toda relación jurídica administrativa que suponga el requerimiento de datos a alguien, conlleva la posibilidad de su control y, por consiguiente, permite dejar al individuo en la más absoluta incertidumbre de las razones que concurren para denegar el ejercicio de los contenidos de su derecho fundamental.

Al respecto se ha dicho que los bancos de datos que lleva el Estado no tienen otra finalidad que la de controlar el cumplimiento de las cargas públicas [59]. Inclusive la consulta de ellos por terceros obligados al pago de tributos, puede resultar un deber formal de necesario cumplimiento como es el caso de la posibilidad de deducir donaciones sólo cuando los fondos se aplican a entidades en un registro especial de sujetos exentos, al que debe consultarse.

2) Mayor grado de incertidumbre encierra permitir la negativa de la Administración al ejercicio del derecho de autodeterminación por razones de *interés público* pues toda la actividad administrativa pública persigue su salvaguarda.

3) Igual conclusión extrae el Tribunal cuando el límite al acceso provenga del propósito de sancionar infracciones administrativas, pues la posibilidad de que ese evento permita sustraer al interesado de la información relativa al fichero y datos, "supone una grave restricción de los derechos a la intimidad" y "a la protección de datos" carente de todo fundamento constitucional. Y observa que se trata de una práctica que "puede causar grave indefensión en el interesado, que puede verse impedido de articular adecuadamente su defensa frente a un posible expediente sancionador..." (fundamento 18).

[58] El art. 2º de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1798 (llamado principio de la *libertad)* prescribe del siguiente modo: "el fin de la asociación política es la conservación de los derechos naturales o imprescriptibles del hombre" y en particular, "la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión" (547).

[59] GOZAÍNI, Osvaldo A., "El particular, el Estado y las empresas de ventas de información crediticia frente al hábeas data", LL, 30/8/2000, punto II.

Nuevamente cabe la reflexión de que una cosa es el derecho de defensa y otra distinta el haz de los derechos a la intimidad y su proyección en cuanto garantía de los datos propios. El primero pudiera ser satisfecho otorgando la oportunidad correspondiente, y la amplitud debida, lo que no implica un acceso irrestricto como ocurre con las actuaciones para instrucción penal. En cuanto a la cobertura de la intimidad, o mejor dicho, la posible insatisfacción de ese derecho por la negativa a conceder el conocimiento de datos, sería menester mayores fundamentos que la sola iniciativa del titular frente a ese tipo de bancos [60] cuyas informaciones no salen o no debieran salir de las funciones de auditoría, sin divulgación a terceros. Para que la oposición a ese acceso fuera irrazonable o arbitraria, debiera a su vez la solicitud negarse por motivos suficientemente razonables.

4) En cuanto a la posibilidad de negativa si "ponderados los intereses en presencia resultase que los derechos que dichos preceptos (art. 15.1 y 2, LOPD) conceden al afectado hubieran de ceder ante... intereses de terceros más dignos de protección" como permite el art. 24.2, no cabe deferirla a una decisión administrativa y menos en cuanto no se establecen los intereses o circunstancias que las harían prevalentes frente al derecho fundamental. De ello deriva un excesivo campo de maniobra y se impide determinar si la decisión administrativa es o no el fruto previsible de la razonable aplicación de lo dispuesto por el legislador.

XIV. Conclusión

Es una verdad aceptada que las libertades consagradas por la CN requieren que sea respetado su efectivo ejercicio, para no quedar reducidas a simples declaraciones (Corte Suprema entre otros Fallos, 213:496). En ese marco, la identificación y el contenido del derecho a autodeterminar datos propios frente al avance informático, presenta facetas particulares cuando es la Administración que utiliza ese avance en materia de control fiscal. Los bienes jurídicos tutelados en cabeza del titular exhiben en ese campo peculiaridades propias que no pueden ser eludidas a la hora de aplicar la reglamentación de aquel derecho, de manera que en un futuro próximo habrá de verse como se adecuan las disposiciones de la Ley de Protección de Datos Personales 25.326. Por lo demás esa complejidad no es específica del derecho tributario, pues puede observarse en otros campos de la investigación administrativa reservada, como es el de desentrañar el origen de fondos que provienen del exterior y el impacto que esa investigación provoca en el necesario aporte de capitales para la mejora del sistema económico.

[60] Art. 14, punto 1, ley 25.326.

TRIBUTACIÓN Y DERECHOS HUMANOS: POSIBLES VINCULACIONES CON LOS DERECHOS DE TRABAJAR Y DE EJERCER INDUSTRIA LÍCITA. ARMONÍAS Y FRICCIONES PRODUCIDAS POR LOS FINES NO RECAUDATORIOS DE LOS TRIBUTOS

por GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA *

INTRODUCCIÓN

Con motivo del gentil convite formulado por el profesor doctor José Osvaldo Casás, quien motorizó la realización de una serie de trabajos en torno al tema de la tributación desde la óptica de los Derechos Humanos, he de volcar aquí reflexiones sobre algunos de los puntos en que considero que incide en uno de estos derechos, reconocido expresamente en el art. 14 de la CN: el derecho a trabajar y ejercer industria lícita. También quiero hacer ciertas consideraciones acerca de otros problemas que se presentan aparejados, en especial, el relativo a la existencia y promiscua utilización que se hace de los fines no fiscales de los tributos.

I. CARÁCTER EXPANSIVO DEL "DERECHO A TRABAJAR Y EJERCER INDUSTRIA LÍCITA"

A los fines de este trabajo, tomaremos los derechos a trabajar, a ejercer industria lícita (art. 14, CN), como asimismo a ejercer el comercio y las profesiones (art. 20, CN), como partes constitutivas de uno solo, el "derecho a trabajar" a secas, de mayor amplitud e integrativo de los mencionados ya que, como lo propone Bidart Campos, todos giran en torno a una misma actividad humana que presupone el trabajo o quehacer de una persona [1] y que amerita su protección por el Ordenamiento Jurídico tanto cuando se realiza como medio de vida o de subsistencia, como cuando su ejercicio es ocasional y aun cuando carezca

[1] BIDART CAMPOS, Germán J., *Manual de la Constitución reformada*, T. II, Ediar. Buenos Aires, 2000, ps. 67 y concs.

* Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

de ánimo de lucro. Son manifestaciones que se desprenden también de la libertad del hombre para actuar, que es uno de los objetos que, conforme su Preámbulo, la Constitución Nacional tiende a asegurar.

Me parece que resulta claro que el concepto de "derecho de trabajar", reconocido u otorgado —es indistinto a los fines aquí propuestos— por los arts. 14 y 20 de la CN, posee una fuerza expansiva propia, de manera tal que se entremezcla, se confunde o se superpone con otros derechos enumerados en esas normas o que "nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno" (art. 33, CN).

Tal vez sea conveniente exponer un ejemplo de otro derecho con una fuerza expansiva de similar naturaleza y con el que puede emparentárselo en determinada manera: el derecho de propiedad. Sabido es que, en nuestro ordenamiento positivo, el derecho de propiedad, en términos constitucionales, no se confunde ni se limita al mero derecho real de dominio tal cual éste fue regulado en el Código Civil y demás leyes complementarias.

Como ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación —en adelante CSJN— en numerosos precedentes, entre los que es obligada la cita de Fallos, 145:307, *in re* "Pedro Emilio Bourdie v. Municipalidad de Buenos Aires", que "las palabras 'libertad' y 'propiedad' comprensivas de toda la vida social y política, son términos constitucionales y deben ser tomados en su sentido más amplio. El término 'propiedad', cuando se emplea en los arts. 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de ese estatuto comprende como lo ha dicho esta Corte, 'todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer, fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad'. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de 'propiedad'".

Estimo que lo propio puede ocurrir con el derecho que ahora nos ocupa. No se confunde con el concepto de "derecho laboral", en tanto que "conjunto de normas que regulan las relaciones de trabajo en relación de dependencia" (Ley de Contrato de Trabajo y sus normas complementarias). Tampoco se limita a todo otro trabajo del hombre que no implique relación de dependencia. Por el contrario, creo que es un derecho que tiñe al resto de los derechos constitucionalmente reconocidos y que, hasta podría decirse, puede tener un margen de maniobra o de aplicación tan grande como el que recién recordamos que la CSJN ha dado al de propiedad.

En efecto, todo ejercicio concreto que yo haga de mi derecho de propiedad (bien antes de ejercerlo, o bien después, o bien en el mismo momento en que lo considero), tiene (o tuvo o tendrá) una directa e inmediata relación con el de-

recho de trabajar, en el bien entendido supuesto de que esa propiedad o la he obtenido como fruto de mi trabajo, o bien ejerciendo un trabajo la poseo y deseo conservarla o aumentarla, o bien que mediante el trabajo podré obtener y desarrollar mi derecho de propiedad sobre cosas o bienes futuros. Con el ejercicio de mi trabajo y de mi industria, yo estoy en condiciones de adquirir propiedad, de conservarla, administrarla, utilizarla, gozarla y de aumentarla [2].

Así lo ha entendido la CSJN [3] cuando sostuvo, en un caso concreto, que la alegada lesión al derecho de propiedad no ha de juzgarse "con referencia a la cuantía de la obligación que se exige, sino atendiendo al papel que, en relación con los derechos también invocados de trabajar, comerciar y asociarse con fines útiles, juega el de propiedad, objeto y fin de múltiples aspiraciones y realizaciones del hombre, que vierte en su patrimonio los frutos materiales de un esfuerzo protegido y estimulado por la ley".

También la doctrina nacional, en la pluma de Luqui, consideró esta ligazón esencial entre ambos conceptos, al destacar que el principio de equidad busca asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente y que, si la ley tributaria imposibilita el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las que se apoya todo el sistema capitalista que no es otra cosa que una amplia libertad, la cual no se concibe sin gozar de dichos atributos [4].

Creo que la idea puede mantenerse aun en el caso en que mi trabajo u obrar no suponga esfuerzo físico o mental alguno, como en supuestos extremos (v.gr. aquel que vive de rentas financieras holgadamente obtenidas de depósitos en entidades bancarias; y aunque dichas rentas fueran producto de un capital heredado u obtenido en un sorteo o fruto del azar): aun en esos casos estaré ejerciendo un trabajo o industria lícita, una actividad (en el ejemplo anterior: la de la persona que vive de rentas) y, como tal, amparada por las citadas cláusulas constitucionales.

Hay otra forma de verificar la fuerza expansiva que le atribuyo a este derecho. Pensemos que el tiempo total de vida de una persona puede estar constituido, básicamente, por dos porciones claramente delimitadas: el tiempo que destina al ocio y el que destina a su trabajo, quehaceres o negocios [5]. No hay

[2] No se escapa que el trabajo puede realizarse a pérdida o que el ejercicio de una industria o comercio lícito puede ser deficitario y hasta ruinoso. Sin embargo, no por ello deja de estar íntima e inescindiblemente ligado con el ejercicio del derecho de propiedad —*lato sensu*— y, también, con la libertad de la persona.

[3] Fallos. 277:147, "CAVIC v. SRL Juan Maurin y cia", del 8 de julio de 1970, disid. de los Dres. Risolía y Cabral, consid. 20°.

[4] LUQUI, Juan C., "Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes", LL. 142-912.

[5] Bien entendido que "negocio" es, precisamente, la negación del ocio, lo contrario a éste.

otra cosa para la persona: o trabaja o descansa; o hace algo o no hace nada. Así se abarca todo el tiempo finito que implica el segmento que llamamos "la vida" de una persona humana. En este orden de ideas, el derecho a trabajar también ha de llevar adosado, necesariamente, como la otra cara de la misma moneda, el derecho a no hacerlo, a no trabajar, a descansar, al ocio [6]. Si así no se lo entendiera, cabría pensar que trabajar deja de ser un derecho, para pasar a ser sólo una cargosa obligación.

Cabe destacar, por otro lado, que el art. 629 del CCiv. recoge un concepto elemental, transformándolo en una norma jurídica. Resulta aplicable, desde mi punto de vista y al menos conceptualmente, a la idea que aquí trato, en tanto que el trabajo implica un hacer y, entonces, supone que nadie puede ser compelido a hacer físicamente algo —sin perjuicio de las sanciones jurídicas que el ordenamiento achaque a quien incumple con aquello a lo que se ha comprometido válidamente—. O sea, en este caso, el acuerdo que da base u origen a la realización de determinado comportamiento, conducta o trabajo no puede ser realizado en especie, *in natura*, por esa misma persona (ya que no se la puede forzar físicamente) y, en consecuencia, deberá resolverse, en términos de responsabilidad, por las vías que estén previstas: su equivalente en dinero, o bien el cumplimiento por un tercero a costa del responsable.

II. La noción clásica de "poder de policía", la reglamentación de los derechos y las normas tributarias vistas como una de las delimitaciones del derecho a trabajar y ejercer industria lícita

Nuestra Constitución Nacional sienta una regla nítida en el art. 28, en tanto al establecer que los principios, garantías y derechos reconocidos por ella no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio, si bien está fijando una prohibición clara a los poderes constituidos (no desnaturalizar dichos derechos), obviamente está partiendo de una premisa de permisión (al menos): que los derechos pueden (o deben) ser reglamentados, que no son absolutos o ilimitados.

Estas limitaciones hallan su justificación última en la dualidad "derecho-obligación", en la intersubjetividad de las conductas, puesto que el derecho que tiene una persona presupone cierta obligación de otra u otras, lo que torna necesario establecer determinados márgenes para la convivencia entre ellas. Sue-

[6] El sentido de ocio, en este trabajo, no implica solamente el ocio recreativo, ni el que eventualmente pudiera dejar algún rédito (v.gr. el caso en que un pasatiempo se convirtiera en la ocupación principal de la persona y su fuente principal de ingresos), sino que también estoy pensando en aquel haragán totalmente improductivo, que hasta puede merecer la más profunda repulsa social, mas no la jurídica.

le señalarse que estas limitaciones pueden tener carácter permanente, pensadas o establecidas para las épocas de normalidad, mientras que para las situaciones de emergencia, de convulsión, etc., estas limitaciones pueden revestir carácter transitorio pues, por fuerza, han de implicar una compresión mayor de la extensión que "normalmente" se le atribuye a cada derecho.

Esta noción se suele denominar, como lo hace Oyhanarte [7], "la facultad que el Estado tiene de restringir los derechos humanos para hacerlos compatibles con las exigencias del bien común". También, es tópico en nuestra doctrina, abrevado de fuentes norteamericanas, diferenciar dos etapas o nociones diversas del poder de policía. Una primera, donde se lo concibe en forma restringida, ya que el Estado —gendarme— se limitó a custodiar ciertos valores y circunscribió sus fines a cuestiones vinculadas con la moralidad, la seguridad, la higiene y la salubridad públicas. Y una segunda etapa, en la que el Estado —intervencionista— tiene una serie mucho más amplia de fines que atender y de objetivos que alcanzar (confort, educación, bienestar general, prosperidad, etc.) y, por ende, se vale de una mayor cantidad de herramientas que torna a la noción de poder de policía en algo mucho más amplio. Es aquí donde los derechos individuales de contenido económico pueden ser recortados en la forma en que el interés público lo requiera, intensidad que puede aumentar al grado de la supresión —o casi— en situaciones de emergencia [8].

[7] OYHANARTE, Julio, "Historia del Poder Judicial", *Todo es Historia*", *año VI, nro. 61, 1972, p. 100.*

[8] Ver al respecto, por ejemplo, la doctrina de la CSJN de Fallos, 313:1513, "Luis Arcenio Peralta y otro v. Nación Argentina (Ministerio de Economía, BCRA)", del 27 de diciembre de 1990, consids. 20 y ss., en especial el 37, donde dijo que "Como principio, el legislador está facultado para hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes atribuidos al Gobierno de la nación. En correspondencia con los fines enunciados en el Preámbulo de la Constitución, aquél cuenta con las facultades constitucionales necesarias para satisfacer los requerimientos de la sociedad, poner fin a los estados de emergencia, conjurar cuanto ponga en peligro la subsistencia del Estado. Cuando una situación de crisis o de necesidad pública exige la adopción de medidas tendientes a salvaguardar los intereses generales, se puede, sin violar ni suprimir las garantías que protegen los derechos patrimoniales, postergar, dentro de límites razonables, el cumplimiento de obligaciones emanadas de derechos adquiridos. No se trata de reconocer grados de omnipotencia al legislador ni de excluirlo del control de constitucionalidad, sino de privar al Estado de las medidas de gobierno que conceptualice útiles para llevar un alivio a la comunidad", agregando que "En esencia, se trata de hacer posible el ejercicio de las facultades indispensables para armonizar los derechos y garantías individuales con las conveniencias generales, de manera de impedir que los derechos amparados por esas garantías, además de correr el riesgo de convertirse en ilusorios por un proceso de desarticulación de la economía estatal, puedan alcanzar un grado de perturbación social acumulada, con capacidad suficiente para dañar a la comunidad nacional (Fallos, 172:31)". Sostuvo en el considerando 47 que "el derecho de 'emergencia' no nace fuera de la Constitución, sino dentro de ella; se distingue por el acento puesto, según las circunstancias lo permitan y aconsejen en el interés de individuos o grupos de individuos, o en el interés de la sociedad toda".

Bidart Campos recuerda que estos dos conceptos del poder de policía se conocen, respectivamente, como el restringido (*narrow*) y el amplio (*broad and plenary*), a la vez que indica que esta última noción se superpone al poder liso y llano que posee todo Estado, con lo cual ningún sentido tiene adjetivarlo como "de policía" [9]. Es por tal razón que se inclina por reservar esa expresión para el sentido restringido, tal como lo formula, en su criterio, la doctrina de raigambre europea que demarca así la porción del poder estatal cuyo objeto limitado y específico consiste en proteger la salubridad y la seguridad públicas.

Entre los antecedentes de la CSJN pueden citarse, a modo de válidos ejemplos de conceptualización, para el primer tipo, los pronunciamientos de Fallos, 7:150, "Empresa 'Plaza de Toros' v. Provincia de Buenos Aires" (13 de abril de 1860); Fallos, 31:273, "Los saladeristas Santiago, José y Jerónimo Podestá y otros v. Provincia de Buenos Aires" (14 de mayo de 1887); Fallos, 98:20, "Hileret y Rodríguez v. Provincia de Tucumán" (5 de septiembre de 1903). Y para el segundo tipo, el primer ejemplo es, tal vez, el de Fallos, 136:161, "Agustín Ercolano v. Julieta Lanteri de Renshaw" (28 de abril de 1922); también Fallos, 137:47, "José Horta v. Ernesto Harguindeguy" (21 de agosto de 1922); Fallos, 172:21, "Oscar Agustín Avico v. Saúl de la Pesa" (7 de diciembre de 1934); Fallos, 247:121, "Cine Callao" (22 de junio de 1960).

Si partimos de que todo derecho humano o derecho fundamental (y entre ellos el que ahora me ocupa) tiene un núcleo duro que no puede ser reducido, pero que también posee una periferia que puede ser regulada por el Estado, matizada, sometida a reglamentación, no parece desacertado pensar que las normas tributarias, en la medida en que necesariamente inciden (directa o bien indirectamente) en esa periferia, forman parte del conjunto de la "reglamentación" del derecho, de su delimitación [10].

Importa, entonces, pensar los derechos fundamentales como principios objetivos de todo el ordenamiento jurídico donde, a su significado y atribución a los individuos como derechos subjetivos de defensa frente a las intervenciones injustificadas del Estado o terceros, también es posible la correspondencia como preceptos negativos de competencia (legislativas, administrativas y judiciales), las que hallan un límite y tienen vedado intervenir en él [11].

[9] CAMPOS, Germán J., *Manual...*, cit., T. II, ps. 345 y ss.

[10] La idea de tomar al conjunto de normas tributarias (sistema tributario) como un límite a los derechos, la he desarrollado *in extenso* en *El principio de no confiscatoriedad*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, Cap. II, punto 4.1, ps. 71 y ss. Si bien está referida allí al derecho de propiedad, las conclusiones son, en general, traspolables al derecho de trabajar.

[11] HESSE, Conrado, "Significado de los derechos fundamentales", en *Manual de derecho constitucional*, Instituto Vasco de Administración Pública, Marcial Pons, Madrid, 1996, Cap. III, ps. 91 y concs. Señala este autor que "en un Estado de Derecho, los derechos fundamentales operan como límite de la acción estatal, como garantía de los fundamentos del ordenamiento jurídico, en particular de los institutos esenciales del ordenamiento jurídico privado; obligan a pro-

La CSJN ha dicho, más recientemente y con relación directa al derecho que ahora nos ocupa, que "el derecho de trabajar o ejercer industrias lícitas está sujeto a las leyes que reglamentan su ejercicio, las cuales serán susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resulten irrazonables, o sea cuando los medios que arbitren no se adecuen a los fines cuya realización procuren, o cuando consagren una manifiesta iniquidad" (Fallos, 299:428; 305:385, entre otros).

1. La limitación al derecho de trabajar impuesta por las normas tributarias sustantivas

Parece que no puede ser puesto en tela de juicio que, dentro del amplio abanico de normas (leyes y reglamentos) que se dictan en ejercicio de las competencias delimitadoras de los derechos fundamentales —en particular del derechó a trabajar—, ha de considerarse que también forman parte de él las normas tributarias —*lato sensu*—.

Por ello, estimo que es oportuno hacer alguna distinción dentro la porción del abanico limitador considerado, adjetivada como "tributaria". A los efectos expositivos, pienso que es útil dividir, por una parte, a las llamadas normas tributarias sustantivas, es decir, el conjunto de las normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias [12]. Este conjunto de normas tiene como característica principal la de estar constituido por obligaciones de dar, que relacionan a un deudor con el ente público acreedor [13] y se contraponen a las normas denominadas "adjetivas" que expondré más abajo.

---

teger los contenidos que garantizan mediante procedimientos adecuados. De igual manera, el ordenamiento democrático de la Ley Fundamental cobra su configuración jurídica en los derechos fundamentales, en los principios de un sufragio general, libre, igual y secreto, o de la igualdad de oportunidades de los partidos políticos, de la libertad religiosa e ideológica, de las libertades de expresión, reunión y asociación. Estos derechos fundamentales regulan y aseguran la libre e igual participación de los ciudadanos en la formación de la voluntad política y, aún más, protegen la actividad y la igual oportunidad de las minorías políticas y la formación de la opinión pública: en conjunto, la libertad y apertura del proceso político como el rasgo decisivo de la democracia que regula la Ley Fundamental. Dentro del ordenamiento federal los derechos fundamentales crean un *standard* constitucional unitario de derechos y principios, que funda cierta homogeneidad y que con este efecto pertenece a los fundamentos de nuestro federalismo actual" (HESSE, Conrado, *Manual...*, cit., p. 92).

[12] JARACH, Dino, *Curso de derecho tributario*, Cima, 1980, p. 13.

[13] Si bien la relación inversa que se traba cuando existen supuestos de pago indebido de tributos está comprendida dentro del derecho tributario sustantivo, estos supuestos de repetición quedan fuera del ámbito delimitador del derecho de trabajar ya que no implican una restricción o configuración de este derecho, sino simplemente la corrección de un injusto producido en la relación obligacional primitiva.

El ejercicio concreto del derecho a trabajar estará sujeto al cumplimiento de diversas obligaciones tributarias sustantivas, en la medida en que incurra en los presupuestos de hecho que las normas tributarias establezcan como hechos imponibles. Nacidas así las obligaciones tributarias, su pago será condición para dicho ejercicio [14].

Cabría diferenciar dos supuestos de falta de pago de estas obligaciones. Puede ocurrir que exista sólo un supuesto de mora en el pago, donde la deuda tributaria es un caso más de incumplimiento de ese contribuyente pero no hay más ilicitud que la considerada por el prisma del derecho obligacional, que hace nacer los accesorios correspondientes (intereses). Pero, por otra parte, está el supuesto en que esa mora se origina porque se realiza un trabajo al margen del circuito económico legal, dentro de la eufemísticamente llamada "economía sumergida o paralela". En este último caso, se adicionarán las ilicitudes sancionatorias que correspondan. De todas maneras, en ambos supuestos (con independencia del margen de incumplimiento) las normas tributarias siguen formando parte de la delimitación del derecho a trabajar, pese a que no han sido respetadas.

Es obvio que, desde este punto de vista, los tributos pueden interferir, en mayor o menor medida, con el derecho a trabajar. Sobre todo cuando, en vez de detraer una porción del producto del ejercicio efectivo de este derecho, mediante la técnica de las presunciones y las ficciones, establecen un monto fijo que se ha de pagar, con independencia del resultado que haya obtenido el contribuyente. Por ejemplo, en el caso de las cargas sociales que gravan a los trabajadores bajo el régimen de autónomos, donde el pago del tributo establecido por el Estado nacional [15] se transforma en una condición para el ejercicio de la actividad, desvinculada del fruto concreto que pueda o no obtener.

2. La limitación al derecho de trabajar impuesta por las normas tributarias formales

En segundo término, hay otro conjunto de normas vinculado con el anterior en un sentido instrumental, pero que no forman parte del derecho tributario sustantivo, en la terminología de Jarach, sino que son parte del derecho tributario formal o administrativo. Este autor las define como un conjunto de nor-

[14] La CSJN ha dicho en varias oportunidades, por ejemplo en Fallos, 258:230, "Suárez, Féliz Pedro v. Sosa Bilbao, Jorge J.", del 29 de abril de 1964, que "ya ha resuelto desde antiguo esta Corte que la garantía de la propiedad no es óbice a la aplicación de gravamen alguno (Fallos, 180:107; 182:146) en tanto no sea confiscatorio", razonamiento que, opino, puede ser extendido al derecho a trabajar.

[15] Con independencia de los problemas vinculados con el principio de legalidad en la fijación de los montos a través de resoluciones generales de la DGI, a través de una observable delegación.

mas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos, constituido por obligaciones de hacer, de no hacer y de soportar [16]. Por ejemplo, las que establecen esos deberes de hacer que consisten en realizar retenciones o percibir sumas por encima del precio de la contraprestación, con el objeto de ingresar tales cantidades al erario público (por cuenta del contribuyente y a cuenta del tributo que en definitiva éste resulte adeudar); o las que establecen obligaciones de exhibir formularios; presentar declaraciones; o la obtención de certificados de buena conducta fiscal para poder ser contratista del Estado; o las que obligan a obtener certificados de libre deuda para permanecer inscripto en registros de proveedores o poder intervenir en concursos o licitaciones públicas; o bien las que regulan la forma y condiciones para la emisión y registración de los comprobantes y demás documentos acreditativos de las transacciones realizadas; etc.

Estas normas son dictadas por el Estado en uso de su poder de imperio y forman parte del conjunto denominado "cargas públicas", al igual que las obligaciones de armarse en defensa del Estado (art. 21, CN), de testificar (arts. 426 y 431, CPCCN; art. 275, CPen.), las cargas públicas electorales (sufragar, constituirse en autoridad de mesa, etc.), o de prestar auxilio a las personas que lo necesiten (art. 108, CPen.).

Todo este entramado de deberes que pesan sobre el ciudadano y el habitante tiene por común denominador facilitar la actuación del Estado y el desarrollo de sus fines. Obviamente, no son deberes absolutos aunque su mayor o menor intensidad y su exacta delimitación no está definida con la precisión que sería exigible a un Estado de Derecho que se precie de tal [17].

En materia fiscal federal, se puede decir que la ley 11.683 contiene una amplia delegación hacia la administración (arts. 22, 33, 35, 107 y concs.), facultándola para establecer distintos deberes en cabeza de los contribuyentes, responsables y hasta de terceros. Sin perjuicio de que estos deberes y obligaciones pueden constituirse en una pesada e incómoda carga para quienes quedan sujetos a ellas, debe tenerse presente que, para su impugnación con base constitucional y, sobre todo, ante la eventualidad de llegar ante los estrados de la CSJN, ésta ha expresado su opinión en reiteradas oportunidades en relación a dos temas que me parece de interés reseñar ahora.

16 JARACH, Dino, *Curso de derecho tributario*, cit., p. 14.

17 Véase que dentro de ese conjunto también cabría incluir al instituto de la expropiación y, obviamente, a las obligaciones tributarias sustantivas. Sin embargo éstos tienen una delimitación y un perfil mucho más claramente marcado, sobre todo el primero de ellos, que el art. 17 de la CN diseña en sus trazos principales: la causa ante la que procede, la indemnización y el carácter previo de ésta. Tal vez ha ocurrido así puesto que al constituyente le pareció que la expropiación era una de las intromisiones más fuertes del poder estatal en la órbita de las personas, mientras que el resto de las "cargas públicas" no tenían tanto peso o un peligro potencial tan alto.

En primer término, que las disposiciones reglamentarias si bien son normas de inferior jerarquía a la ley, la complementan, sin que ello suscite, en principio, objeciones de carácter constitucional (Fallos, 281:170; 316:1190 y 1239) y que las facultades de reglamentación que confiere el art. 99, inc. 2°, de la CN —art. 86, inc. 2°, antes de la reforma de 1994—, habilitan para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contemplados por el legislador de una manera expresa, cuando se ajustan al espíritu de la norma reglamentada o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos, 301:214), son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que ésta (Fallos, 190:301; 202:193; 237:636; 249:189; 308:668; 316:1239).

En segundo lugar, que el planteamiento de inconstitucionalidad ha de tener una base seria y demostrable en cada caso concreto. Cuando se formulan impugnaciones con base en los derechos amparados por los arts. 14, 17 y 28 de la Carta Magna, hay que recordar que todo derecho consagrado constitucionalmente no es absoluto sino que debe actuarse de conformidad con las leyes que reglamentan su ejercicio, las cuales, a su vez, no pueden alterarlos, lo que sucede cuando sus previsiones resultan irrazonables, o sea, cuando no se adecuan al fin que requirió su establecimiento o incurren en manifiesta iniquidad (Fallos, 256:241; 263:460; 300:642; 302:457; 304:319, 1524). Resulta incuestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos, 307:2262; 314:1376). Y, en este sentido, tiene dicho la CSJN que la declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos, 302:457). Y que es preciso poner de resalto que está a cargo de quien invoca una irrazonabilidad la alegación y prueba respectiva (cfr. Fallos, 247:121, cons. 4°). No resultarán atendibles, entonces, los planteos de inconstitucionalidad que configuren meras alegaciones sobre la supuesta violación de su derecho de trabajar, de propiedad, de su capacidad económica, etc., sin que concomitantemente se haya aportado elemento probatorio concreto sobre tales extremos. Sabido es que el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, causándole de ese modo un gravamen y que para ello es menester que precise y acredite fehacientemente el perjuicio que le origina su aplicación, resultando insuficiente la invocación de agravios meramente conjeturales (cfr. doct. de Fallos, 307:1656 y 316:687).

III. El uso extrafiscal del tributo como condicionante del derecho a trabajar y a ejercer industria lícita [18]

1. El planteamiento

Sin lugar a dudas, al tratar acerca de los fines no fiscales (no recaudatorios, de ordenamiento o extrafiscales de la tributación, entre las diversas formas de denominarlos) estamos ante uno de los tópicos que más problemas presenta dentro de la dogmática del derecho financiero en general, y del derecho tributario en particular, y que puede incidir, en una medida mayor, en el ámbito del derecho a trabajar aquí analizado.

La verdadera magnitud del problema se aprecia al considerar que, dada la progresiva asunción de funciones por el Estado moderno intervencionista como un camino con difícil retorno (con independencia del grado de intervención en la economía que se tenga en un determinado momento histórico), al haber en juego enormes sumas recaudatorias, la duda planteada es ésta: si hay que revisar la estructura dogmática del derecho financiero o si hay que readaptarlo a los cambios. En otros términos, si esa intervención del sector público en la economía debe integrarse al derecho financiero o permanecer ajena a él [19].

Parece obvio que, mediante esta utilización no fiscal del tributo [20], entre otros objetivos, puede modularse el derecho de trabajar. Como simples ejemplos pueden mencionarse: las exenciones, desgravaciones y demás incentivos a la contratación de empleados; disminución de las denominadas "cargas laborales"; las diversas regulaciones medioambientales que, introducidas por la vía fiscal, condicionan el derecho a trabajar y ejercer industria lícita de las personas y empresas afectadas; los recargos que sufren algunos sectores del quehacer económico (v.gr. la exhibición de películas condicionadas, los hoteles alojamientos por hora, y en general todas las actividades englobadas bajo el eufemismo de "toleradas").

[18] Para el desarrollo de este punto me he basado en un trabajo anterior, publicado en DT, t. XII, marzo de 1996, ps. 151 a 165, denominado "acerca de los fines extrafiscales de la tributación".

[19] Lozano Serrano, Carmelo, "Intervencionismo y derecho financiero". *Revista Española de Derecho Financiero*, nro. 55, 1987, Civitas, Madrid, p. 325.

[20] Considero oportuno adoptar la tripartición del género tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Las siguientes disquisiciones son casi siempre aplicables al género, aunque muchas de las posiciones doctrinarias que cito están referidas directamente a la especie impositiva. Ello, por dos motivos: el impuesto es la especie más importante por sus posibilidades, tanto teóricas como prácticas, la que más desarrollo doctrinario ha tenido; y es la que mejor se acomoda, en general, para la consecución de fines no fiscales.

2. El dilema teórico

Me parece que resulta imprescindible tratar en pocas palabras cuál es el meollo del problema que representa para la dogmática tributaria clásica la admisión en su seno de los fines no recaudatorios del tributo.

Para ello, hay que partir del principio de capacidad contributiva, verdadera columna vertebral del derecho tributario junto con el principio de reserva de ley. Sin entrar en la polémica acerca de su definición, se puede afirmar que la capacidad contributiva cumple una doble función dentro de la dogmática del derecho tributario.

Por un lado, la capacidad contributiva absoluta, que implica la aptitud genérica del contribuyente para concurrir al gasto público, para cumplir con su deber constitucional de sostener los gastos comunes. Este concepto se relaciona estrechamente con la obligación tributaria en la elección de los presupuestos fácticos que, en el común de los casos, resultan ser reveladores de riqueza y que, al ser reflejados en la norma tributaria, se juridizan convirtiéndose en hechos imponibles, de imprescindible cumplimiento o realización por el sujeto pasivo para dar lugar al nacimiento de la obligación de pago del tributo.

Se toma en cuenta la potencia abstracta de la riqueza poseída, relevante en el momento de elección de los hechos imponibles. Esta capacidad absoluta es el justificativo del deber de contribuir; es el motivo, origen o fuente del deber de sostener el gasto público. Se debe pagar pues se tiene capacidad contributiva absoluta para hacerlo. Pérez de Ayala [21] la define en este sentido no como un principio jurídico de la imposición, sino como algo anterior aún, es decir, un presupuesto lógico conceptual para la elaboración de los demás principios de justicia de la tributación. Significa, en otras palabras, buscar la riqueza donde ella se encuentra normalmente.

Por otro lado, la capacidad contributiva relativa, la aptitud específica, concreta, puntual para concurrir al gasto público en un momento determinado y por una causa también definida. Opera en el instante de determinación cuantitativa de la obligación tributaria, en el momento de tomar en cuenta la base imponible. Es decir, ya no estamos pensando como en el momento anterior, en el criterio de la normalidad de los casos, sino que estamos ante un supuesto concreto, en la medición de la base imponible en tanto forma de cuantificar la prestación tributaria del contribuyente. Es la concreción de la potencia económica del contribuyente, manifestada al realizar el hecho imponible particular que lo afecta y lo vincula como sujeto pasivo de la obligación tributaria allí nacida.

En este planteo esquemático, donde no hay por qué desconfiar de su buen funcionamiento, donde los engranajes teóricos se mueven correctamente acei-

[21] PÉREZ DE AYALA, José L., "Las cargas públicas: principios para su distribución", *Hacienda Pública Española*, nro. 59, p. 89.

tados, la armonía se quiebra cuando se introducen los fines no recaudatorios. El porqué es muy sencillo. Hasta ahora la capacidad contributiva en su aspecto bifronte viene justificada por el fin recaudatorio que caracteriza al instrumento tributario. Obtener riqueza de los particulares para transferirla al Estado, con el fin de cubrir los gastos públicos, mediante el recurso de buscarla allí donde ella se halla y obtenerla en la medida en que esté presente. Pero cuando ya no sólo queremos cubrir el gasto público apelando a este criterio de justicia, sino que mediante este tributo buscamos diversos fines, como, por ejemplo, de política demográfica, de política social, de política económica, laboral, de regulación industrial o comercial, fines de fomento sectorial, de promoción regional, etc., vemos cómo nuestro anterior esquema se desvirtúa, pues no siempre que hallemos riqueza (capacidad contributiva absoluta) ella será gravada, sino que el legislador tributario hará excepciones importantes. Y, además, tampoco será respetada a rajatabla la medida en que se debe contribuir (capacidad contributiva relativa), pues probablemente se establezca una pléyade de deducciones y aminoraciones de la base imponible, o de tipos impositivos reducidos por cuestiones no recaudatorias cuyo resultado final es, por lo común, una menor cuota tributaria.

La solución al problema teórico la propone una parte de la doctrina sosteniendo que el principio de capacidad contributiva no puede ser concebido como criterio único de justicia tributaria y que de todas maneras este principio se ve respetado por un tributo que, aunque no se base sobre él, al menos no lo contradiga. La pretensión de que la capacidad contributiva sea el criterio exclusivo de justicia tributaria choca contra los complejos fenómenos sociales y la realidad fiscal. Se plantea entonces un dilema, que Palao Taboada expresa de la siguiente forma: o excluir de la tributación toda idea que venga a enturbiar la de reparto de la carga tributaria (los llamados fines extrafiscales), o incorporar estas otras ideas al concepto, con lo que éste va ampliando de modo progresivo su contenido hasta convertirse en una noción puramente formal [22]. Adquiere así relevancia el principio de igualdad, en su inteligencia de interdicción de la arbitrariedad y proscripción de discriminaciones irrazonables, porque dada su configuración será el que permita dar contenido de justicia y marco teórico que contenga la duplicidad de fines, recaudatorios y no recaudatorios, que ahora se persiguen con el tributo.

Sin perjuicio de ello, es preciso hacer mención a otros puntos de vista, que intentan rescatar al principio de capacidad contributiva de la crisis señalada y enaltecerlo como derecho fundamental, tal como lo hace Herrera Molina [23],

[22] PALAO TABOADA, Carlos, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, p. 393.

[23] HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, ps. 81 y ss.

dado que todo ciudadano tiene el derecho y el deber de contribuir en la medida de su capacidad económica y, aunque este derecho esté indeterminado, hay que buscarle un sentido más preciso y garantista que la mera interdicción de la arbitrariedad de la que habla Palao Taboada.

3. El planteamiento del problema relativo a los fines no fiscales

Con carácter previo al desarrollo del problema relativo a estos fines no fiscales, me parece conveniente dejar en claro mi posición acerca de ellos, de su existencia y utilización. No enjuicio aquí ni el hecho de que el Estado persiga dichos fines de política económica, social, etc., ni tampoco entro en la discusión acerca de la justicia intrínseca de los mencionados objetivos. Lo que sí planteo es mi duda en cuanto a si la herramienta tributaria es la más adecuada para intentar conseguir esos fines, desde el punto de vista técnico y con las consecuencias jurídicas que de ello devendrían en torno a su razonabilidad. O, de otra forma, si el instrumento tributario, exquisita juridificación del deber de contribuir, tras siglos de luchas de poder, no merece un mayor respeto a su función natural y específica, a su función típica de recaudación, dejando en manos de otras herramientas jurídicas y políticas con las que cuenta el Estado la consecución de los demás fines no recaudatorios. Si es difícil precisar el contenido del principio de capacidad económica como medida de la obligación de contribuir, estableciendo parámetros de igualdad relativa entre las personas, es obvio que estos fines no recaudatorios quiebran de raíz con la posibilidad de hallarlos. No ignoro que el impuesto neutral es una utopía y que la imposición forma parte de la política fiscal que se inserta dentro de la política económica. Pero tampoco dejo de señalar que no siempre es el tributo la herramienta más apta, la jurídicamente razonable, para lograr las finalidades perseguidas.

Puesta de relieve mi opinión personal, me parece correcto enunciar las dos posturas extremas existentes sobre este tema y, para ello, es conveniente dar, con carácter previo, la noción de lo que se entiende usualmente por extrafiscalidad.

En primer lugar, es oportuno destacar, como lo hace Casado Ollero [24], que por una parte se habla de "efectos no fiscales de los tributos", entendiendo por tales los que coetánea o subsiguientemente se derivan de toda imposición, en forma casi natural, sin que el legislador lo desee o prevea, o aun en contra de sus deseos. Por otro lado, se mencionan los "objetivos o fines no fiscales de los tributos", articulados a través de técnicas desgravatorias, deducciones, exenciones, o bien recargos y demás técnicas de penalización o castigo fiscal, puestos adrede por el legislador. También conviene hacer otra distinción, entre los "tri-

[24] CASADO OLLERO, Gabriel, "Función extrafiscal del impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto", en *Series de conferencias sobre derecho tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, ps. 69 y ss.

butos con fines no fiscales" (aquellos donde junto con su fin normal o recaudatorio se persiguen otros fines y objetivos contemplados en el programa constitucional) y los "tributos extrafiscales" (donde casi hay una *contradictio in terminis*, puesto que el adjetivo anula la función propia que denota el sustantivo).

Hechas estas distinciones, es menester retomar la idea genérica de "extrafiscalidad" y resaltar que presenta dos características principales. Por un lado, su vaguedad que, como dice el mismo Casado Ollero [25], apenas significa algo en sí misma. En segundo lugar, su funcionamiento por exclusión, es decir, englobando en ella todo lo que se aleja del fin recaudatorio propiamente dicho, "más que un concepto, lo que se viene manejando es una descripción puramente negativa del tributo con fin no fiscal; cajón de sastre en el que albergar toda una variedad de detracciones patrimoniales coactivas reagrupadas sin otro criterio que el de la finalidad (fiscal o recaudatoria) que no persiguen". En otros términos, significa que el tributo no sólo debe cumplir con su finalidad recaudadora, sino que conjuntamente debe intentar en forma directa y automática la consecución y alcance de los fines que la Constitución establece.

La postura más favorable a la existencia de fines extrafiscales en el tributo está representada por quienes entienden al tributo como un mecanismo al servicio del Estado, un medio más de todos los que éste tiene a su alcance, brindados por el derecho financiero, para el logro de sus cometidos constitucionales, en cuanto a la consecución de la igualdad, el bienestar general, y demás fines e ideales.

En nuestro ordenamiento, ésta parece ser la postura asumida por la CSJN en pronunciamientos como los de Fallos, 171:390; 210:284 y 2108; 211:389; 220:1310; 223:401; 239:157; 314:1293, donde sostuvo que el valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo, las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. Agrega que en estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente. El corolario al que arriba el alto tribunal es que, en las sociedades modernas, los impuestos, en su determinación, trascienden los fines exclusivamente fiscales, tomando en cuenta no únicamente la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno sino también un mayor o menor deber de contribuir que no sólo tiene por baremo exclusivo esa capacidad. En otras oportunidades (Fallos, 243:98; 289:443), sostuvo que el poder fiscal tiende, ante todo, a pro-

[25] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines no fiscales de los tributos, art. 4° LGT", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, ps. 103 y ss. Ver GERLOFF, Wilhelm, "Los impuestos", en *Tratado de finanzas de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark*, T. II, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 220, quien define los impuestos extrafiscales de la siguiente forma: "hablamos de impuestos de ordenamiento cuando se requieren prestaciones (...) por corporaciones públicas a otras economías con el solo o principal propósito de provocar así determinada reacción de estas economías".

veer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que corresponde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la ley fundamental como uno de los objetos del poder impositivo. Añadió que las manifestaciones del poder fiscal convergen hoy hacia la finalidad primaria y ciertamente extrafiscal de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas [26].

En la concepción defendida por Moschetti [27], los fines extrafiscales no sólo no están excluidos de la consideración de la capacidad contributiva sino que, positivamente hablando, son necesaria aplicación de ella, de acuerdo con su apreciación en clave solidaria, ya que no se piensa la riqueza del individuo separadamente de las exigencias colectivas. Cuando se contempla no sólo la situación económica individual, sino también las necesidades colectivas, en esa evaluación puede haber modificaciones en disminución (exenciones, franquicias, deducciones, etc.) o en aumento (progresividad selectiva, discriminación de rentas patrimoniales sobre las del trabajo, etc.) de la cuota individual de participación en los gastos públicos, que no aparecen estricta o exclusivamente justificadas por el principio de capacidad económica, sino por otras razones de interés colectivo, sociales o económicas. Se trata de razones en su mayor parte extrajurídicas.

Por su lado, Rosembuj sostiene, categóricamente, que los fines extrafiscales, por definición, no son contradictorios con la función de financiamiento del gasto público, si la finalidad es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídico financiero [28].

Cabe estar, por último en relación a este conjunto de ideas, que no ha faltado dentro de estas posturas quien opinó, en forma extrema, que el impuesto como instrumento de control social debe sustituir al impuesto como instrumento meramente recaudatorio [29].

[26] Es interesante consultar sobre la relación entre el poder de policía y el poder tributario, el trabajo de Roberto Mordeglia: "Derecho administrativo y derecho tributario: el poder de policía como punto de articulación", en *Homenaje al 50° aniversario de "El hecho imponible" de Dino Jarach*, Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, 1994, ps. 95 y ss.

[27] MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, p. 126, 278, y concs. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal*, nro. 81. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, nro. 40, Civitas, Madrid. FICHERA, Franco, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, ps. 18, 80, 85.

[28] ROSEMBUJ, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 245.

[29] VILLAR PALASÍ, José L., "Observaciones sobre el sistema fiscal español", *Revista de Administración Pública*, nro. 4, 1951, p. 94.

En la posición contraria, de tipo restrictivo y a la que en principio me adhiero, aparecen estructurados los siguientes planteos.

En primer lugar, se toma en cuenta el carácter instrumental (no final) del tributo que siempre se le ha reconocido, justificado en la obtención de ingresos. Simón Acosta [30] enuncia dos supuestos con diferentes conclusiones en cada caso. Primero, los preceptos jurídicos singulares con los que se persiguen fines extrafiscales, pero que forman parte de una regulación u ordenamiento de innegables fines recaudatorios. Aquí, el tributo en su conjunto tiene fin recaudatorio, presentándose el problema en si es o no lícito que dentro de una institución tributaria se coloquen normas de excepción al fin fiscal, con objetivos que se apartan de los criterios de justicia en el reparto de la carga tributaria. Sostiene este autor que en tal caso el problema escapa a la caracterización del tributo como instituto de derecho financiero, no habiendo tacha que oponer siempre que la excepción a los criterios de justicia fiscal esté fundada en normas del mismo rango y que no sean incompatibles con las normas de distribución de la carga tributaria. En segundo término, coloca el problema de las exacciones que se fundan por completo en razones extrafiscales. Tienen similar estructura que los tributos, pero su fin primordial es orientar las conductas y no el de obtener un ingreso. Aquí plantea seriamente la duda sobre su inclusión en el derecho tributario, dado que la ausencia de fin fiscal determina que sean materias ajenas a esa rama, más afines con el derecho administrativo, donde pueden estudiarse como técnicas públicas de intervención en la actividad de los particulares.

Es posible realizar un segundo planteo, paralelo al anterior, si decimos que una cosa es la idoneidad funcional del tributo para conseguir fines económicos y sociales y, otra diferente, la reconversión del instituto tributario en una prestación coactiva polivalente, con la cual cumplir cualquiera de las tareas promocionales que competen al Estado. No se duda de los diferentes fines que pueden cumplirse por medio de detracciones patrimoniales coactivas, pero no toda detracción patrimonial coactiva será entonces tributo [31].

Un tercer planteo, dentro de esta línea, se da cuando se dice que los impuestos extrafiscales no son verdaderos tributos por más que se apliquen de acuerdo con las técnicas de los impuestos, que no les son aplicables las disposiciones del art. 31.1 de la Constitución española [32], y se los asimila a las multas

[30] SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "El derecho financiero y la ciencia jurídica", *Publicaciones del Real Colegio de España*, Bolonia, 1985, ps. 146 y ss. Asimismo ver GIANNINI, Achille D., *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, UTET, Torino, 1956, ps. 70 y ss., quien sostiene que los presupuestos extrafiscales del tributo no constituyen el contenido jurídico del impuesto, que se atienen a la política tributaria, no al Derecho del impuesto.

[31] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 118.

[32] Art. 31 de la Constitución española de 1978:

"1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad

sin infracción previa pues cumplen su función intentando encauzar conductas humanas [33]. Aunque persiguen fines deseables socialmente y sirven así a la justicia ampliamente entendida, estas exacciones coactivas no son impuestos que aporten recursos al tesoro público según la capacidad económica de las personas. Es decir, el contribuyente no concurre al deber de sostener el gasto público según su capacidad contributiva, según sus recursos.

Y un cuarto planteamiento aparece si, una vez aceptada la existencia de estos fines extrafiscales, al menos conviviendo con los recaudatorios dentro de una misma figura tributaria, se pregunta cuáles son los que deben tener prevalecencia. Dicho de otro modo, si un tributo donde lo preponderante son sus fines extrafiscales no pierde su condición de tal. Casado Ollero, que como ya expuse sostiene que un "tributo extrafiscal" es prácticamente una contradicción en los términos, denomina como "garantía institucional del tributo" a la exigencia de que esos fines extrafiscales no lo acaben desnaturalizando y que respeten su núcleo esencial o contenido mínimo [34]. Sostiene que el límite del concepto constitucional del impuesto se rebasa cuando el fin financiero está completamente sobrepasado por el fin económico, político o social y se presenta, desde un punto de vista objetivo, como una apariencia [35]. Es decir, se considerará que el límite del concepto de tributo, desde la perspectiva constitucional, aparece desbordado y desfigurado totalmente cuando el fin recaudatorio es dejado por completo de lado por el fin extrafiscal, mostrándose ante un análisis objetivo como pura motivación simulada [36].

---

económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

"2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

"3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

[33] ALBIÑANA GARCÍA - QUINTANA, César, "Comentario al artículo 31 de la Constitución", en *Comentarios a las leyes políticas*, T. III, Edersa, Madrid, 1983, p. 317; también en *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 58. Ver también GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica", DT. V-335 y ss.

[34] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 124. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La utilización...", cit., p. 333, señala que en la caracterización del impuesto, la cobertura del gasto público aparece como un fin necesario, mientras que los fines de política fiscal son accesorios o contingentes.

[35] Hasta Fichera, quien participa de la postura más amplia, dice que "El reconocimiento del aspecto extrafiscal de la imposición, no implica la negación de que el fin típico de la tributación misma es el de procurar ingresos", *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, cit., p. 87.

[36] PALAO TABOADA, Carlos, "Apogeo...", cit., p. 394.

No es lo mismo aceptar que el tributo pueda tener finalidad extrafiscal acompañante, coadyuvante a la principal o recaudatoria, que sostener que un tributo puede tener finalidad de ordenamiento preponderante a la fiscal, o que directamente carezca de ésta. Éste es el problema conocido como del fin principal y del fin accesorio. Entra en consideración el tema de la fungibilidad de los institutos y técnicas jurídicas, para realizar igual función con diferentes instrumentos [37].

La hasta aquí glosada es la posición que, en una primera etapa, mantuvo nuestra CSJN, al sostener la idea de que un tributo ha de ser siempre un medio para allegar recursos al Tesoro, luego, no es impuesto el tributo que no tiene por miras costear gastos de la administración pública. El tributo no es instrumento apto para regular la economía. Al respecto, pueden consultarse, entre otros, los pronunciamientos de Fallos, 128:435; 131:219; 137:212; 139:358; 140:154, 166; 141:5; 142:106; 146:30; 149:77; 151:260, 392; 155:174; 166:84; 168:305; 173:429.

Como dije, considero que siempre hay que respetar la tipicidad o gradación: a la función típica de cualquier obligación coactivamente impuesta hay que responder con el instrumento más adecuado según sus presupuestos, estructura y efectos, porque en el caso contrario el instrumento será irracional desde el punto de vista de su congruencia con los principios constitucionales. Ello se origina cuando mediante detracciones patrimoniales formalmente tributarias se persiguen fines para los que el ordenamiento jurídico tiene previstas técnicas de intervención más apropiadas, que requieren de potestades, competencias y procedimientos de establecimiento y aplicación diferente a los tributarios.

Intentando resumir, el problema de la extrafiscalidad aparece certeramente descripto por Berliri [38]: "el problema del impuesto justo no sólo no se confunde, sino que más bien constituye el presupuesto del problema del impuesto político y redistribuidor, al ser obvio que la eficacia 'redistribuidora' de un impuesto está precisa y solamente en función de la desviación que el impuesto representa respecto de lo que sería la simple y justa cuota individual de reparto de los gastos de los servicios públicos". A lo cual agrega que el impuesto político (extrafiscal) es una desviación del impuesto justo [39], sin por ello ser un impuesto injusto necesariamente, sino que es un medio para un fin, el cual sí será justo o injusto en sí mismo.

El arraigo constitucional de esta modalidad lo encontramos justificado de diferentes maneras. Algunos dicen que si no está explícitamente contemplado, se

[37] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 126.

[38] BERLIRI, Luigi V., *El impuesto justo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 46.

[39] El "impuesto justo" es definido por el autor mencionado como "la cuota individual correspondiente al reparto justo de los gastos de un determinado grupo de servicios públicos, cuando el reparto se conciba como un fin en sí mismo, es decir, sin asignarle otro objetivo que no sea el de asegurar la cobertura del gasto al que se hace frente colectivamente".

desprende de la cláusula del Estado social y de los principios rectores de la política económica y social [40]. Otros sostienen que los contenidos constitucionalmente relevantes de la extrafiscalidad coinciden con los fines fundamentales del sistema constitucional mismo [41], o en la estrecha relación existente entre los fines no fiscales y los principios que conforman el deber de contribuir [42]. No falta tampoco la opinión contundente en cuanto al caso de recepción constitucional expresa [43].

Una vez expuestos los extremos de este problema, entraré en la consideración de algunos temas del mismo, aunque ello implique conceder terreno a los hechos, pues se examina la realidad donde campea en abundancia el tributo con finalidad extrafiscal, a pesar de considerar —como anticipé— que la postura restrictiva a dicho uso es la correcta.

4. Las diferencias existentes entre ambas especies de tributos

Según Pérez de Ayala [44] dos son los problemas básicos que presentan los impuestos extrafiscales o de ordenamiento. En primer lugar, si son "verdaderos" impuestos. En segundo lugar, y aceptado lo primero, que esos fines obliguen a reestructurar al tributo con criterios no compatibles con los principios de justicia tributaria (igualdad, generalidad y proporcionalidad). Sobre el primer problema, hay quienes sostienen que se debería hacer una reserva de terminología en favor de los tributos con fines recaudatorios [45], aunque para el autor citado no es ello necesario, dado que los impuestos más importantes suelen responder tanto a principios recaudatorios como de política económica, indicando así que los fines perseguidos son algo externo a su condición de impuesto, no habiendo mutación de su naturaleza en función de los fines.

[40] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 108. Asimismo STC 37/1987, de 26 de marzo. Ver los fallos de la CSJN citados en este mismo punto más arriba, en primer término.

[41] FICHERA, Franco, *Imposizione...*, cit., p. 130. De esta manera se supera el pensamiento que opone extrafiscalidad con el principio de igualdad tributaria ante la ley. PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1991, p. 36.

[42] MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", *Revista Española de Derecho Finaciero*, nro. 60, 1988, Civitas, Madrid, p. 607.

[43] MARTÍN DELGADO, José M., "El control constitucional del principio de capacidad económica", en *El Tribunal Constitucional*, T. II, IEF, Madrid, 1981, p. 1603, basándose en el art. 31 y el Cap. Tercero de la CE "De los principios rectores de la política social y económica".

[44] PÉREZ DE AYALA, José L., "Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada", *Crónica Tributaria*, nro. 50, 1984, p. 70.

[45] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, nro. 71, 1981, ps. 17 y ss. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica", cit., p. 335, duda si cabe denominar "impuestos" a los impuestos extrafiscales, y que esa duda se presenta cada vez con mayor frecuencia en la doctrina.

Conforme con Palao Taboada [46], parece útil intentar caracterizar la diferencia entre los tributos con fines fiscales y aquéllos con fines no fiscales. En los primeros, al fisco le interesa primordialmente la obtención de un ingreso, y lo reclama del patrimonio en su totalidad, sin importarle el origen del dinero con el cual el contribuyente satisface la deuda. En los segundos, por su efecto intervencionista, se rompe la unidad del patrimonio, se ejerce una presión sobre objetos aislados, sea influyendo en su utilización o forzando su enajenación. Lo cual para este autor configura un típico ejemplo de lo que puede llegar a considerarse un ataque a la propiedad por parte del sistema fiscal. Es decir, que la diferencia se establece no en el momento del gasto, sino en el momento de establecerse la imposición. Puede decirse también que la distinción se basa, asimismo, en la forma de apreciar la riqueza gravada, pues en un caso se hace de una manera más bien neutra, mientras que en el segundo caso hay diversas tendencias que influyen en dicha apreciación.

Hay que destacar que también subyace aquí un problema importante: en los tributos con fines extrafiscales el ente impositor está desarrollando, al menos, dos competencias. Por un lado, la típicamente tributaria, que le da el aspecto y el matiz predominantemente tributarios a la ley de que se trate. Pero, por otro lado y simultáneamente, en una forma más o menos encubierta, ese mismo ente está poniendo en juego otra competencia: la ligada con la consecución de la finalidad perseguida. Como por lo general esta otra finalidad aparece solapada bajo la fiscal, encapsulada dentro de ésta (pues no siempre se desarrolla a plena luz del día, por decirlo de algún modo), es preciso determinar si ese ente también es competente para dictar una norma que persiga ese otro fin. Casado Ollero denomina a este fenómeno como la doble titularidad competencial y señala que está dada por razón de la técnica a través de la cual se articula la función extrafiscal [47].

A su vez, los impuestos intervencionistas ofrecen ciertas características que podemos separar en objetivas y subjetivas. Las objetivas son: la especialidad del hecho imponible, de la base imponible y las elevadas (o por el contrario reducidas) alícuotas no justificadas por la capacidad contributiva. Las características subjetivas están conformadas por las finalidades y objetivos buscados por el Poder Legislativo, que se dejan traslucir en la ley, en sus antecedentes, en los debates parlamentarios, incluyendo la idea de pertenencia a un plan económico y social del gobierno de turno.

[46] PALAO TABOADA, Carlos, "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", en *Hacienda y Constitución*, IEF. Madrid, 1979, p. 297, quien sigue a H. W. Friauf. Asimismo, GERLOFF, Wilhelm, "Los impuestos", cit., p. 199.

[47] CASADO OLLERO, Gabriel, *Función extrafiscal del impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto*, cit., ps. 70 y ss.

Pero tal vez la característica más relevante que diferencia ambos conjuntos está determinada por el hecho de que en los tributos extrafiscales la capacidad económica es dejada o parece ser dejada en un segundo plano [48]. Y es el mismo concepto de capacidad contributiva el que colisiona con la concepción de los tributos extrafiscales: pues si la doctrina tomó a la capacidad contributiva como límite material al poder fiscal, ello lleva al dilema siguiente: o tomar un concepto estricto de capacidad contributiva, terminando por rechazar la Hacienda extrafiscal, o diluir el concepto de capacidad integrando en él fines de cualquier otro criterio de discriminación que asuma el legislador. Este dilema conduce ante otro: o rechazar la política fiscal moderna a límites difíciles de aceptar hoy —por razones éticas o políticas— o abandonar el principio de capacidad contributiva [49]. En realidad lo que ocurre es que la capacidad contributiva en tanto fuente (capacidad contributiva absoluta) se mantiene como presupuesto lógico de toda detracción de riqueza, pero la capacidad contributiva en tanto criterio de cuantificación (capacidad contributiva relativa) aparece, sí, muy desdibujada respecto de los criterios tradicionales.

Asimismo hay autores que no están de acuerdo con esta división por considerarla actualmente carente de validez jurídica [50].

Pero lo indiscutiblemente cierto estriba en que por más pautas que se den para diferenciar un tipo de otro, la distinción en casos concretos es realmente difícil. Se torna complicado o poco convincente calificar a un tributo por sus fines [51], sumado ello al hecho de que ambos fines pueden coexistir. Lo más co-

[48] Ver más arriba punto II.1, "El dilema teórico" en el presente trabajo. Asimismo, ALBIÑANA GARCÍA - QUINTANA, César, "Comentario...", cit., p. 317; también en *Sistema...*, cit., p. 58. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, ps. 168 y 172. PALAO TABOADA, Carlos, "Apogeo...", cit., p. 393. MARTÍN DELGADO, José M., "El control...", cit., p. 1599, dice que aunque la capacidad contributiva es una y única para cada contribuyente, pueden existir tributos que no se basen en ella, mientras no se opongan de manera abierta, citando el ejemplo de los tributos aduaneros netamente extrafiscales. PÉREZ DE AYALA, José L. - GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de derecho tributario*, T. I, Edersa, Madrid, 1991, p. 180. En contra MOSCHETTI, Francesco, *El principio...*, cit., p. 278. FICHERA, Franco, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, cit., ps. 137 y ss.

[49] PALAO TABOADA, Carlos, "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal", en *El reparto de la carga fiscal*, T. II, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1975, ps. 705 y ss. CORS MEYA, Francisco X., "Los principios de justicia tributaria en la LGT (art. 3º)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 91.

[50] AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, nro. 36, Civitas, Madrid, p. 559. FERNÁNDEZ CÀINZOS, Juan J., *El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal*, IEF, Madrid, 1986, ps. 25 y 26, desde un punto de vista hacendístico, no jurídico.

[51] PÉREZ DE AYALA, José L., "Comentario a los artículos 3º y 4º de la LGT", en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, T. I, Edersa, Madrid, 1982, p. 47.

mún será la convivencia de ambos fines, fiscales y extrafiscales, en un mismo tributo [52]. Es difícil ver la existencia de impuestos extrafiscales puros en algún ordenamiento [53]. Además, aparece como incontrastablemente cierto que un impuesto considerado fiscal producirá efectos económicos y, a su vez, un impuesto extrafiscal, de ordinario, producirá ciertos ingresos [54].

Sin embargo puede ser útil llegar a diferenciar, entre los fines no fiscales, aquellos casuales de los que sean expresa o implícitamente buscados, pues la consideración de tributo no fiscal o de ordenamiento recaerá en los que han sido establecidos precisamente para fines diferentes de los fiscales [55].

Se dice entonces que la existencia de tributos con fines extrafiscales vino a romper la clásica y tradicional división entre la actividad administrativa considerada como inmediata, y la actividad financiera como mediata. Mientras la primera se ocupa directamente de proveer lo conducente a la buena marcha de los asuntos del Estado, la segunda se ocupa de conseguir medios económicos para financiarlo. Así las cosas, la aparición de los tributos extrafiscales de la mano de la Hacienda intervencionista, da por tierra con esta idea pues ya el tributo, por sí, aparte de su clásica función de procurar medios económicos (recaudar) cumple de manera directa con las finalidades que le sean pensadas, sin intervención del dinero. No se trata de una cofinalidad, sino que el tributo procura fines estatales, bien de forma indirecta, financiando los gastos en servicios públicos, o directamente influyendo en determinada política, económica o social.

[52] MOSCHETTI, Francesco, *El principio...*, cit., p. 126, quien dice: "Añadamos que la distinción entre impuestos fiscales y extrafiscales es sólo de categoría, de límite, pero no es clara en absoluto; es consecuencia típica de una investigación económica, plenamente legítima en este campo, pero carente de aquellos requisitos de precisión que son indispensables para su aplicación jurídica". PÉREZ DE AYALA, José L. - GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso...*, cit., p. 181, dicen que se presenta un problema cuando en un impuesto fiscal, v.gr. el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aparecen consideraciones de tipo extrafiscal, por ejemplo, para la redistribución de la renta.

[53] LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximación...", cit., p. 171. Y agrega que es difícil ver la naturaleza del impuesto en razón de los fines que tenga o persiga. Sólo podría hacerse el análisis caso por caso según el legislador haya concebido al principio de capacidad contributiva en el momento de creación del tributo y de estructuración de cada una de sus normas.

[54] PÉREZ DE AYALA, José L. - GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso...*, cit., p. 180, señalan que el impuesto extrafiscal sirve a la economía, sin perjuicio de que responde remotamente a objetivos de justicia y que carece de función financiera, dado que cuanto mejor cumpla con sus cometidos, menor será su rendimiento. Lleva ínsito en sí su incapacidad de recaudar y que tome a la capacidad económica como parámetro de exacción no implica que acate la equidad, sino que toma módulos comunes para la liquidación de ambos tipos de tributos.

[55] Ver más arriba punto 3.3. MATEO RODRÍGUEZ, Luis, "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, nro. 39, 1983, ps. 343 y 344.

Puede verse, por ejemplo, que en el art. 4° de la Ley General Tributaria española [56] se contempla la función del tributo como instrumento de la política económica general, atendiendo a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y para procurar una mejor redistribución de la renta nacional. Esta concepción es pasible de críticas [57] por la asignación imperiosa, forzada, al tributo de dos funciones que pueden no sólo ser contradictorias entre sí, sino además incompatibles con el art. 26 de la misma LGT [58].

Parte de la doctrina sostiene que a los tributos extrafiscales no les son necesariamente aplicables los principios del art. 3° LGT [59], donde se enuncian los principios de justicia del tributo con fin fiscal [60], dada la autorización del art. 31.1 CE al decir en su inicio que se restringe su aplicación a las prestaciones de carácter fiscal, o sea, las encaminadas a contribuir al gasto público [61].

[56] Art. 4°, LGT. "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor redistribución de la renta nacional".

[57] CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nro. 60, 1965, p. 987. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximación...", cit., p. 178. BANACLOCHE PÉREZ, Julio, "Los tributos y la Constitución", en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, p. 417.

[58] Art. 26, LGT.

"1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

"a) Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurran las dos siguientes circunstancias:

"a') que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados;

"b') que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del servicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente;

"b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y

"c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o gasto de la renta.

"2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.

[59] Art. 3°, LGT. "La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria".

[60] PÉREZ DE AYALA, José L., "Los artículos...", cit., p. 65.

[61] PÉREZ DE AYALA, José L. - GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso...*, cit., p. 180. PÉREZ DE

5. Las medidas de estímulo y las medidas de desincentivo o de "penalización"

Dentro de este concepto de extrafiscalidad, parece obvia la distinción de dos grupos, según los tributos tiendan a favorecer la situación del contribuyente, a beneficiarlo dándole un trato más benigno que el que naturalmente le correspondería frente a un tributo no finalista, o a dificultarla o perjudicarla, dejando al contribuyente que cae dentro del hecho imponible del tributo, en una situación menos ventajosa que la que le correspondería de cara a un tributo puramente recaudatorio que atendiera a gravar la misma capacidad contributiva —absoluta— evidenciada.

Surgen así las dos categorías mencionadas, las de medidas de estímulo o favorecedoras, y las medidas de castigo, para dificultar o penalizar al contribuyente [62].

Dentro del primer grupo podemos decir que las técnicas financieras de aliento son reducibles a dos subgrupos: por una parte, las que facilitan el accionar, como las subvenciones, el auxilio financiero, el crédito, etc. Mientras que por otro lado aparece la sanción positiva, es decir lo que de manera general se denominan exenciones [63]. Éstas no sólo pueden fundarse en la capacidad contributiva, sino que asimismo son establecidas con base en otras razones extrafiscales con fundamento constitucional [64]. Las exenciones que no tienen carácter técnico son excepciones a la capacidad contributiva, y por ende extrafiscales [65].

Las medidas de dificultación, en cambio, están pensadas para hacer desistir al sujeto pasivo de incurrir en la conducta que generalmente se configura como hecho imponible. Podemos pensar en una amplia variedad de recursos para lograr este objetivo, que van desde alícuotas elevadas y sobretasas, a recargos y medidas que linden con lo que derechamente es una prohibición, etc.

AYALA, José L., "Comentario...", cit., ps. 47 y ss. Sin embargo, pensamos que no puede sostenerse lo dicho con toda rotundidad, pues al ser incontrastablemente cierto que un tributo extrafiscal también puede generar un ingreso, y que dicho ingreso financiará gasto público, estaremos nuevamente dentro de la órbita del 31.1, CE.

[62] MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., "Los fines...", cit., p. 155, denomina función motivadora de la norma tributaria a esta característica, consistente en alentar o desalentar conductas para fines más amplios que los meramente recaudatorios y que "se encuentra configurada por los límites específicos de la función tributaria —singularmente por la capacidad económica en su cualificación solidaria— y por el respeto a la libre iniciativa económica y a la propiedad privada".

[63] SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 105, y la discusión sobre la infracción al principio de generalidad. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., "Los fines...", cit., p. 152.

[64] PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho...*, cit., p. 36.

[65] ALBIÑANA GARCÍA - QUINTANA, César, "Comentario...", cit., p. 58. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, "El principio...", cit., ps. 1004 y ss.

Dice Simón Acosta [66] que entre los extremos dados por la sanción pecuniaria por actividad ilícita y la prestación tributaria existen zonas intermedias, grises, de estructura formalmente similar, difíciles de encuadrar en un grupo o en otro por lo dificultoso de saber a qué principios jurídicos responden y qué fines pretenden alcanzar.

La utilización de este tipo de medidas, visto el asunto desde la perspectiva clásica, genera dudas sobre su legitimidad. Algunos sostienen que se produce un ataque a la generalidad tributaria [67], mientras que otros sostienen que lo que se viola es el principio de igualdad tributaria [68], o el principio de justicia [69].

Sostiene Casado Ollero [70] que en las medidas de desaliento aparecen dos factores: una incongruencia dada por la desnaturalización del instituto para establecer o encubrir una sanción y la quiebra de las cautelas y garantías que rodean al uso de la potestad sancionatoria.

6. Limitaciones constitucionales a la extrafiscalidad del tributo

Otro tema de importante tratamiento en la doctrina estriba en la discusión acerca de las limitaciones constitucionales que existen a la función extrafiscal del tributo [71]. El mismo Moschetti, quien, como vimos, con su caracterización

[66] SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "El Derecho...", cit., p. 153.

[67] SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho financiero*, cit., p. 105. PONT MESTRES, Magín, "La justicia tributaria y su formulación constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, nro. 31, Civitas, Madrid, ps. 372 y ss., dice que son el resultado de una serie de estudios y doctrinas a extramuros del mundo jurídico, buscando la eficacia del impuesto para incidir en la estabilidad y el desarrollo económico. Este autor sostiene que las exenciones sirven para adecuarse a la capacidad contributiva y mejorar el sistema, pero cuando se usan con fines extrafiscales, pueden vulnerar con mayor o menor facilidad la justicia tributaria. En caso de colisión deberá realizarse una integración de ambas esferas dentro del concepto de justicia.

[68] CAZORLA PRIETO, Luis M., "Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico", en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. I, IEF, Madrid, 1979, p. 524, quien señala el carácter "enormemente restrictivo" que deberá tener el reconocimiento de beneficios fiscales, entendidos éstos de manera amplia. Por ejemplo, el art. 133.3, CE, que dispone que "Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos deberá establecerse en virtud de ley". Aunque estas exenciones atacan la igualdad, el principio de justicia en el ámbito tributario, del que ella es parte, se compone de otros elementos inclusive extrafiscales. GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "Las garantías constitucionales del contribuyente", en *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 99. Por contra para LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximación...", cit., p. 121. la igualdad, al no servir ya la capacidad contributiva como criterio exclusivo de justicia tributaria, es la que permite superar las contradicciones aparentes y reales entre capacidad contributiva y fines extrafiscales.

[69] CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, "Los principios generales tributarios", *XVI Semana de Estudios de derecho financiero*, Edersa, Madrid, 1969, ps. 100 y ss.

[70] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 129.

[71] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 115, "el problema (...) no radica en la

en clave solidaria de la capacidad contributiva es un defensor de esta forma de concebir el tributo, establece ciertas pautas limitadoras [72].

Ellas se deben apreciar debido a que no se pueden crear peligros económicos ni violar principios jurídicos: a) la necesaria existencia de una capacidad económica que legitima la exigencia del deber de solidaridad. Al respecto sostiene Pérez Royo [73] que siempre el presupuesto de hecho del tributo debe incorporar un índice de capacidad contributiva, aunque tenga un fin extrafiscal; b) conformidad de la intervención fiscal con el interés colectivo expresado en las normas constitucionales [74]; c) adecuación de medio a fin y claridad legislativa, pues si el medio utilizado es estructuralmente inidóneo por exceso o por defecto, para alcanzar el objetivo perseguido, ha de excluirse que se proponga su realización; d) respeto de los principios constitucionales indirectamente afectados, en particular la relación prestación tributaria, tutela del derecho de propiedad y con el sistema económico diseñado por la Constitución [75].

Para Casado Ollero [76] el fin extrafiscal puede modular o matizar los elementos caracterizadores del tributo, es decir, su presupuesto de hecho que lo hace nacer (capacidad contributiva) y su función (sostener el gasto público), pero sin que ello lleve a desnaturalizar el instituto financiero constitucional. Otras limitaciones aparecen al establecer que los tributos con fines extrafiscales son aceptables mientras orienten pero no sustituyan las elecciones de los particulares [77]. Pueden incentivar o desalentar ciertas actividades, pero no uti-

---

aceptación o legitimidad constitucional del intervencionismo fiscal (...), sino en la delimitación constitucional del fenómeno, esto es, en la necesidad de concretar las posibilidades y, sobre todo, los límites de la instrumentación extrafiscal del mecanismo tributario". Ver GERLOFF, Wilhelm, "Los impuestos", cit., p. 223, sobre los límites de tipo financiero a los impuestos de ordenamiento.

72 MOSCHETTI, Francesco, *El principio...*, cit., p. 287.

73 PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho...*, cit., p. 36.

74 Ver asimismo PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho...*, cit., p. 36. PALAO TABOADA, Carlos, "Los límites...", cit., p. 715: "la legislación fiscal intervencionista (...), está sujeta, como es lógico, a los límites constitucionales materiales de carácter general, fundamentalmente a los derivados del principio de igualdad y de los derechos fundamentales; en otras palabras, el fin político extrafiscal no suscita ningún reparo por sí mismo, siempre que la legislación así dictada no sea constitucionalmente objetable desde otros puntos de vista".

75 MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., "Los fines...", cit., p. 153. AMATUCCI, Andrea, "La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales", en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 25, señala que la progresividad utilizada como instrumento extrafiscal debe respetar el principio de igualdad y que la imposición se relaciona con la función social de la propiedad del art. 33.2 CE, con sus límites a la propiedad privada y la herencia ("*La función social de estos derechos* —de propiedad privada y a la herencia— *delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes*").

76 CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 118.

77 MARTÍN DELGADO, José M., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", cit., p. 83.

lizar al sistema tributario como sancionador, yendo más allá de los límites correspondientes a los instrumentos recaudatorios y redistributivos. Por ello sugieren como medidas de control, la razonabilidad y congruencia de medios utilizados con los fines perseguidos, la subsidiariedad respecto de otros medios coercitivos que persigan idéntico fin [78] y el respeto de la distribución y orden competencial constitucional.

Desde una perspectiva latinoamericana, en esta serie de ideas, como señala la Spisso [79], es importante tomar en consideración las recomendaciones dadas por las XIV Jornadas del Iladt, en cuanto a "dejar sentada la existencia de dudas sobre si la invocación de objetivos extrafiscales justifican la exorbitancia fiscal, tratándose las gravadas de actividades legalmente lícitas y social y económicamente útiles y provechosas".

Otro punto de conflicto es bien reseñado por Cortés Domínguez [80], en cuanto al posible choque de la justicia en la distribución de las cargas públicas con los fines extrafiscales. Se plantea la conocida hipótesis de colisión donde la política económica exija normas contrarias al principio de capacidad contributiva, surgiendo el dilema: ¿qué principio sacrificar?, ¿ser justos y sacrificar el crecimiento de la economía, o apartarnos de la justicia en el corto plazo para conseguir luego la justicia en un plazo mediato? El ejemplo consiste en la confrontación abierta de los dos principios, el de capacidad contributiva y el de justicia en la distribución de la renta. Sàinz de Bujanda sostiene una opinión clásica en la materia, al decir que nunca una injusticia puede cubrir otra injusticia.

En cambio, Cortés Domínguez matiza, pues si una desviación de la capacidad contributiva redunda en un aumento de la renta por su redistribución, admite la elección del mal menor: "Me parece (...) que dadas unas ciertas estructuras económicas y políticas, el legislador 'ideal' puede verse obligado a manejar el instrumento fiscal en contra del principio de capacidad contributiva, para conseguir un mayor grado de justicia en el reparto de la renta. Entonces nos encontramos con dos principios, cuya aplicación contemporánea no es posible. Más exactamente, con un sistema que contiene principios contradictorios entre sí". Sostiene que esas contradicciones surgen de examinar el principio de capacidad contributiva a la luz de la Hacienda neutral y luego de la Hacienda intervencionista y, sin negarle valor a la capacidad contributiva, hay que tomar en consideración que en la Hacienda intervencionista y redistribuidora es sólo

[78] BERLIRI, Luigi V., *El impuesto...*, cit., p. 49, sostiene que hay serias razones para pensar que el impuesto de ordenamiento debe ser la última herramienta a la que recurrir y sólo cuando cualquier otro medio se haya agotado o sea inutilizable. Es partidario de que la redistribución se haga directamente por vía de gasto público.

[79] SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 256.

[80] CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, "El principio...", cit., ps. 1006 y ss.

un instrumento para un orden social más justo, que a veces debe ceder en beneficio de otros principios más eficaces en la obtención de la redistribución. Ante este panorama suelen surgir posturas conciliatorias no tan dilemáticas [81].

En el derecho continental europeo comparado son dignos de referencia los casos alemán e italiano. González García [82] señala al respecto que en Alemania, a la luz de la redacción de la Ordenanza Tributaria de 1919, se entendió primeramente que mientras la figura tributaria tuviera fin fiscal, proporcionando ingresos al fisco, sin chocar con otros principios constitucionales, no había obstáculo para que, secundaria y subsidiariamente, tuviera fin extrafiscal. Se denominó a esta concepción como la doctrina del fin principal y del fin accesorio, que indicaba que el objetivo fiscal debía estar presente en cada norma tributaria y que, además, debía estarlo con papel protagónico, por encima del posible objetivo finalista. Luego, esta teoría sufrió un quiebre, al admitir el Tribunal Constitucional alemán [83] que el elemento fiscal no es imprescindible en la tributación, o al menos como objetivo de primera línea. Parece entonces que puede invertirse el orden de protagonismo con que los fines aparecen en la norma tributaria. Se plantea en ese momento, con toda energía, el problema del trazado de los límites de dicha finalidad extrafiscal. En la reforma de la Ordenanza Tributaria de 1977 el ordenamiento tributario alemán consagró el abandono de las posiciones neutrales respecto del concepto de tributo.

Por su parte, en Italia nunca hubo dudas sobre la admisibilidad del fin extrafiscal, centrándose la Corte Constitucional en el problema, entre otros, de la limitación precisa de la utilización de tributos con estos fines. Señala González García que la Corte Constitucional italiana hizo uso de principios limitativos generales, tales como el de razonabilidad en la imposición, el de no arbitrariedad y el de no confiscación en la utilización del tributo con fines no recaudatorios.

7. Cuestiones de judiciabilidad y de oportunidad, mérito o conveniencia de la extrafiscalidad

Como toda medida tomada por el legislador, aquélla sobre el uso extrafiscal del tributo será justiciable plenamente cuando infrinja normas de rango superior. Y, como toda norma, sus aspectos políticos estarán a cubierto de inter-

[81] MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., "Los fines...", cit., ps. 138 y ss. Dentro del marco de la Constitución no puede haber contradicción entre sus normas y sus valores, y es por ello que este autor dice que no hay principios distribuidores de la carga diferentes al de la capacidad contributiva solidariamente entendida, lo que la hace aplicable a la consecución de fines extrafiscales.

[82] GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del derecho comparado", en *El Tribunal Constitucional*, IEF, Madrid, 1981, p. 1213.

[83] Sent. del 22/5/1963.

ferencia por parte del Poder Judicial, gracias al principio superior de la división de poderes.

Pero en este tipo de normas la cuestión del mérito y conveniencia, es decir el aspecto de política económica, social o del tipo que fuere, estará más a flor de piel que en la normalidad de los casos y, por ello, generará más resquemores en el momento del cuestionamiento de la constitucionalidad de la norma.

Por otra parte, puesto ya un tanto en el marco de la política legislativa, coincido con las posturas que reclaman una cierta restricción en cuanto al uso extrafiscal del tributo. Dice bien Schick [84] que la instrumentalidad del impuesto se relaciona con la libertad de empresa y de profesión, derechos afectados cuando el Estado moderno utiliza el impuesto para influir en la economía. Aunque las constituciones no prohíben este uso, hay que acotar el entusiasmo con que tales medidas son adoptadas para evitar así que el derecho fiscal sea una herramienta para fines ajenos a su cometido natural. Señala este autor que el legislador prefiere este tipo de medidas por su sencillez y sobre todo por su silencio, en contra de los métodos directos que son más fácilmente controlables en un Estado de Derecho. Si bien el tributo puede ser instrumento de política económica, ni es el único, ni es el mejor, ni es el de mayor importancia.

Desde mi perspectiva, aunque coincido con esta idea, no dejo de reconocer que en el momento actual estos planteamientos se encuentran a caballo entre lo jurídico y lo político, siendo deseable una depuración en su ubicación para, una vez dentro del terreno puramente jurídico, tener plenas herramientas para su crítica y control.

Son de mencionar asimismo las ideas de Vogel [85] en cuanto al problema que representa la protección de las libertades públicas frente al poder financiero del Estado. La idea liberal de las libertades públicas considera su protección desde el punto de vista del ataque franco y directo a ellas (allanamiento de morada, ataques directos a la propiedad, etc.), pero señala Vogel que el legislador y la Administración han comenzado a utilizar otros métodos más sutiles para

[84] SCHICK, Walter, "Derecho administrativo y nuevo derecho constitucional", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nro. 144, 1979, p. 1563; también en "La obligación de las autoridades fiscales de recaudar el impuesto", en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, ps. 186 y ss. Asimismo la crítica que hace sobre la necesidad de que las leyes tributarias sean claras y concretas, que los conceptos jurídicos indeterminados (como v.gr. "digno de protección", etc.) son un real peligro y que más que la equidad implican la falta de ella, ya que pertenecen al ámbito de la discrecionalidad de la autoridad. Ello abre camino a consideraciones extrafiscales y políticas, creando un peligro para el Estado de Derecho. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "Prólogo" a *Los Principios Tributarios Constitucionales*, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989, p. 4.

[85] VOGEL, Klaus, "La hacienda pública y el derecho constitucional", *Hacienda Pública Española*, nro. 59, 1979, ps. 19 y ss.

ejercer influencia en los ciudadanos. Mediante el establecimiento de ventajas y desventajas previstas, reemplazando el uso de órdenes y mandatos, se respeta en apariencia la esfera de libertad del ciudadano. Pero no debe olvidarse que lo que es libre jurídicamente hablando, muchas veces puede no serlo desde el punto de vista económico. Señala asimismo el déficit constitucional que parece padecer el derecho financiero en cuanto a la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas, dado que las intervenciones estatales son de carácter indirecto, que llegan a sus destinatarios a través de personas interpuestas, donde la protección judicial es muy dificultosa.

En la legislación argentina hemos conocido infinidad de utilizaciones del tributo con fines netamente extrafiscales, y a veces parafiscales, es decir, de recaudación de fondos que no se incorporaban a la caja única (rentas generales), sino que se destinaban a cumplir fines específicos. El tema del poder de policía muchas veces ha aparecido ejercido mediante la potestad tributaria, en una relación que parece ser de medio a fin, donde el Estado decide que tal o cual conducta o actividad resulta perjudicial o beneficiosa para el conjunto de la sociedad, e interviene mediante la herramienta tributaria para dificultar o facilitar dicha conducta o actividad [86].

Así, interviene el Estado con un instrumento tributario, que por su finalidad se desdibuja completamente, porque pierde sus contornos: generalidad (sólo se aplica a un grupo de personas); capacidad contributiva (la excede con creces en la mayoría de los casos, porque sólo la contempla con la vista puesta en los fines que persigue, y tomando en cuenta sólo una parte o sector de esa capacidad contributiva, olvidando que ella es una y única para cada contribuyente, sin considerar que el contribuyente está pagando otros tributos o que puede no serle conveniente la incorporación o la contratación compulsivamente establecida por ley; o bien la deja de lado al momento de cuantificar las obligaciones, favoreciendo al contribuyente —en detrimento de otros— con una carga menor, a fin de conseguir los fines deseados); la base imponible o las alícuotas aparecen desmesuradas; etc.

Casado Ollero [87] dice que en las medidas de desaliento aparecen dos factores: una incongruencia dada por la desnaturalización del instituto para establecer o encubrir una sanción y el abandono de cautelas y garantías que rodean al uso de la potestad sancionadora.

En la tributación, el bien jurídico protegido es la equitativa distribución del sostenimiento del gasto público y fuera de ese ámbito del deber de contribuir resultarán exorbitantes las potestades específicas o limitaciones a los derechos individuales. Una cosa es que la extrafiscalidad module el deber de con-

[86] Ver, al respecto, los antecedentes de la CSJN citados en el punto IV, *infra*.

[87] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 129.

tribuir, y cuestión diferente es pretender que ella se incorpore a aquél. Si bien esos fines extrafiscales pueden no ser extravagantes, no pueden, sin más, reconducirse al deber de contribuir, ni beneficiarse con los mecanismos de protección y tutela propios del tributo [88].

Tal vez resulte útil, dentro de esta línea de análisis esbozada, estudiar estos efectos extrafiscales de la tributación desde el prisma que brinda la técnica de la desviación de poder. Parece obvio que los efectos dañinos o lesivos de los derechos de los contribuyentes que se produzcan por vía del tributo (fiscal o extrafiscal) resultan constitucionalmente injustificables. Por lo que, dando vuelta el razonamiento, tenemos que una norma que, so pretexto de allegar medios económicos al Estado de manos de los particulares (fin fiscal), o que, por el contrario, se proponga provocar una determinada inducción de la conducta de los particulares (fin extrafiscal), en verdad lo que está generando es un efecto dañino en su esfera, de manera antijurídica. Hay entonces, al menos en apariencia, una utilización de normas para fines que no corresponden, para fines encubiertos.

En este orden de ideas, una de dos, o admitimos que los llamados tributos con fines extrafiscales son tributos verdaderamente, y por lo tanto les son plenamente aplicables las garantías de la tributación, ya que genéricamente son tributos aunque de especie extrarrecaudatoria, aplicación que podrá sufrir alguna matización pero nunca una desnaturalización del principio jurídico a aplicar o, por el contrario, no admitimos la existencia de tributos con fines extrafiscales y a la figura que aparezca principalmente buscando fines no recaudatorios la quitamos del ámbito tributario, ubicándonos en la rama del Derecho que corresponda, que generalmente será el derecho administrativo, dada la índole de este tipo de medidas interventoras. De todas maneras, aun en esta segunda hipótesis, tendremos las garantías constitucionales correspondientes, aunque no fueran las garantías específicamente tributarias, que protegerán los derechos del individuo, principalmente, por la naturaleza de la lesión del derecho de propiedad, generando un caso de responsabilidad del Estado, o una asimilación a la expropiación, etc. Es decir que dentro del derecho administrativo deberán entrar en juego todas las garantías del administrado tendientes a compensar las potestades exorbitantes de las que goza el Estado con miras en la defensa de los intereses generales.

88 CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines...", cit., p. 134, nota 68, dice que "Del hecho de que los objetivos externos de la actividad financiera puedan incorporarse a la misión constitucionalmente impuesta al sistema tributario justo, no se deriva la inclusión de los fines extrafiscales en la noción del deber de contribuir".

IV. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de la relación entre la tributación y estos derechos

Indica Jarach [89] que la Corte Suprema de Justicia, en varios casos, anuló tributos que afectaban en forma lesiva el derecho a trabajar y ejercer industria lícita, pero señala que el Tribunal se contradijo en otros casos, cuando encontró lícito el establecimiento de ciertos impuestos impeditivos de determinadas actividades cuando éstas, por su naturaleza, debían ser prohibidas. Creo que, en principio, la solución no debería pasar por dificultar con medidas tributarias, que implican indirectamente una admisión y legalización por parte del Estado de la conducta o actividad gravada, sino que deberían ser prohibidas o reguladas con medidas directas. Jarach sostiene que el hecho de imponer tributos específicos a las actividades inmorales, con fines restrictivos, es algo que se hace reiteradamente, y señala que el juego y las apuestas es el caso más común, pero que de ello no se desprende que sea una buena solución.

Sin perjuicio de esta observación introductoria, estimo oportuno dar una revista por algunos fallos de la CSJN que han abordado el problema de la limitación del derecho a trabajar, en especial, de aquellos donde había por medio normas tributarias.

1. Pronunciamientos donde se trató sobre los contornos del derecho a trabajar en general

a) "Vicente Solivellas" [90]

Destacó aquí la CSJN: que el derecho a trabajar y a ejercer toda industria lícita está sujeto a las leyes que reglamentan su ejercicio y que no se altera por la imposición de ciertas condiciones si, lejos de ser arbitrarias y desnaturalizarlo, guardan adecuada proporción con la necesidad de salvaguardar el interés público comprometido con el ejercicio de las profesiones de que se trate.

b) "Horacio E. Davico" [91]

El tribunal sostuvo, ante una clausura de una sala cinematográfica, dispuesta hasta que se subsanaran las deficiencias sanitarias comprobadas por la autoridad, que se trataba de un ejercicio del poder de policía en salvaguarda de la salud pública. Expresó que la resolución administrativa restringe, en el caso, el derecho constitucional de trabajar pero que no es violatoria del art. 14, CN,

89 JARACH, Dino, *Curso de Derecho tributario*, cit., ps. 117 y 118.

90 Fallos, 214:612, del 26/9/1949.

91 Fallos, 243:381, del 6/5/1959.

puesto que la autoridad actuó en uso de facultades privativas y en el ámbito de su competencia.

c) "Herminia Jorda de Fernández Márquez" [92]

Se trató de un caso vinculado con las limitaciones impuestas a los profesionales del arte de curar para hacer publicidad de sus servicios. Como primer punto, adujo la sentencia que "no existen, en el ordenamiento jurídico vigente, derechos absolutos, es decir, insusceptibles de adecuada y prudente reglamentación (Fallos, 258:267 y otros)", principio al cual no resulta extraño el derecho a trabajar y ejercer industria lícita, en especial en lo atinente a la práctica de las profesiones liberales. En consecuencia, mientras las normas reglamentarias sean razonables, es decir, conducentes al fin que requiere su establecimiento y no descalificables por la iniquidad manifiesta de su contenido, no cabe a su respecto impugnación de inconstitucionalidad.

d) "Carlos José Outon y otros" [93]

Una reglamentación exigía que para que las personas pudieran inscribirse en la Bolsa de Trabajo Marítimo para Marinería y Maestranza, previamente, tenían que afiliarse a la asociación profesional con personería gremial reconocida, lo cual suponía —a criterio de los actores— la agremiación forzosa de las personas y la negación del derecho a trabajar para quienes no se inscribieran.

Expresó la CSJN: "es incompatible con los derechos de trabajar y agremiarse libremente la exigencia del carnet sindical que otorga un solo sindicato para que los obreros puedan inscribirse (...) y obtener y conservar su empleo. La libertad de agremiación importa el derecho de afiliarse al sindicato que se prefiera o no afiliarse a ninguno, y no puede admitirse como congruente con la Constitución un ordenamiento según el cual el derecho a trabajar queda supeditado a una afiliación sindical necesaria y a la permanencia en determinado sindicato mientras dure la ocupación".

e) "Edgardo Raúl Almada" [94]

Versó la especie acerca de un escribano que, a los fines de su inscripción en la matrícula correspondiente, había realizado una información sumaria, cuyas conclusiones fueron revocadas por la cámara en mérito a las constancias de

92 Fallos, 262:205, 21/7/1965.

93 Fallos, 267:215, del 29/3/1967.

94 Fallos, 268:91, del 16/6/1967.

un proceso penal por defraudación seguido en su contra en el cual, si bien fue sobreseído por prescripción, se revelaba la inexistencia de antecedentes intachables, indispensables para el ejercicio del notariado.

Respecto del art. 14, CN, sostuvo que no resulta aplicable pues "el derecho de trabajar se encuentra sujeto a las leyes que reglamentan su ejercicio y no se altera por la imposición de condiciones que, lejos de ser arbitrarias y de desnaturalizarlo, guardan adecuada proporción con la necesidad de tutelar el interés público comprometido con el ejercicio de ciertas profesiones".

f) "Luis Ionata v. Provincia de Mendoza" [95]

Una ley local reglamentó el ejercicio de la profesión de martillero público y corredor de comercio, prohibiendo su ejercicio a los demás profesionales que estuvieren en el ejercicio de su respectiva profesión. Sostuvo la CSJN que, conforme al art. 104, CN, las provincias conservan el poder no delegado, el cual comprende la posibilidad de reglamentar los derechos de los habitantes, sin otra limitación que la razonabilidad, "que es requisito de todo acto legítimo y la medida en que la reglamentación sea sólo eso y no la negación del derecho reglamentado ni de otro alguno garantizado por la Carta Fundamental". En el caso, el tribunal no halló razonabilidad en la norma cuestionada y sostuvo que era contraria a la libertad de trabajar y ejercer industria lícita y que, so color de reglamentar una actividad, lesiona esos derechos amparados por la CN. Arguyó que "reglamentar no es prohibir, sino establecer condiciones para determinada actividad, en forma que ésta pueda cumplirse mediante el acatamiento de los requisitos administrativos de forma que el reglamento impone por razones de policía, que no es precisamente lo que ocurre con la ley impugnada al impedir el ejercicio de la profesión de martillero a quienes ejercen otra profesión liberal".

g) "Motor Once SACI v. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" [96]

Aquí la CSJN tuvo que analizar una cuestión vinculada con el uso del poder de policía para regular el establecimiento de estaciones de servicio, donde una ordenanza municipal prohibía destinar a viviendas los locales situados en los pisos altos de aquéllas. Entendió que no se violaba la libertad de trabajo, en el sentido del ejercicio de toda industria lícita, porque no existen derechos absolutos y la limitación reglamentaria de ellos surge como una necesidad de la convivencia social, encontrando su límite en el art. 28 de la CN.

[95] Fallos, 288:240, del 18/4/1974.

[96] Fallos, 310:943, del 14/5/1987.

2. Pronunciamientos donde hubo de por medio normas de derecho tributario

Existe un conjunto de pronunciamientos donde, ora por la injusticia que se producía en el caso, ora por la excesiva presión fiscal que se ejercía sobre los contribuyentes, ora por la forma en que se establecían ciertos deberes, la CSJN entró a considerar si el tributo del que se trataba conllevaba un cercenamiento claro del derecho a trabajar y a ejercer industria lícita.

a) "Hileret y Rodríguez v. Provincia de Tucumán" [97]

Se impugnaba aquí una ley provincial que establecía cupos a la producción de azúcar, por encima de los cuales el impuesto normal sobre la producción de ese producto aumentaba de medio a cuarenta centavos. Los actores alegaron violación de la libre circulación dentro del territorio de la Nación de los productos nacionales, la limitación o prohibición del ejercicio de industria lícita y el quiebre de la igualdad ante el impuesto pues el medio centavo no recaía uniformemente sobre cada uno de los fabricantes enumerados en la ley, sino que había diferencias arbitrarias en cuanto a los cupos asignados a cada ingenio azucarero. La demandada, por su parte, alegó que no se trataba de una ley impositiva fiscal ya que no había sido dictada para proporcionar al Fisco medios de vida sino con propósitos de bienestar común, orden, seguridad y progreso social. La CSJN deslindó entrar en consideraciones de tipo político, o de mérito u oportunidad de la ley, en cuanto a su motivación y los fines perseguidos, diciendo que sólo analizaría sus articulaciones jurídicas (sin perjuicio de lo cual, en el mismo pronunciamiento, a partir del considerando 3°, expresa la opinión que le merece la ley desde el punto de vista económico). Encuentra el gravamen impuesto "manifiestamente contrario a los arts. 14 y 16 de la CN" (consid. 7°); dice que "es evidente que si una ley de carácter reglamentario no puede ni debe constitucionalmente alterar el derecho que está llamada a reglamentar, es porque debe conservar incólume y en su integridad ese derecho, lo que vale decir, que no debe ni puede degradarlo y mucho menos extinguirlo en todo o en parte" (consid. 8°). Y termina en el considerando 24 diciendo que "la reglamentación de la ley tucumana, fijando, como ha fijado a cada ingenio de la provincia, la cantidad de azúcar que ha de producir, bajo pena de pagar por el exceso un impuesto que representa algo más que la confiscación misma de ese exceso, puesto que se obliga al industrial a pagar un valor mayor que el que tiene en el mercado, no puede, en manera alguna, ser considerada por esta Corte Suprema como ajustada y conforme, no solamente a las prescripciones de los arts. 14 y 16 de la Constitución, sino a ninguno de los principios de libertad y de gobierno

[97] Fallos, 98:20, del 5/9/1903.

que consagra este Código, debiendo consignar aquí lo que, con profunda verdad, ha sido observado: Que si fuese aceptable la reglamentación impuesta al azúcar, podría hacerse extensiva a toda la actividad industrial, y la vida económica de la Nación, con sus libertades que la fomentan, quedaría confiscada en manos de Legislaturas o Congresos que usurparían, por ingeniosos reglamentos, todos los derechos individuales. Los gobiernos se considerarían facultados para fijar al viñatero la cantidad de uva que le es lícito producir; al agricultor, la de cereales; al ganadero, la de sus productos; y así hasta caer en un comunismo de Estado en que los gobiernos serían los regentes de la industria y del comercio, y los árbitros del capital y de la propiedad privada". Por todas estas razones, la CSJN invalidó la ley cuestionada.

b) "Nougués Hnos. v. Provincia de Tucumán" [98]

La CSJN se pronunció sobre el mismo tema del caso anterior y, para el supuesto, consignó que "el criterio constitucional para resolver si una industria es lícita, no puede ser el de la utilidad y conveniencia de la misma, sino el de que ella no sea contraria al orden y a la moral pública o perjudique a un tercero". "Que (...) es de doctrina que el monto de un impuesto empleado como medio e instrumento de prohibir o restringir determinadas industrias, es materia propia de la discreción legislativa, si la industria así prohibida o restringida es de aquellas que por su peculiar naturaleza pueden ser objeto de tales medidas, puesto que constituye, no ya una cuestión legislativa, sino una judicial"; agrega que la ley limita en términos extraordinarios la comercialización del producto, y que "aun cuando sean incuestionablemente amplias las facultades de imposición de las Provincias, no son, con todo, ilimitadas, pues (...) este poder (el de crear impuestos) está sujeto al control de ciertos principios que se encuentran en su base misma; debe ejercerse de buena fe, para objetos públicos, y los impuestos deben establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, a fin de distribuir con justicia la carga. Toda imposición que se apoye en otras razones o responda a otros propósitos, no sería impuesto sino despojo".

c) "Don Bautista Grosso, Juan Antonelli y Francisco Passera v. Provincia de Mendoza s/inconstitucionalidad de la ley 703" [99]

La discusión versó sobre un impuesto de ocho pesos por hectolitro de vino, el que se devolvía como prima si se superaba el millón de hectolitros. Esta cantidad sólo la alcanzaba una cooperativa existente. El fin de la ley era, evi-

[98] Fallos, 98:52, del 5/9/1903.

[99] Fallos, 128:35, del 28/12/1918.

dentemente, obligar a los productores independientes a formar parte de ella. Sostuvo el Tribunal que "no se comprende cómo puede subsistir el libre ejercicio de la industria de referencia" en virtud de la normativa impugnada. Agregó que "una ley que prohíbe con un impuesto el expendio dentro de la república del producto que se fabrica más allá del límite que la ley prescribe, es contraria a la franquicia acordada a todos los habitantes del país por el art. 14 de la Constitución, porque es evidente que si una ley reglamentaria no puede ni debe constitucionalmente alterar el derecho que está llamada a reglamentar, es porque debe conservar incólume y en su integridad ese derecho, lo que vale decir que no puede menoscabarlo y mucho menos extinguirlo en todo o en parte, pues ningún otro que éste puede ser el alcance que los constituyentes han querido dar al artículo constitucional de que se trata".

d) "Don Raúl Rizzotti v. Provincia de San Juan por repetición de impuesto" [100]

Se trataba en este caso de una patente impuesta a los profesionales médicos, quienes debían pagarla a la provincia para ejercer la profesión. Fue probado el exceso que ello implicaba en relación con los honorarios de los médicos, y que muchos de éstos habían debido cerrar sus consultorios y emigrar de la provincia si deseaban continuar ejerciendo su profesión y también que "la cuantía de la patente afecta de tal manera los emolumentos anuales de los profesionales médicos en aquella provincia, que en realidad constituye como se sostiene, una traba insalvable al ejercicio de sus actividades profesionales". Dijo la CSJN que "una ley así restrictiva del ejercicio regular de una profesión no sólo lícita, sino estimulada en todas partes por las mayores franquicias, en mérito de su estrecha vinculación con los más altos intereses sociales, y que en el caso gravita con inflexible imposición lo mismo sobre el cincuenta que sobre el cien por ciento de la retribución que percibe el contribuyente; una sanción tributaria que persigue y hostiliza a una institución profesional hasta anular su funcionamiento desalojando en masa la absoluta mayoría de sus factores esenciales, es a todas luces atentatoria de los derechos y garantías que la Constitución consagra en su estructura general y especialmente en sus arts. 14, 16 y 17, en cuanto establecen el derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita, la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas y la inviolabilidad de la propiedad, principios, garantías y derechos que de acuerdo con el art. 28 no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio".

[100] Fallos, 150:419, del 30/3/1928.

e) "Cruz, José v. Provincia de Santiago del Estero" [101]

En este caso, tuvo ocasión de examinar una situación parecida, por una patente desproporcionada en relación a las demás que se establecían y, además, en cuanto a su monto en sí, prohibitivo —de hecho— del ejercicio de la actividad. La CSJN sostuvo que "Desde luego, puede afirmarse que la patente de diez mil pesos, superior en cinco veces a la mayor que se cobra en la provincia por las demás industrias (que es de dos mil pesos), es francamente prohibitiva para toda actividad individual o colectiva, que no sea en cooperación, y que se dedique a la industria del carbón", y que "Un impuesto, cualquiera sea su móvil, que tiene el efecto inmediato de hacer imposible el desenvolvimiento de una actividad lícita o de una industria libre, atenta contra la garantía del art. 14 de la Constitución. Y si, además, sirve de instrumento para beneficiar a unos en perjuicio de otros, alterando las bases en que debe reposar toda imposición y llegando al extremo de suprimir de hecho toda competencia industrial o comercial, para cimentar una situación de privilegio, el impuesto vulnera las garantías de los arts. 16 y 17".

f) "SA Mattaldi Simón Ltda. Establecimientos Rurales y Destilería v. Provincia de Córdoba" [102]

Se trató de la contribución territorial o directa con una tasa del 20 por mil que absorbía más del 50% de las utilidades líquidas. Además de la afectación de la propiedad, el tribunal menciona la violación del derecho a trabajar y ejercer industria lícita. Dijo que "tal porción efectiva del gravamen fiscal es realmente una confiscación dentro del concepto que, en forma clara y reiterada, expresó esta Corte en casos semejantes (...) pues si en un beneficio de amplio margen, holgadamente obtenido sobre el capital y el trabajo empleados puede ser discutible un desmedro del 50,89% del mismo por efecto de un solo gravamen fiscal, esa discrepancia es inconsistente dentro de los derechos y garantías constitucionales que amparan el trabajo, la industria y el capital —arts. 14 y 17 de la Carta Fundamental— cuando, empleándose métodos racionales de explotación agropecuaria, un inmueble no ofrece sino el 1,50% anual de interés, muy inferior al que presume, como normal, el art. 11 de la ley 11.682 y el art. 6° de la ley 11.741 de moratoria hipotecaria".

[101] Fallos, 179:98, del 22/10/1937.

[102] Fallos, 195:250, del 7/4/1943.

g) "Molinos Río de la Plata v. Municipalidad de Río Segundo" [103]

Aquí sostuvo el alto tribunal que la aplicación de un gravamen, tasa o impuesto, o bien una combinación de ambos sobre los motores y las calderas utilizados en un establecimiento de carácter industrial, no resulta violatoria del derecho a trabajar y ejercer industria lícita del art. 14, CN, mientras no se pruebe que reviste carácter prohibitivo.

h) "Inchauspe Hermanos SA v. Junta Nacional de Carnes" [104]

La Corte sostuvo que ha admitido, desde antiguo, la facultad del Estado para intervenir y reglamentar el ejercicio de ciertas industrias y actividades a efectos de restringirlo o encauzarlo en la medida en que lo exijan tanto la defensa y afianzamiento de la salud, la moral y el orden público, como también los intereses económicos de la colectividad. En el caso, la industria vinculada con la carne, si bien surgió como simplemente privada, en el curso de su evolución ha demostrado afectar intereses públicos, dignos de regulación previsora —apreciación de mérito que no incumbe a los tribunales—. No se ha demostrado la irrazonabilidad de las medidas adoptadas y, en consecuencia, resulta inconsistente el argumento basado en la afectación del derecho a trabajar y ejercer industria lícita, pues "ella no resulta trabada en modo alguno y la ley, lejos de impedir la libre concurrencia, la favorece, como que precisamente se dictó para combatir el monopolio y permitir a los ganaderos competir con libertad. La ley no les impide vender a quien quieran, donde quieran y por el precio que quieran, o no vender. En cambio, ha contribuido a que puedan vender a mejor precio o por lo menos cubriendo con razonable holgura los gastos de producción".

En el caso, indicó que la libertad de asociación, como todo otro derecho, no es absoluta y no tiene características que la pongan a cubierto de toda reglamentación. En el caso, la agremiación obligatoria de los ganaderos no aparece como una imposición arbitraria, sino como un razonable medio al que acude el legislador para salvaguardar sus intereses y los de la economía nacional, afectados por la crisis de la ganadería.

Y, con respecto a la contribución exigida a los productores, indicó que si el Congreso tiene la facultad de imponer, en determinadas condiciones, la agremiación de los ganaderos, tiene también la de proveer los medios razonables para que ella pueda hacerse efectiva y que esa contribución que se exige no es un impuesto, sino un aporte, un medio razonable para conseguir el fin lícito

[103] Fallos, 199:321, del 31/7/1944.

[104] Fallos, 199:483, del 1°/9/1944.

querido. Por tal razón, ni los principios constitucionales ni la jurisprudencia relativa al impuesto son aplicables en la especie.

i) "SA Argentina de Capitalización La Continental v. Provincia de Córdoba" [105]*; "SA La Esmeralda de Capitalización v. Provincia de Córdoba"* [106]*; "SA La Franco Argentina de Capitalización v. Provincia de Córdoba"* [107]

En estos casos se trató del problema originado por la ley provincial 3795, en tanto imponía una patente y un recargo a las empresas emisoras de unos bonos sorteables. La motivación de carácter extrafiscal de la ley provincial era gravar a sociedades de capitalización con sede en Buenos Aires e impedir que extendieran sus actividades a su provincia, ya que ello importaba, a juicio del legislador local (expresado claramente en los debates parlamentarios), una fuga de capitales provinciales en beneficio de la Capital Federal. Dijo el tribunal en el primero de ellos —con similares conceptos en los demás— que "las impugnaciones (que) tienen en definitiva un mismo fundamento (son) las relativas a que es confiscatorio y a que viola el derecho de trabajar o comerciar, porque esto último ocurriría en tanto y en cuanto el monto del gravamen constituyera un verdadero impedimento para el ejercicio normal de dichos derechos (...), su carácter confiscatorio y prohibitivo sería innegable, pues no se ha probado ni alegado siquiera que la desproporción obedezca a deficiencias de la explotación o anormalidad de las circunstancias"; que, en resumen, la imposición no guardaba una razonable proporción con la productividad del negocio gravado, que es confiscatoria y atenta contra el libre ejercicio de la actividad lícita, violando los arts. 14 y 17 de la Constitución.

105 Fallos, 201:202.

106 Fallos, 205:131, del 28/6/1946.

107 Fallos, 210:1129, del 19/5/1948. Existe un fallo anterior en Fallos, 203:275 "SA La Franco Argentina de Capitalización v. Provincia de Córdoba", de noviembre de 1945 (resumen). "Resultando de la prueba reunida en autos y corroborada por la intención expresada claramente en el curso de la discusión parlamentaria, que la patente cobrada por aplicación de la ley 3795 de la prov. de Córdoba a una compañía de capitalización que emite bonos sorteables, lejos de guardar razonable proporción con la productividad del negocio gravado —respecto de cuyo bajo rendimiento no se ha probado que provenga de circunstancias anormales o deficiencias de explotación— es confiscatoria y prohibitiva del ejercicio de la actividad de referencia, que no ha sido considerada ilícita. corresponde declarar que el gravamen es violatorio de los arts. 14 y 17 de la CN y hacer lugar a la demanda de repetición de lo pagado en ese concepto".

j) "SA Cía. Azucarera Ingenio Cruz Alta v. Provincia de Tucumán" [108]

En este caso, la provincia demandada impuso, mediante ley, la obligación de que las sociedades civiles y comerciales constituidas fuera de la provincia, que quisieran desenvolver sus actividades en ella, lo solicitaran ante la Inspección de Sociedades, con el sellado correspondiente, como asimismo las sometía, en ciertos casos, a la verificación de los elementos requeridos para el cumplimiento de sus fines. Posteriormente, un decreto del Poder Ejecutivo local dispuso no dar curso a ninguna gestión promovida en sede provincial por sociedades anónimas que no figurasen inscriptas ante la citada Inspección.

El procurador general de la Nación arguyó, en su dictamen, que el art. 7° de la CN establece la validez que debe reconocerse en todo el país a la obtención de la personería jurídica por un ente, sea de parte de la Nación o una provincia, lo cual no importa la liberación de requisitos como el examen de su funcionamiento, ni la de gravámenes fiscales en concepto de impuesto, tasa, servicios o sisas. Pero sostuvo que "es también indudable que el debido respeto al principio de que los actos públicos de una provincia (o de la Nación) gozan de entera fe en las demás, impone que no se frustre el derecho de actuar en todo el territorio del país derivado del otorgamiento de la personería jurídica, por la vía de pretensiones fiscales cuya satisfacción resulta ser condición para el ejercicio de los derechos inherentes a dicha personería".

La CSJN, por su parte, indicó que la sociedad actora, al inscribirse, pagó bajo protesto el sellado de ley cuya repetición intentó. Sostuvo, entre otros argumentos, que la garantía de trabajar y ejercer industria lícita no se veía comprometida por el cobro de dicha suma, dado que el supuesto entorpecimiento que ella pudo sufrir en sus actividades no habría sido consecuencia directa e inmediata de la resistencia a pagar el tributo sino de no haber cumplido cabalmente con la inscripción que ordenaba la ley local y cuya legitimidad no cuestionó debidamente. Recalcó que el tributo constituye una carga correspondiente al acto de registro de la sociedad, que no fue objetado ni argüido de inconstitucional, resultando, por otra parte, indudable la potestad local para establecerlo. Adujo, también, que la inscripción local para fines de control, fiscalización y seguridad de buen comportamiento, corresponde a funciones de gobierno (Fallos, 180:364) que no afectan la libertad de trabajo, comercio o industria, cuyo ejercicio queda sometido a las leyes que razonablemente los reglamenten. "Los impuestos y las cargas públicas constituyen una limitación constitucional al derecho de propiedad y su legitimidad resulta, en el caso, de no exceder la potestad impositiva de la Provincia que los estableció".

[108] Fallos, 235:516, del 6/8/1956.

k) "Alberto J. Armando" [109]

Aquí se dijo que "la satisfacción de los impuestos legales no es objetable como contraria a la garantía de trabajar y ejercer industria lícita ni a la de la igualdad ante la ley, so color de que ella ha sido aplicada con criterio distinto a otro contribuyente (doctrina de Fallos, 237:266 y otros). Tampoco como violatoria de la garantía de la propiedad".

l) "CAVIC v. SRL Juan Maurin y Cía." [110]

La provincia de San Juan había creado, en uso de su poder de policía aplicado a la industria y al comercio vitivinícolas, la Corporación Agroeconómica, Vitícola, Industrial y Comercial, con el objeto de una mejor regulación del comercio de uvas y vinos para asegurar razonables beneficios para productores e industriales. Asociaba obligatoriamente a ella a los productores titulares de una explotación vitícola y su capital se formaba con un aporte anual de hasta el 5% del producto de la venta de la producción anual de aquéllos. Facultaba asimismo a CAVIC para ejecutar por vía de apremio los aportes no ingresados, mediante la expedición de certificados de deuda.

Entre otros agravios, la demandada arguyó que el carácter obligatorio impreso a la participación de los productores en la entidad pugna con la libertad de asociación y se opone a la libertad de trabajo.

La CSJN hizo mérito del objeto de la creación del ente, que consideró era de interés general: la mejor regulación del comercio de uvas y vinos para asegurar razonables beneficios a los productores e industriales. Consideró como hecho de público y notorio la importancia económica para la provincia de la industria y el comercio vitivinícolas. Con cita del precedente de Fallos, 199:483 sostuvo la razonabilidad de la reglamentación cuestionada y su proporcionalidad medio a fin, que conlleva a ver la admisibilidad de la restricción de los derechos individuales afectados.

Tuvo por cierto que no se aniquilaban las libertades correspondientes, puesto que los productores no estaban obligados a comerciar exclusivamente con la corporación, sino que podían hacerlo con otros adquirentes, dentro o fuera de la provincia, sin que en este caso se agravaran sus obligaciones.

Rechazó que el aporte de hasta el 5% del importe de la venta de la producción anual fuera restrictivo del derecho de propiedad, o que fuera irrazonable. Adujo, por otra parte, que la libertad de asociación no tiene características particulares que la pongan a resguardo de reglamentaciones o restricciones similares a las que pesan sobre los demás derechos. En el caso, observó que no se

[109] Fallos, 256:551, del 20/9/1963.

[110] Fallos. 277:147, del 8/7/1970.

impedía a los productores el libre ejercicio de sus actividades y que, además, tenía por fin salvaguardar sus intereses y los de la economía local, habida cuenta de la crisis de la industria vitivinícola por la que atravesaba San Juan.

Con cita del precedente de Fallos, 7:150 sostuvo que "es un principio de derecho constitucional que la policía de las provincias está a cargo de sus gobiernos locales, entendiéndose incluido en los poderes que se han reservado, el de proveer lo conveniente a la seguridad, salubridad y moralidad de sus vecinos; y que, por consiguiente, pueden lícitamente dictar leyes y reglamentos con estos fines, no habiéndose garantido por el art. 14 de la CN a los habitantes de la República el derecho absoluto de ejercer su industria o profesión, sino con sujeción a las leyes que reglamentan su ejercicio".

Cabe destacar que en el considerando 16° de la disidencia de los ministros Risolía y Cabral, se rebate lo sostenido por la mayoría, al considerar que existe una afectación inconstitucional del derecho a asociarse y de trabajar.

m) "Luis López López y otro v. Provincia de Santiago del Estero" [111]

La provincia demandada estableció la obligación para los propietarios de inmuebles rurales, de realizar inversiones por valor equivalente al 60% de su valuación fiscal, a razón del 10% por semestre durante tres años. Si la inversión no se realizaba, sobrevenía un recargo en el impuesto inmobiliario básico, que podía llegar hasta 30 veces su valor normal, es decir, alcanzando hasta el 45% del avalúo fiscal del bien.

La CSJN determinó la naturaleza impositiva de la norma en cuestión, emanada del poder tributario de la provincia y que, además, persigue propósitos que resultan compatibles con los objetivos de fomento y desarrollo de la vida económica. Rechazó que existiera una afectación del derecho de propiedad, al sostener que "la garantía de ese derecho no importa obstáculo alguno para la aplicación de gravámenes que pueden conducir, sin mengua de su validez constitucional, a la aplicación de alícuotas más elevadas en orden a gravar (...) bienes inexplotados o que lo son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económicos que, reconocidos expresamente en la Constitución como atributos de los poderes federales y provinciales (arts. 67, inc. 16 y 107), han sido recordados en numerosos fallos de esta Corte", agregando que "el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas".

[111] Fallos, 314:1293, del 15/10/1991.

Asimismo, rechazó la impugnación por confiscatoriedad, al sostener que la misma debe demostrarse, a partir del valor de la renta normal potencial del inmueble.

n) "Mickey SA" [112]

Se trató de la aplicación de la sanción de clausura —por el incumplimiento de ciertos deberes formales— establecida en el art. 44 de la ley 11.693 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), donde, entre otras defensas, el contribuyente había alegado que la sanción prevista resultaba lesiva del derecho a trabajar. La CSJN entendió que debían individualizarse los fines perseguidos por el legislador, analizar la razonabilidad de la norma desde la óptica de las previsiones en ella contenidas y no sobre la base de los resultados posibles de su aplicación. Entendió, por consiguiente, que no resultaba irrazonable, dado que el bien jurídico tutelado —el cumplimiento de los deberes formales que facilitan la fiscalización y verificación por parte del Fisco— en definitiva, permite la lucha contra la evasión fiscal y evitar las nocivas consecuencias que produce tanto respecto del deber de solidaridad con el Estado como a la desleal competencia entre los mismos contribuyentes.

En el voto de los Dres. Petracchi y Belluscio, se dice que la sanción por tres días del establecimiento comercial donde no se emita factura o comprobante en la forma y condiciones requeridas por la DGI "constituye una razonable manifestación del poder de reglamentación (arts. 14 y 28 de la CN) sin mengua de los derechos de trabajar y ejercer toda industria lícita y de propiedad, reconocidos por la Carta Magna".

ñ) "José Manuel Irizar v. Provincia de Misiones" [113]

Se trató de una acción declarativa (art. 322, CPCCN) tendiente a obtener la declaración de inconstitucionalidad de una ley local que supeditaba el trámite de solicitudes de guías forestales a la acreditación por la peticionante de la satisfacción de las tasas e impuestos provinciales que afectan las tierras donde la explotación se realiza. Se alegó, entre otras razones, que se creaba un mecanismo que obstaba al ejercicio del comercio y al tránsito intra e interprovincial de mercaderías, además de ser irrazonable por la inadecuación medio a fin.

El Tribunal señaló, por mayoría, en primer término, que las guías tienen por fin legitimar la circulación de productos de la naturaleza (ganado, forestales, etc.), por lo que la exigencia de su expedición y tenencia está impuesta por razones de policía, de higiene y seguridad en el tráfico de bienes.

[112] Fallos, 314:1376, del 5/11/1991.

[113] Fallos, 319:1934, del 12/9/1996.

Seguidamente, agregó que "el poder de policía ha sido definido como la potestad reguladora del ejercicio de los derechos y del cumplimiento de los deberes constitucionales del individuo, la que para asumir validez constitucional debe reconocer un principio de razonabilidad que disipe toda iniquidad y que relacione los medios elegidos con los propósitos perseguidos (Fallos, 160:247; 171:349; 243:98). En el presente, la irrazonabilidad aparecería manifiesta si el requisito exigido para la obtención de las guías forestales —documento indispensable para la circulación de los productos— importara para el actor la imposibilidad de ejercer la industria lícita que es su actividad (art. 14, CN)". Y destacó que la modalidad escogida resulta irrazonable "y encubre bajo esa apariencia de una pretensión fiscal que obra, en los hechos, como una suerte de impedimento para la circulación de los productos forestales de modo tal que gravita negativamente sobre la actividad productiva al punto de dificultarla, en contradicción con los planes de desarrollo que la legislación específica debe perseguir. De esa manera, los medios escogidos para la recaudación de tributos carecen de relación real con el objetivo perseguido por la legislación forestal de proveer a la policía, higiene y seguridad en el tráfico de los bienes".

V. Crítica de la jurisprudencia de la Corte Suprema. Desconocimiento del derecho a no trabajar

En este último capítulo me parece conveniente destacar algunos puntos respecto de la jurisprudencia de la CSJN en cuanto al tema aquí tratado, algunos de cuyos antecedentes más significativos han sido expuestos en el acápite anterior. También es oportuno señalar que, conforme las reglas que emanan de esta doctrina, no se ha reconocido el derecho a no trabajar.

Puede decirse que, tal como ha ido dictando la CSJN en sus pronunciamientos en materia tributaria, en relación al principio de no confiscatoriedad en materia de impuesto inmobiliario rural, al tomar como base de medición de efectos confiscatorios la renta normal media o potencial del inmueble afectado produce, como lógica consecuencia, el desconocimiento del derecho a no trabajar y, trascartón, del derecho de propiedad de la persona, en el sentido de garantizarle la integridad de su patrimonio o capital.

Para determinar la validez del aserto indicado, hay que pasar revista por algunos tópicos e indicar ciertos puntos de partida.

El primero de los postulados es el reconocimiento, por parte de ese tribunal, de la relación que existe entre tres elementos, que los torna inescindibles lógica y jurídicamente, a cada uno de ellos de los restantes: el reconocimiento del derecho de propiedad privada, la existencia del Estado y el mantenimiento de algún tipo de sistema tributario que permita allegar recursos al erario público [114].

[114] Ver, p.ej.: Fallos, 180:107; 182:146; 184:170; 210:284; 251:180; 258:230; entre otros.

La idea, esquemáticamente hablando, es clara: si no existe el Estado, no habrá protección posible al derecho de propiedad privada; si éste no existe, no habrá posibilidad de detraer prestaciones patrimoniales a título de tributo ya que no habría de dónde obtenerlas, ni para qué —o quién— dirigirlas como tal (en todo caso serían un despojo por parte del más fuerte). Sin la existencia de tributos, parece también fácil colegir —al menos de hecho— que no puede haber subsistencia del Estado (dada la cantidad de funciones que ha de cumplir y la exigüidad que implican los demás medios para allegarle fondos: monopolios fiscales, empresas estatales, bienes del dominio público o privado; crédito público, etc.) y, por consiguiente, volvemos al punto de partida: faltará la necesaria protección al derecho de propiedad privada.

Esta relación resulta intrínseca al sistema. Su cariz fue expresado magistralmente por Vanoni, al sostener que la norma tributaria no tiene carácter odioso, puesto que el tributo, como toda otra obligación jurídica, posee una causa (en el sentido de causa-fin) que es la utilidad que representa para los ciudadanos la misma existencia del Estado que se consigue por medio del tributo. En sus palabras: "Hablar de odiosidad del tributo significa, pues, desconocer el indisoluble vínculo entre la existencia del Estado e imposición (...) la actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado, y sin Estado no existiría derecho" [115].

También expresa esta idea Bulit Goñi al sostener que existe una clara directiva constitucional para el legislador, en materia tributaria, en cuanto a que la tributación debe preservar la propiedad como fuente de toda detracción de tal carácter (arts. 4° y 17, CN), mandato que resulta extensible a todo nivel estatal [116].

El segundo de los postulados que propone la CSJN es también claro y está directamente enraizado en el anterior: la detracción de riqueza que necesariamente involucra todo tributo no ha de resultar dañosa del derecho de propiedad, no ha de ser confiscatoria [117], de acuerdo con la doctrina que al respecto ha elaborado pretorianamente el tribunal. En particular, respecto de los tributos que toman como objeto de gravamen una manifestación de patrimonio (no de renta

[115] VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, ps. 182 y ss. Ver también MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad*, cit., ps. 159 y ss.; MOSCHETTI, Francesco, *El principio...*, cit., ps. 290 y ss.

[116] BULIT GOÑI, Enrique G., "El programa constitucional como directiva para el legislador tributario y como límite para el ejercicio del poder tributario", en *Estudios de Derecho constitucional tributario en homenaje a Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 62 y concs.

[117] Respecto del estudio más pormenorizado de la doctrina de la CSJN sobre este tema, remito a CASÁS, José O., *Presión fiscal e inconstitucionalidad*, Depalma, Buenos Aires, 1992 y a mi trabajo *El principio de no confiscatoriedad*, cit., en especial, al Cap. IV.

o de consumo), sea en forma global o en forma sectorial, ha expresado el superior tribunal que ha de mantener, por principio, incólume el capital [118]. La idea mantenida resulta lógica ya que, si nuestra Constitución Nacional garantiza la subsistencia de un sistema económico capitalista, no podría el Estado lanzar una bomba por debajo de la línea de flotación del mismo sistema. En otras palabras, no resulta admisible que el Estado, so pretexto de su propia subsistencia o mantenimiento de sus funciones, establezca obligaciones para un habitante, por la vía que fuere (fiscal u otras), que impliquen un despojo de su capital ya que, al cabo del tiempo, terminaría por perderlo completamente.

Parecería coherente, entonces, deducir que, en cualquier circunstancia, la imposición sobre el capital (capital como objeto de gravamen) debería pagarse siempre y cuando existiera una renta que, generada por aquél, permitiera hacer frente a la obligación. Por una parte, puesto que lo contrario implicaría caer dentro de las conductas prohibidas señaladas en el párrafo anterior y rechazadas por la CSJN, en cuanto a que se estaría compeliendo al contribuyente a vender o desprenderse de su capital o de la manifestación de capital gravada, para poder abonar la deuda, sin que exista una adecuada protección del derecho de propiedad.

Por otra parte, puesto que de esta manera se respetan los postulados de la ciencia de la Hacienda Pública que defienden la imposición sobre el capital como una manera adecuada de ajustar la capacidad contributiva en el impuesto sobre la renta, dado que las provenientes del capital han de estar más fuertemente gravadas que aquéllas del trabajo personal, por cuestiones relacionadas

[118] P.ej., en Fallos. 190:159, donde se trataba de una discusión acerca del impuesto sucesorio de la provincia de Buenos Aires. sostuvo que "es patente que en este caso el tributo toma una parte sustancial de la propiedad, recae sobre el capital, sobre la riqueza acumulada, que es absorbida por el Estado sin posibilidad de recobrarla, a diferencia de lo que ocurre con el impuesto sobre la renta, que deja a salvo e intacto el capital o fuente que la produce, y a diferencia, también, de los impuestos indirectos, los cuales por medio de la repercusión gravitan sobre el consumidor". O bien en el pronunciamiento de Fallos, 170:185, donde al tratar el caso de una contribución de mejoras sostuvo que el contribuyente que debía pagar por el afirmado construido sólo sobre uno de los cuatro frentes de su propiedad "casi el triple del valor de la misma si paga al contado (...) y el séxtuplo si paga en 86 trimestres (...). *Todo sin tomar en cuenta los afirmados que pueden construirse en el futuro sobre las otras calles que rodean la manzana en cuestión (...). Que atentas las consideraciones expuestas, el impuesto o contribución de mejoras que se exige al actor y que éste ha comenzado a pagar, es manifiestamente confiscatorio de su propiedad porque insume más del valor de ésta con exceso notorio si paga al contado (...) y más de la renta del mismo si paga en cuotas trimestrales (...). No es justo el argumento de la demandada (...) de que 'nadie obliga o ha obligado al actor a vender su propiedad sino a pagar el impuesto sin que absorba el valor del bien raíz, el cual queda en poder del dueño'; porque si la renta de dicho bien no alcanza para pagar la cuota del afirmado y no podrá realizar, para integrarla, una operación de crédito con garantía de un bien con menor valor que el de la suma necesaria, forzosamente deberá vender o dejar que se ejecute su propiedad (...); pues el Estado no puede partir de la presunción de que todo propietario de un bien afectado a una contribución de mejoras tiene otros bienes disponibles para el pago suplementario de aquéllas*".

con la justicia en la imposición [119]. Está latente la idea de una complementariedad en la imposición sobre los capitales respecto de los gravámenes que toman como objeto del tributo las rentas [120].

Sin embargo, y pese a que la CSJN ha expresado que el Estado no puede partir de la premisa que una persona cuenta con otras rentas para pagar un tributo que grava una manifestación patrimonial, independientes de las generadas por tal manifestación [121], ha admitido, contrariamente a lo que sería de suponer, gravámenes que incidan sobre el patrimonio, al tomar como punto de comparación para medir si se producen o no efectos confiscatorios, la renta normal o media del bien [122], en vez de estar, como sería lógico, a la renta real, a la efectivamente obtenida.

Con independencia de los problemas probatorios concretos que pudieran aparecer, estimo que resulta claro que si un patrimonio determinado no resulta fructífero (por designio de la naturaleza o por el desinterés del propietario), no podría hablarse de una genuina capacidad contributiva gravable, de una "causa" para el nacimiento de obligaciones tributarias concretas en cabeza de dicha persona, de una "riqueza que le sobre" y en razón de la cual pueda ser convocado válidamente para contribuir a los gastos públicos. Lo contrario, insisto, implica un claro atropello al derecho de propiedad de la persona, pues se la está obligando a desprenderse de su patrimonio para pagar impuestos con lo cual, a la larga, por la vía indirecta del tributo, se la termina desposeyendo.

Me parece que, de todas maneras, el Estado en un sistema constitucional social y de derecho, de base capitalista, a pesar del rechazo al gravamen sobre los capitales en las circunstancias reseñadas, tiene igualmente armas para inter-

[119] Hay un rechazo a tratar en forma igualitaria las rentas que se obtienen por el esfuerzo del trabajo personal y las que son mero fruto civil del capital.

[120] Ver GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, Susana C., *Imposición al capital*, Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 4; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Familia e impuestos*, PPU, Barcelona, 1988, ps. 134 y ss.; SHOUP, Carl S., *Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, ps. 474 y ss. donde señala la conveniencia de utilizar el impuesto sobre el patrimonio como un complemento del impuesto a la rentas.

[121] Fallos, 170:185, ya citado.

[122] En Fallos, 190:231; 195:250, 200:128; 239:157; 314:1293, entre otros donde se trataba de impugnaciones de inconstitucionalidad relativas al impuesto inmobiliario rural, fue sentando la pauta de la "correcta explotación" o de la "explotación eficiente", definida genéricamente como el rendimiento normal medio de una correcta explotación del fundo concretamente afectado. Se trata de un concepto jurídico indeterminado, establecido pretorianamente por el Tribunal, como baremo a tomar en consideración para verificar en cada caso la producción de efectos confiscatorios. Su raíz es similar a la del concepto del *bonus pater familiae*, pero trasladada al ámbito de la producción agropecuaria. Ello le permitía a la CSJN desligarse de los problemas ocasionados tanto por los inmuebles improductivos por culpa del titular, como de las pérdidas circunstanciales que hubieran podido ocurrir o de las crisis que afectaban los valores de los productos del agro.

venir ante la desidia de quienes, poseyendo riquezas suficientes, no las destinan a la producción. Estas personas no están desarrollando su derecho de propiedad conforme al contenido social que a éste se le atribuye modernamente. Por lo tanto, podrá ser pasible del ejercicio por parte del Estado de una herramienta que es más propia para el fin buscado que la vía indirecta del tributo: la expropiación.

En efecto, la herramienta expropiatoria tiene una delimitación mucho más precisa que la tributaria para incidir, en especie, sobre el derecho de propiedad de una persona. La expropiación, como una de las injerencias más fuertes del Estado en la órbita patrimonial de los particulares, fue clara y definitivamente construida —al menos en sus pilares básicos— ya desde la Revolución Francesa: el derecho de propiedad es sagrado e inviolable, pero no se lo garantiza en especie en toda circunstancia, pues en determinados casos, existe la posibilidad de que el Estado reemplace en el patrimonio de una persona determinada manifestación de éste, por su equivalente en dinero [123]. Es decir que no hay ninguna detracción de la riqueza para el particular, no hay una privación, sino un cambio coactivo en la composición de su patrimonio, con el objetivo de afectar el bien sujeto a tal potestad para la causa por la cual se la ha puesto en práctica. La doctrina ha constatado que desde el siglo XVIII a nuestros días, si bien el instituto ha permanecido inmutable en sus bases, se ha ampliado el espectro de supuestos en que resulta procedente ya que del concepto restringido de "necesidad pública", como causa habilitante de la expropiación, se ha pasado a uno más comprensivo como resulta ser el de "interés social" [124].

Si volvemos sobre nuestros pasos, podemos ver que esta inconsistencia de la CSJN en su jurisprudencia, implica que no garantiza a nadie el derecho a ser un haragán, a no trabajar ni ejercer ninguna industria, frente a la fuerza fiscal del Estado, so pretexto de la imposibilidad de dejar a éste sin herramientas de carácter recaudatorio.

[123] El art. 17 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano establece que "Siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella sino cuando la necesidad pública, legalmente constatada, lo exige claramente y con la condición de una indemnización justa y previa". Delimitación que, *pari passu*, fue recibida en nuestra CN, donde el art. 17 establece que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada (...)".

[124] Ver por todos MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de derecho administrativo*, T. IV, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1990, ps. 174 y ss.

SEGURIDAD SOCIAL Y TRIBUTACIÓN

por MARCELO ADRIÁN NIETO *

I. LA SEGURIDAD SOCIAL

1. Los vocablos: seguridad social

Desde los orígenes mismos de la vida, el hombre se ha visto en la necesidad de sentirse protegido frente a los eventos y contingencias que han ido sucediendo a lo largo de su existencia, lo que fue a su vez gestando distintas manifestaciones del hombre —organizado— tendientes a la protección de la sociedad en su integridad.

La búsqueda de los medios que le permitiesen al hombre protegerse de los riesgos a los que siempre se ha encontrado expuesto, tanto en su constante lucha contra la naturaleza como en su vida de relación, ha sido siempre el anhelo permanente de todos los conglomerados sociales a través de los siglos.

Cabe ya aquí afirmar que la idea de *seguridad* expresa la manifestación externa del instinto de conservación, de protección y, por lo tanto, se encuentra más desarrollada cuanto mayor haya sido el nivel alcanzado por la especie humana y la sociedad en que aquélla actúa y se desenvuelve.

En este sentido, cabe señalar que el concepto de seguridad ha variado desde la reacción casi instintiva del hombre primitivo hasta su consagración como derecho inherente a la naturaleza humana en la sociedad contemporánea, que la califican de *social* por ser parte integrante de un nuevo interés jurídico, que implica que sea la sociedad la que brinde protección al ser humano en todos los estadios de su vida, ello para asegurar —precisamente— la vida humana en condiciones dignas.

"¿Qué es la Seguridad Social?", recordaba Enrique Mut Rémola al expresar que "Voltaire escribía ya en el siglo XVIII: 'Estoy siempre a punto para ir a buscar primero, no el descanso, sino la seguridad'. La distinción —apostilla Getting— es no sólo útil, sino justa. El descanso es un estado físico, la seguridad un estado del espíritu, el único que permite al individuo ser liberado de la incertidumbre del mañana.

* Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

"El hombre primitivo no podía soñar en el futuro. La seguridad, para él, era desde luego la solidez de su caverna. Y era esta solidez lo que le daba el sentimiento de poder escapar, temporalmente, del rigor de los elementos, de la ferocidad de los animales y de la crueldad de los hombres.

"Las amenazas que acechan hoy al hombre civilizado son más insidiosas, menos visibles. Sin embargo, el hombre se encuentra más sólo que nunca ante la incertidumbre de la existencia. Es que la nueva noción ha venido a amenazar a la humanidad. Se la llama miseria...

"La lucha por la vida ha constituido el principal vínculo de los grupos sociales primitivos. Hoy la lucha contra los azotes sociales tiene una importancia trascendental. La solidaridad generalizada y organizada constituye la expresión contemporánea de la voluntad de lucha casi general contra los riesgos sociales.

"El primero que habló de Seguridad Social fue Simón Bolívar, en 1819, en su discurso de Angostura: '...El sistema de gobierno más perfecto es aquel que produce mayor felicidad posible, mayor suma de seguridad social y mayor suma de estabilidad política...' " [1].

Con el transcurso del tiempo, distintos han sido los conceptos que la doctrina ha ensayado y manifestado sobre la locución *seguridad social;* así, pues, se la ha indicado como "un conjunto de medidas destinadas a proteger a la población contra las necesidades derivadas de las contingencias sociales" [2], también como "un amplio significado que abarca todas las intervenciones estatales tendientes a garantizar a los ciudadanos la liberación de la necesidad para alcanzar definiciones restrictivas como la que identifica sustancialmente a la seguridad social con la previsión social" [3].

La doctrina foránea la ha conceptualizado como "el conjunto de medidas adoptadas por el Estado con el objetivo de proteger a los ciudadanos de aquellos riesgos que pueden presentarse en su vida laboral por más óptima que sea su condición de vida, como ser la vejez, la enfermedad, la invalidez o la muerte" [4]. Asimismo, se ha considerado que mediante la seguridad social "el Estado garantiza a las personas que por razón de sus actividades están comprendidas en el campo de aplicación del Sistema Previsional, así como a los familiares o asimilados que tuvieran a su cargo, la protección adecuada en las contingencias y situaciones definidas legalmente y la progresiva elevación de su nivel de vida en los órdenes sanitario, económico y cultural" [5].

[1] MUT RÉMOLA, Enrique, "El sistema de la seguridad social", *Revista de la Seguridad Social*, nro. 69, marzo de 1974, p. 283.

[2] HUNICKEN, Javier, "Lineamientos de la seguridad social", en *Curso de la Seguridad Social*, Depalma, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1978, p. 12.

[3] CHILANTI, P., "Consideraciones sobre la seguridad social y la previsión social", *Boletín del Instituto Nacional de Previsión Social*, nro. 54, noviembre de 1962, Buenos Aires, p. 999.

[4] BEVERIDGE, William H., *La ocupación plena*, México, 1947.

[5] RIBO DURÁN, Luis, *Diccionario de Derecho*, Bosch, Barcelona, 1987, p. 566.

También se ha dicho que "La Seguridad Social es un fin en sí misma. Su objeto es la protección del hombre contra las contingencias sociales, utilizando todos los medios que estime necesarios para su realización.

"No es tarea simple determinar con exactitud cuál es el concepto y el contenido de nuestra materia, ni siquiera existe una doctrina pacífica sobre la misma.

"Sin embargo, consideramos que su objeto es crear en beneficio de todas las personas, especialmente de los trabajadores, un conjunto de garantías contra un determinado número de eventualidades susceptibles de reducir o suprimir su actividad o de imponerle cargas económicas suplementarias" [6].

En este mismo sentido, se ha expresado que "El concepto de Seguridad Social es complejo, dinámico y variable. Constituye un derecho a la libertad contra la opresión de la miseria; un mecanismo de distribución de la riqueza, una compensación de las cargas y riesgos sociales.

"Es un conjunto de medios técnicos para la protección de las contingencias sociales, y a la vez, es un haz de disposiciones legislativas que crean derecho a determinadas prestaciones para ciertas categorías de personas en contingencias especificadas.

"Constituye también, una idea-fuerza para el progreso, el mejoramiento y el perfeccionamiento de los ordenamientos existentes hacia realizaciones de mayor extensión.

"Por último, es también una seguridad de la sociedad, ya que ésta alcanza a través de ellas un cierto grado de estabilidad y desarrollo en un orden económico...

"Para nosotros, es un conjunto de normas y principios que brindan cobertura a las contingencias sociales de la comunidad mediante servicios y prestaciones, con la contribución solidaria de la población en función de la responsabilidad individual y social en unidad y coordinación de acción, para lograr una prestación eficiente, adecuada, inmediata y oportuna" [7].

En este punto del análisis, resulta dable aclarar que debe distinguirse la significación de la política de seguridad social como instrumento de bienestar social, y por otra, el concepto más estricto de cobertura de las contingencias vitales del ser humano y su familia tendientes a asegurar su efectiva protección, que es en definitiva el concepto que se viene desarrollando *supra*. Así pues, a diferencia de éste, el primer aspecto conlleva la conjugación de una serie de elementos, métodos y técnicas que se encaminan y ordenan según las necesidades que son observadas desde la función gubernamental, dentro del planeamiento económico y social, las que se armonizan.

[6] ETALA, Juan J., *Derecho de la Seguridad Social*. Ediar, Buenos Aires, 1966, ps. 25 y ss.

[7] ALTAMIRA GIGENA, Raúl, "Hacia la Autonomía Jurídico-Científico del Derecho de la Seguridad Social", DT, LL, 1990-A-1-1990.

Finalmente, como rama del derecho, es definida como la "que se ocupa de amparar al trabajador dependiente, al autónomo y al desempleado de las contingencias de la vida que pueden disminuir la capacidad de ganancia del individuo. Se materializa mediante un conjunto de medidas y garantías adoptadas a favor de los hombres para protegerlos contra ciertos riesgos" [8].

2. La seguridad social como derecho humano

Los distintos pactos, convenciones y/o tratados internacionales sobre derechos humanos han reconocido a la *seguridad social como un derecho esencial del hombre,* y que debe ser contemplado y respetado como tal por los distintos países en sus ordenamientos jurídicos.

Sobre el particular, cabe poner de relieve que en nuestro país, con la reforma constitucional de 1994, se le otorgó jerarquía superior a las leyes a los tratados y convenciones internacionales, y jerarquía constitucional a los relativos a los derechos humanos —cfr. el art. 75, inc. 22, CN—.

Así pues, puede observarse a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre —aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana, realizada en Bogotá, Colombia, en el año 1948— acuerda en su art. XVI el *Derecho a la seguridad social* expresando: "Toda persona tiene derecho a la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la desocupación, de la vejez y de la incapacidad que, proveniente de cualquier otra causa ajena a su voluntad, la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios de subsistencia".

En este sentido es importante destacar que, a su vez, como contrapartida o deberes —en el sentido de formas de financiamiento para el logro del bienestar general— se prevé en su art. XXXV *Deberes de asistencia y seguridad sociales* diciendo: "Toda persona tiene el deber de cooperar con el Estado y con la comunidad en la asistencia y seguridad sociales de acuerdo con sus posibilidades y con las circunstancias", y en su art. XXXVI *Deber de pagar impuestos:* "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

Por su parte, la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó y proclamó, el 10 de diciembre de 1948, la Declaración Universal de Derechos Humanos, que en su art. 22 expresa: "Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y cultura-

[8] GRISOLÍA, Julio A., *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, 3ª ed., Depalma. Buenos Aires, 2000, p. 1019.

les, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de la personalidad"; y en su art. 25 que: "1) Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez y otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.

"2) La maternidad y la infancia tienen derecho a cuidados y asistencias especiales. Todos los niños, nacidos de matrimonio o fuera de matrimonio, tienen derecho a igual protección social".

· El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo, Abiertos a la Firma en Nueva York el 19/12/1966 (ley 23.313) establece en el art. 9°, del primer pacto mencionado, que: "Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso el seguro social", luego en su art. 10 señala que los Estados deben conceder a la familia, a las madres, a los niños y los adolescentes la más amplia protección, con prestación adecuada de seguridad social, y en su art. 11 que: "Los Estados... reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho...".

También puede citarse a la ley 17.722, que aprobó a la Convención Internacional Sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial contempla en su art. 5°, inc. e) "Los derechos económicos, sociales y culturales, en particular... iv. El derecho a la salud pública, la asistencia médica, la seguridad social y los servicios sociales".

Desde la óptica que pretende imprimirse al presente estudio comparto lo manifestado por la doctrina al comparar al derecho de la seguridad social con el derecho del trabajo, señalando que "Los derechos humanos, encuentran también una mayor explicitación y cobertura en la seguridad social. El derecho del trabajo protege uno de ellos cual es el 'derecho a trabajar dignamente'. En cambio la seguridad social es abarcativa de todos los derechos fundamentales de la persona pues intenta el mantenimiento de las mismas condiciones de excelencia propias de la naturaleza humana frente a cualquier evento, con indiferencia de su origen.

"Así por ejemplo la protección del desempleo y consiguientes prestaciones de servicios de capacitación en orden a conseguir nuevo empleo, constituyen el resguardo del derecho humano de trabajar, el otorgamiento de prestaciones jubilatorias protege el derecho humano de la dignidad del hombre en la vejez; el derecho de percibir el beneficio de pensión protege el derecho humano de formar familia; la protección de la salud en las diversas formas constituye el

reconocimiento del derecho a la integridad física y también a la dignidad; la protección a la maternidad, es el reconocimiento del derecho humano básico, que es el derecho a la vida" [9]. No obstante lo cual, cabe reconocer que ambas ramas del derecho tienen un carácter protector y su finalidad es garantizar determinado nivel de subsistencia a los seres humanos.

En cuanto a las formulaciones de los derechos fundamentales del hombre a través de declaraciones internacionales, cabe destacar que si bien pueden ser criticadas en que sólo consisten en afirmaciones teóricas o utópicas, las mismas implican la expresión sincera de bienes jurídicos de alta relevancia que aconsejan su protección y que debe ser plasmada por los distintos Estados en sus ordenamientos con las máximas garantías jurídicas.

3. Contingencias que debe cubrir la seguridad social

Como puede observarse la principal contingencia con la que debe luchar la humanidad, en la actualidad, es la *miseria*. En este sentido los Estados deben procurar garantizar un nivel de vida digno a toda la población; como lo enfatiza nuestra Constitución Nacional en el Preámbulo, al destacar "promover el bienestar general".

La causa de la miseria puede ser múltiple, pero ser originada —entre otras— como consecuencia de la enfermedad, del accidente, de la vejez, y/o de la muerte del sostén de la familia, del aumento en la carga de familia, del desempleo; es decir que las mismas pueden provocarle a una persona una nueva situación de vida, una nueva perspectiva de aquélla que antes de tal o tales contingencias se tenía.

En definitiva, tanto la disminución o la pérdida de los ingresos económicos de una persona, como las cargas suplementarias que puede experimentar una persona en su familia, pueden producir las contingencias que el Estado debe minimizar a través, precisamente, del derecho que todo individuo tiene que es el derecho a la seguridad social.

"Las contingencias son circunstancias de la vida que disminuyen en forma parcial o total el ingreso del hombre. Las contingencias cubiertas se pueden clasificar en biológicas, patológicas y sociales..." [10].

La Organización Internacional del Trabajo ha clasificado a las contingencias que debe cubrir la seguridad social, según su origen, distinguiendo así a: 1) las físicas (la salud, la vejez, la muerte, las enfermedades y accidentes inculpables, los accidentes laborales, la invalidez, la maternidad), 2) las económicas

[9] CHIRINOS, Bernabé L., "Hacia un nuevo derecho", *Revista Previsión Social*, nro. 19, Buenos Aires, 1995, ps. 29 y ss.

[10] GRISOLÍA, Julio A., *Derecho...*, cit., p. 1020.

(el desempleo), y 3) las sociales (las cargas de familia, como ser ayudas por hijos, por escolaridad, etc.) [11].

Como lo he señalado precedentemente, los Estados deben garantizar a todos sus habitantes un nivel de vida digno, y para ello en su lucha contra las distintas contingencias que pueden afectar al hombre, resulta aconsejable que se observe a través de la legislación de la seguridad social, los distintos principios que la rigen, ello, claro está, como guía rectora primaria.

Por último, en este punto del presente trabajo, resulta significativo destacar lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos: "Urquia Peretti SA v. Dirección General Impositiva s/Contenciosoadministrativo", de fecha 16/9/1999 —en los que se discutía la posibilidad de compensar deudas y créditos de distinta naturaleza— al sostener que: "10)... las obligaciones para con el sistema de seguridad social... presentan una singularidad propia otorgada por la directa e inmediata finalidad social del destino de tales recursos, con los que se procura esencialmente cubrir riesgos de subsistencia (Fallos, 311:1937), objetivo éste que constituye la guía para interpretar los conceptos utilizados por el legislador en esa materia (Fallos, 313:959), así como los principios de solidaridad ínsitos en ella..." [12].

4. Principios que rigen la seguridad social

Se considera, pacíficamente, que la seguridad social se rige por la *universalidad*, por extenderse a favor de todos los sectores sociales, y por la *integralidad*, por abarcar el conjunto de riesgos y contingencias que amenazan al hombre desde su nacimiento hasta su fin, y que le aseguren un mínimo vital de subsistencia.

La doctrina ha enumerado, además de los precitados, los distintos principios que gobiernan esta materia.

Así se ha mencionado a los siguientes:

a) *Solidaridad*: "La seguridad social debe entenderse como una obligación de la cual toda sociedad es responsable respecto de las contingencias que puede sufrir cualquiera de sus componentes".

b) *Subsidiariedad*: "los sistemas de la seguridad social tienden a obligar al Estado a que no abandone su responsabilidad de cubrir las posibles contingencias que puede llegar a sufrir cualquiera de los individuos que conforman la comunidad que gobierna y ordena. Para la seguridad social esta obligación del Estado es indelegable, y éste debe brindarla en todo momento, tanto por sí como por medio de los organismos que los componen".

[11] Ver en este sentido lo expuesto por ETALA, Juan J., *Derecho...*, cit., p. 96.

[12] CSJN (Fallos, 322:2189).

c) *Igualdad*: "la seguridad social está obligada a brindar igual cobertura a todos los individuos, con la única condición de que estén en igualdad de circunstancias".

d) *Unidad de gestión*: "la seguridad social debe ser regulada por una legislación única y organizada, y ejecutada por medio de una estructura financiera y administrativa única. Sin embargo, actualmente se han transferido diversas prestaciones a manos privadas u organismos independientes de la estructura estatal, lo que ha motivado que se esté gestando un nuevo principio: el de *descentralización*".

e) *Inmediación*: "el bien jurídico protegido es el hombre; por lo tanto el objeto de la disciplina se dirige a protegerlo contra el desamparo. El beneficio se debe otorgar cuando existe la necesidad, debiendo primar, por encima de la acreditación del derecho para acceder a él" [13].

5. La seguridad social y el constitucionalismo social

El constitucionalismo es una técnica de organización política basada en el objetivo de brindar seguridad al hombre y defenderlo frente al Estado, de garantizar su libertad y sus derechos. A través del llamado constitucionalismo social se encara al hombre no en forma aislada sino en función de ser parte integrante de la sociedad. Así pues, el derecho a la seguridad social se inserta claramente en el constitucionalismo social.

De tal forma, el derecho humano a la seguridad social se plasma en la necesidad de que la sociedad en su integridad pueda alcanzar un estado de justicia social.

Entre los primeros antecedentes del constitucionalismo social, puede observarse a la Constitución mexicana de 1917, y a la alemana de Weimar en 1919. Luego, en la Argentina el precedente inmediato del actual art. 14 bis, debe observarse en la Constitución Nacional de 1949.

En dicho texto constitucional se habían contemplado —en su Capítulo III— los "Derechos del trabajador, de la familia, de la ancianidad y de la educación y la cultura", expresándose en su art. 37: "...Del trabajador: ... 5° *Derecho a la preservación de la salud*: ... 6° *Derecho al bienestar*: ... 7° *Derecho a la seguridad social*: El derecho de los individuos a ser amparados en los casos de disminución, suspensión o pérdida de su capacidad para el trabajo, promueve la obligación de la sociedad de tomar unilateralmente a su cargo las prestaciones correspondientes o de promover regímenes de ayuda mutua obligatoria destinados unos y otros, a cubrir o complementar las insuficiencias o inaptitudes propias de ciertos períodos de la vida o las que resulten de infortunios provenientes de riesgos eventuales...".

[13] GRISOLÍA, Julio A., *Derecho...*, cit., ps. 1021 y ss.

Luego, el aludido art. 14 bis, que fue incorporado con la reforma constitucional de 1957, señala, en su tercer párrafo, que: "El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna".

También debe citarse al art. 75 de la CN que establece que "Corresponde al Congreso: ... 23)... Dictar un régimen de seguridad social especial e integral en protección del niño en situación de desamparo, desde el embarazo hasta la finalización del período de enseñanza elemental, y de la madre durante el embarazo y el tiempo de lactancia".

Ahora bien, en cuanto a lo contemplado por el citado art. 14 bis, resulta importante destacar lo señalado por Sagüés al comentar dicha cláusula constitucional, expresando que: "La Constitución incursiona aquí en el *constitucionalismo-promesa,* con un texto que, interpretando ampliamente (como lo hizo el miembro informante), es tal vez demasiado generoso y difícil de cumplir. Encomienda esa misión de seguridad social al Estado, pero del debate de 1957 no se sigue que tenga que ser él solo quien desempeñe tal función.

"La Corte Suprema ha dicho que el art. 14 bis no significa que la cobertura de las contingencias sociales (invalidez, vejez, muerte, cargas de familia, maternidad, accidentes de trabajo, desempleo, enfermedades profesionales y comunes) deba estar exclusivamente a cargo del Estado y financiada por éste, sino que hace referencia a los objetivos que corresponde al legislador ('Mansilla', Fallos, 304:415). En buen romance, pues, los empleadores (y los empleados) pueden legalmente ser obligados a solventar el costo de la seguridad social..." [14].

La crítica que hace la doctrina precitada al art. 14 bis, en definitiva remarca que el constituyente —a través del mentado artículo— contempló la promesa de que el Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, pero que ello no implica que dichos beneficios sean prestados propiamente por el Estado, ni tampoco que serán solventados económicamente por éste. En efecto, desde su vigencia constitucional hasta la fecha, el tiempo transcurrido y los distintos gobiernos que ha tenido nuestro país, han reafirmado que dicho precepto ha quedado en una cuestión cada vez más lejana de satisfacer.

Una clara demostración de ello, ha sido la crisis del sistema jubilatorio, ya sea por las malas administraciones, o ya sea por los efectos inflacionarios e hi-

[14] SAGÜÉS, Pedro N., *Elementos de derecho constitucional*, T. II, 2ª ed. actual. y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 1997, ps. 558 y 559.

perinflacionarios que reinaron varias décadas en la economía nacional, sea por el alto índice de evasión, o por las deficiencias propias de la misma estructura del sistema.

No obstante lo cual, el precepto constitucional expresa la necesidad de que el Estado sea quien establezca un programa, un sistema previsional, que precisamente prevea todo lo relativo a la seguridad social; pero para ello deberá —entre otras— trazarse sus objetivos primordiales, es decir *cuáles* eventos o contingencias son los que va a proteger, y *cómo* va a obtener los recursos mediante los cuales financiará dicho sistema a los efectos de asegurar su viabilidad.

En lo relativo a la financiación del sistema previsional, es decir los recursos económicos por medio de los cuales el Estado podrá garantizar los beneficios de la seguridad social, cabe señalar que es un tema de difícil solución, y que por ende, ello hace que su estudio no se agote, ni deba agotarse en los distintos trabajos que el conjunto de la doctrina pueda efectuar, ni tampoco en las legislaciones que al respecto puedan dictarse, y ello es así atento los incesantes cambios en las economías de los países, lo que a su vez provoca mutaciones en las necesidades sociales.

II. La tributación

1. El financiamiento de la seguridad social

En primer lugar, corresponde señalar que —como así lo expusiera el Dr. Eliseo Devoto (director de la Dirección de Asesoría Legal de la AFIP-DGI) en la III Convención de la Cámara de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones— existen tres grandes sistemas *para* financiar las contingencias sociales, como son: 1) la asistencia social: de cobertura universal, financiada a través de las rentas generales y en la que no existe una relación directa entre la cotización y el beneficio; 2) la seguridad social: que cubre sólo a los afiliados cotizantes y eventualmente, a sus familiares, y donde sí existe una relación directa entre la cotización y el beneficio, y 3) el seguro comercial: que se limita a cubrir a los cotizantes, y a quienes éstos dispongan; también hay relación directa [15].

Ahora bien, como lo he señalado precedentemente, para el cumplimiento de los fines propuestos, el sistema previsional que se pretenda establecer, debe tener en claro cómo se va a financiar, cuál será su sustento económico, pero para ello *el Estado deberá demostrar que dicho sistema es confiable.*

[15] III Convención de la Cámara de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, Buenos Aires, sep. 2000; aspectos, que a su vez han sido reiterados por dicho funcionario en el I Congreso de la Seguridad Social "El Desafío del Nuevo Milenio", organizado por el Consejo Profesional de Cs. Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, realizado en dicha ciudad del 27/6 al 29/6/2001.

En este sentido, si se logra que el individuo contribuya al financiamiento de la seguridad social éste lo hará sólo porque confía, la cual reposará por un lado, en la necesidad de creer en que su contribución lo liberará de las imprevisiones sociales, de las contingencias por las que vaya a atravesar a lo largo de su vida, y por otra parte se sustentará en la observación que pueda efectuar respecto del efectivo cumplimiento del Estado, de lo que ha venido prometiendo ante generaciones anteriores.

De lo contrario, si lo que reinara es el desprestigio del sistema, si las prestaciones prometidas no se cumplen o se cumplen pero con una muy baja calidad, la falta de confianza debilitará aún más el sistema y éste seguramente no tendrá buenas expectativas de éxito, ya que en la práctica se terminarán negando los objetivos que la fundamentan, y sus principios sólo serán meras promesas.

Asimismo, el descrédito en las instituciones previsionales y el menosprecio por la autoridad, debilitan la fe pública, por ello cabe poner de relieve que la solidaridad histórica de las distintas generaciones activas no se podrá exigir, cuando se ha debilitado la confianza en el sistema previsional.

En cuanto al fracaso del sistema previsional que se produjo en nuestro país, resulta ilustrativo lo expresado por el señor ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dr. Vázquez, en su voto, en los autos "Chocobar, Sixto C. v. Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos", de fecha 27/12/1996, al señalar "...10) Que el criterio de la solidaridad que fundaba el sistema de reparto diseñado por la legislación nacional de entonces, aunque valioso en sí mismo, fue sin embargo objeto de políticas voluntaristas que hicieron de él también un tremendo fracaso. Excediendo todas las posibilidades financieras que el sistema mismo estaba en condiciones de generar y comprometiendo, de modo sistemático, recursos públicos diversos, se dictaron varias leyes que instituyeron multiplicidad de beneficios —v.gr. ley 21.118/1973— así como regímenes jubilatorios especiales más provechosos que el común u ordinario.

"Que, en ese contexto normativo, se perfiló un régimen que más allá de los nobles principios que lo alentaban no podía mantenerse. En virtud del notable incremento del número de afiliados experimentado entre 1976 y 1983, los años posteriores al último gobierno *de facto* marcaron —según es público y notorio— el momento de mayor transferencia de recursos del Estado hacia el régimen de previsión, ante la imposibilidad de obtenerse a través de él una financiación genuina...

"16) Que el sistema de reparto tuvo la posibilidad de funcionar en tanto y en cuanto entre los titulares de prestaciones jubilatorias o pensiones y los trabajadores en actividad existía una adecuada proporcionalidad...

"Así pues, un sistema que, en su estado ideal, debería haberse financiado exclusivamente mediante el aporte de los trabajadores autónomos y en relación de dependencia y las contribuciones de los empleadores, y que debía haber al-

canzado para cubrir en todo momento el monto de los beneficios necesarios para cumplir con la proporción haber/salario, se vio por completo desarticulado por la introducción de factores que alteraron la necesaria ecuación que es menester exista entre ingresos y egresos financieros. En consecuencia, desde aproximadamente tres décadas, en forma progresiva ha ido decayendo la seguridad social en la Argentina, llegándose al extremo de que los principios del derecho previsional de solidaridad, subsidiariedad, inmediatez, irrenunciabilidad e igualdad han quedado como meras enunciaciones teóricas o expresiones de deseo..." [16].

En este orden de ideas, corresponde indicar que el financiamiento de la seguridad social se ha convertido en una de las cuestiones más controvertidas dentro de los programas del sistema previsional, lo que si bien es cierto, ello es a su vez, producto de los distintos estancamientos en el progreso económico de los países.

En este sentido, el proceso de desarrollo económico requiere una coordinación con los sistemas previsionales que se intenten establecer, debiendo estimar sus incidencias en relación con la protección del trabajo, de la productividad, de la estabilidad de ciertas variables económicas, de la protección adecuada de la salud de la población, la equitativa y proporcional carga fiscal, etc.

En cuanto a los sistemas de financiamiento que la doctrina ha enunciado puede mencionarse el trabajo de Rubén O. Grego [17] cuando expresa que "Siguiendo en este punto a Antonio Zelemka ('La organización financiera de la seguridad social' en *Seguridad Social*, AISS, febrero, 1952, p. 7), citamos los regímenes financieros que pueden considerarse extremos:

"a) Equivalencia individual (capitalización individual);

"b) Prima promedio (capitalización colectiva);

"c) Repartición de los capitales constitutivos;

"d) Repartición pura;

"e) Repartición enmendada.

"Los dos primeros, a) y b), pertenecen al género capitalización, el cual consiste en la acumulación de los aportes y de los intereses producidos por la capitalización de aquéllos hasta alcanzar un importe equivalente al total de egresos que significará el pago de la prestación; en síntesis, el capital acumulado debe ser igual al total de lo que se pague por prestaciones. En este régimen de atesoramiento creciente hasta el momento de otorgar un beneficio, se requiere estabilidad en el valor de la moneda y que no se modifiquen, independientemente de las cotizaciones establecidas, los requisitos fijados para acordar las prestaciones y determinar el haber...

[16] CSJN, 27/12/1996, "Chocobar, Sixto C. v. Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Publicos", JA, 1997-II-550 y ss.

[17] GREGO, Rubén O., "Aspectos económico-financieros", en *Curso de la Seguridad Social*, Dirección General de Publicaciones de la Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1978, ps. 95 y ss.

"Frente a estos sistemas de capitalización se han desarrollado otros conocidos con el nombre genérico de reparto, pero que admiten diferencias entre ellos según sean de reparto simple o enmendado. Estos regímenes tienen en cuenta los compromisos que deben producirse dentro de un lapso determinado y distribuyen su costo entre todos los obligados... La principal crítica que se hace al reparto puro es la permanente variabilidad de la cotización, ya que ésta debe ser ajustada en cada período considerado... Esta observación ha llevado a complementar el reparto pero con capitales de cobertura o con fondos de seguridad destinados a hacer frente a las variaciones aleatorias, a fin de mantener la estabilidad de las tasas de aportes...".

Por su parte, en su trabajo reciente, Mónica Ramón expresa que la característica primordial del sistema de reparto "es la redistribución de ingresos a través del gasto público. Esta redistribución se cumple cuando las jubilaciones y pensiones que se otorgan cuentan con un tope máximo sin que existan excepciones.

"En ese sentido cabe tener presente que los fondos a redistribuir en este tipo de sistema están constituidos por un fondo común al cual aportan tanto los futuros beneficiarios como los empleadores por el uso de la mano de obra.

"Sin embargo, la redistribución se fortalece cuando la financiación del sistema se basa en mayor medida con recursos provistos por el Estado, el cual los obtuvo mediante la recaudación de tributos progresivos..." [18].

Asimismo, dicha autora, manifiesta que en el sistema de reparto existen dos modelos para financiar la seguridad social, como ser:

"Modelo proporcional: En estos modelos los recursos se obtienen mediante el establecimiento de cotizaciones que se calculan en proporción a los ingresos que obtienen los trabajadores.

"Modelo universal: En este modelo los recursos se obtienen mediante la implementación de impuestos, en el cual todos los ciudadanos contribuyen a éste", concluyendo en este punto que ambos modelos se financian por las típicas fuentes, como son las cotizaciones sociales de los empleadores, la de las personas protegidas (trabajadores o desempleados), aportaciones públicas (basándose en impuestos) y recursos corrientes.

En la actualidad, y como consecuencia del fracaso del sistema previsional de reparto puro, a partir del año 1994, con el dictado de la ley 24.241 y sus modificaciones, en la Argentina rige un sistema mixto, a través del cual se disminuye la responsabilidad del Estado.

Dicho sistema consiste básicamente en que los futuros beneficiarios pueden elegir entre el sistema de reparto y el sistema de capitalización, en los cuales el Estado garantiza una prestación básica, denominada por la ley como PBU

[18] RAMÓN, Mónica P., *Los recursos de la seguridad social*. Errepar, Buenos Aires, 2001, ps. 16 y ss.

(Prestación Básica Universal). En el mencionado sistema de reparto las prestaciones son financiadas exclusivamente con aportes personales de los afiliados comprendidos en el régimen previsional público, las contribuciones a cargo de los empleadores, una parte de los aportes de los trabajadores autónomos, el 90% de la recaudación del impuesto a los bienes personales, y otros tributos de afectación específica al sistema jubilatorio, y otros recursos corrientes que prevé la ley aludida —cfr. art. 18—.

Y en el sistema de capitalización, que se hace cargo de la jubilación ordinaria, de la anticipada con menor edad, jubilación postergada, retiros por invalidez y pensión por fallecimiento, se financia por los aportes de los trabajadores en relación de dependencia y por los autónomos que hayan ejercido la opción por este sistema, pero no se capitaliza en la cuenta individual el 100% del aporte ya que se descuentan las comisiones de las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y las primas de seguro; aclarándose nuevamente que la contribución del empleador como así también una parte del aporte del autónomo son destinados a financiar el sistema de reparto —cfr. art. 39—.

Ahora bien, en general puede señalarse que las formas de financiamiento que se utilizan provienen de dos grandes fuentes, como ser la derivada de los recursos impositivos, por una parte, y la otra de los gravámenes de aplicación directa sobre la nómina salarial.

En la Argentina, puede observarse la existencia de distintas leyes nacionales que han dado una fuente adicional de financiamiento al sistema de la seguridad social, como ser: la ley 23.966 (impuesto al valor agregado, impuesto a las ganancias, el impuesto sobre los bienes personales, impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, etc.), la ley 24.700 (vales alimentarios), la ley 24.977 (monotributo), la ley 24.070 (que subroga los pasivos de las obras sociales), etc.

El Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones creado por la ley 24.241 y sus modificaciones ha sido calificado como una nueva etapa en la evolución de la previsión social; sin embargo, la naturaleza jurídica de las contribuciones de la seguridad social sigue siendo un tema a tratar.

Así pues, dicho tema si bien ha sido tratado por la doctrina, ésta no ha encontrado una uniformidad en su pensamiento.

Al respecto, no se pretenderá aquí encontrar una dilucidación final sobre el mismo, sino sólo acercar su análisis para intentar brindar un aporte más en la tarea de clarificar y desentrañar la cuestión.

2. Aportes y contribuciones de la seguridad social: Su naturaleza jurídica

En primer término, cabe aclarar que en la Argentina, el dec. 2264/1991 creó la Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS), englobando en

un solo tributo sobre la nómina salarial a la totalidad de los aportes y contribuciones con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social que, hasta ese momento, se encontraban dispersos.

No obstante ello, y a los fines pautados en este punto del análisis, cabe señalar que —como ya se ha expuesto—, el financiamiento del sistema se basa en el pago de aportes y contribuciones, donde por un lado se encuentran los aportes que realiza el trabajador, que se opera mediante una retención compulsiva del salario mensual, por otro lado están las contribuciones calculadas sobre el total de remuneraciones que debe efectuar el empleador, y finalmente encontramos a los aportes que deben realizar los trabajadores autónomos.

El sistema de aportes y contribuciones parte de la premisa de que el responsable de liquidar y depositar los fondos es el empleador, que realiza su contribución empresaria y retiene del salario del trabajador el aporte del mismo. El empleador actúa, pues, como agente de retención respecto de los fondos extraídos del salario del trabajador.

Ahora bien, resulta dable afirmar que la ubicación de las contribuciones de la seguridad social en el marco del derecho público, en tanto que la obligación encuentra su fuente en la ley y no en el contrato, y por ende, de igual manera la contraprestación recibida. En este sentido, si bien la mayoría de la doctrina entiende que dichas contribuciones tienen naturaleza tributaria, no es conteste —en forma pacífica— respecto de qué especie de tributo constituye.

En este orden de ideas, cabe recordar que los tributos han sido clasificados históricamente, en: 1) impuestos, 2) tasas y 3) contribuciones especiales.

Se ha definido al *impuesto* como "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado", a la *tasa* como el "tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente", y por *contribución especial* como "el tributo debido en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado" [19].

Así pueden señalarse como rasgos o características distintivas las siguientes: en el *impuesto*, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la *tasa* existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado, y en la *contribución especial* existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.

[19] VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1997, ps. 72, 90 y 104.

En el tema bajo estudio, cierta doctrina entiende que los recursos provenientes de la seguridad social tienen carácter tributario, al considerarlos incluidos dentro de la categoría de "contribuciones especiales", así Giuliani Fonrouge sostiene que "se trata de una contribución especial tanto en la parte patronal como en la de obreros y empleados, por entender que se dan las condiciones que caracterizan esa categoría jurídico-financiera según definimos anteriormente. Hay un beneficio indudable para unos y otros en la organización de la previsión y de la asistencia social; es más visible en el caso de los empleados pero no menos real en el de los patronos" [20].

Existe otra posición que considera que estos recursos si bien se ubican dentro de la categoría de contribuciones especiales, pero formando parte de las llamadas "cargas parafiscales" —cfr. Héctor B. Villegas, Manuel de Juano—.

Así, Villegas sostiene que "bajo la denominación de 'parafiscales' han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social... La forma más relevante de la parafiscalidad es la llamada *parafiscalidad social*, la cual está constituida por los aportes de seguridad y previsión social, la cual está constituida por los aportes de seguridad y previsión social que pagan patrones y obreros en las cajas que otorgan beneficios a trabajadores en relación de dependencia, aportes de empresarios a cajas que les otorgan beneficios, aportes de trabajadores independientes, profesionales, etc. Estos aportes se traducen en beneficios que reciben esas personas y que consisten en jubilaciones, subsidios por enfermedad, accidentes, maternidad, muerte, etc." [21].

Por su parte, Jarach expresa que "...No compartimos la teoría que incluye en la especie tributaria de la contribución especial a los aportes y contribuciones de la seguridad social. Con respecto a las contribuciones patronales, es muy dudoso que los empleadores puedan considerarse beneficiados en forma especial por el sistema de seguridad social que ampara a los empleados, salvo en la forma muy genérica de la paz social de que gozan las empresas por la existencia de dicho sistema y que favorece su desenvolvimiento y por las eventuales economías externas representadas por la eliminación de los mayores costos de la mano de obra por la organización individual en cada empresa de algún régimen de previsión social para su personal.

"Con respecto a los aportes de los trabajadores, es cierta la vinculación causal entre los aportes y los beneficios, pero la obligación de aportar no está en relación directa con los beneficios y, de todos modos, no constituye una forma de contribución por un servicio general que les depare un beneficio diferen-

[20] GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, Vol. II, 2ª ed. ampliada y actual., Depalma, Buenos Aires, 1973, p. 1028.

[21] VILLEGAS, Héctor B., *Curso...*, cit., ps. 114 y 115.

cial. Se trata aquí también de un impuesto y como tal se lo debe examinar juntamente con los tributos a cargo de los empleadores..." [22].

Finalmente, dicho autor concluye que "Con respecto a la naturaleza de los aportes y contribuciones de seguridad social, una vez desechada la parafiscalidad, creemos inexacto el concepto de que se trate de contribuciones especiales por tratarse de impuestos sobre sueldos y salarios y sobre el monto de las remuneraciones pagadas al personal, respectivamente. Dichos impuestos tienen afectación especial para el pago de los servicios de seguridad social, sin que exista una relación conmutativa directa e individual entre el pago de aportes y contribuciones y los beneficios del sistema de seguridad social.

"Sin embargo, creemos útil destacar aquí que el criterio clasificatorio por el cual los aportes y contribuciones de seguridad social deberían considerarse como contribuciones especiales no merece aceptación, por razones de definición, ya que para nosotros la contribución especial tiene como características el beneficio diferencial que el contribuyente obtiene de una obra pública o de una actividad estatal. La disociación entre las obligaciones esperadas pero sujetas a término y a condiciones, nos induce a aceptar la naturaleza de impuestos para dichas obligaciones tributarias.

"Reconocemos, sin embargo, que se trata de un problema de semántica, pero también podemos decir que al igual que se desecha el concepto de parafiscalidad como receptáculo de tributos variados con propósitos de regulación económica, afectación especial y administración diferente de la financiera, también ha de seguirse el mismo temperamento con la utilización del concepto de contribución especial como recibidor de todas las formas de tributos que tengan los caracteres no esenciales que se acaba de indicar y que ya han sido considerados en los párrafos a), b) y c). Se debe poner de relieve la naturaleza propia de dichos tributos con prescindencia de la autoridad de aplicación o administración del tributo, de su finalidad extrafiscal y de la afectación especial y considerarlos como impuestos cuando no hay relación de conmutación directa con los beneficios que se deparan al contribuyente en determinados servicios..." [23].

En la Argentina, el Poder Ejecutivo nacional los calificó como impuestos al trabajo, expresándose así a través del dec. 2609/1993 —que dispuso la disminución de las contribuciones a cargo de los empleadores— señalando en sus considerandos "...Que las disminución de las contribuciones sobre la nómina salarial debe ser considerada como un paso hacia su total eliminación, alcanzando en una primera etapa a los sectores de la producción primaria, industria de la construcción, turismo e investigación científica y tecnología.

[22] JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, ps. 242 y 243.

[23] JARACH, Dino, *Finanzas...*, cit., ps. 252 y 253.

"Que la disminución de los impuestos al trabajo debe estar acompañada por la desgravación de los impuestos provinciales para potenciar su efecto..." —cfr. BO del 24/12/1993—.

En la doctrina foránea, puede destacarse a Gorini que considera que estamos ante un "impuesto real" en cuanto alcanza la riqueza en sí misma.

Asimismo, Mallet expresa que "en los Estados Unidos las cotizaciones para el seguro social son consideradas impuestos, como cualquier otro, y por tanto no son recaudadas por la administración de la seguridad social, sino por las oficinas de impuestos internos..." [24].

En España, Vicente-Arche destaca la misma tesis, y entiende que la contribución a la seguridad social, en cuanto obligación legal, reúne una serie de caracteres semejantes a los de la obligación tributaria. Concretamente ellos son: 1) la verificación del presupuesto de hecho conlleva el nacimiento automático de la obligación tanto tributaria propiamente dicha como la previsional; 2) la similitud que exhiben las pautas determinativas de la base imponible en una y otra obligación; 3) el procedimiento de cobro ejecutivo es similar en ambas, y 4) los créditos derivados de estas obligaciones forman parte de la masa concursal privilegiada dada su condición de créditos fiscales [25].

La legislación española rechaza la existencia de la contribución de seguridad social como especie tributaria, así pues señala Valdés Costa que "la profusa legislación sancionada desde 1958 hasta 1989 y su interferencia con la Constitución de 1978, constituye, a juicio de Pérez Royo, un sistema 'especialmente complejo... bastante complicado, integrado por normas de rango diverso que se superponen entre sí, dando origen a frecuentes problemas de jerarquía normativa'. No obstante, en la doctrina predomina 'en forma absolutamente mayoritaria la tesis de que las cotizaciones de trabajadores y empresarios son prestaciones de carácter público y más concretamente de naturaleza sustancialmente tributaria'... para este autor, 'atendiendo a la estructura del hecho imponible, las cotizaciones son catalogables dentro de la categoría de los impuestos, en cambio Ferreiro Lapatza se inclina por su asimilación a las tasas' considerando que el hecho imponible es la prestación de un servicio (el servicio de seguridad) dirigido directa e inmediatamente a favorecer al afiliado individualmente, considerando como individuo aislado..." [26].

[24] MALLET, Alfredo, "Rodaje administrativo del seguro social en los EE.UU.", *Revista Acción Social*, Chile, nov.-dic. de 1948, p. 45, cita extraída del trabajo realizado por FERNÁNDEZ, Daniel - VARELA, Ignacio E., "Naturaleza jurídica de las contribuciones de la seguridad social", *Impuestos*, LIII-A-841 y ss.

[25] FERNÁNDEZ, Daniel - VARELA, Ignacio E., "Naturaleza...", cit.

[26] VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 2ª ed., Depalma, Temis, Marcial Pons, Buenos Aires, Bogotá, Madrid, 1996, ps. 208 y ss.

Asimismo, el autor precitado expresa que en el modelo de Código Tributario para América Latina se define la contribución de seguridad social como una subespecie o clase de la contribución especial, por lo tanto reuniendo todos los caracteres de ésta y del tributo como género. El inciso final del art. 17 dice que es "la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión". Asimismo, en la exposición de motivos se expresa que "las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la comisión, desde el punto de vista conceptual, deben incluirse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos.

Sobre el particular destaca que "Al reconocerle carácter tributario implícitamente está resolviendo la cuestión del sujeto activo, pues la obligación tributaria, según el art. 18, se configura a favor del 'Estado u otros entes públicos'. La expresión entes públicos no debe entenderse como comprensiva de entes de derecho público o de interés público sino de entes que integran la estructura estatal...".

Por su parte, la Dirección de Asesoría Legal de la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante su nota 714/1999 (Di Asle), ha expresado que: "Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza jurídica de las cotizaciones para la seguridad social, pero en general y con sus particularidades, el carácter de tributo les ha sido reconocido por la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria.

"En efecto, las contribuciones de la seguridad social —incluyendo las destinadas a las obras sociales— participan de las características de los tributos, pues los aportes son establecidos por el Estado mediante ley en ejercicio de su poder de imperio, se aplican coercitivamente, son de observancia obligatoria por parte de quienes son instituidos en el carácter de sujetos pasivos, destinándose su recaudación al cumplimiento de objetivos estatales.

"Aceptada la naturaleza tributaria de los aportes de la seguridad social, debe reconocerse que las discrepancias comienzan cuando se trata de asimilarlos a alguna de las tres categorías tradicionalmente aceptadas —impuesto, tasa y contribución especial—.

"En todo caso, como bien señala Villegas, lo determinante es que asumiendo la naturaleza tributaria de las cotizaciones sobre la nómina salarial, se trata indudablemente en la especie de los llamados 'tributos vinculados', en el sentido de que el hecho imponible o presupuesto de procedencia está estructurado en tal forma que se corresponde con un beneficio que se particulariza en el beneficiario o repercute en su patrimonio...

"Ello así, no puede considerarse que las referidas contribuciones reúnan las características específicas de los impuestos, toda vez que si bien estos últimos también provienen de una obligación legal, no se puede obtener por parte

del contribuyente una contraprestación derivada de los mismos, como en el caso de las contribuciones que nos ocupan...".

Como puede observarse, de las posiciones doctrinarias precitadas, si bien coinciden en que los recursos de la seguridad social tienen naturaleza tributaria, se distinguen en que —en general— unas lo consideran "impuesto" y otras "contribución especial".

Al respecto, considero que resultan importantes los fundamentos en lo que hace la contribución que le incumbe al empleador es una carga que se manifiesta en forma de impuesto, en tanto que se configurarían los elementos típicos que conforman esa especie de obligación tributaria. Sin embargo, cabe destacar que si bien los fondos que el mismo debe ingresar no tienen una vinculación específica con el trabajador, los mismos sí tienen la finalidad de financiar el Sistema de Seguridad Social que el Estado está obligado a procurar, ello con arreglo a lo normado por el art. 14 bis de la CN, en el sentido de "carácter integral e irrenunciable", es decir el Estado no puede desligarse de asegurar los beneficios consagrados por nuestra Ley Suprema. Asimismo, tampoco puede desconocerse que el empleador no resulta un sujeto ajeno a todo lo relativo a las contingencias sociales de sus dependientes, por lo que sus contribuciones encierran también una suerte de seguro ante el acontecimiento de dichas eventualidades.

En cuanto a los aportes que debe soportar el trabajador en relación de dependencia, no cabe duda de que ello constituye una obligación pecuniaria de naturaleza legal, existiendo una contraprestación o beneficio en el futuro, aunque la misma no resulta razonablemente cuantificable, y aun con la incertidumbre de si realmente gozará de lo que efectivamente aportó; pero no existe el elemento esencial del impuesto como lo configura la independencia de las prestaciones, lo que lleva a inclinarme aquí por la posición que los considera como "contribuciones especiales", existiendo indudablemente —aunque a futuro— el beneficio diferencial que requiere la "contribución especial". Una situación similar acontece con el trabajador autónomo.

Sobre el particular, se observa que otro elemento decisivo para negar la naturaleza impositiva de los aportes patronales, ya que en los impuestos el destino es general e indeterminado; mientras que en los recursos de la seguridad social el requisito del fin específico tiene rasgos más relevantes que en los impuestos.

Como consecuencia de todo lo expuesto, entiendo que los aportes y las contribuciones o recursos de la seguridad social, son tributos, y cabe clasificarlas dentro de la especie "contribución especial", toda vez que son debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de especiales actividades del Estado como lo es la de garantizar los beneficios de la seguridad social.

III. CONSIDERACIONES FINALES

El anhelo permanente del hombre ha sido su lucha contra las distintas contingencias o eventualidades que han ido afectando su crecimiento, tanto en su aspecto físico como respecto de su relación social; por ello el derecho a la seguridad social constituye un derecho esencial del hombre, inherente a éste, que permite calificarlo modernamente como un derecho humano.

Así pues, el contenido de la seguridad social se traduce en el hombre en la perspectiva de solidez, de tranquilidad, en el logro de su bienestar y el de su familia, siendo ésta el núcleo básico de la sociedad.

En este sentido —si bien no se pretende aquí agotar el concepto del derecho a la seguridad social, atento el constante dinamismo que gobierna la materia—, puede ensayarse como su definición en la identificación del *derecho humano que todo individuo tiene a ser protegido de las distintas contingencias sociales, y que tal amparo le garantice un nivel de vida adecuado y digno para sí mismo y para su familia.*

El derecho a la seguridad social goza, en la actualidad, de reconocimiento internacional —según así se ha expuesto— como un derecho inherente al hombre.

Los principios fundamentales que rigen la materia deben ser permanentemente observados por los distintos programas relativos a la seguridad social que se intenten establecer, para el logro de un orden social justo y así lograr el *bienestar general*, que tanto augura nuestra Constitución Nacional.

Así, las políticas que se pretendan instrumentar sobre la seguridad social deberán tener en miras el esfuerzo solidario de todos los sectores de la población para luchar contra esa amenaza a la humanidad, como lo es *la miseria*.

En este sentido, considero que resulta primordial que el Estado otorgue las garantías básicas para el crecimiento del individuo en sociedad, ya que sólo ello podrá estimular el esfuerzo y la iniciativa de los seres humanos.

Asimismo, el Estado deberá trazarse dentro de sus objetivos primordiales cuáles son las contingencias esenciales que va a proteger, considerar una escala de valores de las mismas, fijar un planeamiento del sistema en relación con el crecimiento demográfico, con el desarrollo económico del país, y deberá contemplar cuáles serán las fuentes de financiamiento en las que sustentará dicho sistema. Todo lo cual, a su vez demuestra, que la seguridad social puede convertirse en un factor de regularización y de estabilización de la economía.

Las crisis que puedan ir aconteciendo frente a los distintos programas de la seguridad social no deben implicar el abandono de que ciertos ideales universales puedan lograrse, sino que por el contrario deben procurar aún más la búsqueda permanente de alternativas para el cumplimiento del cometido que entraña todo programa de seguridad social; así, los avances biológicos, la medicina, la informática, la robótica, etc., deben coadyuvar a la tarea. En este sentido, el fracaso de los sistemas de financiamiento no debe implicar que se

sacrifiquen los objetivos propios de la seguridad social, sino que de lo que se trata es de adaptar los factores financieros, realizar una equitativa y proporcional redistribución de la riqueza de un país que asegure los niveles de vida adecuados, que permitan un crecimiento próspero en el conjunto de la población.

Los sistemas de seguridad social encuentran en la tributación una íntima relación, como medio ineludible de financiamiento de los mismos.

En este sentido, ya se trate de buscar sus fuentes en la aplicación y afectación de los impuestos, o se apliquen tributos sobre la nómina salarial, entiendo que el Estado debe brindar la suficiente garantía de que el sistema es confiable.

En definitiva, dicho sistema deberá demostrar por sí mismo que el individuo que contribuye a su financiación goce, al hacerlo, de tranquilidad, de pensar en que ello lo liberará en el futuro de imprevisiones sociales, que no llegará a un estado de extrema pobreza, que pueda lograr a lo largo de su vida un crecimiento tal, que le permita una vida digna y próspera para él y su núcleo familiar, y que no es otra cosa que decir que su contribución económica le brinde *seguridad social*.

El sistema fiscal que se implemente en un Estado, también tendrá su influencia necesaria en el sistema de la seguridad social, ya que el Estado practica una redistribución de la riqueza a través del primer sistema, siempre que éste respete los principios de equidad y proporcionalidad propios del derecho tributario; por ello, el sistema de la seguridad social deberá también hacer un uso discrecional y razonable de la afectación de los recursos que obtenga, evitando utilizar políticas demagógicas o que beneficien a sectores que no demuestren una verdadera necesidad.

Por último, cabe reiterar que en el campo del derecho tributario, continuará —seguramente— el estudio de la naturaleza jurídica de aquellos gravámenes que se aplican sobre la nómina salarial.

Al respecto, y como lo he señalado precedentemente, me inclino por la postura de considerar a los aportes y contribuciones de la seguridad social dentro de la especie tributaria, *contribuciones especiales*, por entender que son debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de especiales actividades del Estado como lo es la de garantizar los beneficios de la seguridad social.

LAS GARANTÍAS EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y LOS DERECHOS HUMANOS

por SUSANA BEATRIZ PALACIO *
(colab. PATRICIA LILIANA CHÁVEZ)

I. INTRODUCCIÓN

Los derechos humanos son las garantías que las constituciones conceden a favor de todos los habitantes de un Estado.

El sujeto de los derechos humanos no sólo es el hombre, individualmente considerado, sino en general la persona, individual o agrupada. En definitiva los derechos de los grupos, de las naciones, de la humanidad misma, son también derechos humanos.

Podemos afirmar, entonces, que están constituidos por el conjunto de atributos y privilegios inherentes a la persona humana, sancionados universalmente por declaraciones trascendentales y recogidos por nuestra Constitución; tienen su fundamento en la dignidad y jerarquización de la persona humana, que (como norma la ley de leyes) es el fin supremo de la sociedad y del Estado.

Los derechos humanos aparecen como un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humana.

II. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS

Es importante partir de la premisa según la cual no existe en el ámbito jurídico, derecho que escape a la protección de los derechos humanos, ya sea en forma expresa, tal el caso y ejemplo más conocido, seguramente por actuar de iniciador de los demás —el derecho a la vida—, o en forma extensiva, tal el caso del derecho penal tributario, al que le conciernen todas aquellas garantías propias del derecho penal general, a saber: *derecho a ser oído* dentro de un plazo razonable por un *juez competente, independiente e imparcial* establecido con anterioridad por la ley; *derecho de defensa* —propio, por defensor de su

* Profesora adjunta regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

elección o en su defecto el que le proporcionará el Estado—; *derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo* ni a declararse culpable; *la presunción de inocencia* hasta que se demuestre la culpabilidad (hasta que el Estado la demuestre) dentro del que se encuentra otro principio, el de *in dubio pro reo* (en caso de duda a favor del reo), *derecho a recurrir el fallo ante juez o tribunal superior* (*doble instancia*), la garantía del *non bis in idem* —nadie puede ser perseguido dos veces (sometido a juicio) por el mismo delito (los mismos hechos)—; *la publicidad del proceso penal*, salvo excepción de preservar los intereses de la justicia; *principio de irretroactividad de la ley penal*; y finalmente el *principio de la ley más benigna.*

No voy a explicar, por razones obvias ya que presumo tenerlas como ya conocidas e internalizadas, a qué se refiere cada una de las garantías mencionadas en el párrafo anterior. Sin embargo, me voy a detener en aquellas que considero en oportunidades violadas por la ley penal tributaria 24.769 [1] y la de procedimientos administrativos en esta materia, la ley 11.683 [2].

Intentaré un acercamiento a lo preestablecido por la Convención Americana sobre Derechos Humanos llamada Pacto de San José de Costa Rica firmada en el año 1969 [3], con gran perspectiva de futuro a pesar de la época y como consecuencia de grandes cambios que se estaban gestando en el seno de las distintas sociedades. Por último y previo a comenzar con el análisis de los temas cabe recordar que si bien fue incorporada por nuestro país primero por ley (23.054), hoy día forma parte de los tratados incorporados con jerarquía constitucional en el año 1994.

A decir del Dr. Chiara Díaz: "La función recaudatoria no puede siquiera rozar tímidamente los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos..." [4].

III. Medidas coercitivas a cargo de los organismos recaudadores: su peligro institucional

Las medidas coercitivas se caracterizan principalmente por restringir derechos individuales de rango constitucional con el objeto de facilitar el descubrimiento de la verdad. Toda esta serie de medidas se presupone aplicada con el debido control judicial de razonabilidad.

[1] Régimen Penal Tributario, ley 24.769, promulgada de hecho el 13/1/1997, publicada en BO, el 15/1/1997.

[2] Ley General Impositiva, ley 11.863, t.o. 1978.

[3] Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica, suscripta por los Estados americanos el 22/11/1969, aprobada por la República Argentina por ley 23.054 entre los tratados con jerarquía constitucional, art. 75, inc. 22, CN.

[4] Chiara Díaz, Carlos A., *Ley Penal Tributaria y Previsión 24.769*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 335.

En el tema que genera mi interés encuentro que frente a un presunto delito tributario incluido en la ley 24.769 o sospecha fundada de su existencia, la AFIP (Administradora Federal de Ingresos Públicos) —órgano recaudador— está legalmente autorizada a imponer las formas coercitivas previstas; lo novedoso del caso es que lo está previa denuncia ante el juez en lo Penal Económico, lo que resulta lógico, legal-constitucional y coherente, pero además está autorizada ante una infracción tributaria, comprendida en la ley 11.863, a impulsar medidas coercitivas reglamentadas por el Código de Procedimiento Penal requiriendo en determinados casos autorización judicial. Y es en esta última cuestión en la que me voy a detener atento la definición que consideré más apropiada para las medidas coercitivas, sosteniendo que constituyen una restricción de derechos individuales de rango constitucional [5].

La ley 11.683 prevé la promoción de esas medidas tanto para el supuesto del órgano recaudador —llámese Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) o Administración Nacional de la Seguridad Social (Anses)— en ejercicio de sus funciones de fiscalización de las determinaciones realizadas por los contribuyentes o por su actividad de investigación para descubrir obligaciones tributarias indebidamente cumplidas, sospeche o no sobre la existencia de una infracción o delito.

La pregunta que hago entonces es por qué para iniciar cualquier tipo de investigación que coarte en cierta manera algún derecho del individuo, se precisa contar con todo un formalismo previsto legalmente a efectos de evitar abusos de poder, entre los que se encuentra la presencia de un juez, sin embargo ello no resultó así previsto en la ley 11.683.

Por otra parte, por qué la ley 24.769 prevé la posibilidad de que el órgano recaudador no realice denuncia en el caso en que considere que el hecho no es punible, o sea que, basándonos en la teoría estratificada del delito, la conducta no es típica por carecer del aspecto subjetivo del tipo, o sea de dolo. Sintetizando, la ley 24.769 se refiere únicamente a delitos tributarios dolosos dejando todo el campo de lo culposo a la ley 11.683, que repito es de procedimientos administrativos. Considero que tal órgano no tiene por qué avocarse a tareas propias del órgano fiscal en lo que a investigación de delito se refiere, por tanto todo lo relacionado al principio de oportunidad, según el cual ciertos delitos se investigan y otros no, no puede estar en manos administrativas, debe estar en el ámbito judicial, dado que el investigado es un individuo con las garantías mencionadas en el inicio de este trabajo.

No olvido la circunstancia de que en pleno auge de las teorías minimalistas en el ámbito del derecho penal se aplica pena de prisión, o por lo menos se

[5] SOLER, Osvaldo H. - FRÖHLICH, Ricardo - ANDRADE, Jorge A., *Nuevo Proceso Penal Tributario*, Talleres Gráficos de La Ley, Buenos Aires, 1992, p. 1.

prevé la misma para aquellos que incumplieron con sus obligaciones tributarias, llevándose el derecho tributario a un campo del que no goza sentido permitiendo que el órgano recaudador —por naturaleza administrativo— se aboque a tareas jurisdiccionales, y voy más allá aún sosteniendo que quizás tampoco deberían de pertenecer al campo del derecho penal estudiado actualmente. ¿Acaso una especie de derecho civil compensatorio (propia propuesta de los autores minimalistas y abolicionistas) no condice mejor con la idea de reparar el daño provocado por el incumplimiento de los deberes tributarios? ¿Se cree en los tiempos que corren que si a alguien le hurtan una bicicleta nueva, pretende la prisión del imputado a que le devuelvan la bicicleta en el estado en que estaba? Quizás la burda comparación sirva para que el lector reflexione acerca del sentido de tener a una persona en la cárcel, sin ahondar en detalles sobre la supuesta resocialización prometida por el art. 18 de nuestra CN además de otros artículos de los tratados internacionales sobre derechos humanos incorporados con la reforma del año 1994, cuando lo que la sociedad y el país precisan teniendo en cuenta el interés social tantas veces nombrado por el ordenamiento jurídico es el dinero cuya recaudación se vio frustrada.

Seguramente al que sea exonerado de denuncia penal le será beneficioso el sistema adoptado, pero habrá en la práctica diaria un sinfín de situaciones similares en las que cada garantía mencionada significará desigualdad ante la ley.

Pretendo no alejarme del tema central de este trabajo y prestar atención a las garantías consagradas, y que las leyes 11.683, principalmente, y 24.769 coartan. Por lo tanto en el próximo punto analizaré esta cuestión y fundamentaré cada postura adoptada.

IV. El derecho penal tributario y su interacción con las diversas garantías

El art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos menciona, entre otras cosas, que el derecho a ser oído le concierne a toda persona en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal. Ello implica que la Convención reconoce el cúmulo de garantías para la tributación. Piedra de elemental interés, básica para el derecho penal tributario. *Prima facie*, esto parecería descartar la posibilidad de existencia de un organismo administrativo con facultades, o lo que es peor, poderes sancionatorios, quedando todo lo referido a incumplimiento fiscal en el ámbito judicial. Ello, a la luz de los más estrictos principios, se ve como la alternativa más adecuada teniendo en cuenta que al juez le concierne una serie de cualidades y calidades propias de su condición, e inalterables desde el punto de vista institucional. Quién sino un juez para limitar esa libertad fiscal entendida como el derecho de los contribuyentes a que los tributos requeridos por el poder público se establezcan y recauden con arre-

glo a criterios de justicia y de razonabilidad, lo que equivale a que todo individuo tiene el deber de contribuir al sostenimiento del Estado para que pueda éste cumplir con sus funciones esenciales.

Es bueno recordar que los impuestos son una poderosa arma empleada por el Estado con fines fiscales, económicos, sociales e incluso políticos. Entonces el juez, como figura garantizadora, deberá velar por su cumplimiento.

Al llevarse a cabo las medidas coercitivas a las que está autorizado el órgano recaudador, como ser: solicitar informe verbal o escrito de preguntas o requerimientos que se hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y en general sobre las circunstancias y operaciones que a juicio del órgano estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas; así como inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos de terceros o responsables que se consideren vinculadas a los datos que contenga o deba contener la declaración jurada, todo esto entre otras cosas pasando por alto todas las consideraciones que con relación al juez realicé en el párrafo anterior. Por si fuera poco todo esto, está sujeto a discreción del agente enviado por el órgano recaudador con el derecho otorgado por la ley 11.683. Me cuestiono qué pasa con las garantías previstas, a saber: *derecho a ser oído* dentro de un plazo razonable por un *juez competente, independiente e imparcial* establecido con anterioridad por la ley; con el *derecho de defensa* —propio, por defensor de su elección o en su defecto el que le proporcionará el Estado— y con el *derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo* ni a declararse culpable.

Con respecto a la garantía del derecho a ser oído se ve ampliamente restringida a tal punto que los funcionarios autorizados para estos fines cuando tropiezan en el desempeño de sus funciones, lo que puede implicar la negativa a entregar la documentación requerida, pueden recurrir al auxilio de la fuerza pública. Es importante el reconocimiento de la garantía mencionada en tanto que las actas labradas que dejan constancia de la fiscalización realizada contengan o no la firma del interesado —probable futuro imputado— servirán de prueba en los juicios respectivos. Como conclusión, el órgano recaudador se aboca a funciones propias del Ministerio Público por una disposición legal apartada de lo constitucionalmente permitido.

Con relación a la garantía del juez competente, independiente e imparcial, no puedo considerar que sea competente el juez administrativo, cuyo carácter revisten el director y los subdirectores generales, los jefes de fiscalización externa, jefes de zonas, subzonas y división, mucho menos se puede sostener su independencia ya que pertenecen al Poder Ejecutivo nacional, ni su imparcialidad ya que son "jueces" y partes. Sostiene el Dr. Chiara Díaz con relación a lo previsto por la ley respecto de los funcionarios administrativos con injerencia jurisdiccional que: "...por esta vía se está justificando una inoperancia absoluta en la investigación y enjuiciamiento de los delitos tributarios (...) se re-

quiere además el respeto escrupuloso a las garantías constitucionales (...) fundamentalmente judicialidad" [6].

Por su parte, el derecho de defensa se ve coartado en la medida en que tratándose de una investigación con probable imputación de delito, al interesado no se le brinda la posibilidad de descargo ante juez competente, ni por sí, ni por asesoramiento letrado; eufemísticamente lo llamamos procedimiento administrativo, cuando en realidad se trata de persecución penal, de un proceso en el que se instruye la investigación de un posible delito; y donde el derecho de excitar la actividad jurisdiccional del Estado en procura de restablecer el orden jurídico alterado por el incumplimiento de deberes tributarios es reconocido legalmente al órgano recaudador, realizando actos preparatorios que apuntan al proceso. Como conclusión, desde el momento en que aparezcan amenazados cualquiera de los derechos constitucionalmente reconocidos y aun cuando no se haya abierto el proceso, el individuo está autorizado a defenderse.

"Como expresa Maier 'las dudas sobre la aplicabilidad de la regla de garantía que prohíbe la coacción para obligar a declarar contra sí mismo aparecen, precisamente fuera del procedimiento penal, cuando se trata de extender su operatividad a situaciones que no implican persecusión penal ya promovida o el peligro de verse perseguido penalmente. Las dudas han surgido, cuando, por ejemplo, se trata de la declaración de una parte en un procedimiento distinto del penal (...), de la declaración de alguien que no ha sido imputado, que es preguntado en un procedimiento penal o distinto del penal sobre un aspecto que compromete su posible persecusión penal, o también, cuando, sin correr el riesgo referente a una persecusión penal, sí lo corre respecto de otro interés que se ve perjudicado o se puede ver perjudicado' " [7].

Cabe ahora preguntarme si las medidas coercitivas a cargo del órgano recaudador, como ser, la entrega de documentación, no implica declarar contra sí mismo. Hasta qué punto el interés social, o a decir mejor el interés estatal en que se cumpla con los deberes tributarios, está por encima de los derechos constitucionales.

En la ley 24.769 el bien jurídico protegido es la hacienda pública y el régimen de seguridad social. Por su parte, la ley 11.683 revela una especie de anexo a la primera donde las facultades a cargo del órgano recaudador seguirían dos caminos, por uno investigar presuntas "infracciones" que, de encuadrar posteriormente en algunos de los tipos penales de la ley penal tributaria previsional, y de realizarse la pertinente denuncia —optativa—, pone al contribuyente ante el estrado judicial y comienza nuevamente la investigación con la elemental diferencia de que se realiza en el marco de un proceso penal tal como

[6] CHIARA DÍAZ, Carlos A., *Ley penal...*, cit., p. 95.

[7] D'ALBORA, Francisco J., *Suplemento de jurisprudencia penal*, La Ley, Buenos Aires, 2000, p. 10.

todos conocemos. El otro camino por el que mueve el órgano recaudador es la simple verificación de cumplimiento de obligaciones tributarias. El problema subyace en el primer camino mencionado, en tanto que todo lo recopilado por el órgano recaudador y que sirvió de sustento a la denuncia penal es utilizado ante un eventual juicio.

Ahora, si cualquier imputado de un delito no está obligado a declarar contra sí mismo ni tampoco está obligado a decir la verdad, no entiendo cómo es posible que en un proceso penal propiamente dicho tengan cabida pruebas obtenidas o proporcionadas quizá por el propio imputado sin el debido control judicial, lo cual las torna cuestionables en razón de que la ley 24.769 prevé entre otras penas de privación de libertad, así como una especie de confesión —art. 16, ley 24.769— según el que se prevé la extinción de la acción penal si el obligado acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, previo al requerimiento fiscal de elevación a juicio. "La confesión, llamada reina de las pruebas, implica resabio del sistema inquisitivo y ha sido definida como el reconocimiento que de su culpabilidad hace el autor de un hecho delictuoso, o como la declaración en contra suya formulada por la parte que la preste" [8].

..."*el sistema acusatorio considera al acusado objeto del proceso con plenos derechos transformando a la confesión en un medio de defensa en plena y única disposición del sujeto, con total libertad, para declarar o no según su voluntad... la Constitución Nacional cuando consagra este 'derecho al silencio' no limita el ámbito de su aplicación al derecho penal porque la expresión amplia de su art. 18 permite que también el derecho administrativo, y en especial el derecho tributario sancionatorio sean campos propicios para su acogimiento*" [9].

"La garantía de no ser obligado a declarar contra uno mismo no surge del hecho de que una persona sea 'formalmente imputada'. Al contrario, toda vez que la información que alguien podría verse obligado a ingresar al proceso pueda causarle un perjuicio directo lo puede poner en riesgo de ser sometido a un proceso penal, la persona tiene derecho a negarse a declarar. Es decir, esta garantía no sólo cubre al imputado, sino también al testigo, ya que constituye un límite al deber de declarar la verdad" [10].

La situación está dada del siguiente modo: en tanto el procedimiento llevado a cabo por el órgano recaudador dentro de la amplitud de poderes con que consta para verificar en cualquier momento el cumplimiento de las leyes tribu-

[8] FOLCO, Carlos M., *El delito de evasión fiscal*, Rubinzal-Culzoni. Santa Fe, 1997, p. 471.

[9] NAVARRINE, Susana C., *Periódico Económico Tributario*, nro. 231, La Ley, Buenos Aires.

[10] BINDER, Alberto M., *Introducción al derecho procesal penal*, 2ª ed., Buenos Aires, p. 182.

tarias, por ejemplo examinando libros, papeles e incluso secuestrando de los mismos, ya sea en uso de esas facultades de verificación de rutina o de la investigación de un delito, caso este último en el que se despliega "un rápido operativo munido de herramientas coercitivas autorizadas por la ley 11.863 y el Código de Procedimientos Penal..." [11] y del que se deja constancia en actas extendidas por los funcionarios del órgano recaudador y que sirven —firmados o no por el interesado— como prueba en los juicios respectivos.

"La declaración de quien es juzgado por delitos, faltas o contravenciones, debe emanar de la libre voluntad del encausado, el que no debe siquiera verse enfrentado con un problema de conciencia, cual sería colocarlo en la disyuntiva de faltar a su juramento de decir la verdad" [12].

El interesado quizá se transforme, según el desarrollo de los acontecimientos o por la decisión arbitraria del órgano recaudador —en su facultad de realizar o no denuncia—, en imputado de un delito de evasión fiscal, no quedando claro cómo se protege la garantía según la cual nadie está obligado a declarar contra sí mismo si el interesado se vio compelido a presentar documentación, si no fue asistido en su derecho de defensa y, por último, una vez elevado a la justicia con sus propias etapas de investigación, lo cual no es otra cosa que persecución penal múltiple *(non bis in idem)*, garantía según la cual no está permitido perseguir a una persona dos veces por el mismo delito, por los mismos hechos objeto de juicio anterior.

No puedo decir que las tareas del órgano recaudador en su faz administrativa no pertenecen al área del derecho penal, resultaría muy ingenuo de mi parte e irreal sostener que tienen cabida en otro ámbito si del ejercicio de sus facultades puede resultar el procesamiento de un individuo causa del efecto probatorio más allá de la denuncia en sí misma. Traigo a colación lo mencionado por el Dr. Soler en referencia una causa tramitada ante la Corte de los Estados Unidos de América: "...La idea fundamental es que no se debe permitir que el Estado con todos sus recursos y poder, haga *repetidos* intentos para condenar a un individuo por un supuesto delito, sometiéndolo a molestias, gastos y requerimientos y obligándolo a vivir en continuo estado de ansiedad e inseguridad" [13] (la bastardilla me pertenece). En el caso analizado no se trata de otra cosa que de repetidos intentos por parte del Estado para condenar a una persona, primero en sede administrativa, luego en sede penal.

La ley 24.769 elimina la prejudicialidad penal establecida por la anterior ley 23.771 e instaura la prejudicialidad administrativa parcial, previa ya que la

[11] SOLER, Osvaldo H. - FRÖHLICH, Ricardo - ANDRADE, Jorge A., *Nuevo proceso...*, p. 6.

[12] D'ALBORA, Franciso J., *Suplemento...*, cit., p. 11.

[13] SOLER, Osvaldo H. - FRÖHLICH, Ricardo - ANDRADE, Jorge A., *Nuevo proceso...*, cit., p. 18.

ley aclara que se efectivizará la denuncia penal aun cuando los actos respectivos estén recurridos, no debiendo esperarse a que la determinación se encuentre firme. No existe delito fiscal si no ha mediado determinación impositiva, por la relación entre la efectiva determinación de la existencia de la deuda tributaria y el tipo de evasión [14].

Los derechos de no declarar contra sí mismo y de no declararse culpable son aplicables cuando una persona sea imputada de un ilícito penal. El art. 18 de la ley 24.769 establece que la denuncia penal puede ser hecha por la AFIP ante el juez penal competente por la presunta comisión de un delito, es en ese momento en que se adquiere el carácter de imputado. Los delitos tributarios son de acción pública por lo que la denuncia puede ser entablada por el Ministerio Público Fiscal o los funcionarios que en el ejercicio de ellas conozcan la realización de la acción ilícita.

La Dra. Navarrine distingue los delitos tributarios tipificados en la ley 24.769 y en los que rige la presunción de inocencia, es decir, el imputado está resguardado por los derechos a no declarar contra sí mismo y no declararse culpable; de las sanciones tributarias de naturaleza civil donde admite la utilización de la "confesión ficta" (la que fue dada informalmente sin coacción o amenaza generalmente contada por terceros testigos), en la etapa administrativa de determinación de oficio, o de las declaraciones espontáneas antes de adquirir el carácter de imputado y donde el derecho al silencio no sería el que ampara la Constitución Nacional en el art. 18.

Sin embargo, algunos autores, aun cuando se trata de determinación de oficio, sostienen que debe ser realizada sobre base cierta, por la imposibilidad de trasladar el régimen de presunciones de la ley 11.683 al proceso penal ya que el objetivo de este último exige la búsqueda de la verdad material o real. Las presunciones no pueden servir para fundar sanciones penales porque lesionan el principio de responsabilidad subjetiva en materia penal, sólo se podrán tener en cuenta como indicios por el juez penal competente.

Como conclusión de este punto, sostengo que son viables y completamente aceptables los procedimientos de verificación del órgano recaudador, pero ante la sospecha de un delito debe ser el órgano fiscal el que tenga en sus manos la persecusión del presunto hecho delictivo *con la presencia de un juez a efectos de proteger derechos constitucionalmente consagrados*. O sea que creo que es perfectamente posible realizar la investigación en un marco garantista para evitar abusos de poder. Es necesario contar con una administración tributaria eficiente y eficaz en su lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de manera que se evite una desigual aplicación de la carga tributaria.

[14] DÍAZ, Vicente O., *La falsedad de hecho tributario en la dogmática penal*, Macchi, p. 9.

Por otra parte, a la luz de todos los procedimientos, el principio de inocencia el cual reza que una persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario no tiene lugar en la letra de la ley 11.683 según la cual si el órgano recaudador determina que hay una infracción tributaria tiene las facultades de condenar a determinadas sanciones como ser la multa, la clausura, la suspensión de la matrícula, la licencia o el registro habilitante. Hablo de condena porque la persona involucrada es afectada en su derecho de disponer libremente de sus bienes —en el caso de la multa—, o del derecho de trabajar —en el caso de la clausura, la suspensión de la matrícula, la licencia o el registro habilitante—, perteneciendo a otro ámbito de discusión si el control judicial resulta suficiente para evitar abusos de poder. No es tan inocente —presunción constitucional— a la luz de la opinión pública aquel a quien le instalan una franja de identificación "Clausurado DGI"; a veces pareciera volverse a la época en que se ejecutaba a una persona en la plaza del pueblo para que todos lo pudieran ver.

El patrocinio letrado en la instancia de la audiencia de descargo es optativa, revisable por el juez administrativo, lo que no torna constitucional el procedimiento, e implica que la decisión será tomada, posterior a la audiencia, por el funcionario administrativo con funciones jurisdiccionales —director y los subdirectores generales, los jefes de fiscalización externa, jefes de zonas, subzonas y división—, y la resolución podrá ser absolutoria o condenatoria. La posibilidad de que sea revisada por un tribunal superior se pretende garantizada por el recurso de apelación administrativa previsto ante superior jerárquico de los jueces administrativos, al que le cuestiono nuevamente y bajo los mismos fundamentos que a los primeros (jueces administrativos) su imparcialidad e independencia dado que son juez y parte, pertenecen al Poder Ejecutivo nacional y todo ello sin tener en cuenta el hecho de que la designación de los mismos está a cargo del órgano recaudador. El recurso efectivo es el requisito exigido por normas constitucionales devenidas tales de los tratados del inc. 22 del art. 75 de la CN... "la experiencia pública y notoria demuestra que los recursos administrativos no se presentan como efectivos, siendo que por lo general el superior confirma sin más las decisiones de sus inferiores respecto de actos que luego son descalificados por la justicia". Por si todo esto fuera poco, la decisión adoptada puede ser apelada con ciertos recaudos ante el juez en lo penal económico —de Capital Federal o juzgados federales en el interior del país—, ya que se presenta el recurso ante sede administrativa, la misma que sancionó y luego confirmó la sanción, y será sobre la que recaerá la decisión de dar o no lugar al recurso. No coincido en la apreciación que del tema realiza el Dr. Folco en cuanto considera que la sanción de clausura integra el campo penal contravencional de la ley 11.683 propia de la jurisdicción administrativa y sujeta a control judicial, porque tengo la convicción de que existen delitos a los que les corresponden presuntos imputados protegidos todos ellos en sus derechos por el juez

competente, independiente e imparcial que garantiza el real cumplimiento del art. 18 de la CN y de los Pactos de Derechos Humanos. No existe, entiendo, órgano administrativo capaz de reemplazar la tarea judicial, porque es al juez al que se le reconoce el ejercicio del control de razonabilidad.

"Es evidente además que por la desigualdad de sus posiciones y objetivos —el de recaudar lo más posible y el de pagar lo menos posible, cada uno, a su vez, imbuido de sus propias razones— ambos exigen pues, un tercero imparcial posible, para armonizar la necesaria justicia equitativa, personalizada y que integre dicha subjetividad dentro de la objetividad que terminará calificando que ése es un impuesto justo".

Todas aquellas funciones y tareas que actualmente está previsto que sean realizadas por el órgano administrativo recaudador las puede llevar adelante, cuando a investigación de delitos presuntos se refiere, un fiscal con su equipo bajo la lupa del cumplimiento de todas las garantías consagradas que hacen a todo el derecho penal.

..."*la voluntad persecutoria del Estado recaudador, ejercida permanentemente con irresistible exceso de poder al tratar de reducir a su mínima expresión la, para él, previsible voluntad de los contribuyentes (que bajo su subjetiva óptica será más evasiva que elusiva lícita) usando directamente la fuerza pública o allanando hasta los domicilios privados de los contribuyentes y convirtiéndose las afirmaciones, averiguaciones y conjeturas del organismo recaudador en el fundamento suficiente de esa orden judicial de allanamiento* [15], *como en otra orden judicial que efectiviza por su sola discrecionalidad el secuestro de libros y documentación*" [16].

Sin embargo, coincido con el Dr. Folco en la necesidad de enfrentar exitosamente el flagelo social de la evasión fiscal; no concuerdo con los medios administrativos que se pretenden utilizar para investigar presuntos delitos porque los creo violatorios de principios constitucionales. Finalizo este punto con una anécdota traída a colación en este tema por el Dr. Folco: "...la historia da cuenta de un emperador prusiano que quiso comprar unas tierras a un campesino que no estaba dispuesto a venderlas y entonces lo amenazó con imponerle la venta en uso de sus poderes reales absolutos y que el dueño de las tierras, sin amedrentarse, le respondió: 'No majestad, no será así mientras en Prusia haya jueces' " [17].

Con relación a la garantía de publicidad del proceso penal diré solamente que a lo largo del presente trabajo consideré que la tarea de investigación del ór-

[15] CSJN, 17/3/1998, "Yemal, Jorge G. y otros s/ley 23.771" (ED. 177-479), Fallos, 321:510.

[16] LEVENE, Julio. "Sobre la jerarquía garantística del nuevo derecho tributario constitucional y la inaplicabilidad de los principios y reglas del procedimiento administrativo en la relación tributaria", ED, 191-912.

[17] FOLCO, Carlos M., *El delito de evasión fiscal*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 500.

gano recaudador debía estar en el campo del derecho penal, por tanto considero que la garantía de publicidad le concierne en la medida en que un individuo tiene derecho a saber que está siendo investigado a efectos de arbitrar los medios que considere convenientes y ejercer su derecho de defensa. La única defensa que tiene el hombre común ante los abusos de poder la podrá ejercer en tanto los actos sean públicos. Caso contrario se generaría una inseguridad jurídica tal que carecería de sentido si las investigaciones se encasillan en el derecho penal.

No tengo objeciones con respecto al principio de irretroactividad de la ley penal. Sin embargo, no me merece igual opinión el principio de la ley penal más benigna en tanto considero que resulta más beneficioso el Código Procesal Penal que la ley 11.683 y que analicé conjuntamente a lo largo de todo este trabajo y que resultan de suma importancia, principalmente si considero que cualquier individuo puede ser sujeto pasivo de una infracción o delito tributario, circunstancia frente a la cual se precisa un órgano revestido de cualidades y calidades incuestionables desde el punto de vista institucional.

V. Sanción de clausura en la ley 11.683: ¿sanción o delito?

"A raíz de la reforma implementada por medio de la ley 24.765 del art. 44 de la ley 11.683, consideramos que existe a través de la sanción de clausura por delitos formales, la violación a la Declaración Universal de Derechos Humanos, al Pacto de San José de Costa Rica".

"La clausura instaurada en nuestro país por la ley 23.314 es una pena totalmente irrazonable que no guarda ninguna relación con la lesión al bien jurídico protegido, ya que se trata de infracciones que sólo son contravenciones, y en mi opinión es una sanción objetiva que se aplica no sobre una persona sino en el lugar donde la persona desarrolla su actividad o sea que también violaría la libertad de trabajar".

"En su art. 77, la ley 11.683 reza: 'Las Sanciones de Multa y Clausura, y la suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el Registro respectivo, cuando proceda, serán recurribles dentro de los cinco días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la AFIP, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los diez días'. La resolución de estos últimos causa ejecutoria, correspondiendo que sin otra substanciación, la AFIP proceda a la ejecución de dichas sanciones, por los medios y en las formas que para cada caso autoriza la presente ley".

"Seguidamente el art. 78 de la ley 11.683: 'La resolución a que se refiere el último párrafo de artículo anterior, será recurrible por recurso de apelación, otorgando en todos los casos con efecto devolutivo ante los juzgados en lo penal económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del terri-

torio de la República'. 'El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco días de notificada la resolución...' " [18].

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en los arts. 66 y 67 establece que la resolución que dicten los funcionarios de la Dirección Provincial de Rentas será recurrible por recurso de apelación otorgado con efecto devolutivo ante el juzgado de primera instancia criminal y correccional en turno. En este caso no sólo se violaría la Constitución Nacional sino también los arts. 10 y 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que la actividad de los órganos administrativos se encuentra sometida a limitaciones constitucionales, por lo tanto es necesario que los pronunciamientos de organismos administrativos queden sujetos a control jurisdiccional.

"La Corte Suprema de Justicia en el fallo 'Mickey' (5/11/1991) reconoció validez a la facultad de la DGI en aplicar sanciones de clausura de acuerdo con la legislación. Considero que la apelación ante un juez con efecto devolutivo no constituye un control judicial suficiente, como lo expresa el Pacto de San José de Costa Rica que para determinar una obligación fiscal tiene que actuar un juez independiente e imparcial".

"Una sanción de la gravedad de la clausura que pueda ser ejecutoriada sin intervención previa de la autoridad judicial, es a mi criterio inconstitucional porque se viola el debido proceso, la propiedad privada y la libertad de trabajar".

"La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo 'Lapiduz Enrique v. DGI s/Acción de Amparo' del 28/4/1998 expresa: 'Son inconstitucionales los arts. 10 y 11 de la ley 24.765 en tanto acuerdan efecto devolutivo a la apelación judicial, contra el acto de la Administración Fiscal que impone la sanción de clausura y multa'. Contra la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Rosario, sala A, que declaró la inconstitucionalidad, el Fisco dedujo recurso extraordinario".

"El fallo de la Corte encuentra su basamento en el precedente 'Dumit v. Instituto Nacional de Vitivinicultura' de fecha 8/11/1972 con relación a las clausuras que autorizaba la ley de vitivinicultura 14.878, es decir, es necesario el control judicial previo y suficiente; en ese sentido, las sentencias en las causas 'Novagen SA' dictada por la Cámara Nacional en lo Penal Económico, sala B, de fecha 26/3/1997 y 'Cargill SA' de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, sala A, de fecha 5/3/1997".

"Lo establecido en el art. 78, es decir la apelación de la resolución recaída en sede administrativa por ante los juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del territorio de la República, con

[18] PALACIO, Susana B., *Los derechos humanos y el derecho tributario*, Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Quilmes. Provincia de Buenos Aires, 1998, ps. 127/130.

efecto devolutivo (implica devolver la jurisdicción al superior), significa hacer efectiva la pena antes de su revisión por el Poder Judicial, *el régimen resultara violatorio del derecho de defensa y del derecho de acceso a la jurisdicción judicial e importará el ejercicio por el Poder Ejecutivo de facultades judiciales en oposición a la prohibición del art. 109 de la CN. Por ello la apelación de lo resuelto en sede administrativa debe ser con efecto suspensivo (implica suspender la aplicación de la resolución apelada) y debe por lo tanto hacerse la correspondiente reforma de la ley.* Porque si la Justicia resuelve revocar la resolución de la DGI se habrá procedido a clausurar efectivamente el establecimiento del contribuyente previo a la decisión judicial".

"Es cierto que se podrá intentar la reparación de los daños en virtud de los arts. 1112 y 1113 del CCiv. contra los funcionarios de la DGI responsables del hecho".

"Otro tema que acarreó consigo muchísimos conflictos fue el de la clausura preventiva, en los arts. 35 y 75 de la ley 11.683, modificados por la ley 24.765 publicada en el BO, el 13 de enero de 1997, establece en el art. 35, inc. f): 'Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la AFIP constatara que se hayan configurado uno o más hechos u omisiones previstos en el art. 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior' ".

"Por su parte, el art. 75 expresa: 'La clausura preventiva que disponga la AFIP en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo penal económico para que previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse lo establecido en el art. 35, inc. f] o mantenerla hasta tanto se regularice la situación que originó la medida preventiva' ".

"De acuerdo con lo establecido por estos artículos, la AFIP podrá utilizar la clausura preventiva, es decir la aplicación de la sanción, previa a la defensa del contribuyente".

"Se está, entonces, ante una violación de los derechos humanos en el caso de la *clausura preventiva* que se puede prolongar por tres días y su aplicación es simultánea con la comunicación al juez competente para que éste previa audiencia con el interesado, disponga o no su levantamiento. La mayoría de la doctrina entiende que en este caso existiría una sanción sin juicio previo y que hace recordar a la ley de abastecimiento y a la res. 913/1991 del Ministerio de Economía".

"Como bien dice Vicente Oscar Díaz, el hecho de que la DGI pueda decretar la clausura preventiva de establecimientos es contrario a nuestro ordenamiento jurídico y en ello asoman signos de autoritarismo, a la postre la discrecionalidad se transformará en arbitrariedad y aparecerá la clásica *caza de brujas* de los operativos estivales o de temporada del organismo fiscal aplicando clausuras preventivas por doquier".

"La omisión de oír al contribuyente antes de adoptar una sanción no puede ser purgada por ley alguna" [19].

VI. Derecho penal tributario: ideas revolucionarias en la doctrina penal

"Existen posturas doctrinarias con ideas revolucionarias dentro del campo del derecho penal, que no tienen un método, que se basan en el pragmatismo, lo que equivale a decir que creen que la existencia del derecho penal demostró desde su nacimiento hasta nuestros días arrojar resultados negativos. Los abolicionistas consideran que es probable un proceso de 'arreglo de conflictos' no-penal, en los que la víctima o alguno de sus allegados exijan o vean como natural no imponer dolor al agresor. Tienen una visión muy optimista del hombre y de la sociedad y creen que las sociedades han alcanzado un alto nivel de civilización; por esto, el último objetivo de su propuesta-alternativa es la paz, la reconciliación entre los implicados en un delito. Proponen como alternativa un arreglo de tipo civil-compensatorio en su contenido" [20].

Las principales características del sistema propuesto son:

— Sustituir conceptos como delito, delincuencia por otros menos estigmatizantes, y con menor carga emotiva;

— Códigos con sistemas no rígidos sino que contengan una lista de indicaciones útiles, no obligatorias;

— Proponen hablar de un derecho compensatorio.

Esta propuesta es contraria al que hoy por hoy ofrece el derecho penal, proponen un sistema orientado hacia el futuro estableciendo obligaciones por cumplir, y de carácter coloquial-comunicativo donde la relación Estado-autor-víctima es horizontal, con partes que tomen responsabilidades, donde la comunidad participe directamente decidiendo la solución definitiva; y el fin último sea la restitución-restauración-reconciliación propuesta por las partes.

Dentro del abolicionismo hay posturas más o menos extremas, según su propuesta sea eliminar de una vez y para siempre el sistema penal en su totalidad o sólo minimizarlo reservando su aplicación a los delitos más graves, aunque en esta última postura no indican parámetros por los cuales se pueda determinar la gravedad, ello lejos de ser un descuido de sus seguidores es una forma que tienen de presentar sus ideas, digo esto porque ellos tienen una posición crítica del derecho penal pero sostienen que las soluciones serán dadas una vez extinguido el derecho penal en su gran totalidad, ello para evitar que se pueda dar una relegitimación del mismo por quienes aún hoy lo defienden.

[19] Palacio, Susana B., *Los derechos...*, cit., ps. 131/2.

[20] Martínez Sánchez, Mauricio, *Alternativas al sistema penal en la corriente abolicionista*, Temis. Bogotá, 1990, ps. 36/37.

Son abolicionistas extremos Hulsman, Mathiensen, Bianchi. Por su lado, son representantes del minimalismo penal los autores Ferrajoli y Baratta.

Los abolicionistas minimalistas pretenden un derecho penal mínimo, reservado para cuestiones graves, como ya dije antes, proponen medidas alternativas a la prisión y reformas sociales. "Por medidas alternativas se han entendido a las medidas penales mediante las cuales se pretende limitar la aplicación del encarcelamiento. A pesar de que la mayor parte de los criminólogos críticos del derecho penal mínimo están de acuerdo en abolir la cárcel, ellos aceptan que a dicho objetivo pueden acercarse gradualmente mediante la aplicación de la suspensión condicional, de la libertad condicional.

"En este sentido, las medidas alternativas forman parte de la 'fase de transformación del derecho penal' por el que habría que pasar antes de abolirlo totalmente, pues el derecho penal mismo es un instrumento de reducción y de control de la violencia punitiva" [21].

Las alternativas son rechazadas por los abolicionistas porque son consideradas instrumentos de relegitimación del sistema penal y de la cárcel. Mathiensen, en este sentido, sostiene que "tales alternativas no son alternativas reales a la prisión; más bien ellas se han convertido en adiciones de la prisión...". Bianchi también considera que medidas como el régimen abierto de prisión con trabajo a favor de la comunidad y otras similares, "se han convertido en trabajos forzados, y en general las medidas alternativas no son más que una trampa en la que caen los desprevenidos y que sólo han servido para ampliar el impacto de la política penal" [22].

En la Argentina un ferviente defensor de la corriente abolicionista es el Dr. Eugenio Zaffaroni, quien se enrola en el minimalismo, dudo de que sea él un ejemplo de abolicionismo extremo, al igual que yo, pertenece a una sociedad donde tanto los medios de comunicación como los organismos estatales y sus funcionarios pretenden demostrar un derecho penal con consecuencias negativas. Un ejemplo claro es que cualquier autor de América Latina parte de la idea de pena, y no por ello deja de ser un abolicionista. No ocurre lo mismo con autores del continente europeo seguidores del abolicionismo, ellos comienzan su elaboración dialéctica desde la idea de que la pena no existe. Ninguna de ambas elaboraciones puede ser considerada errónea o falsa, para nada, sino que parten de concepciones naturales distintas, de sociedades con crecimientos diversos, con cultura distinta, es un nivel de discusión distinto, es un enfoque distinto el de un holandés y el de un argentino. Además, en esa cadena comunicativa el interlocutor se dirige a audiencias diferentes.

Para finalizar, creo que lo más adecuado es minimalizar el sistema penal en materia tributaria, atento que la crítica hecha al derecho penal visto en su ge-

[21] MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Mauricio, *Alternativas...*, cit., ps. 106/107.

[22] MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Mauricio, *Alternativas...*, cit., ps. 104/105.

neralidad es válida para cualquiera de sus especialidades, quizás en algunas lo será más y en otras menos.

Pretendo una solución pacífica de los damnificados, donde damnificado (no ya víctima) y responsable (no ya autor) del daño causado (no ya delito) repare por el mismo según lo que resulte de una previa conciliación con el primero. Que todo esto goce de un debido control judicial a efectos de impedir desproporcionalidad tanto en las negociaciones como en el resultado reparatorio de las mismas.

Necesitamos principio de oportunidad con amplio margen de discrecionalidad del damnificado y acceso a la justicia del mismo lo más flexible posible.

El Dr. Eugenio Raúl Zaffaroni señala que el derecho penal administrativo, por participar parcialmente de la función preventiva especial que distingue al derecho penal "... debe respetar las garantías que rigen para la legislación penal. Dichas garantías deben ser respetadas por toda ley que participe —aunque fuere parcialmente— de la naturaleza penal y aunque no sea propiamente hablando ley penal". La sanción de clausura es una auténtica pena.

El derecho penal en el último siglo ha demostrado su incompatibilidad con el Estado de Derecho, ha provocado más violencia que la que intentó prevenir. El derecho penal tributario en su procedimiento administrativo debe ser subsanado por vía de un derecho penal más acorde con las nuevas tendencias minimalistas, no por un derecho eufemístico que carezca de los mismos defectos que se critican al derecho penal en general. Todo ello con el fin de que no nos afecte como seres humanos creando un nuevo conflicto con nuestras propias instituciones.

FAMILIA Y TRIBUTACIÓN

por CARLOS A. PORTA *

I. INTRODUCCIÓN

Habida cuenta del título de este trabajo cabe —en principio— desarrollar algunos conceptos relativos a la parte importante del título que son los derechos humanos, en este caso, el derecho a la familia como uno de los fundamentales de la persona humana.

De acuerdo con los conceptos tradicionales de familia válidos en Occidente, y a pesar de los cambios sufridos, la forma de la misma está vinculada a los conceptos cristianos y, así entonces, corresponde transcribir opiniones de la Doctrina Social de la Iglesia a ese respecto.

En primer lugar, debe sentarse como principio la necesidad del respeto de los derechos de la persona, sin perjuicio de la exigencia de los deberes comunitarios y así, entonces, ha dicho la Encíclica *Divini Redemptoris* que: "Ahora bien, de la misma manera que el hombre no puede rechazar los deberes que le vinculan con el Estado y han sido impuestos por Dios, y por esto las autoridades del Estado tienen el derecho de obligar al ciudadano al cumplimiento coactivo de sus deberes cuando se niega ilegítimamente a ello, así también la sociedad no puede despojar al hombre de sus derechos personales que le han sido concedidos por el Creador —hemos aludido más arriba a los fundamentales— ni imposibilitar arbitrariamente el uso de esos derechos" [1].

Y, ya en particular sobre los derechos familiares, puede leerse en la Encíclica *Pacem in Terris* [2] lo siguiente:

"15. Además tienen los hombres pleno derecho a elegir el estado de vida que prefieran, y, por consiguiente, a fundar una familia, en cuya creación el varón y la mujer tengan iguales derechos y deberes, o a seguir la vocación del sacerdocio o la vida religiosa.

[1] Encíclica *Divini Redemptoris, Principios y Orientaciones del Magisterio Social de la Iglesia*, 1ª ed., CIES, Buenos Aires, 1989, p. 127.

[2] Encíclica *Pacem in Terris. Principios*, cit. p. 271.

* Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario. UBA.

"16. Por lo que toca a la familia, la cual se funda en el matrimonio libremente contraído, uno e indisoluble, es necesario considerarla como la semilla primera y natural de la sociedad humana. De lo cual nace el deber de atenderla con suma diligencia tanto en el aspecto económico y social como en la esfera cultural y ética; todas estas medidas tienen como fin consolidar la familia y ayudarla a cumplir su misión.

"17. A los padres, sin embargo, corresponde antes que a nadie el derecho a mantener y educar a los hijos".

"49. El reconocimiento obligatorio de la igual dignidad personal del hombre y la mujer en el mutuo y pleno amor evidencia también la unidad del matrimonio confirmada por el Señor".

Nuevos conceptos de familia

Si bien es cierto que el concepto de familia dado es el tradicional, y al que parecen referirse los textos constitucionales, debe advertirse que en algunos casos se han incorporado nuevos institutos que pretenden guardar analogía con aquélla, si bien en los mismos se han receptado los caracteres propios de la tradicional, tales como la unión de uno con una, en forma estable y con consideración a la prole.

En ese sentido, la Constitución de Bolivia, que en su art. 194 dice: "...Las uniones libres o de hecho, que reúnen condiciones de estabilidad y singularidad y sean mantenidas entre personas con capacidad legal para contraer enlace, producen efectos similares a los del matrimonio en las relaciones personales y patrimoniales de los convivientes y en lo que respecta a los hijos nacidos de ella".

En la Constitución ecuatoriana se puede ver otro ejemplo en su art. 23 donde se dice: "La unión estable y monogámica de un hombre y una mujer, libre de vínculos matrimoniales con otra persona, que formen un hogar de hecho, por un lapso y bajo las condiciones y circunstancias que señale la ley, dará lugar a una sociedad de bienes, que se sujetará a las regulaciones de la sociedad conyugal, en cuanto fueren aplicables, salvo que hubieren estipulado otro régimen económico o constituido en beneficio de sus hijos comunes, patrimonio familiar" [3].

II. FAMILIA Y TRIBUTACIÓN

Surge, dada la naturaleza de la confrontación entre derechos e impuesto, que debe existir alguna dificultad para su armonización habida cuenta de que en el segundo de los supuestos se trata de un deber y, por ende, actúa como un elemento que limita o restringe a aquéllos.

[3] CASÁS, José O., *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, ps. 133 y 134.

Que, en este sentido, son representativas las palabras de Casás expresando que: "Desde la aludida perspectiva es necesario vincular adecuadamente las instituciones jurídicas con los presupuestos ideológicos que se han colocado al tope del ordenamiento normativo para que, desde el atalaya constitucional y teniendo en vista el objetivo de la realización del hombre a través de la 'protección integral de la familia', se satisfaga 'el interés general' y el 'bien común', por medio de un diseño de las herramientas tributarias que ya no sólo no discriminen al matrimonio y a la familia, sino que, decididamente, a través de acciones positivas, los favorezcan" [4].

Es interesante destacar que el aspecto tributario, por su íntima relación con lo económico, puede perderse de vista, en especial en mano de tecnócratas cegados por el afán recaudatorio que consideren exclusivamente aquella faceta entendiendo al ente familiar como una mera manifestación de ello, por lo que no está de más —aunque las palabras están dirigidas al marxismo— recordar que "Además tanto el matrimonio como su uso natural son de origen divino; de la misma manera la constitución y las prerrogativas fundamentales de la familia han sido fijadas y determinadas por el Creador mismo, no por la voluntad humana ni por los factores económicos" [5].

Quiere decir, entonces, que es necesaria una saludable armonización entre el deber de contribuir y el respeto a los derechos de la familia y así debe tenerse presente que el hombre, lo mismo que el Estado, tiene su origen en el Creador, y "el hombre y el Estado están por Dios mutuamente ordenados entre sí; por consiguiente ni el ciudadano ni el Estado pueden negar los deberes correlativos que pesan sobre cada uno de ellos, ni pueden negar o disminuir los derechos del otro" [6].

La imposición a la unidad familiar, considerando todos los aspectos arriba mencionados y no sólo los económicos, haría más compatible la relación entre tributos y el derecho de los hombres a constituirla, aunque habría que recrear un nuevo concepto de capacidad contributiva, que podríamos llamar *institucional*, que tuviera presente todos aquellos caracteres.

Desde esa perspectiva parece que el gasto público es un instrumento financiero más apto para una consideración más integral de la familia, razón por la cual, se le dedica una parte en este trabajo.

Si bien con predominio de la mirada económica, el informe Carter parece aproximarse a una consideración como la arriba señalada, tal la cita de Casás que dice: "Por su parte, el informe Carter, como el alegato más elocuente y destacado en favor de la tributación conjunta, remarca que debe ser la 'capacidad contributiva de la familia', y no la de sus miembros individualmente conside-

[4] CASÁS, José O., *Estudios...*, cit., p. 173.

[5] Encíclica *Divini...*, cit., p. 143.

[6] Encíclica *Divini...*, cit., p. 145.

rados, la que debe tomarse en cuenta al momento de establecerse la carga fiscal, puntualizando, a su vez, las deficiencias de los sistemas de tributación individual para resolver la situación de los cónyuges, en tanto tal modalidad conllevaría a una obligación impositiva dispar para los distintos matrimonios de igual nivel de renta conjunta, según fueran en cuantía los ingresos individuales de cada uno de los esposos" [7].

III. Normas constitucionales

Se enuncian brevemente, a continuación, algunas normas constitucionales de nuestro país y de tratados con igual rango que reconocen derechos relativos a la familia:

Constitución Nacional

Art. 14 bis. "...retribución justa; salario mínimo vital móvil; [...] la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna".

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (Bogotá 1948)

Art. V. "Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra los ataques abusivos a su honra, a su reputación y a su vida privada y familiar".

Art. VI. "Toda persona tiene derecho a constituir familia, elemento fundamental de la sociedad, y a recibir protección para ello".

Art. VII. "Toda mujer en estado de gravidez o en época de lactancia, así como todo niño, tienen derecho a protección, cuidado y ayuda especiales".

Art. XIV. "Toda persona que trabaja tiene derecho de recibir una remuneración que, en relación con su capacidad y destreza le asegure un nivel de vida conveniente para sí misma y su familia".

Art. XXIII. "Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidad esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar".

[7] Casás, José O., *Estudios...*, cit., p. 157.

Convención Americana sobre Derechos Humanos (San José de Costa Rica, 1969)

Art. 17. "1. La familia es elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado.

"2. Se reconoce el derecho del hombre y la mujer a contraer matrimonio y a fundar una familia si tienen la edad y las condiciones requeridas para ello por las leyes internas, en la medida en que éstas no afecten el principio de no discriminación establecido en esta Convención...".

Declaración Universal de Derechos Humanos (ONU 1948)

Art. 16. "1. Los hombres y las mujeres, a partir de la edad núbil, tienen derecho, sin restricción alguna por motivos de raza, nacionalidad o religión, a casarse y fundar una familia; y disfrutarán de tales derechos en cuanto al matrimonio, durante el matrimonio y en caso de disolución del matrimonio".

"3. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado".

Art. 25. "1. Toda persona tiene a derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez y otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad...".

IV. Algunas consideraciones sobre la familia en el mundo actual

Haré referencia a continuación a una serie de situaciones que han introducido modificaciones en el actuar del grupo familiar y que hacen más necesaria la preocupación del Estado en cuanto a su conservación y defensa, materia a la que no es ajena la imposición.

En el sentido indicado, el documento *Gaudium et Spes* [8] del Concilio Vaticano II señala que el cuidado de la familia es preocupación común y "2...Por ello todos los que influyen en las comunidades y grupos sociales deben contribuir eficazmente al progreso del matrimonio y la familia. El poder civil ha de considerar obligación suya sagrada reconocer la verdadera naturaleza del matrimonio y de la familia, protegerla y ayudarla, asegurar la moralidad pública y favorecer la prosperidad doméstica. Hay que salvaguardar el derecho de los

[8] Documento *Gaudium et Spes, Principios...*, cit., ps. 363/1964 y 370/1971.

padres a procrear y educar en el seno de la familia a sus hijos. Se debe proteger con legislación adecuada y diversas instituciones y ayudar de forma suficiente a aquellos que desgraciadamente carecen del bien de una familia propia".

El problema demográfico también es motivo de preocupación eclesial y por ello se señala el mismo diciendo: "Por otra parte, la actual situación económica, socio-psicológica y civil son origen de fuerte perturbación para la familia. En determinadas regiones del universo, finalmente, se observan con preocupación los problemas nacidos del incremento demográfico...".

"37. Es cierto que muchas veces un crecimiento demográfico acelerado añade sus dificultades a los problemas del desarrollo; el volumen de la población crece con más rapidez que los recursos disponibles y nos encontramos, aparentemente, encerrados en un callejón sin salida. Es, pues, grande la tentación de frenar el crecimiento demográfico con medidas radicales. Es cierto que los poderes públicos, dentro de los límites de su competencia, pueden intervenir llevando a cabo una información apropiada y adoptando las medidas convenientes, con tal de que estén de acuerdo con las exigencias de la ley moral y respeten la justa libertad de los esposos. Sin derecho inalienable al matrimonio y a la procreación, no hay dignidad humana. Al fin y al cabo es a los padres a quienes toca decidir, con pleno conocimiento de causa, el número de hijos, aceptando sus responsabilidades ante Dios, ante los hijos que ya han traídos al mundo y ante la comunidad a la que pertenecen, siguiendo las exigencias de su conciencia, instruida por la ley de Dios auténticamente interpretada y sostenida por la confianza en Él" [9].

Hoffner también señala las alteraciones sufridas en la institución familiar y nos habla de: "1. Atrofia funcional: con frecuencia oímos lamentarnos acerca de la crisis y decadencia de la familia en la sociedad industrial: el número de divorcios se ha multiplicado por cinco en los últimos cincuenta años. Los nacimientos han decrecido un tercio en el mismo tiempo. Una terrible pérdida de funciones ha socavado a la familia. No es de admirar que marido, mujer e hijos vivan mudos y tristes unos junto a otros y deseen sobre todo marcharse.

"Pero este juicio generalizador es falso. En medio de todas las amenazas y a pesar de la necesaria adaptación a la nueva situación, la mayoría de las familias ha permanecido fiel —como por una misteriosa fuerza interior— a su naturaleza esencial. Al valorar objetivamente la atrofia de funciones hay que distinguir, en efecto, dos cosas:

"a) En la primitiva situación social, por ejemplo, entre los pastores nómadas, la gran familia a la que pertenecían, bajo la dirección patriarcal del padre. Los hijos casados con sus mujeres e hijos y los siervos y siervas, tenían muchas funciones que son ajenas a la familia moderna. El padre de familia dictaba sen-

[9] Encíclica *Populorum Progressio. Principios...*, cit. p. 432.

tencias, celebraba el culto religioso y hacía la guerra. No había todavía Estados, ni tribunales de justicia, ni escuelas, ni comunidades religiosas organizadas. La imagen cambió inmediatamente desde que el Estado, el derecho, la economía, la religión, la ciencia, el arte, se destacaron como zonas culturales específicas y alcanzaron su autonomía.

"Este proceso no significó en modo alguno una verdadera pérdida de funciones en la familia, sino que la familia tuvo que renunciar a tareas que hasta entonces había cumplido representativamente.

"Por lo demás, la familia de la era preindustrial siguió siendo muy rica en funciones. Económicamente era en gran medida autárquica ya que producía lo que necesitaba y consumía lo que producía. También la instrucción y la formación profesional de los hijos se hacían en lo esencial dentro de la familia. Es indudable que el desarrollo industrial ha limitado muchas de esas funciones o las ha desplazado a instituciones extrafamiliares. Ya hace tiempo que la familia ha dejado de ser lugar de producción, puesto que la economía moderna se ha apropiado casi totalmente esta función en su perfecta división del trabajo, incluso la mayoría de las reparaciones caseras son hechas actualmente por mecánicos especializados. La formación escolar y profesional plantean altas exigencias que sólo pueden satisfacerlas instituciones extrafamiliares. Mientras que en la era preindustrial parecía evidentemente que el enfermo, el incapacitado para el trabajo y el anciano encontraban mantenimiento y cuidado en la comunidad de bienes y ahorros de la familia y a costa de ella —aunque a menudo, por ejemplo en caso de *peste, hambre y guerra*, de modo muy defectuoso— actualmente se han hecho cargo de estas tareas las grandes organizaciones de la seguridad social, pero tampoco esta pérdida de función debe ser exagerada en sus consecuencias, no esencial para la familia que en ella se hile o se teja, se haga una matanza o (en lugar de las de las estufas de gas o eléctricas) arda un llameante fuego de leños. La liberación de cooperar en el trabajo de producción, así como las facilidades técnicas dan, por el contrario, a la madre la posibilidad de dedicarse más intensamente a la educación de los hijos, al cuidado del hogar y de la mesa.

"b) Sólo hay pérdida de funciones en sentido propio cuando se pierden las funciones esenciales de la familia *hogar, mesa, economía. Cuidado de los valores intelectuales, morales y religiosos.*

"3. Con la pérdida y cambio de funciones en la familia, está relacionado —en parte como consecuencia suya y en parte como condición— el trabajo de las mujeres casadas fuera de la casa. Tampoco en la época preindustrial era la mujer únicamente esposa y madre. Trabajaba en la empresa familiar, bien fuera agrícola, artesanal o comercial. Hoy la igualdad de derechos de ambos sexos en las modernas instituciones escolares y formativas, la liberación del hombre gracias a la técnica, los trabajos corporales pesados y el constante incremento de los puestos de trabajo apropiados para la mujer en el *sector terciario* o de

prestación de servicios ha llevado a que se haya hecho casi evidente la incorporación de las mujeres y muchachas a la vida profesional y económica. Aunque algunos indicios demuestran que el trabajo de las mujeres fuera de casa parece desarrollarse con preferencia en dos períodos: el uno antes del matrimonio y el otro después de los cuarenta y cinco años, hay, sin embargo, numerosas mujeres casadas que trabajan también durante los años típicos de la maternidad" [10].

V. Familia y finanzas

Se ha entendido que la consideración del tema exigía no sólo el aspecto tributario, sino también cuestiones relativas al gasto público con intensa incidencia en aquél.

1. Tributación y familia

Volvemos aquí sobre lo manifestado por Casás: "A pesar de lo hasta aquí expuesto, no desconocemos que la 'protección integral de la familia', e incluso su favorecimiento, debe conciliarse con un canon liminar del derecho tributario, el de 'capacidad contributiva', que también ha alcanzado consagración constitucional, explícita o implícita, en un alto número de naciones, o que igualmente, desde la legislación ordinaria, informa los más diversos sistemas fiscales, en tanto, como con justeza lo señalara Cortés Domínguez, tal principio 'es la verdadera estrella polar del tributarista', lo que lo convierte en presupuesto, medida de cálculo y límite de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos...", agrega que sus propuestas no implican convertir al matrimonio en un paraíso fiscal.

"A tal respecto, cabe señalar que hoy ya no basta postular la neutralidad fiscal del matrimonio y la familia", sino que es menester que los gravámenes desplieguen sobre ella una finalidad "extrafiscal, natural y humana" [11].

La imposición a la unidad familiar, considerando todos sus aspectos, no sólo los económicos, haría más compatible la relación entre tributos y el derecho de los hombres a constituirla, aunque habría que recrear un nuevo concepto de capacidad contributiva, que se podría llamar *institucional*, concepto que puede ser válido para gravar a los entes de bien público. Parece que el gasto público se ajusta más a la consideración de la *familia*.

En un sentido análogo véase *ut supra* la cita de Casás relativa al informe Carter.

Las normas tributarias generalmente hacen referencia a la sociedad conyugal, lo que indica una perspectiva económica de la cuestión y es sabido, con-

[10] Hoffner, *Manual de doctrina social cristiana*, Rialp, Madrid, 1974, ps. 131 y ss.

[11] Casás, José O., *Estudios...*, cit., p. 172.

forme los conceptos expresados con anterioridad, que *familia* en su verdadero sentido es algo que trasciende e incluye a la sociedad conyugal y que desde el punto de vista de los derechos humanos aquel concepto es el que interesa, ya que en el otro solamente se involucrarían derechos económicos.

2. Exenciones y familia

Hemos incluido dentro del concepto genérico de exenciones a todos los supuestos que protegen de la tributación a la familia en forma total o parcial.

2.1. Inmunidades

Las normas que consagran derechos fundamentales no se confunden ni identifican con las normas constitucionales que establecen inmunidades.

Los derechos fundamentales tuvieron otro origen histórico como la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que atendía los derechos personales de libertad y dignidad en lo indispensable, que inicialmente habían derivado del jusnaturalismo hasta consagrarse positivamente.

Por otra parte, las normas que establecen inmunidades tributarias, apenas delimitan negativamente las competencias y crean un campo de incompetencia tributaria, no están destinadas a proteger los derechos humanos o los derechos fundamentales de libertad y dignidad humana.

Al contrario, la norma de inmunidad que actúa dentro del campo de la competencia tributaria, deriva de una opción política del legislador constituyente y no se confunde con las normas que establecen derechos humanos.

En los casos de tributación la competencia es atribuida por consideración a la exteriorización de la capacidad contributiva, creando derechos subjetivos a los sujetos pasivos, lo que no puede confundirse con los derechos de protección de la persona humana o fundamentales.

Es cierto que en el derecho positivo ciertas inmunidades pueden coincidir con los derechos fundamentales (derecho de peticionar y derecho de acción popular en la Constitución de Brasil), pero ello no quiere decir que esas inmunidades deriven de los derechos fundamentales, sino que la elección del legislador coincidió con aquéllos.

Si bien no se encuentran en nuestra legislación constitucional inmunidades tributarias en cuanto a la familia, se considera la existencia de tales supuestos por vía indirecta y actuando como limitaciones al poder tributario.

En este sentido, siguiendo a Ichihara [12] considero, en primer lugar, que existen normas constitucionales que limitan el poder tributario con relación a

[12] ICHIHARA, Yoshiaki, *Imunidades tributarias*, Atlas, São Paulo, 2000, ps. 107 y 174.

la familia y, si bien no se encuentran tales normas en forma expresa, se observa que ello puede estar ocurriendo por vía indirecta. Derivándose el límite, en la clasificación de supuestos de limitación que hace este autor, de la enunciación de principios constitucionales y de los derechos y garantías fundamentales.

Que, así entonces, los derechos fundamentales —en este caso relativos a la familia— exigen que los mismos sean respetados y, por tanto, por esa vía, debe calibrarse el uso que se hace de la imposición, ya que ésta nunca podría vulnerar ni alterar aquéllos, ya que el principio de capacidad contributiva, si bien con rango constitucional, no encuentra el fundamento de derecho natural tan sólido como lo relativo a cuestión de la propagación de la especie y de la consecuente familia.

2.2. *Exenciones*

En cuanto a las exenciones, Sàinz de Bujanda [13] plantea una serie de problemas que ponen de manifiesto la dificultad para armonizar los derechos y la tributación.

En primer lugar, debe considerarse si la exención o liberación del gravamen tiene formulación constitucional o se lo ha hecho en la ley ordinaria, supuesto este último que pugnaría con el principio constitucional de reparto de la carga tributaria en forma igualitaria.

La justicia tributaria es, por esencia, parte del derecho tributario. En rigor, es su cimentación y su razón de ser. En nuestro sistema, el reparto de la carga tributaria ha de producirse con arreglo a un criterio de justicia que aparece constitucionalizado (se refiere a España).

Pero el problema de la justicia fiscal no ha de tratarse en estas notas más que en cuanto se relaciona con el aspecto constitucional de la exención tributaria. Es claro que si el impuesto ha de distribuirse justamente, la exención fiscal ha de estar ligada a esa exigencia. Capacidad contributiva y exenciones pueden, en efecto, considerarse desde cierta perspectiva, como conceptos complementarios. Se exime —debe eximirse— lo que es justo que no tribute. He ahí lo que podría llamarse un planteamiento clásico tradicional: la exención tributaria concebida como un instrumento de justicia.

En este campo las virtudes operativas de las exenciones son bien conocidas. En última instancia es ella la que permite exonerar de tributación los recursos vitales del individuo tanto en el área de imposición directa sobre la renta —mínimos exentos— como en los gravámenes indirectos sobre el gasto —exención de los artículos de primera necesidad—.

[13] SÀINZ DE BUJANDA, Fernando, *Teoría de la exención tributaria en hacienda y Derecho*, Derecho Financiero, ps. 187 y ss.

Pero, a su vez, en el caso de la institución familiar la cuestión debe observarse desde, como dice el autor español: "la legitimidad constitucional de las exenciones con fines extrafiscales...", sobre lo que dice: "...Inevitablemente surge así entre nosotros el terrible problema de la justicia —o injusticia— de la exención tributaria con fines extrafiscales, o para decirlo con lenguaje jurídico más próximo y directo, el de la legitimidad constitucional de este tipo de exoneraciones".

No vacilo en calificar el problema como lo he hecho —problema terrible— porque lo que esas exenciones en gran parte provocan es una alteración radical en los criterios del reparto impositivo. Cuantas veces los impuestos o exenciones tributarias se destinen a cumplir funciones reguladoras, la consideración de la capacidad contributiva de los sujetos queda subordinada, o al menos coordinada, a la necesidad de realizar determinados fines específicos... Merced a las exenciones con fines extrafiscales puede, por tanto, ocurrir que se exima de tributación... precisamente a aquellas manifestaciones y signos de riqueza que desde el estricto punto de vista de la justicia tributaria ofrecen mayor idoneidad para ser gravados.

En términos esquemáticos podría decir que con ello la exención deja de ser un instrumento de justicia fiscal, para convertirse en un instrumento de política social o económica.

Pero acerquémonos un poco más a la entraña del tema. El objetivo de esa política a la que la exención extrafiscal va asociada —podrá decirse— no es en el fondo más que un nuevo objetivo de justicia. Ese razonamiento conduce, pues, a la conclusión antes apuntada de la concordancia de la exención extrafiscal con otro criterio de justicia; este otro criterio de justicia sería en el caso el que fundaría las exenciones familiares, pero también —sobre lo que el autor señala— el peligro de dilución del principio constitucional de capacidad contributiva dentro de la justicia social.

2.3. Deducciones familiares

Tampoco en este caso existen exenciones otorgadas al grupo familiar expresadas como tales mereciendo, en consecuencia, una particular atención las deducciones otorgadas a ése o con relación al grupo familiar.

En esta cuestión resultan interesantes algunas observaciones formuladas por Herrera Molina [14], que nos dice que: "El estudio de las deducciones familiares en la imposición de la renta sobre las personas físicas, se encuadra en una temática más amplia: lo que Palao Taboada ha denominado 'aspecto material del problema tributario de la familia': Se trata de determinar si y de qué manera

[14] HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, ps. 105 y ss.

serán tenidas en cuenta las circunstancias familiares a efectos de la cuantía del impuesto a la renta".

Junto a las deducciones podemos encontrar exenciones por ascendientes, por hijos u otras análogas. Parece claro que estas medidas intentan modular la carga impositiva según criterios de justicia.

Para determinar la cuantía del mínimo exento debe tenerse en cuenta la situación familiar del contribuyente, factor que condiciona sus necesidades y, por tanto, su capacidad para contribuir. No debe olvidarse que nuestro texto constitucional garantiza un salario mínimo vital móvil, y esto exige no ya un mínimo sino una suficiencia de recursos en el seno de la familia.

Dice Moschetti, citado por Herrera Molina, que el "mínimo de la retribución se refiere siempre a las necesidades familiares, los tributos que recaigan sobre las personas deberían siempre tener en cuenta las situaciones familiares. En particular el mínimo salarial debe estar siempre referido a toda la familia del contribuyente. Sería contradictorio que la legislación establezca un mínimo salarial exigible a los empresarios, mientras el Estado en la imposición no lo respeta".

Además, debe tenerse en cuenta la función social que desempeña la familia, ya puesta de relieve por L. V. Berliri, asumiendo en muchas ocasiones el sostenimiento económico de incapaces de valerse por sí mismos, además de contribuir al desarrollo personal y cultural de la infancia y la juventud. De este modo, la familia presta un servicio directo al interés general que, en otro caso, debería afrontar el Estado con un elevado coste financiero.

2.4. No sujeción

En realidad el caso de la familia, en su sentido integral, no puede decirse que se encuentre, por lo menos en nuestra legislación, alcanzado por los tributos, y cuando ello parece ocurrir la imposición viene dada en términos de sociedad conyugal, que es una visión limitada del instituto, tratando el fenómeno familiar como algo estrictamente económico, sin consideración a los aspectos biológicos, naturales, morales, religiosos, etc. que han configurado y configuran el concepto de familia. Por ello, se ha dicho más arriba que la imposición del ente familia requeriría una reformulación del principio de capacidad contributiva que considerara esos aspectos.

Sin embargo, debe destacarse que a través de los derechos familiares que receptan estos aspectos no considerados tributariamente, como se ha dicho en límites al poder tributario, se va configurando —aunque sea por exclusión— un concepto más ajustado de la capacidad contributiva familiar.

2.5. Impuesto negativo

En Estados Unidos en 1970 pudo observarse un interés amplio a escala nacional en pro de la utilización de una técnica, respaldada por el gobierno, con-

sistente en un impuesto negativo sobre la renta, en orden a aliviar el problema de la pobreza. El concepto de impuesto negativo sobre la renta requeriría que el gobierno federal pagase por este concepto a aquellos contribuyentes que obtienen rentas inferiores a un nivel considerado como *nivel de pobreza*. Por tanto, en vez de producir ingresos para el Estado, el impuesto negativo sobre la renta supondría el pago de subsidios a aquellas personas en situación de pobreza [15].

Duverger [16] también hace referencia al impuesto negativo señalando que consiste en sustituir las diferentes ayudas que el Estado proporciona a quienes disponen de ingresos insuficientes, por una entrega anual calculada (como el impuesto), sobre los ingresos.

Ello representa una simplificación de los actuales mecanismos de redistribución que efectúa el Estado, pero también tiende, en una forma más o menos explícita, a reemplazar el actual mecanismo de la seguridad social. El sistema podría ser utilizado al menos *como ingreso familiar mínimo* armonizando de esta forma lo tributario y el gasto social.

3. Imposición

El impuesto y la familia como unidad económica

Para Mehl [17] la organización familiar del impuesto y, en particular, del impuesto progresivo sobre la renta, es capaz de ejercer una influencia sobre la constitución y el desarrollo de la familia: se trata entonces de una cuestión social y demográfica y de un problema de justicia fiscal que abordaré más adelante.

Con todo, las relaciones entre el impuesto y la familia pueden ser examinadas bajo un ángulo económico.

La familia es una unidad económica cuyas rentas están constituidas por las ganancias en dinero de sus miembros y también por las prestaciones en especie (administración doméstica, cuidados del hogar, etc.), realizadas principalmente por la esposa cuando permanece en el hogar. Sin embargo, en la actualidad es frecuente —más en Estados Unidos y Gran Bretaña que en Francia— que la esposa ejerza una profesión remunerada, de manera que debe recurrir a los servicios de terceros a los que debe, asimismo, remunerar (empleo de servicio doméstico, guardería infantil, etc.). Especialmente, en el otro lado del Atlántico se acentúa progresivamente una tendencia hacia la industrialización de las actividades domésticas (recurrencia a empresas de lavanderías, compra de platos preparados, etc.).

15 HERBER, Bernard P., *Hacienda pública moderna*, Inst. Est. Fiscales, Madrid, 1975, p. 211.

16 DUVERGER, Maurice, *Hacienda pública*. 1ª ed. castellana, Bosch, Barcelona, 1980, p. 118.

17 MEHL, Lucien, *Elementos de ciencia fiscal*, Bosch, Barcelona, 1964, p. 278.

La neutralidad del impuesto con respecto a la familia —unidad de consumo y de producción— implica el que sus miembros y especialmente la esposa, puedan optar —sin tomar en consideración la carga fiscal— entre los cuidados del hogar y el trabajo en el exterior, entre la realización directa de las prestaciones de servicio y la recurrencia a los servicios de tercero. Ahora bien, especialmente en Francia, la opción por la segunda parte de la alternativa es frecuentemente onerosa desde el punto de vista de la carga fiscal. En efecto, mientras que la renta *en la especie*, que representa la actividad de la mujer en el hogar, no está sometida al impuesto sobre la renta, la ganancia que obtiene la esposa que ocupa un empleo —una vez acumulada con la de su marido— vendrá gravada por la sobretasa progresiva. Además, la mayoría de las veces perderá la asignación por salario único. Si en razón de las obligaciones familiares, ella recurre al servicio doméstico, el gasto resultante, considerado como empleo de renta, no será deducible de la renta global del hogar. Si usa los servicios prestados por empresas comerciales para el cuidado y otra clase de prestaciones, tales servicios le vendrán sometidos a la tasa sobre las prestaciones de servicios. Por tanto, en Francia, el impuesto no es neutral ante las actividades domésticas sino que se opone a la comercialización de los servicios del hogar [18].

Debe comprenderse que, desde el punto de vista de la política fiscal, no se trataría de establecer la neutralidad del impuesto mediante la imposición de los servicios del hogar, a pesar de la importancia económica que tienen. Una medida de tal naturaleza, además de ser muy difícil de realizarla, sería inaceptable en un plano. En cambio, parece razonable eximir a algunos bienes y servicios del impuesto sobre el volumen de negocios: aparatos del hogar, conservas alimenticias, platos preparados (especialmente cuando están exentos los productos agrícolas [19]). En lo que se refiere a la parafiscalidad social, podrían flexibilizarse las normas relativas a la asignación por salario único; finalmente, podrían considerarse algunos gastos del hogar (asistencia, guardería infantil, etc.), como cargas de renta. Esta última solución ha sido adoptada por algunas legislaciones extranjeras, especialmente en Estados Unidos, en que desde 1954 se autoriza a los hogares en que la mujer ocupa un empleo, a deducir de su renta imponible los gastos de guardería de los hijos menores de doce años de edad.

La realización de la proporcionalidad con respecto a la capacidad contributiva se complica aún más por el hecho de que la exacción fiscal no puede descuidar la situación familiar. A fin de colocar en posiciones sensiblemente iguales al contribuyente aislado y a la comunidad familiar y a fin de tener en cuenta los gastos de mantenimiento de las personas que viven en el hogar del contri-

[18] Cfr. DAYRE, J., *Les services communs residentiels* (estudio de economía doméstica), documento roneotipado, sept. 1954.

[19] Cfr. sobre esta cuestión LAURÉ, M., *Politique fiscale*, p. 73.

buyente, ha sido menester que el legislador previera una serie de reducciones, deducciones y decrementos. La técnica más elaborada de esta ordenación familiar del impuesto es el sistema francés del cociente familiar.

La división de la renta global en partes (una para la esposa, media para cada hijo) con anterioridad a la aplicación del baremo progresivo, intenta restablecer, de manera más apropiada que el sistema deductivo, la igualdad entre los solteros y los jefes de familia.

Asimismo, podría objetarse que al crecer la renta, el sistema del cociente otorga al jefe de familia más de lo correspondiente al soltero, ya que la ventaja fiscal resultante puede exceder al costo de mantenimiento de los componentes de la familia. A fin de neutralizar tal efecto, sería preciso señalar un límite superior a la ventaja fiscal derivada del cociente. Pero, además de aumentar el efecto nivelador del impuesto progresivo, tal limitación podría perjudicar la natalidad (e incluso alentar la ficción de hogares si el límite alcanza también la parte asignada a la esposa).

VI. Familia y gasto público

Si bien este trabajo se titula "Familia y tributación", se entiende que debe tratarse a la familia como actividad financiera, analizándose, en consecuencia, no sólo aspectos relativos a los tributos, sino también al gasto público.

Como más arriba se señalara, le asisten derechos a la familia y entre los que se enumeran se encuentran los relativos a la educación de los hijos, la salud y la vivienda. Este tipo de gastos suelen tener su reflejo en materia tributaria por lo que, se entiende, cabe su consideración en este trabajo, extractándose al respecto lo opinado por Isabel Encabo Rodríguez [20].

1. Gastos en educación

1.1. Enseñanza pública

En los últimos años aumenta la polémica en torno a si es deseable que exista un *monopolio* público sobre la educación o, por el contrario, si la competencia entre instituciones públicas y privadas proporcionaría una mayor eficiencia al producto educativo.

Los defensores de la enseñanza pública afirman que la educación es un bien de interés público y que, por lo tanto, deberá ser provisto públicamente. Los puntos de apoyo en los que se sustenta fundamentalmente la defensa de la producción pública de servicios educativos se resumen en los que siguen a con-

[20] Encabo Rodríguez, Isabel, *Manual hacienda pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, ps. 385 y ss.

tinuación: las posibilidades de desarrollar programas igualitarios aumentan y es posible garantizar de un modo uniforme unos niveles mínimos obligatorios.

Sin embargo, estos argumentos se prestan a objeciones, algunas de ellas ya comentadas en los párrafos anteriores. Por un lado, es cierto que se posibilita una mayor igualdad en la dotación de los factores en la enseñanza pública, pero es posible el mantenimiento de la desigualdad entre la enseñanza pública y privada. Por otra parte, la falta del estímulo derivado de la competencia, inexistente en el ámbito de la enseñanza pública, afectará a la eficiencia del gasto público en la educación, así como se cuestiona la justicia de la limitación pública a la libertad de los padres en la elección de la educación para sus hijos.

1.2. Enseñanza privada con financiamiento público

En los últimos años ha existido un fuerte debate en torno a la concesión de ayuda económica a la producción privada de educación. Esta discusión va más allá de la problemática financiera que representa la desviación de unos recursos públicos hacia la producción privada de un bien que se entiende deberá ser controlado por el sector público, pues se ha visto impregnado de tintes ideológicos, en unos casos, y religiosos, en otros.

En ocasiones la mayoría de las propuestas han consistido en conceder ayudas tanto a las instituciones como a los alumnos, para —de este modo— evitar interpretaciones de apoyo a una educación tintada de connotaciones ideológicas o religiosas.

La financiación pública de la producción privada de educación se instrumenta de dos modos diferentes: la ayuda a la institución educativa o al centro privado y la ayuda al alumno, bajo la forma de bonos escolares y de gasto fiscal.

La subvenciones a los centros privados para reducir los costos por alumno es una de las formas de ayuda propuesta que más dudas ofrece sobre sus resultados y sobre el rendimiento de cada unidad de gasto público en educación utilizada en centros privados. No cabe duda del control, ejercido por el sector público en la institución que recibe la subvención pero, por otra parte, es posible que esta reducción de los costos de los servicios educativos tenga un escaso reflejo en los precios pagados por los alumnos, si la situación es de monopolio y, del mismo modo, es difícil valorar los beneficios generados sobre los alumnos y sus familias.

Una forma alternativa de financiar públicamente la enseñanza privada consiste en proporcionar ayuda directa a los alumnos, ya sea a través de la deducción fiscal del coste de las matrículas o utilizando un sistema de bonos escolares.

El concepto de *gasto fiscal* como forma de apoyo a la enseñanza privada consiste en permitir la deducción de un determinado porcentaje de los gastos en educación de la cuota del impuesto sobre la renta. En lugar de conceder una de-

ducción fiscal que reduzca el precio de la educación en instituciones privadas, se permite una minoración de la obligación tributaria por este impuesto equivalente —conceptualmente— a una transferencia no condicionada al consumo de un bien específico.

Los resultados obtenidos de una deducción fiscal de los gastos en educación no parecen ser demasiados satisfactorios. En primer lugar, es necesaria una cuota positiva y superior a la cuantía de la deducción para poder hacer uso de ella, con lo que se están excluyendo a los colectivos de rentas bajas. En segundo lugar, hacen que el gasto implícito en educación privada sea menos obvio, menos visible y es posible que se esté ayudando a prestaciones de servicios educativos no necesarios o prioritarios.

La segunda propuesta importante de ayuda directa al estudiante se denomina sistema de bonos escolares. Cada niño recibirá un bono que podrá utilizar en la escuela privada, equivalente a una cantidad fija de dinero que el Estado transferirá a la escuela. La escuela podría o no cobrar una matrícula además del bono. Según este sistema las escuelas públicas tendrían que competir directamente con las privadas. Esta competencia obligaría a las escuelas públicas a ser más sensibles a las necesidades de los alumnos y a introducir innovaciones en la enseñanza.

1.3. Enseñanza superior

A este respecto se hace referencia, generalmente, al otorgamiento de becas para aquellos que —estando capacitados— carezcan de recursos suficientes, lo que se financiaría con ingresos arancelarios o tributarios de quienes tiene capacidad económica suficiente.

2. Gastos en salud

Existe consenso acerca de que una sociedad desarrollada no puede permitir que sus integrantes se vean en la pobreza por el coste de una enfermedad, o que su vida se vea mermada, o mueran por falta de recursos económicos.

Una forma es la asignación directa de servicios sanitarios a través del sistema público de salud.

Además de los programas directos de asistencia sanitaria se utilizan dos sistemas de asistencia sanitaria indirecta.

Si una empresa paga los costes del seguro médico de sus trabajadores, este gasto no sería considerado como renta imponible del trabajador y, por tanto, estará sujeto a retenciones a cuenta del impuesto a la renta. Es simplemente como si el Estado permitiera al individuo deducir todos los gastos que realiza en concepto de seguro médico. Nos encontramos, por tanto, en el ámbito de los gastos fiscales.

Del mismo modo, la deducción de los gastos médicos en el impuesto sobre la renta constituye una segunda modalidad de asistencia sanitaria indirecta.

Permitiéndose normalmente en un tanto por ciento de los gastos sanitarios realmente desembolsados.

Las características de los gastos fiscales sanitarios o gastos públicos indirectos en sanidad son las siguientes: En primer lugar, estos gastos son equivalentes a subvenciones no condicionadas. Aunque se sabe que fomentan tanto la adquisición de seguros sanitarios, como los propios gastos médicos. Presentan ventajas para el empresario (en el caso de gastos empresariales deducibles), ya que en numerosas ocasiones se consigue la aceptación de rebajas salariales por parte del trabajador a cambio del seguro y ventajas para la Administración Pública, ya que son cuantías que aparecen en el presupuesto y, en consecuencia, pueden reducirse las tensiones políticas y parlamentarias relacionadas con la utilización de recursos escasos en usos alternativos.

Sin embargo, los gastos fiscales sanitarios poseen dos graves desventajas en su utilización. La primera de ellas está relacionada con el control de las partidas de gastos públicos, siendo estos gastos fiscales difíciles de controlar por la inexistencia de supervisión directa. Además, desde el punto de vista del individuo, es necesaria una cuota tributaria suficiente para que puedan observarse las ventajas y reducciones en los costos pretendidos.

La influencia de las deducciones fiscales de los gastos médicos sobre la demanda de asistencia sanitaria dependerá de la elasticidad de la curva representativa de esta demanda.

Los seguros también inducen a la gente a consumir los servicios médicos, ya que tiene que pagar una proporción relativamente pequeña o nula de los costes. Los gastos fiscales fomentan, pues, el consumo de servicios médicos y sanitarios, tanto por abaratar los seguros como porque muchos de los gastos que éstos no cubren pueden deducirse del impuesto a la renta.

3. La vivienda, gastos públicos y regulación de alquileres

3.1. Vivienda

En la mayor parte de los países y, en especial en los países avanzados, el sector público proporciona diferentes tipos de ayuda a los individuos para la adquisición, alquiler o rehabilitación de las viviendas.

Los instrumentos para facilitar públicamente el acceso a una vivienda son de muy diversa índole. Desde las desgravaciones fiscales, hasta las subvenciones directas, pasando por el control de alquileres, cesión gratuita o con alquileres muy reducidos de viviendas de propiedad pública, etc.

Las viviendas pueden asignarse con motivo de la producción pública de las mismas ya sea por alquileres a precios reducidos, como por venta a precios subvencionados a familias que cumplan determinados requisitos de escasez de recursos.

Los argumentos en contra de la venta de estas viviendas se apoyan en la necesidad de frenar y evitar las ganancias de capital con motivo de posteriores ventas.

En general, este tipo de viviendas son de calidad media o baja y destinadas a familias de bajos recursos, lo que puede dar lugar a cierto grado de segregación y/o a la aparición de zonas marginales.

Subvenciones a la producción privada de viviendas. Se lleva a cabo de dos formas. Por un lado, los incentivos fiscales a la adquisición de viviendas es uno de los instrumentos más frecuentes y, en segundo lugar, las subvenciones directas en la modalidad de transferencias públicas de carácter condicionado a determinado tipo de construcción.

Bajo la forma de *gastos fiscales* se incentiva la producción de viviendas permitiendo deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas y, si este gasto se ha financiado con un crédito, también se permite la deducción de los intereses de la base del impuesto.

Además de las bonificaciones por inversión en vivienda, se han introducido otras al régimen de alquiler, dentro de unos límites de deducción y de relación alquiler-renta.

Estos incentivos fiscales, no obstante, presentan diversos problemas desde la perspectiva de la eficacia y la equidad.

En términos de eficacia, la cuestión esencial radica en saber si realmente estas reducciones fiscales, redundan, de hecho, en reducciones del coste de adquisición de las viviendas.

Si la cantidad de viviendas es más o menos fija, debido a las características de este mercado y la lenta disponibilidad en el tiempo, es posible que ante el aumento de la demanda fomentado, en parte por los incentivos fiscales, se produzca un incremento en el precio, con lo que quienes realmente se beneficiarán de estos incentivos fiscales serán los constructores y vendedores.

En términos de equidad, limitando la atención a quienes adquieren viviendas, el sistema de estímulos a la adquisición podría considerarse regresivo. Por una parte, aquellos que realizan gastos en vivienda más importante y tienen posibilidades de gozar de beneficios fiscales en mayor medida son los que poseen rentas más altas. Por otro lado, debido a la progresividad del impuesto, los individuos que están sujetos a tipos impositivos más elevados observan un ahorro fiscal mayor por cada peso de intereses pagados por el préstamo para financiar la vivienda. Sin embargo, no cabe duda de que el límite a la deducción por intereses puede disminuir parcialmente esta regresividad, pues es más probable que se aplique en el caso de rentas altas que en el caso de rentas medias y bajas.

La segunda forma de intervención pública en ayudas a la vivienda son las subvenciones directas para la adquisición. En este caso, la modalidad de ayuda pública consiste en la cobertura de parte de la adquisición de la vivienda y/o

subvencionar el tipo de interés de los préstamos necesarios para hacer frente al pago de ésta.

En general estas ayudas se conceden a individuos con rentas bajas y que están limitadas en su utilización a la adquisición exclusiva de viviendas específicas (normalmente cuyo precio no supera un límite establecido como punto de referencia por la Administración Pública). Por ello, a diferencia de las deducciones fiscales, sólo benefician a parte de la población proporcionando cobertura frente al impacto de una elevación en el precio de las viviendas.

El problema que plantean las subvenciones directas para la adquisición de viviendas es que generalmente se concentran en familias de renta muy baja, olvidando y dejando desprotegidas a aquellas de rentas medias y medias/bajas que también tienen problemas considerables para acceder a este bien. Es cierto, sin embargo, que ampliar el campo de cobertura supondría una elevación en los gastos con un coste presupuestario difícil de soportar, al menos en los momentos actuales.

3.2. Control de alquileres

Este supuesto podría actuarse en tanto las viviendas sean locadas a familias de bajos recursos y el Estado conceda, por vía de reintegro o deducciones fiscales, algún tipo de beneficio fiscal a los propietarios, sin perjuicio del supuesto de adoptarse la medida sin que ello ocurra aunque puede haber obstáculos de índole constitucional, si bien la jurisprudencia no lo ha considerado así.

4. Seguridad social

Aquí hacemos una breve referencia al seguro de desempleo por la importancia que el mismo reviste para la estructura familiar en aquellos casos en que alguno de sus miembros, y en especial el cabeza de familia, ha perdido el trabajo.

Este seguro pretende, por parte del Estado, la cobertura social que sustituye a la renta salarial de los trabajadores, cuando por causas ajenas a su voluntad, pierden el puesto de trabajo.

El problema fundamental en el diseño de los programas de seguro de desempleo es determinar la duración y cuantía de las prestaciones.

Los efectos que estos programas generan sobre la oferta de trabajo y la eficiencia se observan con un gran miedo. Se teme un efecto desincentivo sobre la oferta de trabajo que, por parte del algunos, se piensa, sería menor si las prestaciones y la duración de éstas se redujesen, aunque con una contrapartida en términos de eficiencia, pues los trabajadores se ven obligados a aceptar el primer puesto de trabajo que se les ofreciese, aunque no estuviese acorde con sus calidades profesionales.

Concluyendo, puede decirse que el diseño de los programas de desempleo se convierte, en la práctica, en un ejercicio de compromiso entre unas conside-

raciones de eficiencia y otras de equidad, dependiendo la decisión, al respecto, de las preferencias de la sociedad ¿hasta qué punto está dispuesta la sociedad a soportar los costes de eficiencia de unas prestaciones elevadas a cambio de las ganancias de equidad que esto conlleva?

VII. CONCLUSIONES

De lo desarrollado precedentemente puede concluirse:

1°) La existencia de posibles conflictos entre la tributación y los derechos humanos;

2°) Que el tratamiento tributario de la familia se ha hecho desde una perspectiva relativa a la capacidad contributiva en un sentido exclusivamente económico;

3°) Que debería considerarse una visión integral del problema familiar para arribarse a un nuevo concepto de capacidad contributiva de la institución;

4°) Que podría estructurarse tal concepto a partir de las limitaciones constitucionales que para la contribución, configuran los derechos reconocidos a la familia; y

5°) Que dicho concepto debe complementarse armónicamente con la utilización que se haga del gasto público relativo a la familia.

PERSONAS JURÍDICAS Y TRIBUTACIÓN

por GUILLERMO F. RODRÍGUEZ USÉ *

Dentro del temario sobre Derechos Humanos y Tributación, en este breve artículo desarrollaré tal cuestión respecto de las personas jurídicas en general.

Estimo que conviene abordar el tema desde el texto legal para luego reseñar la jurisprudencia y la doctrina, ínterin, formulando mis consideraciones.

La ley 23.054 aprobó como ley de la Nación el texto de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, reconociendo la competencia de la Comisión y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

El art. 1° de dicha Convención establece: "...Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano".

La literalidad de la norma pareciera no dejar dudas respecto de su inaplicabilidad a las personas ideales.

No obstante, la cuestión fue resuelta por la Comisión Interamericana cuando en la República del Perú se expropiaron a los particulares las tenencias accionarias del Banco de Lima.

En su Informe nro. 10/1991 del 22 de febrero de 1991, la Comisión resolvió: "Que el Preámbulo de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos así como las disposiciones del art. 1° proveen que 'para los propósitos de esta Convención persona significa todo ser humano' y que, por consiguiente, el sistema de protección de los derechos humanos en este hemisferio se limita a la protección de las personas naturales y no incluye a las personas jurídicas... Consecuentemente, en el sistema interamericano, el derecho a la propiedad es un derecho personal y la comisión tiene atribuciones para proteger los derechos de un individuo cuya propiedad es confiscada, pero no tiene jurisdicción sobre los derechos de las personas jurídicas, tales como las compañías o, como en este caso, instituciones bancarias" [1].

Tal doctrina, de no aplicar el Pacto de San José de Costa Rica a las corporaciones, resultaría terminante en el tema que nos ocupa, al punto de llevar a Spisso a considerar que: "De ser así, en materia tributaria este tratado perdería

[1] ED, 144-584.

* Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

significación en razón de que los mayores problemas de orden tributario que se plantean se vinculan con personas jurídicas...".

Dicho autor contrarresta con el planteo de una brillante paradoja en materia de libre asociación: "...conforme el art. 16 del Pacto todas las personas tienen derecho a asociarse libremente con fines ideológicos, religiosos, económicos, laborales, sociales, culturales, deportivos o de cualquier otra índole. Siendo ello así, constituye un contrasentido, que no puede presuponerse en el legislador, que luego de reconocer ese derecho niegue toda protección cuando actos de autoridad pública o de particulares afecten los derechos o intereses de las entidades constituidas a los fines indicados" [2].

Junto al citado, la mayoría de los autores se esfuerzan en interpretaciones favorables a la aplicación de los derechos humanos a las personas morales.

Procuran ello fundándose en el art. 29, inc. b) de la propia Convención, así como en fallos de nuestra Corte Suprema que, siempre indirectamente, reconocerían estos derechos.

Por ejemplo, Corti sostiene que: "...si bien en su literalidad las cláusulas internacionales aluden a las personas físicas, es de ponderar que las mismas no admiten una interpretación aislada sino sistemática con el resto del ordenamiento, en armonía con las 'Normas de Interpretación' adoptadas por el art. 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos, al prescribir que: 'Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de... b) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados'.

"En tales condiciones, la extensión a las personas jurídicas o colectivas de la garantía judicial en trato resulta de rigor en la República Argentina, habida cuenta de que la Corte Suprema de la Nación, intérprete final de la Constitución Nacional, reconoce derechos humanos en cabeza de las personas jurídicas" [3].

Transitando con mayor desarrollo los mismos argumentos y antecedentes, Marcos Gutman produjo un artículo de recomendable lectura [4].

Estimo que resulta insoslayable remarcar la limitación ficta que debe atribuirse a los fallos de la Corte en la materia [5].

[2] Spisso, Rodolfo R., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1996, ps. 63/65.

[3] Corti, Arístides H. M., *De la garantía judicial del acceso a la justicia para controvertir con carácter previo al pago los actos administrativos de determinación fiscal*, DTE, t. XV, Buenos Aires, ps. 373/375.

[4] Gutman, Marcos G., "El Pacto de San José de Costa Rica y su aplicación a las personas jurídicas en el orden tributario", *La Información*, 69-252/264, Buenos Aires.

[5] Sent. CSJN, "SRL Samuel Kot"; aplicando el Pacto en beneficio de personas colectivas, sent. CSJN, 21/12/1989, autos: "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA", Fallos, 312:2490 e

Sin embargo, la extensión de los derechos humanos a las personas morales es una continua aspiración de los juristas.

La necesidad de tal extensión ya fue indicada por las III Jornadas Rioplatenses de Tributación conforme su conclusión 4): "Entre los problemas que requieren la mayor atención figura en primer término el reconocimiento de personas jurídicas como titulares de los derechos amparados por el Pacto, ante la Comisión y la Corte, en igualdad de condiciones con las personas físicas" indicando, en el orden práctico, lo que los autores venían procurando "Mientras las presentes precisiones no sean adoptadas por normas expresas, es de esperar que la Comisión y la Corte, así como los órganos jurisdiccionales internos de los países signatarios, interpreten y apliquen el texto vigente del Pacto con criterio amplio, haciendo posible, por vía jurisprudencial, el logro del fin perseguido inequívocamente por la Convención" en su esfuerzo dialéctico [6].

Las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos fueron más enfáticas, produciendo la siguiente declaración: "Que los Derechos Humanos rigen también para las personas jurídicas en tanto les sean aplicables, es decir, con excepción de los Derechos Personalísimos no ejercitables por aquéllas" [7].

Y contestes las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, recomendaron: "La protección de los derechos humanos comprende también los derechos de las personas físicas, jurídicas o ideales respecto de las obligaciones tributarias y sanciones, en su condición de sujetos pasivos, obligados tributarios o destinatarios del tributo" [8].

Entrando en mi análisis debo aclarar que, en el ámbito de la tributación, proteger a las personas jurídicas con los derechos humanos, consiste principalmente en la inaplicabilidad del *solve et repete*.

Este principio nutrió el contenido político del derecho positivo en diversos momentos de la historia.

Su origen se remonta al derecho romano, durante la época de la República cuando el edicto del pretor estableció que en la *pignoris causa* el contribuyente

---

Impuestos, XLVIII-B-2115, aunque minimizando la garantía judicial de acceso a la justicia, al condicionarla a la demostración de la imposibilidad de pago en el caso de recursos judiciales legislados con efectos meramente devolutivos. Cám. Cont. Adm. Fed., sala IV, "Telesud SA", 18/4/1985. CSJN, "Argencard SA v. Municipalidad de General Pueyrredón", 3/12/1991.

[6] III Jornadas Rioplatenses de Tributación, "Tema I: Protección de los Derechos del Contribuyente a Nivel Internacional", Buenos Aires, 3/6/1988, DTE, Documentación Técnica, VIII-558.

[7] Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, Lima 7/12/1989, *Anales de las Jornadas*, Asociación Internacional de Derechos Humanos y Tributación, Lima, 1990, ps. 181 y ss.

[8] XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, San Salvador de Bahía, 8/12/2000. *Errepar Digital*, www.errepar.com.

debía asumir la condición procesal de parte actora y, por lo tanto, para accionar contra el recaudador fiscal (los publicanos) debía abonar previamente los tributos. Posteriormente fue receptada en el derecho de varios países [9], aunque es desconocida en la mayoría de las legislaciones tributarias [10].

En nuestro país, siguiendo la tradición romántica e hispánica se receptó la regla de marras, primero por vía jurisprudencial [11] y finalmente fue incorporada a nuestro derecho positivo por la ley 11.683.

Hoy vemos al Estado de un modo diferente, cuestionándonos su habilidad para desarrollar la sociedad y la riqueza.

Mundialmente los Estados abandonaron la explotación de empresas y aun de servicios públicos.

Naturalmente requieren de los impuestos para solventar la educación, la seguridad y la salud públicas; claro que cada vez son más los particulares que optan por integrarse a los sistemas privados de prestación de tales servicios.

Y el propio Estado coadyuva a ello con una serie de desregulaciones y privatizaciones, v.gr.: obras sociales, jubilaciones, etc.

Y aunque son indelegables el servicio de Justicia y la actividad legislativa, no son pocas las críticas que les dispensan los contribuyentes.

Pareciera que el *solve et repete* corresponde al pretérito en que su beneficiario, el Fisco, representaba el motor de la civilización.

Pienso que ello anima a los autores a pronunciarse contra el *solve et repete*, porque "la razón del Estado" que le dio fundamento ya no aparece como dikelógica. Hoy, simplemente, no nos parece justo.

Y es que nunca lo fue, ni pretendió serlo.

En efecto, la equidad que informa resolución de los pleitos entre particulares exige que hasta no arribarse a la "cosa juzgada", no corresponde pagar. Eso es justicia distributiva.

Otrora resultaba convincente que cuando una de las partes fuera el fisco, correspondía pagar y después juzgar. Eso no es justicia sino "la razón del Estado".

Nunca fue justo, pero hoy aparece como injusto.

Y más que injusto, resulta irrazonable abandonar tal principio a favor de una persona individual, pero no para una asociación de las mismas.

De allí el esfuerzo de los autores por extender a las personas jurídicas los derechos humanos.

Sin embargo no es ésta la primera arremetida contra el *solve et repete*, de hecho uno de los motivos de la creación del Tribunal Fiscal por la ley 15.265

[9] Así, en el derecho italiano hasta la declaración de inconstitucionalidad por la Corte de Casación el 31/3/1961.

[10] Inglaterra, Alemania, EE.UU., Suiza, entre otros.

[11] CSJN, Fallos, 31-103; 101-175; 184-162; y más.

fue la limitación de esa regla, incorporada a la ley 11.683. En tal sentido, al referido Tribunal se le otorgó competencia para entender en los recursos de apelación contra las determinaciones de oficio de impuestos y sus accesorios, así como de las sanciones establecidas en la ley de procedimiento fiscal.

Claro que hubo avances y retrocesos, últimamente se ha producido un retaceo legal y jurisprudencial a la competencia del Tribunal Fiscal por lo cual en la actualidad quedan muchos casos en los cuales la existencia de este Tribunal no empece la aplicación del principio que comentamos.

Asimismo, la jurisprudencia de los Tribunales no ha sido generosa en la interpretación del referido Pacto. En primer lugar, se planteó la operatividad y preeminencia del Tratado de marras sobre la legislación interna, lo cual fue decidido a favor de la solución afirmativa *in re* "Ekmekdjian v. Sofovich" [12].

Posteriormente, se plantearon en los decisorios judiciales la extensión material y subjetiva del Pacto en orden a la derogación (o no) de la regla del *solve et repete*.

La sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal *in re* "Telesud" [13] sostuvo que "debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente con el requisito del previo cumplimiento de una obligación. En otras palabras, y referido específicamente al campo del derecho fiscal, ha perdido vigencia el principio del *solve et repete* acuñado en largos años por la Corte Suprema de Justicia". Sin embargo, esta misma sala en un fallo posterior consideró que la obligación establecida por la Convención de marras estaba satisfecha con la intervención del Tribunal Fiscal [14].

Por su parte, la sala III de la Cámara antes indicada sostuvo que el art. 8° del Pacto de San José de Costa Rica implica la derogación del *solve et repete* en los casos que el contribuyente demuestre que el pago previo le impide real y efectivamente el ejercicio de su derecho de apelar [15].

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado afirmativamente en lo relativo a la vigencia de la Convención que nos ocupa [16], pero no ha sido explícita en cuanto a la derogación del *solve et repete*.

Podemos concluir que si bien la jurisprudencia se pronunció a favor de la operatividad de la Convención Americana de Derechos Humanos y, tácitamente, a su aplicación tanto a personas físicas como jurídicas, no puede concluirse

[12] CSJN, 7/7/1992, LL, 1992-C-540 y ss.

[13] "Telesud", 18/4/1995. En el mismo sentido TFN, sala A, 23/8/1991, "Riat Hnos. v. DGI"; Cám. Fed. Rosario, sala B, 4/4/1988, "Cipoma SA".

[14] Cám. Nac. Apel. Cont. Adm., sala IV, 25/11/1986, "Establecimientos Textiles San Andrés".

[15] Cám. Nac. Apel. Cont. Adm., sala III, 22/5/1990, "Nuevas Cristalerías Avellaneda".

[16] CSJN, 21/12/1989, "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA".

igualmente que exista un criterio firme en lo relativo a las consecuencias de la Convención sobre el principio del *solve et repete*.

No obstante, de los precedentes judiciales indicados en el punto anterior se puede inferir que la regla del *solve et repete* está derogada, aunque los mismos difieren en cuanto a las consecuencias de tal derogación. También de ellos se puede deducir que los Tribunales progresivamente iban retaceando la extensión de tal derogación.

Lamentablemente, esta involución jurisprudencial ha llegado a su máxima expresión en la sentencia dictada por la sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, *in re* "Papelera Don Torcuato SA" de fecha 2 de junio de 1994, en la cual se concluye que el Pacto de San José de Costa Rica no obsta a la aplicación del principio del *solve et repete*.

En efecto, en el citado fallo la sala II sostuvo [17]:

1. Lo que el Pacto persigue es asegurar el derecho a la jurisdicción, en otras palabras, que los ordenamientos jurídicos de los Estados partes aseguren el acceso a una instancia judicial independiente e imparcial.

2. El derecho a la jurisdicción, con la amplitud que propugna el Pacto, nada agrega a las previsiones de nuestro ordenamiento jurídico, en tanto se encuentra garantizado por el art. 18 de la Ley Fundamental.

3. La regla *solve et repete* no parece contradecir la garantía que se pretende amparar, en tanto no impide —por sí— un adecuado resguardo de los derechos.

4. El art. 8° del Pacto no altera la estructura del régimen procesal de la ley 19.549 (LI 30, 1139) (arts. 12, 23 y concs.) porque nada obsta a que el ejercicio de los derechos esté condicionado al pago previo de la suma cuestionada en el acto administrativo. Por lo demás, la Corte Suprema no ha asignado a tal sistema una absoluta rigurosidad

Evidentemente, este fallo implica un retroceso del estado de la evolución del derecho argentino, a la época de la república romana, pues como hemos manifestado al comienzo de este trabajo en la actualidad no existen ejemplos en el derecho comparado en los cuales rija el *solve et repete*.

Por otra parte, la doctrina que aplica la sala II en este fallo resulta contraria al espíritu del Pacto de San José de Costa Rica, pues —indudablemente— lo que se propugnó fue la posibilidad que el contribuyente puede discutir la obligación fiscal antes de su cumplimiento. En realidad, el único motivo que justifica la inclusión de la garantía procesal en materia fiscal en el Convenio Americano, es el de erradicar los últimos bastiones del *solve et repete*.

Obsérvese que en el art. 8° del Pacto se prescribe que "toda persona tiene derecho a ser oída,... para la determinación de los derechos y obligaciones de

[17] *Periódico Económico Tributario*, 15/7/1994, "Casos de Jurisprudencia", por Sara Diana Telías.

orden... fiscal...". Los derechos y obligaciones de orden fiscal se determinan con anterioridad a su pago, pues siendo éste el modo normal de extinción de la obligación, sólo puede ser legalmente realizado cuando la obligación está determinada y, además, es líquida y exigible. En consecuencia, la única interpretación posible del art. 8° es que el contribuyente debe poder acceder a una instancia jurisdiccional —imparcial e independiente del órgano de recaudación y fiscalización— para discutir la determinación de la obligación tributaria y ello con anterioridad al pago.

¿Cómo puede afirmarse que la regla *solve et repete* no impide un adecuado resguardo de los derechos —como se manifiesta en el fallo *sub examine*— si justamente el normal ejercicio del derecho de defensa del contribuyente exige que recién deba pagar la obligación fiscal cuando sus eventuales argumentos junto con los del Fisco han sido contemplados por un órgano jurisdiccional?

Entiendo que el pronunciamiento comentado resulta un fallo *contra legem* en orden a la ya vigente ley 23.054 y a su posterior recepción constitucional.

Y en el cometido propuesto en estas líneas debo destacar que textualmente el Preámbulo del Pacto de San José reconoce "que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana".

De ello se induce que tales derechos deben entenderse como preexistentes a los ordenamientos jurídicos.

De tal modo, la Convención no es ni lo primero ni lo último que pueda establecerse en la materia, porque los derechos son previos al texto. Y en todo caso éste pretende aproximarse a aquéllos, pero de ningún modo agotarlos.

De hecho —y de derecho— los europeos tienen resuelta la cuestión que desvela estas líneas.

La Convención Europea de Derechos Humanos (1950), consagró luego su Protocolo 1 (1952), estableciendo en su inc. 1° que se aplicará también a las personas ideales, resguardando el derecho de cada Estado de sancionar las leyes que aseguren el pago de los impuestos y las sanciones por su incumplimiento (inc. 2°).

Resultaría provechosa una adenda a la Convención en el mismo sentido que la europea, después de todo la clásica Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, no fue una sino tres: la de 1789, la de 1793 y la de 1795.

Mientras tanto debemos transitar la ruta indicada por las Jornadas Tributarias arriba referidas: ocuparnos de la cuestión desde la cátedra y plantearla con énfasis en los estrados, reafirmando lo que sostuviera el Dr. Giuliani Fonrouge [18] "ninguna de las explicaciones propuestas para justificar el *solve et repete* resulta plenamente satisfactoria, pudiendo afirmarse que todas encierran

[18] GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*. T. II. ps. 845/846.

algo de verdad y algo de artificio... De cualquier modo, no es institución que se imponga por clara fundamentación jurídica... Si bien es verdad que debe asegurarse el interés fiscal, poniéndolo 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".

Por mi parte, a la par de suscribir la doctrina del eminente jurista antes transcripta, entiendo que la jurisprudencia debe volver sus pasos y continuando con la senda establecida *in re* "Telesud" (comentado *supra*) debe llegar a la conclusión de que el principio del *solve et repete* ha quedado derogado definitivamente del derecho argentino con la incorporación al mismo de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Por otra parte, una "razonable y discreta interpretación" del Pacto de San José de Costa Rica me conduce a las siguientes conclusiones:

a) Aun admitiendo que la existencia del Tribunal Fiscal de la Nación satisface los requerimientos del Pacto en los casos en que es competente, en toda otra controversia tributaria que exceda el ámbito de competencia del referido Tribunal debe interpretarse que la acción judicial que se interponga tiene efecto suspensivo de la obligación de pago del tributo *subdiscussione*;

b) Como consecuencia de lo anterior los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo consagrados en los arts. 12, 23 y concs. de la ley 19.549 deben interpretarse sistemáticamente con el art. 8° del Pacto, concluyéndose que la ejecutoriedad del acto administrativo consagrados en los arts. 12, 23 y concs. de la ley 19.549 deben interpretarse sistemáticamente con el art. 8° del Pacto, concluyéndose que la ejecutoriedad en materia fiscal sólo se configura luego de la pertinente discusión judicial de la misma;

c) Finalmente, entiendo que también en el derecho tributario provincial deben receptarse los principios de la mentada Convención Americana, en particular la derogación del *solve et repete,* pues si bien las cuestiones procesales son de competencia local, la garantía del derecho de defensa reglamentado por la Convención, surge de la Constitución Nacional y no puede ser contrariado por las normas provinciales; y

d) Especialmente, en cuanto al ámbito personal de aplicación del Pacto de marras debe promoverse la incorporación de una adenda explícita con relación a su comprehensión de las personas jurídicas y ello para que su letra se ajuste a su espíritu desde una cosmovisión dikelógica de la institución.

LA REGLA DEL *SOLVE ET REPETE* Y LOS DERECHOS HUMANOS

por EDUARDO ÁNGEL RUSSO *

I. INTRODUCCIÓN

1. Metodología

El presente texto ha sido dividido en cuatro partes (según metodología de la retórica clásica): Introducción, Desarrollo, Análisis y Conclusión. En la primera parte se intenta una aproximación al núcleo del problema enmarcado, desde fuera hacia adentro, señalando los derechos y garantías rozados por la regla *solve et repete*. En la segunda, se hace un desarrollo actual desde una óptica más dogmática que filosófica, a la inversa de lo que ocurre en la tercera en la que se analiza la problemática del instituto. Aquí es donde puede encontrarse el enfoque más original del tema. Finalmente, en la conclusión se esboza el panorama tal como queda al momento de poner punto final al trabajo.

2. Entorno

El tema que me ocupa es, antes que nada, un caso emblemático de tensión entre lo público y lo privado, uno más dentro del género de problemas que abarca la vida del Derecho. En otro lugar he señalado que todo lo relacionado con los derechos humanos constituye más que una temática (catálogo de temas) una problemática (repertorio de problemas): "El desplazamiento del concepto de 'catálogo de derechos' por el de derechos fundamentales de la persona humana, marcando el acento en el sujeto de los derechos, permite afirmar que más que hablar de una 'temática' de los derechos humanos, se debe hablar de una 'problemática' de esos derechos, lo que, en otras palabras, significa resaltar el dinamismo de la cuestión, por oposición a la visión estática de la tradicional concepción de los 'derechos subjetivos' " [1]. Ello implica, entre otras consecuencias, que las solu-

[1] RUSSO, Eduardo A., *Derechos humanos y garantías. El derecho al mañana*, 1ª ed., Eudeba, Buenos Aires, 1999, p. 36.

* Profesor titular regular de Teoría General del Derecho, UBA.

ciones nunca son definitivas sino tentativas, aproximaciones provisorias, gestos de buena voluntad fenomenológicos más que deducciones sistemáticas [2].

Los campos de lo público y lo privado tienen en el derecho liberal respectivamente, sendas normas de clausura: al Estado le está permitido sólo lo que le está expresamente autorizado, mientras que al particular le está permitido todo lo que no le está expresamente prohibido. Pero estas dos fórmulas distan de cerrar herméticamente dos compartimentos estancos. Entre los dos campos hay zonas de penumbra, contornos borrosos que obligan a una cuidadosa hermenéutica. En primer lugar, los términos explícitos —que definen por negación a los tácitos— no suelen presentar la suficiente claridad deseable. En efecto, ¿hasta dónde llega lo autorizado?; y, paralelamente, ¿qué es lo prohibido? (v.gr. la presunción de legitimidad de los actos administrativos que autoriza a tener por válido a uno de esos actos mientras no lo fulmine una nulidad ¿autoriza a dictar cualquier acto que tenga sólo una mínima apariencia de tal?; desde el otro lado: ¿las causales de justificación en materia penal pueden utilizarse ilimitadamente?).

Por otra parte, las zonas tácitas (lo no autorizado y lo no prohibido) se superponen. El Estado y los particulares libran un conflicto en esa área, y el conflicto inclina el fiel de la balanza hacia uno u otro lado. La decisión del conflicto no aparece siempre bajo un paraguas normativo, mediante una manipulación de la legalidad, sino bajo el cielo más amplio de la legitimidad, legitimidad del Estado en las acciones tendientes al cumplimiento de sus fines, y legitimidad del actuar de los particulares en defensa de sus derechos y libertades. En otro texto dije que: "Legitimar es, sintéticamente, 'dar razón', fundamentar, probar un aserto, sostener, sustentar una proposición de otra previa o superior. Pero cuando la cadena argumentativa o el sistema realmente importan, aquel silencio (el que se abre por encima del principio fundante) es cubierto por un *discurso* dirigido a la aceptación del principio por parte de un receptor real o imaginario. Distinguiremos, entonces, este *discurso de legitimación* persuasivo... (del) *principio de legitimidad,* comienzo de una cadena pretendidamente demostrativa. Ello, en cuanto entendamos por 'discurso' la utilización concreta y real de un lenguaje, un acto pragmático del 'habla' (oral o escrita), un hecho social de comunicación entre interlocutores" [3].

Hannah Arendt define la relación entre poder y legitimidad: "El poder —dice— no necesita justificación, siendo como es inherente a la verdadera (?)

[2] Ver RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "La ciencia del derecho como saber retórico-tópico: el planteamiento de Theodor Viehweg", ED, 185-1270 y ss.

[3] RUSSO, Eduardo A., "Legitimidad, racionalización, eficacia y consenso (acerca de los conceptos básicos de las teorías del Estado y del Derecho)", *Lecciones y Ensayos*, nro. 67/68, ps. 43 y ss., Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires. 1997.

existencia de las comunidades políticas; lo que necesita es legitimidad. El empleo de estas dos palabras como sinónimos no es menos desorientador y perturbador que la corriente ecuación de obediencia y apoyo. El poder surge allí donde las personas se juntan y actúan concertadamente, pero derivan su legitimidad de la reunión inicial más que de cualquier acción que pueda seguir a ésta. La legitimidad, cuando se ve desafiada, se basa en una apelación al pasado, mientras la justificación se refiere a un fin que se encuentra en el futuro. La violencia puede ser justificable, pero nunca será legítima. Su justificación pierde plausibilidad cuanto más se aleja en el futuro el fin propuesto" [4].

Por último, en un mundo globalizado y mediático muchas veces lo público se privatiza y lo privado se hace público. Un servicio público privatizado sigue siendo un servicio público, y la vida privada de un hombre de Estado puede exceder al ámbito de la intimidad. Señala también Hannah Arendt que: "Parece estar en la naturaleza de la relación entre la esfera pública y la privada que la etapa final de la desaparición de la primera vaya acompañada por la amenaza de liquidación de la segunda. No es casualidad que toda la discusión se haya convertido finalmente en una argumentación sobre la deseabilidad o indeseabilidad de la propiedad poseída privadamente. La palabra 'privada' en conexión con 'propiedad', incluso en términos del antiguo pensamiento político, pierde de inmediato su privativo carácter y gran parte de su oposición a la esfera pública en general; aparentemente, la propiedad posee ciertas calificaciones que, si bien basadas en la esfera privada, siempre se consideran de máxima importancia para el cuerpo político" [5].

Todo este panorama enmarca la problemática que abordaré, contextualiza sus afirmaciones y relativiza sus conclusiones.

3. Propiedad privada y tributación

La tributación es uno de los fenómenos por los cuales el Estado se hace de los fondos necesarios para el cumplimiento de sus fines. La proporcionalidad y la razonabilidad entre esos medios y fines determinan la legitimidad del tributo y el reflejo de los mismos se materializa en la llamada "ley de leyes": el presupuesto. La regla es válida para cualquier tipo de Estado al que aspiremos, tengamos o merezcamos. Se trate de un Estado benefactor, regulador o mínimo, sólo habrá una cuestión de cantidad y no de naturaleza.

La propiedad privada, por su parte, constituye la otra cara del fenómeno, toda vez que es el lugar del que provienen esos recursos, de una u otra forma. Dicha propiedad, además, cumple su rol en el desarrollo de la persona en pos

[4] ARENDT, Hannah, *Crisis de la República*, Taurus, Madrid, 1973, ps. 153/154.

[5] ARENDT, Hannah, *La condición humana*, 1ª ed., Paidós, Barcelona, 1993, p. 69.

de la consecución de sus propios fines. Éste es un derecho subjetivo y un derecho humano esencial (CN, art. 17 y Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 21, inc. 2°).

Bidart Campos señala que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, interpretando el alcance del vocablo propiedad "...dio recepción al concepto amplio acuñado por la jurisprudencia norteamericana", transcribiendo la doctrina sentada por nuestro Máximo Tribunal en el sentido de que: "Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad" (Fallos, 145:307) [6].

Los principios señalados en los párrafos anteriores son en apariencia simples, pero se tornan complejos a la hora de profundizar en el análisis. No presentaría mayores problemas si se tratase de una sociedad organizada, honesta, solidaria y de recursos ilimitados o al menos crecientes. Lamentablemente, esa no es nuestra sociedad, si acaso lo es alguna en términos absolutos. Entonces el juego de esos medios no es armónico sino conflictivo hasta la violencia, violencia que se expresa en exacciones y evasiones, y es allí, como frente a toda violencia, que se requiere de un poder judicial fuerte, independiente y ecuánime para evitar que la exacción y la evasión se extiendan hasta aniquilar al individuo o al Estado, respectivamente. Bajo esta premisa, que descarta tanto las hipótesis extremas y absolutas cuanto las recetas *a priori* carentes de modulaciones me propongo encarar este trabajo bajo el tema que nos convoca. No se trata en suma, más que de una profesión de fe democrática, más allá de los matices que podrán compartirse o no, pero que son la sustancia de todo debate de ideas [7]. En palabras de Bidart Campos: "...la forma democrática de Estado consiste fundamental y esencialmente en la efectiva vigencia de los Derechos Humanos" [8].

4. Igualdad y tributación

El art. 16 de la CN señala el principio de igualdad ante la ley y especifica que "la igualdad es la base del impuesto" (cfr. arts. 7° de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 24° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y arts. 11° y 51° respectivamente de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, etc.). Este principio, como dijera en otro texto, "puede

[6] BIDART CAMPOS, Germán J., *La Corte Suprema. El tribunal de las garantías constitucionales*, Allende y Brea, Buenos Aires, 1982, p. 88.

[7] Ver CORTI, Arístides H. M., "Aportes para un derecho tributario de base democrática", *Impuestos*, L-B-1485 y ss., cuyas conclusiones se comparten.

[8] BIDART CAMPOS, Germán J., *La Corte...*, cit., p. 75.

interpretarse como que para la ley somos —o debemos ser considerados— libres e iguales (tesis del derecho humanitario), o que sólo somos libres e iguales en la medida en que la ley lo establece (tesis positivista de la inexistencia de derechos absolutos)" [9], y donde concluyo que "las normas jurídicas mencionadas... son, fundamentalmente, principios hermenéuticos destinados, liminarmente, no a regular las conductas directamente, sino a la interpretación del sistema jurídico conforme a ciertas pautas ético-políticas de naturaleza supra-sistemática. En otras palabras, son una definición de los fines del Derecho, y de ahí su ubicación en el más alto rango constitucional" [10].

Pero el principio de igualdad así señalado no es de por sí suficiente para solucionar todos los casos. Tampoco alcanza decir que tal principio equivale a la obligación de tratar los casos iguales de igual manera, ya que esto iluminaría sólo una parte del principio, pues es necesario saber qué pasa con los casos diferentes y cuándo son iguales y cuándo no lo son. Ello dependerá de las características de cada caso que la ley considere relevantes y esto puede transformarse en una arbitrariedad. Que diferentes actividades tributen una alícuota idéntica o diferente es también una cuestión axiológica, originaria del legislador, sujeta al control jurisdiccional. Cuando se establecen escalas graduales para un impuesto, por ejemplo tomando como base el ingreso o patrimonio del contribuyente, un solo peso de más o de menos bastará para cambiar de categoría y estar alcanzado por diferente alícuota y aun por el mismo impuesto (v.gr. mínimo no imponible).

Frente al deber de tributar puesto en cabeza del contribuyente y a la facultad del Estado de exigir la contribución, se alzan, además, las fronteras de la "no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza" (art. 51, CCABA). Sin embargo, como saben los lingüistas, no siempre la proliferación de adjetivos disminuye la vaguedad denotativa del vocablo en cuestión, dado que cada adjetivo arrastra su propia vaguedad.

Si la igualdad ante la ley parecía al principio un concepto casi matemático, ahora se ha convertido más en un tema ético y político y es allí donde la cuestión se intercepta con los derechos humanos. Del juego armónico de ambas fuentes dependerá que, aunque con rodeos, se aproxime este desarrollo al centro de la temática para la que he sido convocado.

5. Derecho de defensa en juicio y tributación

El art. 18 de nuestra Carta Magna determina que: "es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos" (cfr. arts. 10 de la Declaración Uni-

[9] Russo, Eduardo A., "Identidad y diferencia (reflexiones en torno a la libertad y la igualdad)", *Índice*, Buenos Aires, 2000, p. 198.

[10] Russo, Eduardo A., "Identidad...", cit., p. 206.

versal de los Derechos Humanos, 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos y 13 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires, etc.). Esta garantía, nacida teniendo primeramente en mira la órbita del derecho penal, se extiende hoy en día —en un Estado democrático— a todas las ramas del derecho, incluyendo al derecho administrativo y tributario.

La garantía de la defensa en juicio se enmarca así en un haz de derechos que podrían clasificarse como *procesales*, sin perjuicio de sus implicancias en el derecho de fondo, y que incluyen a las garantías del debido proceso y de la igualdad procesal de las partes. Se habrá advertido, entonces, las relaciones de estos institutos con la regla que se analiza en el presente trabajo.

A diferencia de lo que ocurre en el derecho penal, donde el aspecto represivo se monopoliza en cabeza del Estado sin que medie un interés económico por parte de éste, ya que su función represiva —en este caso— se funda únicamente en el interés colectivo de asegurar y mantener el orden social y las seguridad individual de sus componentes; en el derecho tributario el Estado persigue un doble propósito, por un lado la atención y satisfacción de sus fines, por el otro, su propio mantenimiento. Ello puede hacer despertar una sospecha de ejercicio abusivo de autoridad fundada en intereses económicos, de naturaleza diferente al que se presenta en su actuar represivo, lo que exige mayor cuidado en el control de legitimidad de los actos de gobierno. En palabras sencillas, se está siempre frente al riesgo de que el Estado se convierta en juez y parte.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene sentada una reiterada jurisprudencia en casos en que se exigía un pago previo como condición para acceder a la justicia diciendo que deben evaluarse *fundamentalmente* situaciones patrimoniales concretas de los particulares a fin de evitar que ese previo pago se traduzca, a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio (ver Fallos, 215:225; 247:181; 261:101; 285:302; 287:473; 288:287; 295:314; 312:2490; 319:3415; 322:210; 322:337; 322:1284; entre otros).

Por ahora me limitaré a subrayar algunos conceptos: se establece la exigencia de relacionar el derecho de defensa en juicio con la situación patrimonial del titular del derecho; se puntualiza que la insuficiencia patrimonial debe estar comprobada —sobre esto me extenderé más adelante— y que debe ser inculpable, determinándose que tales exigencias sustentan *fundamentalmente* una excepción al requisito del pago previo, lo que equivale a decir que no es la única excepción aunque sea de jerarquía superior que otras.

II. Desarrollo

1. La regla solve et repete *a partir de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*

No voy a reseñar aquí los orígenes históricos de la regla que, en materia de percepción de tributos, establece un privilegio a favor del Estado para exigir el cobro de los mismos antes de que se puedan efectuar reclamos, recursos, impugnaciones, etc. sobre el fundamento de la deuda y su justa medida. Para ello me remito al enjundioso trabajo del Dr. José Osvaldo Casás en el Seminario *Tutela jurisdiccional en materia tributaria*, presentado en el marco de las III Jornadas Tributarias del Mercosur llevadas a cabo en la ciudad de Buenos Aires entre el 26 y el 28 de agosto de 1999.

Dice allí el autor citado que: "La exigencia del pago para posibilitar el cuestionamiento judicial de los tributos tuvo durante su apogeo una modesta difusión en el derecho comparado, encontrándose hoy en franco retroceso, al tiempo que las articulaciones han estado sujetas a distintos recaudos generando también efectos diversos". Cabe destacar, sin embargo, que pese a ese real retroceso señalado se advierte paralelamente una mayor prisa de los Estados en obtener cuanto antes los recursos fiscales a través de todo un complejo sistema de retenciones, anticipos, pagos a cuenta, acortamiento de períodos fiscales, etc. Por ello la tensión entre la garantía de la tutela jurisdiccional efectiva y la urgencia en la obtención de recursos fiscales continúa vigorosa, aunque más en la faz práctica que en la teórica. Aunque la regla sea cuestionada como un privilegio excesivo a favor del Estado, supervivencia de épocas de regímenes absolutistas prerrepublicanos, su falta de inclusión explícita en algunos ordenamientos legales no obsta a que por otras vías, por ejemplo la limitación de las defensas en el juicio de ejecución fiscal, se persigan idénticos fines.

Atento entonces, a la vigencia de tal tensión más allá de los cuestionamientos doctrinarios, me limitaré en el presente trabajo a la situación en nuestro país a partir de la suscripción del Pacto de San José de Costa Rica, su aprobación legislativa y su inclusión en la Constitución Nacional con la reforma de 1994 (art. 75, inc. 22). Vale decir que la cuestión se circunscribe al tiempo posterior al período que va desde el 2 de febrero de 1984 (fecha de la firma del Pacto por parte de la Argentina) al 24 de agosto de 1994 (fecha de entrada en vigencia de la reforma constitucional). Durante ese deceño se discutió abundantemente sobre la aplicabilidad en el derecho interno del Pacto dado el conflicto entre el derecho internacional y la alegada soberanía del Estado, discusión que al presente se torna irrelevante fuera de los aspectos históricos del tema.

El art. 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos determina que: "Toda 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 sustancia-

ción 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". La problemática se reduce ahora a determinar si el artículo transcripto prescribe la abolición lisa y llana de la regla (posición mayoritaria de la doctrina), o si solamente morigera sus efectos condicionándola a ciertas circunstancias de hecho y de derecho (posición mayoritaria de la jurisprudencia coincidente con el texto del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires).

2. Legislación

En la Ley de Procedimientos Fiscales 11.683 no existe mención expresa de la regla *solve et repete*. Más aún, los recursos administrativos previstos en la normativa tienen efectos suspensivos (recurso de reconsideración por ante el superior y recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación); sin embargo, agotada una de estas vías, si bien el acceso a la justicia no requiere previo pago, tampoco impide la iniciación por parte del ente recaudador del juicio de ejecución fiscal que regula la misma ley, por lo que, de hecho, iniciada tal ejecución, si previamente en un proceso judicial no se hubiere dictado una medida cautelar que suspenda tal juicio ejecutivo, el mismo tiene expedita la vía, lo que implicará una suerte de pago previo a la resolución de la apelación judicial.

En materia previsional la ley exige el pago previo como requisito para acceder a la instancia judicial por ante la Cámara Federal de la Seguridad Social. La jurisprudencia de este tribunal ha receptado la doctrina de la Corte que si bien admite la plena operatividad del art. 8°, inc. 1° de la Convención Americana de los Derechos Humanos, ello no deroga la obligación de depositar los aportes omitidos como condición de acceso a la instancia judicial salvo que el interesado afirme y pruebe que tal depósito previo resulta exorbitante y desproporcionado con su concreta capacidad económica [11].

El art. 9° del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires introduce una fórmula procesal actualizada respecto de la jurisprudencia de la Corte. En efecto, allí se dice que: "Cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, el/la juez/a puede determinar sumariamente y con carácter cautelar, de acuerdo a la verosimilitud del derecho invocado por la parte, si corresponde el pago previo del impuesto, tasa o contribución, antes de proseguir el juicio". La novedad del instituto radica en la delegación de la procedencia del pago previo al tribunal interviniente, "de acuerdo a la verosimili-

[11] Cám. Fed. Seg. Soc., sala I, sent. definitiva 90.450 del 20/11/2000 *in re* "Transambar SA v. DGI s/Impugnación", *Periódico Económico Tributario*, del 13/6/2001, p. 14.

tud del derecho" y no simplemente para el caso que lo exigido resulte exorbitante y desproporcionado. Sobre este artículo dice De Giovanni: "Será pues el Poder Judicial quien valorando la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora en su faz de daño causado, y aun exigiendo contracautela, quien determine la necesidad del pago previo del impuesto antes de entablar la contienda judicial. Según la redacción adoptada en la norma que comentamos, la Legislatura de la Ciudad con el voto unánime de sus miembros optó como criterio legislativo por la no vigencia a rajatablas del principio *solve et repete*. Sólo deberá ingresarse el impuesto o la determinación tributaria para poder continuar el juicio, si así lo resuelve el juzgador. Nos preguntamos cuál deberá ser el criterio del juez para resolver tan delicada cuestión. No será otro que el saber si la petición del particular tiene humo de buen derecho..." [12].

Complementariamente, el art. 177 del mismo Código define a las medidas cautelares diciendo que: "...son todas aquellas que tienen por objeto garantizar los efectos del proceso, incluso aquellas de contenido positivo y la suspensión del acto administrativo impugnado,... aunque lo peticionado coincida con el objeto sustancial..."; y, el art. 189 dispone que: "Las partes pueden solicitar la suspensión de la ejecución o del cumplimiento de un hecho, acto o contrato administrativo, en los siguientes supuestos: 1) Si dicha ejecución o cumplimiento causare o pudiere causar graves daños al/la administrado/a, el tribunal, a pedido de aquel/lla, puede ordenar a la autoridad administrativa correspondiente la suspensión del cumplimiento del hecho, acto o contrato, en tanto de ello no resulte grave perjuicio para el interés público; 2) Si el hecho, acto o contrato, ostentare una ilegalidad manifiesta, o su ejecución o cumplimiento tuviera como consecuencia mayores perjuicios que su suspensión...".

De la interpretación armónica y sistemática del citado Código resulta que el pago previo cae frente a un derecho *prima facie* verosímil, un grave perjuicio al administrado, ilegalidad manifiesta o cuando la ejecución o cumplimiento ocasione mayores perjuicios que su suspensión. Las hipótesis señaladas son alternativas, vale decir que bastaría, en principio, que se diese una sola de estas condiciones, aun cuando la exigibilidad de alguno de los otros dependerá, en última instancia de la mayor o menos fuerza que tenga la condición invocada o a utilizarse como fundamento.

La sala II de la Cámara de Apelaciones Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires tiene dicho en este sentido que: "La jurisprudencia y la doctrina agregan que los presupuestos... se relacionan de tal modo que a mayor verosimilitud del derecho, corresponde no ser tan riguroso en la apreciación del peligro del daño y —viceversa— cuando existe el riesgo

[12] DE GIOVANNI, Julio, *Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires*, Ciudad Argentina. Buenos Aires, 1999.

de un daño extremo e irreparable la exigencia respecto del *fumus* se puede atemperar" [13].

También la misma sala indicó que: "...debe tenerse especialmente en cuenta que 'por medio de las medidas cautelares no puede interferirse el cumplimiento de otros pronunciamientos judiciales ni suspenderse el trámite de procesos distintos a los sustanciados ante otro Tribunal' (Cám. Nac. Apel. Cont. Adm. Fed., sala IV, 1/3/2001, 'Balbarrey, Eduardo Fernando y otro v. BCRA - resol 252/2000 s/medida cautelar'; cfr. CSJN, Fallos, 257:97)... (de lo contrario) se realizaría una intromisión indebida en la jurisdicción de otro magistrado" [14].

Estas hipótesis, a mi juicio, deben armonizarse con los ocho ítems que se reseñan en el punto II.4 de este trabajo.

También y, siempre según mi criterio, la medidas cautelares conforme al juego señalado de los arts. 9°, 177 y 189 del CCATCBA, pueden solicitarse en cualquier acción, incluyendo los juicios ejecutivos fiscales, en tanto importen la suspensión de la ejecución de un acto administrativo impugnado.

3. Posición doctrinaria

En las III Jornadas Rioplatenses de Tributación se concluyó (punto 5 a) como "deseable": "la derogación de la regla *solve et repete* en los países que aún la mantienen, por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes en el proceso y ante la ley" [15]. En igual sentido se declaró en las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos (punto 2°): "Que es necesario asegurar el acceso, incondicionado e inmediato de todas las personas a los tribunales judiciales, lo cual significa, incluso, que la regla *solve et repete* debe quedar sin efecto en aquellos países en los cuales todavía tiene vigencia por ser violatoria del principio de igualdad" [16]. En las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se recomendó (recomendación 5, punto e) la: "Prohibición del *solve et repete* en todas las instancias" [17].

También el Dr. Casás en la ponencia *supra* citada sostuvo como conclusión que: "La regla del *solve et repete* constituye un *privilegio* injustificable a

[13] Cám. Apel. Cont. Adm. y Trib. Buenos Aires, *in re* "Banque Nationale de Paris v. GCBA s/Amparo (art. 14, CCABA)", en sent. del 21/11/2000 y jurisprudencia allí citada, entre otros.

[14] Cám. Apel. Cont. Adm. y Trib., Buenos Aires *in re* "Hesperia SA v. GCBA s/acción meramente declarativa (art. 277, CCAT)", en sent. del 23/4/2001.

[15] III Jornadas Rioplaenses de Tributación, Tema I: "Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional", Buenos Aires, 3 de junio de 1988, DTE, VIII-558.

[16] Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, Lima, 7 de diciembre de 1989, *Anales de las Jornadas*, Asociación Internacional de Derechos Humanos y Tributación, Lima, 1990, ps. 181 y ss.

[17] XX Jornadas..., cit.

favor del fisco, en franco abandono en el derecho comparado, e, incluso en el caso de la República Argentina, se encuentra en pugna con principios, garantías y derecho de rango constitucional" [18].

En el mismo sentido se alinea el Dr. Spisso, afirmando que: "...no sólo es inadmisible la exigencia del *solve et repete* entendido como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal" y agrega: "El contribuyente que está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente del *solve et repete*" [19].

Señala también este autor que: "A nuestro juicio, el *solve et repete* es inconstitucional, no obstante a que no configure agravio al derecho de defensa, al desconocer el principio de razonabilidad de las leyes art. 28 de la CN al no existir adecuación entre el medio empleado por la norma y la finalidad que persigue" [20].

En esta enumeración también corresponde incluir al Dr. Arístides H. Corti que igualmente considera derogada a la regla. Este autor se ocupó de analizar la garantía del acceso a la justicia para controvertir con carácter previo al pago de los actos administrativos de determinación fiscal en relación con la incidencia de los tratados internacionales a partir de la reforma constitucional de 1994. En esa oportunidad sostuvo que: "La nueva norma constitucional no sólo proscribe el *solve et repete* (entendido como requisito o condición de procedibilidad de la acción judicial), sino que también garantiza una instancia de control judicial previa al pago del reclamo fiscal judicialmente controvertido" [21].

4. Posición jurisprudencial

4.1. Aplicabilidad a las personas de existencia ideal

Si bien en principio los derechos humanos son derechos de las personas físicas, la jurisprudencia reseñada declaró su aplicabilidad tanto a éstas como a las de existencia ideal, en fallos anteriores y posteriores a la incorporación de

[18] CASÁS, José O., *Tutela jurisdiccional en materia tributaria,* ponencia en las III Jornadas Tributarias del Mercosur, Buenos Aires, 26 al 28/8/1999, p. 515.

[19] SPISSO, Roque R., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 61; *Derecho constitucional tributario*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 533 y ss.

[20] SPISSO, Rodolfo R., "La convención americana sobre derechos humanos y su incidencia en materia tributaria", LL, 1988-C-4 y ss.

[21] CORTI, Arístides H. M., "Acerca de la incidencia de los tratados internacionales en materia fiscal y penal fiscal a partir de la reforma constitucional Santa Fe-Paraná 1994". DTE, XV-371 y ss., 1994.

los tratados internacionales sobre derechos humanos a la Constitución Nacional, los primeros con base en el derecho de defensa garantizado por el art. 18 de la Carta Magna [22].

Esta interpretación comprensiva que realizó nuestro Máximo Tribunal encuentra coincidencia con la posición doctrinaria de los autores citados en el punto 2.3. Así, Corti ha escrito que: "...si bien en su literalidad las cláusulas internacionales... aluden a personas físicas, es de ponderar que las mismas no admiten una interpretación aislada sino sistemática con el resto del ordenamiento, en armonía con las 'Normas de interpretación' adoptadas por el art. 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos, al prescribir que: 'Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en sentido de... b) Limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido con las leyes de cualquiera de los Estados partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados' " [23].

4.2. Excepciones a la regla

A diferencia de lo que ocurre con las posiciones doctrinarias, la jurisprudencia en general afirma que el art. 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos no derogó la regla del *solve et repete* en tanto la aplicación de la misma no impida el acceso a la justicia; para arribar a tal conclusión se estableció, implícitamente, una sutil distinción en el concepto de pago previo. Sería inconstitucional que la exigencia de tal pago impidiese el acceso real a la justicia mientras que sería válido si no estableciese tal impedimento, aunque la ejecutoriedad de la deuda corra simultáneamente por otro cauce judicial, sin necesidad de esperar a una sentencia definitiva sobre la impugnación efectuada por el contribuyente.

Así por ejemplo la Corte Suprema de Justicia de la Nación dijo que: "Si bien la exigencia de depósitos previos como requisito de viabilidad de los recursos de apelación no es contraria a los derechos de igualdad y de defensa en juicio, la Corte ha aceptado la posibilidad de atenuar el rigorismo del principio *solve et repete*, en eventuales supuestos de excepción que involucran situaciones concretas de los obligados, a fin de evitar que ese pago previo se tradujera en un real menoscabo de garantías que cuentan con la protección constitucional" [24].

[22] CSJN, *in re* "Sociedad Anónima Expreso Sudoeste (SAES) v. Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Economía)", sent. del 27/12/1996, ED, 174-83, anteriormente, en la misma causa, la SCBA había resuelto en sentido contrario.

[23] CORTI, Arístides H. M., "Acerca...", cit.

[24] CSJN, *in re*, "Cadesu Cooperativa de Trabajo Limitada v. Dirección General Impositiva s/recurso extraordinario", sent. del 11/6/1998.

En similar redacción sostuvo que: "El alcance que cabe otorgar a lo dispuesto por el art. 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos —a la que el inc. 22 del art. 75 de la CN otorga jerarquía constitucional— es equivalente, en relación con el principio *solve et repete* a las excepciones que contemplan situaciones concretas de los particulares a fin de evitar que ese previo pago se traduzca a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio" [25].

Para no abusar con la transcripción de fallos de similares características mencionaré ocho ítems en los que doctrina y jurisprudencia han resumido los pronunciamientos de nuestro máximo tribunal:

1) Admisión de la discusión de cuestiones constitucionales mediante el recurso extraordinario en los juicios de ejecución fiscal, cuando se causa al demandado un agravio de imposible o tardía reparación ulterior;

2) En casos anómalos claramente excedentes del ejercicio normal de las facultades impositivas propias de los Estados;

3) En casos de gravedad institucional en que el ejercicio del poder tributario resulta frustratorio de derechos de naturaleza federal, con perturbación de la prestación de un servicio público;

4) Cuando al desestimarse una excepción fundada en una ley federal no exista juicio ordinario posterior;

5) En caso de los juicios sucesorios cuando la inconstitucionalidad ha sido planteada en el incidente de liquidación del impuesto, y no en ocasión de su cobro;

6) Cuando se manda llevar adelante la ejecución sobre la base de una deuda inexistente;

7) En casos en que se halle afectada la inviolabilidad de la defensa en juicio; y

8) Al declararse admisible la acción declarativa en materia fiscal [26].

4.3. Pago previo en materia de multas

Es conveniente hacer una distinción entre el pago previo de impuestos y el de multas, toda vez que respecto de estas últimas resultaría válida la oposición fundada en el art. 18° de la CN de donde surge la prohibición de ser penado sin haber mediado juicio previo tramitado por ante los jueces naturales dada la naturaleza penal de la sanción; en tal sentido la sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal

[25] CSJN, *in re*, "Agropecuaria Ayui SA s/amparo", sent. del 30/6/1999.

[26] CSJ, Santa Fe, *in re* "Industrias Frigoríficas Nelson s/recurso directo por denegación de apelación, recurso de inconstitucionalidad (expte. CSJN, nro. 650-93)", sent. del 15/3/1995.

indica que: "Las circunstancias de que obtenida una sentencia total o parcialmente contraria a lo resuelto en el pronunciamiento administrativo, la necesaria devolución de la multa reclamada no constituye una reparación del daño inferido, por cuanto el perjuicio que se ha verificado lo es más que al patrimonio de la persona, a su honorabilidad y, fundamental, al sistema de libertades que acoge nuestra Constitución" [27].

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideró que: "Son constitucionalmente válidas las normas que establecen el pago previo de las multas aplicadas por la autoridad administrativa como requisito de la intervención judicial" [28].

En doctrina Corti adhiere al criterio sentado por la sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal, al decir que la garantía del juicio previo a la efectivización de la condena: "Se encuentra consagrada por el art. 18 de la CN cuando dispone que nadie puede ser condenado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso. Sin embargo, tanto el legislador nacional cuanto la Administración Pública parecían haberse olvidado de la garantía... Ahora, con la constitucionalización de los tratados internacionales contemplados por el art. 75, inc. 22), es de esperar que legisladores y administración restablezcan sin demora el Estado de Derecho en este campo" [29]. Cita al respecto los arts. 10 de la Declaración Universal de los Derechos del hombre, XXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 14°, inc. 1°) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 8°, inc. 1°) de la Convención Americana de Derechos Humanos.

III. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA

Como hemos visto, si bien el art. 8°, inc. 1°) del Pacto de San José de Costa Rica, cuya vigencia operativa resulta indiscutible, no entra en colisión literal con la regla del *solve et repete*, en tanto esta última sea interpretada de manera flexible y con las excepciones que se dejaron reseñadas, no es menos cierto que la colisión se produce en la interpretación de las cláusulas en cuanto a la extensión de las mismas.

En efecto, la cuestión de si la garantía humanitaria prescribe únicamente el acceso a la justicia como instancia operatoria liminar, o si llega a determinar

[27] Cám. Nac. Apel. Cont. Adm. Fed., sala IV, *in re* "Frimca SA v. resol. 836/1997 SAGPyA", en sent. de fecha 28/12/1998, *idem* mismo tribunal *in re* "Asociación de Obras Sociales de La Rioja v. AFIP - DGI", en sent. de fecha 2/11/2000, *Periódico Económico Tributario*, del 25/1/2001, p. 12.

[28] CSJN. *in re*, "Agropecuaria Ayui SA s/amparo", en sent. del 30/6/1999, *idem* ver Fallos. 155:96: 162:363: 195:22; 215:225: 215:501.

[29] CORTI, Arístides H. M., "Acerca...", cit.

la necesidad de la existencia de un pronunciamiento judicial definitivo, es la que permite la discusión todavía hoy vigente y representada, respectivamente por la jurisprudencia, en especial la de la Corte Suprema, y la doctrina comentada.

Es evidente que los conflictos señalados en la introducción del presente trabajo (lo público *vs.* lo privado; propiedad privada *vs.* tributación; igualdad *vs.* tributación: derecho de defensa en juicio *vs.* tributación) mantienen tal carácter a pesar de la constitucionalización de los tratados internacionales de derechos humanos.

Sin embargo, no todo permanece igual después de la reforma constitucional de 1994, ya que a partir de ahí se agudiza la crisis de la regla tal como los señalaba el Dr. Casás en el trabajo comentado. Como síntesis puedo decir que las excepciones a la regla han pasado a ocupar el lugar de ésta que se convierte en una excepción, con vigencia residual en materia tributaria y en otro tipo de acreencias fiscales.

La ponderación de los conflictos señalados, la consideración de la regla —prácticamente convertida ahora en excepción— quedan, como corresponde, sometidos a la prudencia judicial que es la llamada a sopesar la circunstancias de cada caso y los intereses, sean éstos individuales o colectivos, sujetos a su jurisdicción.

Así, por ejemplo, para evaluar el perjuicio en la demora, no basta que éste sea exorbitante en términos económicos al punto de llevar a la extinción del sujeto de derecho o de imposible reparación ulterior —hipótesis extremas— sino que sería suficiente, a mi juicio, que el peligro sea real y afecte el desenvolvimiento o desarrollo de la persona en el futuro.

La jurisprudencia ha dicho en tal sentido que para evaluar la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, debe atenderse a las "situaciones patrimoniales concretas", las que no basta que sean alegadas, sino que también deben ser probadas. Ahora bien, respecto de la carga de esta prueba, que, en principio corresponde a quien peticiona (toda vez que en primera instancia la medida cautelar se tramita *in audita parte*), ello no excluye que la carga probatoria caiga también en cabeza de la otra parte, en el caso de una eventual apelación, que es quien, en definitiva, reclama el crédito. Así como no es suficiente la mera invocación del daño y de su magnitud por parte del contribuyente o deudor, tampoco puede serlo el mero desconocimiento de la parte acreedora en la última hipótesis señalada, si ésta tuvo posibilidad de conocer directamente tales situaciones (v.gr. por inspecciones, verificaciones o fiscalizaciones). De tal modo jugaría una especie de carga dinámica de la prueba, como la que doctrina y jurisprudencia han reclamado para los casos de mala praxis médica. La igualdad de las partes así lo exige y poder arribar a una solución justa es también una carga para ellas.

Por otro lado, la necesidad del Fisco de contar con los recursos debidos en tiempo oportuno, la no obstaculización de la normal percepción de la renta pública, fundamento del *solve et repete*, dependerá también de circunstancias contextuales, de carácter político-social-económico en relación con el monto discutido en juicio, el carácter de tributo, etc.

Sería también conveniente una uniformidad jurisprudencial en la materia respecto del pago previo de multas, en consonancia con el art. 18 de la CN y similares disposiciones contenidas en tratados de derechos humanos, reconociéndose el carácter penal de tales multas, aun cuando su cuantía pudiese estar originada en la omisión tributaria, por cuanto también cabe admitir que la multa no es un presupuesto de la renta pública, vale decir que no tiene fines recaudatorios y, por ello mismo, la suspensión de su cobro no ocasiona perjuicios en tal sentido.

En cuanto a la extensión de las garantías a las personas jurídicas, tema en el que, según hemos visto no existen mayores controversias, resulta también importante tener en cuenta la significación económica y la utilidad social de la misma (como en el caso de los servicios públicos) y también el deber, fundado en la solidaridad, de mantener abierta la fuente de trabajo, especialmente en una difícil situación económica como la que nos toca por caso vivir.

IV. Conclusión

El caso de la regla *solve et repete* es uno de los temas enmarcado en la vinculación entre tributación y derechos humanos. Pero funciona como piedra de toque ya que en él convergen los intereses y derechos que son afectados por tal vinculación.

Los derechos humanos son una creación intelectual surgida en la segunda posguerra, a mediados del siglo pasado. Pero esta genealogía no debe hacernos olvidar que la espiral de violaciones, lucha, reconocimiento, garantía, efectiva vigencia, nuevas violaciones y así sucesivamente, vienen desde mucho antes y podrán continuar, tal vez, aunque no lo queramos, en el futuro inmediato. Un tratado, una norma general (ley), una particular (sentencia), no ponen fin a esa problemática sino que a lo sumo intentan o proponen una superación.

La positivización de los derechos humanos en tratados internacionales, su inclusión en la Constitución y en el resto del derecho interno de un Estado, siendo un paso importante (el del reconocimiento y garantía) no agota la problemática. En primer lugar, porque siempre tendrán que interpretarse estas normas en función de casos concretos y esto necesariamente lleva a un cono de penumbra. En segundo lugar, porque la historia no se detiene y la vida humana cotidiana plantea el surgimiento de nuevas necesidades, así como de nuevas injusticias y arbitrariedades. Es decir que mientras la normativa congela el desenvolvimien-

to de los derechos humanos como en una fotografía, la vida transcurre con un movimiento incesante.

Es por estas circunstancias que los especialistas, los órganos de gobierno y todo aquel interesado en la problemática de los derechos humanos, deben mantener una mirada atenta y vigilante frente a ese desfase que se produce entre el derecho positivo y las demandas sociales e individuales, que lo alerten sobre la falta de efectiva vigencia de aquellos derechos. La jurisprudencia, en su insoslayable función de mediadora entre las demandas de justicia y las normas aplicables, cumple así un papel destacado, lo mismo que la doctrina en sus análisis y en sus propuesta *lege ferenda*.

Como hemos visto en el desarrollo del presente trabajo respecto de la regla *solve et repete*, doctrina y jurisprudencia, cada una desde su propio lugar y con sus propios matices ha contribuido a relativizarla y a transformarla, como hemos dicho, en casi una excepción. Sea con la casi unánime consideración de que los derechos humanos son también aplicables a las personas jurídicas de existencia ideal (aun antes de la incorporación del Pacto de San José de Costa Rica a la Constitución Nacional) o en la aún controvertida cuestión respecto de la inaplicabilidad de la regla en el caso de las multas, ambos sectores han dado un paso adelante, a veces titubeante, en pos de la efectiva vigencia de los derechos.

LA LIBERTAD DE CULTO Y LA TRIBUTACIÓN

por FABIANA HAYDEÉ SCHAFRIK *

I. APROXIMACIONES AL TEMA

El objeto de este estudio será considerar la incidencia de las cláusulas que sobre la libertad de cultos y sostenimiento del culto católico apostólico romano consagra la Constitución Nacional con la materia tributaria. Todo ello a la luz del espectro garantístico que impuso el desarrollo en nuestro ordenamiento jurídico de los *derechos humanos*.

La inclusión en el espectro protectorio de la tercera generación de derechos, cuales son los derechos humanos, nos obliga a la revisión de los parámetros clásicos del aspecto subjetivo del hecho imponible, del poder tributario que es su presupuesto, y de la consecuente obligación tributaria.

El derecho individual constitucional de la libertad de cultos, fue interpretado de diverso modo por nuestra doctrina y jurisprudencia. A modo de ejemplo en el caso "Rosa Melo de Cané s/testamentaria" [1] se discutieron, en las diversas instancias judiciales, las distintas posiciones sobre la situación de la Iglesia Católica frente a la tributación; las consideraciones variaron desde que le cabría a ésta inmunidad fiscal hasta la de entenderla como sujeto pasivo del pago de tributos, sin perjuicio de las exenciones que el legislador pudiera establecer en atención a circunstancias objetivas o subjetivas.

En la actualidad, la legislación considera a la Iglesia Católica, y demás entidades religiosas, sujetas al pago de tributos, eximiéndoselas en general del cumplimiento de la obligación tributaria.

Sin perjuicio de lo que vengo comentado, el afianzamiento en el espectro jurídico de los derechos humanos, obliga a la revisión de los parámetros básicos de la tributación; porque han venido a humanizar y a proteger a la persona en su dignidad, y el derecho al ejercicio libre del culto se ha instituido en uno de los derechos humanos, a los que se aluden en forma reiterada en diferentes instrumentos internacionales sobre los derechos humanos.

[1] CSJN, 16/12/1911.

* Profesora adjunta interina de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

Ello merece algunas precisiones acerca de las entidades que coadyuvan en la actividad del culto y de los bienes que titularizan o usufructúan [2].

Una cuestión que no resulta menor en el contexto de este trabajo, es que sus apreciaciones, a pesar de que realizaré referencia a la Iglesia Católica, se extienden —*en general*— a las entidades religiosas con personería reconocida en nuestro país, como consecuencia del respeto a los diferentes credos que conviven en él [3].

II. El culto y la Constitución Nacional

1. Las cláusulas del texto constitucional

Son numerosas las disposiciones de la Ley Fundamental de la Nación que aluden al culto. Algunas de ellas fueron suprimidas o modificadas con la sanción de la reforma parcial de la Constitución Nacional del año 1994 [4].

El art. 2° de la CN estipula que el Gobierno federal sostiene el culto católico apostólico romano [5]; por su parte, el art. 14 señala que todos los habitantes

[2] Al decir Irene Briones Martínez, en cita de Vitale, los lugares destinados al culto, constituyen un bien y un servicio para los fieles porque satisfacen sus exigencias religiosas y, por tanto, constituyen un interés de carácter público (Briones Martínez, "Beneficios fiscales de los bienes inmuebles destinados al culto", *Crónica Tributaria*, nro. 85/1998, ps. 42, en cita de Vitale, A., *Corso di Diritto Ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi*, Milano, 1996, ps. 289/290).

[3] La Iglesia Católica, es reconocida por el art. 33, inc. 3° del CCiv., como persona jurídica de carácter público; más precisamente ha sido caracterizada por nuestra doctrina como ente público no estatal. Por su parte, la ley 21.745, crea en el ámbito del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, el Registro Nacional de Cultos, por ante el cual proceden a tramitar su reconocimiento e inscripción las organizaciones religiosas que ejerzan sus actividades dentro de la jurisdicción del Estado nacional, que no integren la Iglesia Católica Apostólica Romana (condensado del art. 1° de la ley), que serían en los términos del citado Código como personas jurídicas privadas.

[4] Aunque no tiene relación directa con el objeto de este estudio, cabe recordar que también se eliminó el requisito de confesionalidad que debía ostentar el ciudadano que aspirara a ser Presidente de la República (anterior art. 76, actual art. 89); modificándose consecuentemente el juramento que debía prestar al tomar posesión de cargo (anterior art. 80, actual art. 93).

[5] En este sentido Carlos Colautti señala: "Joaquín V. González sostenía que la Constitución, con la regla del art. 2°, quiso afirmar que 'los gastos del culto serían pagados por el tesoro nacional, incluidos en su presupuesto y sometidos por consiguiente al poder del Congreso' (*Manual...*, nro. 140). Este concepto no ha sido unánime en la doctrina dado que algunos autores de la primera generación de maestros del derecho constitucional, como Estrada, concedían una mayor amplitud al verbo *sostener*. Después del Acuerdo con la Santa Sede de 1966 y de la reforma de 1994, es inequívoco que la interpretación del vocablo 'sostiene' se limita a esta connotación del tipo económico: el gobierno federal sostiene algunos de los gastos de la Iglesia. Debemos añadir que algunas constituciones provinciales, como la de San Luis, disponen que la provincia coopere con el sostenimiento del culto católico" (Colautti, Carlos, *Derecho constitucional*, 2ª ed., Universidad, Buenos Aires, 1998, ps. 38 y 39.

tienen derecho, conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, a profesar libremente su culto; derecho que se reitera en el art. 20 para los extranjeros que habiten el suelo argentino.

El inc. 15 del art. 67, ahora suprimido, señalaba como atribución del Congreso nacional: "proveer a la seguridad de las fronteras, conservar el trato pacífico con los indios, y promover la conversión de ellos al catolicismo".

Por su parte, el inc. 19 del mismo artículo fue modificado. En su redacción anterior, se establecía como atribución del Congreso la de: "Aprobar o desechar los tratados concluidos con las demás naciones, y los concordatos con la Silla Apostólica; y arreglar el ejercicio del patronato en toda la Nación". En la actualidad, y en atención a la derogación del instituto del patronato en 1966, el inciso quedó modificado por el primer párrafo del inc. 22 que reza: "Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes".

Finalmente, el inc. 20 del art. 67, actualmente suprimido, establecía dentro de las atribuciones del Congreso nacional la de: "Admitir en el territorio de la Nación otras órdenes religiosas a más de las existentes".

El motivo de la supresión de estas disposiciones ha sido el anacronismo de las mismas [6], adecuándose la Constitución formal a la realidad actual [7].

2. Los instrumentos internacionales de derechos humanos y su relación con la libertad de culto

Este plexo de derechos, enunciados en la primera parte de la Constitución Nacional, se complementan con los instrumentos internacionales que gozan, a partir de la reforma parcial de 1994, de jerarquía constitucional.

Así, el art. 75, inc. 22 de la Ley Fundamental otorga jerarquía constitucional a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; y, la Convención sobre los Derechos del Niño.

[6] BIDART CAMPOS, Germán, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, T. VI, "La reforma constitucional de 1994", Ediar, Buenos Aires, 1995, ps. 355 y 356.

[7] COLAUTTI, Carlos, *Derecho constitucional*, 2ª ed., Universidad, Buenos Aires, 1998, p. 38.

Dicha jerarquía es alcanzada, en las condiciones de su vigencia, no derogando artículo alguno de la primera parte de la Ley Fundamental, entendiéndose complementario de los derechos y garantías por ella reconocidos.

La importancia que adquieren los derechos humanos en el fortalecimiento de los derechos consagrados en la Primera Parte de nuestra Constitución Nacional, se vislumbra en el mandato que el constituyente nacional impuso a las autoridades públicas, en especial al Poder Legislativo nacional, al consagrar en el inc. 23 del art. 75 de su texto que le corresponde: "Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos...".

El mandato se instituye así directamente al legislador para garantizar —a través de su función— el pleno goce y ejercicio de los derechos humanos, consagrados en instrumentos internacionales [8].

Llevando este deber al tema que nos ocupa, aquel se vería afectado si el legislador establece un tributo que implique un menoscabo al ejercicio de la libertad de culto.

3. Normas relativas a la libertad de cultos en los tratados internacionales de derechos humanos

Tal como adelantara, los distintos instrumentos internacionales, a los que nuestra Ley Fundamental otorgara, en el año 1994, jerarquía constitucional, aluden a la libertad de cultos y a su protección como derecho humano.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre establece en el art. III que: "Toda persona tiene el derecho de profesar libremente una creencia religiosa y de manifestarla y practicarla en público y en privado".

La Declaración Universal de Derechos Humanos, dispone en su art. 18 que: "Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho incluye la libertad de cambiar de religión o de creencia, así como la libertad de manifestar su religión o su creencia, individual o colectivamente, tanto en público como en privado, por la enseñanza, la práctica, el culto y la observancia".

[8] Germán Bidart Campos analizando la norma descripta señala: "Emplea dos verbos para señalar la competencia del congreso: legislar y promover. Promoción es movimiento hacia adelante: se 'promueven' los derechos cuando se adoptan las medidas para hacerlos accesibles y disponibles a favor de todos. Y eso exige una base real igualitaria, que elimine, por debajo de su nivel, cuanto óbice de toda naturaleza empece a que muchos consignan disfrutar y ejercitar una equivalente libertad real y efectiva" (BIDART CAMPOS, Germán, *Tratado...*, cit., T. VI, "La reforma...", cit., p. 378).

La Convención sobre los Derechos del Niño estipula en el art. 14 que: "1. Los Estados Partes respetarán el derecho del niño a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión. 2. Los Estados Partes respetarán los derechos y deberes de los padres y, en su caso, de los representantes legales, de guiar al niño en el ejercicio de su derecho de modo conforme a la evolución de sus facultades. 3. La libertad de profesar la propia religión o las propias creencias estará sujeta únicamente a las limitaciones prescriptas por la ley que sean necesarias para proteger la seguridad, el orden, la moral o la salud públicos o los derechos y libertades fundamentales de los demás".

La Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone en su art. 1.1. que: "Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social".

A su vez, el art. 12 de este instrumento internacional estipula que: "1. Toda persona tiene derecho a la libertad de conciencia y de religión. Este derecho implica la libertad de conservar su religión o sus creencias, o de cambiar de religión o de creencias, así como la libertad de profesar y divulgar su religión o sus creencias, individual o colectivamente, tanto en público como en privado. 2. Nadie puede ser objeto de medidas restrictivas que puedan menoscabar la libertad de conservar su religión o sus creencias o de cambiar de religión o de creencias. 3. La libertad de manifestar la propia religión y las propias creencias está sujeta únicamente a las limitaciones prescriptas por la ley y que sean necesarias para proteger la seguridad, el orden, la salud o la moral públicos o los derechos o libertades de los demás. 4. Los padres, y en su caso los tutores, tienen derecho a que sus hijos o pupilos reciban la educación religiosa y moral que esté de acuerdo con sus propias convicciones".

La Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial prevé en su art. 5° que: "En conformidad con las obligaciones fundamentales estipuladas en el art. 2° de la presente Convención, los Estados Partes se comprometen a prohibir y eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a garantizar el derecho de toda persona a la igualdad ante la ley, sin distinción de raza, color u origen nacional o étnico, particularmente en el goce de los derechos siguientes: ... vii) El derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión...".

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos estipula en su art. 18 que: "1. Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho incluye la libertad de tener o de adoptar la religión o las creencias de su elección, así como la libertad de manifestar su re-

ligión o sus creencias, individual y colectivamente, tanto en público como en privado, mediante el culto, la celebración de los ritos, las prácticas y la enseñanza. 2. Nadie será objeto de medidas coercitivas que puedan menoscabar su libertad de tener o de adoptar la religión o las creencias de su elección. 3. La libertad de manifestar la propia religión o las propias creencias estará sujeta únicamente a las limitaciones prescriptas por la ley que sean necesarias para proteger la seguridad, el orden, la salud o la moral públicos, o los derechos y libertades fundamentales de los demás. 4. Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a respetar la libertad de los padres y, en su caso, de los tutores legales, para garantizar que los hijos reciban la educación religiosa y moral que esté de acuerdo con sus propias convicciones".

Se observa de la transcripción efectuada, que los instrumentos internacionales fortalecen y complementan el esquema clásico de derechos consagrados en la Primera Parte de nuestra Ley Fundamental.

III. La libertad de culto y la tributación

El tema que se debate es si el ejercicio del derecho a profesar libremente el culto se entendería menoscabado por considerar como sujeto pasivo de tributos a la Iglesia Católica.

Ante ello, la doctrina y la jurisprudencia han dejado entrever posiciones que iban de considerar aplicable la inmunidad fiscal para la Iglesia, a tomarla como sujeto pasivo de tributos.

En este último caso, la legislación se ha inclinado a eximir a las entidades religiosas del pago de tributos, en atención —*generalmente*— a circunstancias subjetivas.

Tanto en el supuesto de la inmunidad fiscal o de la exención, estamos ante una excepción al principio de generalidad en materia tributaria, principio que en nuestro ordenamiento jurídico tiene cabida constitucional [9].

Se trata aquí de encontrar un equilibrio o coordinación entre diferentes principios o derechos, para que la operatividad de uno no destruya la existencia del otro.

1. La inmunidad fiscal

Rodolfo Spisso señala que la inmunidad fiscal implica un supuesto donde la exención viene calificada por disposición constitucional, que puede ser expresa, o derivarse tácitamente de su plexo normativo [10].

[9] Casás, José O., "El principio constitucional de generalidad en materia tributaria", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nro. 1, enero-abril 1996, ps. 171 y ss.

[10] Spisso, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 149. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, T. I, 3ª ed., 1984, ps. 287 y ss.

Con relación al tema que nos ocupa, Carlos Adrogué sostiene que la Iglesia integra el instrumental federal de gobierno, inmune, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 2° de la CN [11].

Este argumento es sostenido en uno de los votos de la Cámara de Apelación de La Plata en el fallo "Rosa Melo de Cané s/testamentaria". En esa oportunidad, el Dr. Etcheverry señaló que: "Si la Iglesia es una institución orgánica del Estado, cuyo culto debe sostener según la Constitución y cuyos príncipes u obispos elige el gobierno de la Nación, mediante ejercicio del patronato y aprobación canónica de la Santa Sede, me parece asaz evidente que gravar la Iglesia o sus templos destinados al culto de ella, es lo mismo que gravar la Nación, es lo mismo que gravar las provincias, es lo mismo que gravar las comunas ¿y por qué?... desde la Iglesia, como el Estado general y los Estados particulares son diversos exponentes de la soberanía argentina, la cual no puede pagar impuestos para ejercerse".

Sin perjuicio de las diferentes consideraciones que ello despierte, se trata de una tesis que no ha tenido asidero en nuestro ordenamiento jurídico, cuyo consecuente es la no sujeción a tributos de las instituciones religiosas, circunstancia que amerita analizar —desde la sujeción— la posibilidad de eximirlas del pago de tributos.

2. *Exenciones*

Tal como lo señala Giuliani Fonrouge, el poder de imposición lleva consigo el de eximir [12]. Es interesante la apreciación de Moschetti, en cuanto considera que el deber de contribuir anclado en la solidaridad, no sólo concreta su contenido en la obligación de pago y deberes formales, sino en la exención del tributo cuando así lo exijan los principios de justicia [13].

Héctor Villegas, refiriéndose a las exenciones y beneficios tributarios, señala que ellos "tienen la virtud de (a modo de metafórica tijera) poder 'cortar' el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia" [14].

[11] ADROGUÉ, Carlos, *Poderes impositivos*, Depalma, Buenos Aires, 1943, ps. 504.

Sin ánimo de menoscabar este pensamiento, cabe reflexionar que el art. 33 del CCiv. —antes de la reforma por ley 17.711— consideraba a la Iglesia, a los establecimientos religiosos o piadosos y a las comunidades religiosas, como personas jurídicas de existencia necesaria o de una existencia posible. Luego de la reforma se distingue a la Iglesia Católica como persona de derecho público (más precisamente, es reconocida por nuestra doctrina como un ente público no estatal).

[12] GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, 3ª ed., T. I, 1984, ps. 286.

[13] MOSCETTI, F., "Las exenciones fiscales como 'normas-límite' susceptibles de interpretación analógica", en HPE, nro. 86, 1984, ps. 52, cit. por BRIONES MARTÍNEZ, Irene, en "Beneficios...", cit., ps. 42.

[14] VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1983, ps. 248.

En los supuestos de exención el hecho o acto se encuentra alcanzado por el hecho imponible, circunstancia de la que el legislador lo dispensa [15] o exime atendiendo circunstancias objetivas o subjetivas [16].

3. Las exenciones y la Iglesia Católica

Pedro Manuel Herrera Molina, en cita de Gómez de Ayal [17], señala que los principios de capacidad contributiva y el de igualdad obligan a establecer igual imposición a igual capacidad contributiva, con la consecuencia de que una exención tributaria no será contraria a la Constitución siempre que resulte amparada por otro principio constitucional.

Aunque relacionado con el antiguo Concordato entre la Santa Sede e Italia, resulta de interés la diferente interpretación desarrollada por la doctrina y la jurisprudencia con relación a la exención establecida en el art. 29.h) de ese cuerpo normativo.

Así con relación a los entes eclesiásticos se pueden distinguir las siguientes posiciones: la objetiva, donde la exención se concede a quienes persigan los fines tipificados, prescindiéndose de la naturaleza del ente beneficiario; la tesis subjetiva: por la que la exención abarca a los entes eclesiásticos reconocidos como tales por el Estado, presumiéndose *iuris et de iure* que toda su actividad tiene fin de culto o de religión; y, la postura intermedia: donde los entes eclesiásticos sólo gozarían de exenciones por las actividades que realicen con fin religioso o de culto.

Con relación a la posibilidad de sujeción a impuestos de la Iglesia, en el fallo de Corte ya reseñado: "Rosa Melo de Cané s/testamentaria", la Corte Suprema de Justicia de la Nación dijo en su considerando 4°: "Que el art. 2° de la CN, al declarar que el gobierno federal sostiene el culto católico y apostólico, romano, no impide que la Iglesia pueda ser sometida al pago de las contribuciones comunes sobre los bienes que posea o reciba como persona jurídica, al igual de otras personas de la misma clase, y no con ocasión o motivos de actos de culto, según desde luego lo demuestra le ley nacional...".

De allí, que colijo que el criterio abonado por nuestro máximo tribunal de justicia, fue que no implica menoscabo a la libertad de culto, la imposición de tributos sobre bienes de las entidades religiosas, salvo, como en el caso que vengo refiriendo que se compruebe la confiscatoriedad del mismo.

[15] ARAÚJO FALCAO, *El hecho generador de la obligación tributaria*, trad. esp. Depalma, Buenos Aires, 1964, ps. 92, cit. por GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho...*, cit., ps. 287.

[16] Resultan interesantes las apreciaciones vertidas por QUERALT, Juan M. - LOZANO SERRANO, Carmelo - CASADO OLLERO, Gabriel - TEJERIZO LÓPEZ, José M., *Curso de derecho financiero y tributario*, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, ps. 317 a 323.

[17] Ver de HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, Cólex, Madrid, 1990, p. 111.

4. La normativa nacional y la libertad de cultos

La normativa tributaria nacional da cuentas de la posición de considerar a los entes religiosos como sujetos pasivos de tributos, pero que el legislador considera en la mayoría de las normas registradas, exentos de su pago [18].

La Ley del Impuesto a las Ganancias (20.628 y modificatorias) en su art. 20, inc. e) exime a las ganancias de las instituciones religiosas [19].

El art. 6°, inc. h) de la ley 23.349 del Impuesto al Valor Agregado, incluye —en el apartado 5)— dentro de las exenciones dispuestas para las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21, inc. e) del art. 3°, a: "los servicios relativos al culto o que tengan por objeto el fomento del mismo, prestados por instituciones religiosas comprendidas en el inc. e) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones" [20].

El art. 3° de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (ley 25.063 y modificatorias) establece en su inc. c) que estarán exentos del impuesto "los bienes pertenecientes a entidades reconocidas como exentas por la Administración de Ingresos Públicos... en virtud de lo dispuesto en los incs. d), e), f), g) y m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias...".

En el ordenamiento jurídico local, también se han previsto exenciones para las instituciones religiosas. Así en el ámbito de la ciudad de Buenos Aires, el Código Fiscal —año 2001— contiene una disposición en este sentido.

El art. 32 de dicho cuerpo normativo prevé que: "Están exentos del pago de los tributos establecidos por el presente Código con la limitación dispuesta por el art. 128 y con excepción de aquellos que respondan a servicios especiales efectivamente prestados, salvo para el caso previsto en el art. 29 de la ley nacional 20.321: ... 3. Las entidades religiosas debidamente registradas en el organismo nacional competente".

5. El culto y el derecho comparado

En el derecho comparado las entidades religiosas han tenido en algunos ordenamientos un tratamiento especial.

[18] Los únicos tributos que no prevén exenciones son los Impuestos Internos y los Recursos de la Seguridad Social.

[19] El dec. 1344/1998, dispone en su art. 34 que esta exención —al igual que las establecidas en los incs. b), d), f), g), m) y r)— se otorga a pedido de los interesados, previa acreditación de tales circunstancias.

[20] Aquí se agrega para la operatividad de la exención, no solamente que sea el sujeto 'entidad religiosa' el que realice el hecho imponible, sino que el fin que persiga sean estrictamente 'servicios relativos al culto' o que 'tengan por objeto su fomento'. El carácter mixto (objetivo-subjetivo) de la exención surge también de la publicación RIVERO, Silvia. "Nuevas reglas de juego para las exenciones subjetivas den el IVA". PET, nro. 222-2001.

Así, el art. 16 de la Constitución española sienta que: "1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley. 2. Nadie podrá ser obligado a declarar su ideología, religión o creencias. 3. Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones".

Por su parte, el art. 20, inc. d) de ese mismo texto constitucional prevé que una ley regulará el derecho a la cláusula de conciencia.

Ello ha llevado a decir a José Camarasa Carrillo que: "la Constitución de 1978 ha dado lugar a la configuración de un nuevo sistema tributario, que ha afectado a las entidades religiosas como consecuencia de tres principios constitucionales: el principio de aconfesionalidad del Estado (art. 16.3, CE), el principio de cooperación entre los poderes públicos y las confesiones religiosas (art. 16.3, CE) y el principio de la capacidad económica (art. 31.1, CE)" [21].

De ello se derivaría que en virtud de los principios de aconfesionalidad y de capacidad económica, las entidades religiosas estarían sujetas, *prima facie*, al derecho tributario; sin perjuicio de la existencia de acuerdos, que contemplen deducciones o exenciones para con estos entes [22].

Por su parte, el art. 5° de la Constitución de la República Oriental del Uruguay dispone que: "Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones" [23].

En Estados Unidos, por aplicación de la Primera Enmienda, la Iglesia y las demás asociaciones religiosas están equiparadas [24] y no gozan de una situación privilegiada.

[21] *Régimen Tributario de Entidades Religiosas y Entidades sin Fines Lucrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 20.

[22] CAMARASA CARRILLO, José, cit., p. 20.

[23] Fuente: Constitución de 1918.

[24] La Primera Enmienda dice: *"Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof..."*. De la traducción que de dicho texto hacen los españoles José Luis Cascajo Castro y Manuel García Álvarez, surge que la parte pertinente de la Enmienda reza: "El Congreso no hará ley ninguna que adopte el establecimiento de religión del Estado o se prohíba practicarla libremente..." (CASCAJO CASTRO, José Luis - GARCÍA ÁLVAREZ, Manuel, *Constituciones extranjeras contemporáneas*, Tecnos, Madrid, 1988, p. 73.

6. Derechos Humanos y tributación a través de las Jornadas Latinoamericanas

Sin perjuicio de la protección que en materia tributaria tienen las entidades religiosas en la actualidad, la interrelación a que obliga la libertad de profesar el culto como derecho humano, induce a revisar los parámetros descriptos a la luz de una nueva óptica.

El ámbito tributario no ha escapado a este fenómeno. En efecto, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario [25] se dijo que: "La preeminencia de los derechos humanos como definidores de la posición jurídica del ciudadano en un Estado democrático de Derecho, y que afectan a sus relaciones frente a todos los poderes públicos, incluido el poder tributario".

En este sentido, se avizora al derecho tributario como instrumento, que debe imbuirse necesariamente del halo protector de las pautas definitorias de los derechos humanos.

Dentro de las recomendaciones se dijo, con relación al tema que me ocupa, que: "Las inmunidades tributarias en cuanto limitaciones al poder de tributar y las exenciones, cuando encuentren en los derechos humanos su fundamento, deben garantizar entre otros: ... la práctica de cultos religiosos..." [26].

No podemos soslayar la recomendación, que aunque circunscripta al principio de igualdad, señaló que: "las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto en su ponderación como en su elección, prohibiéndose el tributo y la sanción confiscatoria, la vulneración del mínimo existencial y la discriminación por razón de sexo, raza, religión, nacionalidad, domicilio y cualquier otra característica subjetiva diferente de la capacidad económica, así como los privilegios fiscales injustificados" [27].

IV. Sostenimiento estatal de la Iglesia Católica

Tal como se esboza en alguna nota de este trabajo con relación a la interpretación que se le ha dado al art. 2° de nuestra CN, con relación al sostenimiento del culto católico apostólico romano, hay coincidencia en el sentido de entenderlo como sostenimiento en términos económicos.

En el presupuesto nacional se contemplan las partidas que anualmente se transfieren al culto.

25 Estas Jornadas se realizaron en San Salvador de Bahía, desde el 3 al 8 de diciembre de 2000.

26 Recomendación 8.

27 Recomendación 7.

Presupuestariamente, este reconocimiento no es sólo honorífico o moral, sino que implica una concreta colaboración económica. Ello se adjudica no tan sólo a la asistencia espiritual que realiza el culto en el territorio nacional, sino que se agrega que ha significado un reconocimiento a la decisiva participación de ella en la conformación de la independencia de la Nación y una compensación a la expropiación que la institución sufriera en el año 1822 [28].

Además, otro aspecto en la labor del Estado nacional con relación al culto, está dado presupuestariamente, en la atención y registro de los cultos no católicos. Esta actividad implica el estudio de las presentaciones que realizan cultos que solicitan al Estado su reconocimiento, y el seguimiento de estas tareas.

V. CONCLUSIONES

A partir de la sanción de la reforma parcial de la Constitución Nacional en 1994, que otorga jerarquía constitucional a diversos instrumentos internacionales, se ha ampliado el espectro protectorio de nuestra Ley Fundamental.

Ello sin perjuicio de la consideración, que antes de la modificación parcial de ella; los instrumentos internacionales tenían en nuestro ordenamiento una jerarquía supralegal, en atención a lo dispuesto por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, y la posición que en la última etapa jurisprudencial —antes de la reforma— adoptara la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Cualquiera de estos dos caminos, concluye en el respeto y la irradiación —que de los derechos humanos— se hace a la dignidad de las personas.

Sin perjuicio de ello, existe —en la actualidad— un mandato al legislador de garantizar el efectivo y pleno goce de los derechos humanos, dentro del que se encuentra la libertad de culto.

Las recomendaciones de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se inscribe en esta línea, aunque en cierto modo, parecen ir un paso más allá de la situación que en la actualidad se refleja en las normas tributarias.

Si se entiende que la recomendación se circunscribe al repudio de un tributo que grave directamente la práctica de un culto, su inclusión sería impecable. No pretendo con ello negar que existe una tendencia en el derecho comparado de que sean los mismos fieles quienes sostengan económicamente la actividad de su culto.

Pero, si consideramos que la práctica del culto se podría ver vulnerada por la imposición a los bienes de las entidades religiosas, a distintas actividades que las pueden involucrar, o a las personas que participan en ella [29], el espectro va-

[28] Así se alude a él en la Descripción del Programa presupuestario. que ejecuta la Secretaría de Culto del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto (*Presupuesto nacional 2001*. T. II, "Jurisdicciones". p. 580).

[29] A modo de ejemplo ver del Consultorio Impositivo, ROLANDO, Félix J. - SALADINO, An-

ría diametralmente. En las diversas instancias del fallo "Rosa Melo de Cané s/testamentaria", se llegó a decir que la existencia de un tributo sobre los bienes de las entidades religiosas implicaba por sí un menoscabo a la libertad de culto; en lo demás, el fallo de la Corte, condiciona esta situación a que se compruebe su confiscatoriedad.

Creo que existen diversas libertades en nuestra Ley Fundamental, que pueden ser reglamentadas en su ejercicio; circunstancia que no conlleva necesariamente a su destrucción, que sería contrario a su espíritu.

Además, a esta regla se le agrega en la actualidad la contenida en el inc. 23 del art. 75 de la CN, que constituye un mandato directo al legislador, y del que no escapan las demás autoridades públicas.

---

drés C., consulta sobre "Actividad Religiosa. Tratamiento Impositivo", *Impuestos*, 1998-A-1113.

TUTELA JURISDICCIONAL

por RODOLFO R. SPISSO *

I. DERECHOS HUMANOS: APROXIMACIÓN AL TEMA

Hablar de derechos humanos o derechos del hombre equivale a afirmar que existen derechos fundamentales que el hombre posee por el hecho de ser hombre, por su propia naturaleza y dignidad; derechos que le son inherentes a su condición humana, y que lejos de nacer de una concesión de la sociedad política, han de ser por ésta consagrados y garantizados [1].

Hay derechos humanos, afirma Bidart Campos [2], porque el hombre tiene una naturaleza en virtud de la cual hay exigencias que provienen del orbe del valor, a las que debe darse recepción en ese otro ámbito cultural de la vida humana, que es el mundo jurídico.

Los derechos humanos como categorías históricas nacen con la modernidad en el seno de la atmósfera iluminista que inspiraron las revoluciones burguesas del siglo XVIII. En ese contexto histórico los derechos humanos nacen con una impronta marcadamente individualista, como libertades individuales, que constituyen la primera fase o generación de los derechos humanos.

Esa matriz individualista de los derechos humanos sufre un amplio proceso de transformación con el llamado constitucionalismo social que surge en la etapa de la primera posguerra mundial, significó la jerarquización de la legislación social, mediante la incorporación de cláusulas de contenido económico y social en los textos constitucionales. Las constituciones europeas cambiaron para encauzar el proceso transformador inmerso en la sociedad.

La Constitución Nacional recoge en su articulado los derechos fundamentales y las libertades públicas, aclarando expresamente que la enumeración que formula de tales derechos no será entendida como negación de otros derechos y garantías que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno (art. 33, CN). La reforma constitucional de 1994, a su

[1] BIDART CAMPOS, Germán, *Teoría general de los derechos humanos*, Astrea, Buenos Aires, p. 5.

[2] BIDART CAMPOS, Germán, *Teoría...*, cit.

* Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

vez, le ha otorgado jerarquía constitucional, a la Declaración Americana de Derechos, Deberes del Hombre, a la Declaración Universal de Derechos Humanos, a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, entre otros.

Originariamente, los derechos humanos fueron concebidos por el constitucionalismo clásico como derechos del hombre frente al Estado. Siendo que la doctrina y la constitucionalización de los derechos humanos creció como una reacción contra el absolutismo político, la tutela de esos derechos se orientó a prevenir y evitar agresiones provenientes del Estado. Con el correr del devenir histórico se observó que las transgresiones a esos derechos podían provenir de personas y grupos sociales ajenos al Estado mismo, por lo cual se hizo necesario proyectarlos no sólo frente a éste sino también frente a otros hombres [3]. Y es entonces donde aparece la ambivalencia de los derechos humanos porque valen o son oponibles frente al Estado y frente a los otros hombres.

Las obligaciones de los sujetos pasivos no son sólo de omisión o sea de respetar esos derechos; el constitucionalismo social vigorizado e impulsado la vigencia real de tales derechos al imponerle al Estado obligaciones de hacer o de dar a favor del titular del derecho. El inc. 23 del art. 75 de la CN, según la reforma de 1994 le impone al Congreso el deber de "legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato y el pleno goce de los derechos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales sobre derechos humanos". No es suficiente el solo reconocimiento de los derechos humanos, sino que es necesario, como exigencia constitucional, implementar medidas concretas, cuando esos derechos de ven bloqueados en su efectividad en perjuicio de cada hombre hiposuficiente, en que su libertad padece estrecheces, angosturas, sumergimientos que le impiden acceder a tales derechos.

A fin de posibilitar esas medidas de acción directa y una distribución equitativa de la riqueza, el Congreso debe aprobar el Presupuesto General de Gastos y Recursos distribuyendo los tributos nacionales coparticipados contemplando criterios objetivos de reparto y de equidad y solidaridad de forma de lograr un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (art. 75, incs. 2° y 8°, CN). Tendiente a esos fines el Congreso debe proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento

[3] Cuando la Corte Suprema de la Nación, admitió la acción de amparo, sin necesidad de norma positiva, en el año 1957 en el caso "Siri" (Fallos, 239:459) por actos imputables al Estado, la extendió también respecto de actos de particulares, en el año 1958 en el caso "Kot" (Fallos, 241:291).

de su territorio, promoviendo políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de las provincias y regiones (art. 75, inc. 19, CN).

La concepción tradicional de los derechos humanos se planteó como un ejercicio intelectual tendiente a destacar los aspectos permanentes y esenciales que definen cada uno de los derechos esenciales. Frente a esa concepción se fue abriendo paso una interpretación dinámica y progresista de las cláusulas constitucionales que proclaman que la Constitución impone organizar un orden de convivencia de cara al futuro, por lo cual lejos de quedar petrificada en pautas de hermenéuticas inmutables, debe responder a las exigencias de una sociedad en constante evolución.

La interpretación de los derechos humanos se ha enriquecido con la desacralización del derecho que postula no la sujeción absoluta del juez a la ley positiva, sino la sumisión del juez al Derecho en cuanto orden normativo axiológicamente legitimado, y no servidumbre a los contenidos de cualquier tipo de legislación.

El respeto y reconocimiento de los derechos humanos alcanza su mayor jerarquía con los diversos tratados y declaraciones mediante los cuales los Estados se comprometen en la protección de esos derechos, lo cual implica admitir que las relaciones entre los poderes públicos y la población se encuentran reguladas por normas internacionales.

Ello significa, a pesar de algunas voces discordantes que no se puede considerar injerencia en los asuntos internos de un Estado, la invocación de los derechos humanos. De ahí que la intervención de la OTAN, en la antigua Yugoslavia, más allá de los errores incurridos, ha sido sentido por la comunidad internacional como un alivio ante el retorno a la barbarie por la limpieza étnica llevada a cabo por el gobierno de Belgrado en la región de Kosovo.

II. Sujeción a principios constitucionales en el ejercicio del poder tributario. Exigencia necesaria para la plena vigencia de los derechos humanos

1. La institución tributaria desde la óptica constitucional

La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera a las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí la necesidad de que el ejercicio del poder tributario se ajuste estrictamente a los principios constitucionales.

2. El principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley, como lo puntualiza Eugenio Simón [4], en el Estado constitucional liberal es garantía de seguridad y libertad de los ciudadanos. Esta garantía se funda en el particular modo de funcionamiento del Parlamento que permite que sus decisiones y el proceso de su elaboración estén dotados de una publicidad y posibilidades de debate que no tienen los acuerdos del gobierno. Ello le otorga a la ley una estabilidad mayor que la que posee el reglamento; esto es esencial desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de la fiabilidad del ordenamiento.

Las leyes tributarias no regulan espacios de libertad. Integran ordenamientos de injerencia, que por ser tales exigen la reserva de ley y la tipicidad, como garantía de seguridad de quienes se ven sometidos a ellas. El sujeto pasivo tiene derecho a conocer las consecuencias de su conducta cuando ésta se encuentra sometida a un ordenamiento de injerencia. La reserva de ley, entendida como tipicidad del tributo es una garantía básica del contribuyente que nace del principio de seguridad jurídica.

Entre nosotros se operó una declinación del principio de legalidad, llegándose, especialmente en el período anterior a la reforma constitucional de 1994, al extremo de sancionar impuestos por decreto y hasta por circular del Banco Central [5].

3. El principio de igualdad

En la consecución del objetivo constitucional de lograr una igualdad real de oportunidades y de trato, la institución tributaria no puede ser ajena al logro de tales propósitos... De ahí que en la doctrina europea se considere inexcusable la exención en los impuestos al consumo de los productos de primera necesidad, y que la contribución de cada uno sea en forma proporcional y aun progresiva a su capacidad económica. Tal tratamiento no puede ser considerado discriminatorio o desigual, puesto que la igualdad como medida del tributo debe ser entendida en clave de capacidad económica y de solidaridad social.

El tratamiento fiscal formalmente discriminatorio viene impuesto por la desigualdad de hecho a efectos de tender a reconducir situaciones de discriminación hacia situaciones de igualdad relativa. No sólo habrá discriminación injustificada cuando se establezca un trato diferenciado por razones distintas a la de obtener igualdad de hecho, sino también cuando se estructura una norma de

[4] SIMÓN, Eugenio, "Derechos humanos y tributación", ponencia presentada en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Estado de Bahía, Brasil, 3 al 8 de diciembre de 2000.

[5] SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, 2ª ed. actualizada, Depalma. Buenos Aires, 2000, ps. 267 y ss.

tal forma que produzca en sí misma efectos iguales sobre personas que se encuentran en situaciones de desigualdad o discriminación.

El mandato constitucional exige tratar en forma desigual a los desiguales entre sí e igual a los iguales entre sí. Esto se debe predicar respecto del régimen tributario en su totalidad y de cada tributo en particular, en la medida en que esto último sea técnicamente posible. De ahí que en determinadas situaciones habrá que admitir que el tributo se proyecte en forma igual sobre desiguales entre sí, ante la imposibilidad de estructurar la progresividad en los impuestos sobre los consumos. Por lo tanto la adecuación al principio de igualdad se debe juzgar respecto del régimen tributario en su totalidad y no aisladamente respecto de cada uno de los impuestos que lo integran [6].

4. Capacidad contributiva y progresividad

El principio de capacidad contributiva es una forma de aplicar el principio de igualdad que se halla hoy universalmente consagrado. Quienes tienen más deben contribuir en proporción superior al sostenimiento de las cargas públicas. Así cobra vigencia el principio de progresividad, formulado expresamente en algunas constituciones provinciales [7] cuya legitimidad constitucional ha sido admitida por la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación [8].

La progresividad está al servicio de la igualdad real de oportunidades y de trato como lo proclama la Constitución. El principio de capacidad contributiva demanda una cierta desigualdad o, mejor dicho, una desproporción entre desiguales. La progresividad actúa entre personas de distinta capacidad económica y supone la ruptura de la proporcionalidad en las diferencias. La capacidad contributiva, con el matiz de progresividad constituye una manifestación concreta del derecho subjetivo a la igualdad.

El principio de capacidad económica puede ceder ante otras exigencias constitucionales; protección y primacía del trabajo sobre el capital, protección económica de la familia (art. 14 bis), progreso económico con justicia social, estímulo a la instrucción general y universitaria y a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, promoción de las industrias, crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio (art. 75, incs. 18 y 19), promoción de medidas de acción directa que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato y la protección de los derechos de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas discapacitadas (art. 75, inc. 23), etc.

[6] Spisso, Rodolfo, *Derecho...*, cit., p. 331.

[7] Constitución del Chaco, art. 55; Constitución de Salta, art. 66; Constitución de Misiones, art. 71; Constitución de Río Negro, art. 94; Constitución de Santa Fe, art. 5°.

[8] CSJN, 20/6/1928, "Eugenio Díaz Vélez v. Provincia de Buenos Aires", Fallos, 151:359; *idem*, 26/8/1940, "Ayerza, Alejandro, v. Provincia de Córdoba", Fallos, 187:495.

La persecución de tales objetivos constitucionales no justifica por sí solo un desplazamiento del principio de capacidad contributiva. En materia de promoción regional se establecieron manifiestas prebendas abusivas como el diferimiento de impuestos que se pudieron cancelar sin intereses ni indexación, no obstante la inflación operada [9]. La licuación de las deudas impositivas por diferimientos fue tan grande por efecto del deterioro del valor de la moneda que las empresas beneficiadas constituyeron verdaderos patrimonios públicos de afectación privada [10].

La abusiva concesión individual de beneficios tributarios en el marco de las leyes de promoción a determinadas personas, agravia al principio de igualdad, al excluirlas de la obligación de contribuir, en la misma medida que la generalidad de los contribuyentes, al sostenimiento de los gastos del Estado [11].

5. Exigencia constitucional en materia de gasto público

Es claro que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia sólo puede estar garantizada, si éste resulta coherente y totalmente engarzado con el gasto público, que debe estar enderezado a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquel con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del régimen tributario, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos indirectos conforme a la regla de progresividad.

6. Protección de la familia

El art. 14 bis de la CN así como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 17), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 23) y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (art. 10), que gozan de rango constitucional (art. 75, inc. 22, CN), reconocen que la familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y se le debe conceder la más amplia protección y asistencia posible, especialmente para su constitución y mientras sea responsable del cuidado y de la educación de los hi-

[9] Tardíamente, la sanción de la ley 21.636 estableció la actualización de los diferimientos impositivos.

[10] Spisso, Rodolfo, *Derecho...*, cit., p. 385.

[11] Para evitar discriminación y abusos en el otorgamiento de beneficios impositivos a determinadas empresas, el art. 51 de la CCABA dispone que "Los regímenes de promoción que otorguen beneficios impositivos o de otra índole tiene carácter general y objetivo". Este criterio supera la desigualdad que implica conceder a unos lo que se le niega a otros en igualdad de circunstancias, mas no legitima cualquier apartamiento o desvío del principio de capacidad contributiva, expresamente consagrado en el mismo texto junto con los principios de generalidad, igualdad, equidad y solidaridad.

jos, tendiente a lograr un adecuado nivel de vida y desarrollo psicofísico, cultural y económico de sus miembros, en especial de los niños, lo que incluye alimentación, vestido, vivienda y una mejora continua de las condiciones de existencia.

La protección de la familia, desde la perspectiva del derecho tributario debe transitar por una adecuada consideración de las circunstancias económicas familiares, los gastos que la familia ha de atender como tal, y que obviamente disminuyen su capacidad contributiva. El principio general recogido por la ley del impuesto sobre la renta es que son deducibles los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas (art. 80), no obstante lo cual no son deducibles los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, sin perjuicio de las deducciones establecidas en concepto de cargas de familia y especiales, que en la ley argentina son meramente simbólicas [12]. Tampoco admite la deducción por custodia de los hijos, aunque ambos progenitores trabajen fuera del hogar, y esos gastos sean necesarios para posibilitar la obtención de rentas gravadas, como lo consagran algunas legislaciones [13].

La deducción de gastos de atención médica del contribuyente y su familia sólo se admiten en la magnitud determinada por la ley, que sólo aportan cobertura parcial a las erogaciones corrientes [14]. La ley del impuesto a las ganancias no sólo no contribuye al imperativo constitucional de dar adecuada protección a familia, sino que discrimina en disfavor del matrimonio por la acumulación en cabeza del marido de determinadas rentas de su cónyuge [15].

7. Principio de no confiscatoriedad

La fuerte protección que la Constitución le otorga al derecho de propiedad (art. 17), exige que la potestad tributaria tenga un límite a fin de no destruir las fuentes productoras de riqueza privada, de las que se nutre la del fisco.

[12] El art. 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con las modificaciones introducidas por la ley 25.239 (BO, 31/12/1999), admite la deducción de $ 175 mensuales por cónyuge y $ 85 mensuales por cada hijo y u otros descendientes menores o incapacitados, ascendientes, etc., o ascendiente o colaterales a cargo del contribuyente. Dichas deducciones se reducen hasta desaparecer a medida que aumenta la ganancia neta (art. s/n agregado a continuación del 23).

[13] Ley canadiense del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

[14] Art. 81, *in fine* de la ley 20.628 sólo admitía como deducción el 15% de los montos establecidos en el art. 23 por cargas de familia y ganancias no imponible. La ley 25.239 delegó en el PE la fijación del máximo deducible de los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial, y admite la deducción de los honorarios correspondientes a servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, de hospitalización y complementarios, hasta el 40% del total facturado y en la medida en que no supere el 5% de la ganancia neta del ejercicio.

[15] Para una amplia consideración del tema, ver SPISSO, Rodolfo, *Derecho...*, cit., Cap. XVI.

Ese límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado conceptual y cuantitativamente a fin de aherrojar el derecho de propiedad, anteponiendo un valladar infranqueable a las demasías fiscales, especialmente en un país federal donde el ejercicio del poder tributario por distintos entes políticos con facultades de imposición crea problemas de superposición, no superados por la ley de coparticipación federal, que claman por la real vigencia de medios procesales aptos para actuar, preventivamente, de forma de evitar la consumación de un daño irreparable.

Del principio de no confiscatoriedad se deriva la exigencia de mantener la intangibilidad del capital que proclama el principio de que no hay tributo constitucionalmente válido cuando no existen utilidades reales o potenciales. Alberdi [16] se preguntaba ¿dónde colocar el impuesto para que no dañe al interés general?, y respondía: "La contribución, como gasto público de cada particular, debe salir de donde salen sus demás gastos privados: de la renta, de la utilidad, de sus fondos, no de los fondos que la producen porque así disminuís los fondos originarios de la renta, empobrecéis a los particulares, cuya riqueza colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es parásita la del fisco".

Estas conclusiones se pueden extraer de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación. En ese sentido, dicho tribunal, con relación al impuesto a los réditos, expresó [17]: "...todo rédito obtenido ocasiona un relativo desmedro en el costo de lo invertido (capital-fuente), por lo cual resulta indispensable desintegrar el monto de aquél para tomar la porción necesaria con el fin de adosarla al capital para que éste no sufra mermas que, con el tiempo y después de sucesivas producciones de renta, lo llevan a un desgaste o aniquilamiento. En esta forma se cumple el requisito exigido por esta Corte, interpretando la ley en el caso de Fallos, 182:417, ya citado, con el fin de que *se pueda vivir consumiendo la renta sin empobrecerse y que sea posible enriquecerse, no consumiéndola del todo*".

Desde la perspectiva del principio de la tutela judicial efectiva adquiere singular trascendencia la vía procesal apta para cuestionar el régimen tributario que deviene confiscatorio por la acumulación sobre una fuente productora de ingresos de tributos nacionales, provinciales y municipales.

La Corte Suprema ha dado una respuesta adecuada al tema al aceptar [18] que tramite en el ámbito de su competencia originaria una demanda dirigida contra una provincia y la Nación, por parte de una persona que adujo la confis-

[16] ALBERDI, Juan B., *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina*, 3ª parte, Cap. IV, p. VI.

[17] CSJN, 3/8/1951, "Cía. Minera Aguilar SA v. Gobierno de la Nación", Fallos, 220:939.

[18] CSJN, 21/12/1999, "Gómez Álzaga, Martín Bosco v. Provincia de Buenos Aires", Fallos, 322:3255.

catoriedad de la aplicación sobre sus campos de tres tributos: uno provincial [19], un adicional del mismo [20], también provincial, y uno nacional [21].

8. Prohibición de establecer aduanas interiores

Para superar el aislamiento y la guerra económica entre las provincias y fomentar el comercio, los constituyentes prohibieron la existencia de aduanas interiores (arts. 9° y 10, CN).

Una forma de transgredir el precepto constitucional se opera cuando se discrimina tributariamente según el origen del producto o el destino al que se lo remite, pues ello importa crear una barrera económica.

Esa transgresión constitucional se da en el impuesto sobre los ingresos brutos en que las provincias y la ciudad de Buenos Aires, al consagrar la exención para la producción industrial, la condicionan a los establecimientos industriales establecidos en sus respectivas jurisdicciones.

Ello no sólo transgrede los arts. 9° y 10 de la CN sino también el mandato constitucional tendiente a lograr un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio de la Nación (arts. 75, inc. 2° y 19, CN).

III. TUTELA JUDICIAL

1. La inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos

De lo que sucintamente llevamos dicho se desprende la trascendente importancia de que los derechos constitucionales estén amparados por efectivas garantías, que acudan prestamente a restablecer el orden conculcado.

El art. 18 de la CN dispone "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos".

La disposición precedente referida especialmente al derecho penal se debe complementar con el art. 17 que se erige en un baluarte inexpugnable protector del derecho de propiedad, ya mencionado en la enumeración de derechos civiles en el art. 14. Comienza diciendo el art. 17 de la Constitución "La pro-

[19] Impuesto inmobiliario de la Provincia de Buenos Aires.

[20] Impuesto inmobiliario adicional de emergencia.

[21] Impuesto nacional a los capitales.

piedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley", de lo que se deriva la necesaria intervención de un magistrado judicial para hacer efectivo el cobro compulsivo de prestaciones patrimoniales coactivas a título de tributos.

2. Derecho a la tutela judicial en convenciones internacionales sobre derechos humanos

Desde la perspectiva del derecho internacional, el derecho a la tutela judicial se encuentra consagrada en diversos tratados aprobados y ratificados por nuestro país.

2.1. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre [22]

En ella se expresa: art. XVIII: "Toda persona puede concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente".

2.2. Declaración Universal de Derechos Humanos [23]

Esta declaración establece un sistema de derechos y garantías judiciales, entre las que cabe consignar:

Art. 8º. "Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la ley".

Art. 10. "Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal".

Art. 11.1. "Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa".

[22] Aprobada por la Novena Conferencia Internacional Americana, en Bogotá, Colombia, 1948.

[23] Adoptada por la res. 217-A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1948.

2.3. Convención Americana sobre Derechos Humanos [24]

El Capítulo II, "Derechos Civiles y Políticos" se integra con una serie de disposiciones de relevante trascendencia en materia de tutela jurisdiccional, entre las que cabe destacar:

Art. 8º. Garantías judiciales. "1. Toda 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".

Art. 25. Protección judicial. "1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de funciones oficiales.

"2. Los Estados Partes se comprometen:

"a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;

"b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y

"c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso".

2.4. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos [25]

En la Parte II, de este Pacto se consigna:

Art. 2º... "3. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a garantizar que:

"a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;

"b) La autoridad competente, judicial, administrativa o legislativa, o cualquiera otra autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado, de-

[24] Suscripta en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, aprobada en nuestro país por ley 23.054 entró a regir a partir de su ratificación operada el 5 de setiembre de 1984.

[25] Suscripto en Nueva York el 19 de diciembre de 1966, aprobado en nuestro país por ley 23.313.

cidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso, y a desarrollar las posibilidades de recurso judicial;

"c) Las autoridades competentes cumplirán toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso".

IV. ACCESO A LA JURISDICCIÓN SIN PREVIO PAGO DEL TRIBUTO

1. Concepto y fundamentación teórica

El pago previo o *solve et repete* constituye un presupuesto procesal de la acción de conocimiento, que no se encuentra consagrado en la Constitución Nacional. Establecido, entre nosotros, por interpretación jurisprudencial recibió consagración en la mayoría de las legislaciones provinciales.

Muchas han sido las fundamentaciones teóricas que se han intentado, ninguna de las cuales resulta convincente [26]. Así, para algunos constituye un privilegio del fisco, instituido con la finalidad práctica de asegurar la normal percepción de la renta pública, mientras que para otros, la exigencia del pago previo es derivación de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo.

Ambas teorías parten del supuesto de que la acción judicial, necesariamente, suspende la ejecutoriedad del acto administrativo, lo que puede obstaculizar la normal percepción de la renta pública. Mas entre nosotros, la regla general es que la promoción de acción judicial, por sí sola, no tiene efectos suspensivos del acto administrativo impugnado, conforme lo establece, con carácter general, el art. 12 de la ley 19.549. Por lo tanto, el desplazamiento de la regla *solve et repete* no significa necesariamente que la administración no pueda perseguir el cobro del tributo determinado por la vía de la ejecución fiscal.

2. Desarrollo del principio en nuestro país

El *solve et repete* fue consagrado por la doctrina de la Corte Suprema de la Nación que, en acciones de impugnación de tributos locales, lo instituyó como exigencia de carácter institucional para ocurrir a la vía federal, con el objeto de no dificultar o paralizar el normal desenvolvimiento de los gobiernos provinciales [27]. Posteriormente, ampliando el fundamento dado, la Corte justificó el principio por consideraciones relativas a la protección de la percepción inmediata de la renta, que podría verse frustrada si el contribuyente por vía de apelación o por otro medio pudiera eludir o diferir su pago [28].

[26] Véase GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 4ª ed., p. 837.

[27] GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho...*, cit., p. 843.

[28] CSJN, Fallos, 101:175.

En el orden nacional, el principio viene establecido para aquellos que opten por la acción de repetición en lugar del recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación (art. 76, ley 11.683 t.o. 1998). El art. 194 de esta ley no condiciona la procedencia del recurso de revisión y apelación limitada para ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal contra las decisiones del Tribunal Fiscal al previo pago del impuesto y sus accesorios, sino que al concederlo al solo efecto devolutivo le permite al fisco promover la pertinente ejecución. Por lo demás, en punto a las multas el recurso para ante la Cámara se concede en ambos efectos, no exigiéndose tampoco el previo pago de las sanciones de multa en la demanda contenciosa a que refiere el art. 82 de la ley. Solamente para las determinaciones de menor cuantía inapelables ante el tribunal fiscal (art. 160, inc. a], ley), rige el *solve et repete*, y también para impugnar las liquidaciones de deuda en materia de contribuciones de seguridad social en que el recurso ante la Cámara Federal de Seguridad Social viene condicionado al depósito de la liquidación impugnada (art. 26, ley 24.463).

Las legislaciones provinciales consagran el principio, que se encuentra atenuado en algunas provincias al establecer tribunales administrativos, que permiten discutir la legitimidad del tributo sin necesidad de previo pago, en tanto que en otras sólo existen recursos jerárquicos de apelación y nulidad ante el Ministerio de Economía (San Luis, Entre Ríos, Catamarca, Chubut y Formosa) o por ante el Poder Ejecutivo (Santa Fe, La Pampa y Corrientes).

La Corte hizo numerosas excepciones al principio:

a) al admitir la procedencia del recurso extraordinario en juicio de apremio, cuando se causa al demandado un agravio de imposible o tardía reparación ulterior;

b) en casos anómalos claramente excedentes del ejercicio normal de las facultades impositivas, en supuestos de gravedad institucional frustratorios de derechos de naturaleza federal;

c) cuando se manda llevar adelante una ejecución sobre la base de una deuda inexistente;

d) cuando la imposición del depósito fuese desproporcionada con relación a la concreta capacidad económica del apelante, tornando por ello ilusorio su derecho de defensa [29];

e) declarando la inconstitucional del art. 15 de la ley 18.820 y art. 21 de la ley 21.864, en cuanto exigen que el deudor debe depositar previamente el total de la deuda previsional para poder recurrir a la justicia, cuando éste se halla cumpliendo un acuerdo resolutorio y la magnitud económica de la suma a depositar impiden a la recurrente cumplir con el depósito indicado [30];

[29] CSJN, 10/10/1985, "Vilar Hnos. y Cía. SRL", DT, XLVI-A-229; CSJN, 14/5/1995, "Sanatorio Otamendi Miroli SA", Fallos, 318:821; DT, 1996-A-319.

[30] CSJN, 25/3/1986, "Mussio Hnos. SA", DT, XLVII-A-250.

f) en casos en que se encuentra afectada la inviolabilidad de la defensa en juicio;

g) en cuanto exime del cumplimiento del principio sin exigir la demostración de un estado de precariedad o insolvencia económica absolutos [31];

h) en materia de incidente de liquidación del impuesto a la herencia [32];

i) al declararse la admisibilidad de la acción declarativa en materia fiscal.

3. Tutela judicial efectiva

El principio de ejecutoriedad del acto administrativo sin ningún contrapeso es inconstitucional por conculcar el principio de la tutela judicial efectiva. En un Estado de Derecho en que las personas no son súbditos deviene inadmisible la obligación de pago de una deuda fiscal determinada por la Administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal.

El *solve et repete* al excluir la posibilidad de ese control judicial efectivo, al erigirse en un presupuesto necesario para tener habilitada la instancia judicial, resulta inconstitucional.

Tanto la Administración como el juez deben suspender la ejecutoriedad del acto administrativo si aprecian que se dan cualquiera de las causales enunciadas en el art. 12 de la ley 19.549 [33], que tienden a asegurar el derecho a la tutela judicial efectiva. La norma dice "podrá suspender", lo cual puede llevar a la errónea conclusión de que la suspensión es facultativa del órgano administrativo o judicial, lo cual no es así. En efecto, la nulidad absoluta se debe declarar de oficio por la Administración (art. 17), que en este aspecto no tiene restringida su facultad revocatoria, y también por el juez (art. 17 *in fine*). El pedido de suspensión no impone resolverlo favorablemente en caso de que se considere que no se configura ninguna de las causales del art. 12, circunstancia que deberá ser explicitada en la resolución que se dicte.

El Tribunal Constitucional español, al analizar el alcance del principio de la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la CE, en sent. del 6/6/1984, ha dicho: "El derecho a la tutela se satisface, pues facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste con la información y contradicción que sea menester resuelva su suspensión". Y en otra sen-

[31] CSJN, 10/12/1997, "Farmacia Scattoni SCS v. DGI", Fallos, 320:2797.

[32] El mismo criterio es de aplicación en el caso de la determinación y pago de la tasa de justicia cuya incidencia se sustancia ante el juez que interviene en el conocimiento del juicio que origina el deber de contribuir.

[33] Cfr. al art. 12 de la LPA la Administración podrá, de oficio o a petición de parte, y mediante resolución fundada, suspender la ejecución del acto por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.

tencia más reciente del 17/12/1992 ha señalado que "la prerrogativa de la ejecutividad —de los actos administrativos— no puede desplegarse libre de todo control jurisdiccional y debe el legislador, por ello, articular en uso de su libertad de configuración las medidas cautelares que hagan posible el control que la Constitución exige".

De la jurisprudencia de los tribunales constitucionales europeos y en especial del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas se desprende un principio general expuesto con brillantez en las conclusiones del abogado general del tribunal de Luxemburgo, en el caso "Factortame" (sent. del 19/6/1990) y que implícitamente hace suyo el tribunal —luego acogido en innumerables sentencias— según el cual "la necesidad del proceso para obtener razón no debe convertirse en un daño para el que tiene razón" [34].

La tutela cautelar tiene exactamente ese objetivo, el de evitar que el tiempo necesario para llegar a la sentencia final, no concluya por vaciar irreversiblemente el contenido del derecho ejercitado, en otras palabras, el de realizar el fin fundamental de todo ordenamiento jurídico, que es la efectividad de la tutela judicial efectiva.

Frente a esa exigencia general no constituye ningún obstáculo el principio de presunción de legitimidad de los actos administrativos o de las leyes, que no puede tener el significado de negar la posibilidad de la tutela cautelar en tanto exista sobre ellos un control jurisdiccional que fije la legitimidad definitiva. Por el contrario, en estos casos la tutela cautelar elimina el riesgo de que tal presunción produzca el efecto perverso de convertir en vano el control jurisdiccional.

En la doctrina y jurisprudencia europeas las medidas cautelares constituyen una parte inescindible del derecho a la tutela judicial efectiva. Aquéllas tienden a garantizar la plena eficacia de las decisiones jurisprudenciales sobre el fondo de las cuestiones, de forma de lograr que la tutela judicial sea efectiva y no simplemente formal. Dicho en otras palabras la adopción de medidas cautelares constituyen un medio instrumental de hacer que esa decisión de fondo pueda pronunciarse en condiciones de ser efectiva.

El principio de presunción de las leyes y actos administrativos, de carácter genérico y abstracto se opaca, se desvanece ante el *fumus bonis iuris,* apariencia de buen derecho del administrado que controvierte aquéllos.

El perjuicio para quien pide la suspensión de la ley o del acto administrativo no se debe juzgar desde la perspectiva formal de la reparabilidad del perjuicio, sino desde la perspectiva de la incidencia de ese perjuicio sobre la tutela judicial efectiva.

[34] Véase el amplio desarrollo que de esta sentencia hace GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *La batalla por las medidas cautelares*, 2ª ed., Civitas, Madrid, ps. 105 y ss.

El contenido normal de derecho a la tutela judicial efectiva demanda que la protección judicial opere sobre los derechos e intereses que son objeto del litigio, posibilitando al final de éste el disfrute de esos mismos derechos e intereses, y no que sea sustituido por una indemnización. Lo contrario implicaría reconocer a la Administración ilimitadas facultades expropiatorias sobre cualquier objeto al margen de las exigencias constitucionales del instituto de la expropiación.

El principio de buena fe obliga a impedir abusos que puedan seguirse del llamado privilegio de ejecutividad de los actos administrativos impidiendo que pueda el poder público parapetarse en él cuando en un supuesto de hecho concreto, y esto subraya la necesidad de examinar cada caso y fallar en razón a la concreta individualidad de cada uno, nos encontramos ante una apariencia de buen derecho en cabeza del administrado.

La larga duración de los procesos reclama que el control de la ejecutividad se adelante en el tiempo al dictado de la sentencia definitiva. La Administración no puede prevalerse de la larga duración de los procesos para beneficiarse de la presunción de legitimidad que, aunque provisoriamente, se desvanece ante una apariencia de buen derecho.

Tampoco cabe alegar razones de interés público para suspender la ejecutividad del acto administrativo, pues la dignificación de la persona humana y de sus derechos inviolables, están muy por encima de las conveniencias gestoras de la Administración. Ésta no puede crear situaciones antijurídicas y luego oponerse a su remoción en fase cautelar por el perjuicio que ella pueda causarle eventualmente.

4. El principio de razonabilidad de las leyes

Como se dijera se ha invocado como fundamento legitimador del *solve et repete* la necesidad de asegurar la normal y regular percepción de los recursos públicos. Sin menoscabo de ello, el instituto no guarda una adecuada y razonable relación con el fin que se le atribuye.

El principio en cuestión no satisface en modo alguno el test de razonabilidad. Las limitaciones que se impongan al ejercicio de los derechos constitucionales no sólo han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con el objeto pretendido, y no deben afectar el contenido esencial del derecho.

En el caso que consideramos existe, sin duda, una evidente falta de proporcionalidad entre el objetivo perseguido, de asegurar la normal y regular percepción de los tributos y el medio utilizado para ello. No basta que el fin perseguido sea constitucionalmente lícito y que el medio sea eficaz. Éste debe guardar razonable proporcionalidad con la finalidad perseguida, de modo de no ocasionar una innecesaria e irracional restricción al ejercicio de derechos constitucionales.

Para asegurar la normal percepción de los tributos no es necesario exigir su previo pago para promover una acción judicial. A esos fines resulta suficiente no otorgarle carácter suspensivo del acto administrativo a las acciones o recursos que promueva el contribuyente. Y siendo que el art. 12 de la LPA establece precisamente que los recursos que interpongan los administrados contra los actos administrativos no suspenden su ejecución y efectos, instituir además el pago previo para tener habilitada la instancia judicial o para autorizar la prosecución de la acción promovida por el contribuyente constituye una demasía innecesaria, ya que el interés fiscal se encuentra suficientemente protegido en la medida en que la Administración se encuentra habilitada para promover la pertinente ejecución fiscal.

5. La Convención Americana sobre Derechos Humanos

El art. 8°, inc. 1° del Pacto dispone que "Toda 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 [...] para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter" [35].

Ahora bien, ¿qué significado cabe atribuir a la expresión que una persona tiene derecho a ser oída por un tribunal independiente para la determinación de sus obligaciones fiscales? La cláusula asegura el derecho de los contribuyentes a articular todas las defensas que hagan a sus derechos, vinculadas con la determinación de sus obligaciones fiscales y que el tribunal las considere y resuelva. Por tanto, no sólo es inadmisible la exigencia del *solve et repete* entendido como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal [36]. El contribuyente que está obligado a pagar, como consecuencia del principio de ejecutividad de los actos administrativos, antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente al *solve et repete* [37].

El argumento que sostiene que el contralor judicial de la determinación de la obligación fiscal se puede producir en el juicio ordinario de repetición, des-

[35] La Corte Suprema de la Nación reconoció la operatividad de la norma en sent. del 21/12/1989, "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA", DT, t. II, p. 204.

[36] Conforme CORTI, Arístides H., "Acerca de la incidencia de los tratados internacionales en materia fiscal y penal fiscal a partir de la reforma constitucional", *Doctrina Tributaria Errepar*, nro. 177, p. 371.

[37] MOSCHETTI, Franceso, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, 1980, p. 388, nota 319.

virtúa el alcance de la norma del p. 1° del art. 8° de la Convención que exige *la intervención de un tribunal independiente para la determinación de la obligación fiscal*. Sin esa previa intervención no hay acto de determinación fiscal exigible, según las prescripciones de la Convención.

Giuliani Fonrouge [38] define a la determinación de la obligación tributaria como el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. Por tanto, sin determinación, para lo cual en el marco de la Convención debe intervenir un tribunal independiente, no puede haber ejecución. Ésta presupone lógicamente la previa determinación de la obligación, con intervención de un tribunal independiente.

6. Pronunciamientos de la doctrina latinoamericana

Interesa puntualizar, siguiendo la prestigiosa opinión de Valdés Costa [39], que en la doctrina latinoamericana existen tres pronunciamientos de indudable jerarquía científica, de categórico rechazo del *solve et repete* como presupuesto procesal de la acción ordinaria. El primero de ellos fue emitido en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, celebradas en Montevideo en el 1957, en la que se resolvió:

"Ninguna norma debe establecer el pago previo de las prestaciones reclamadas por la administración, como requisito para el ejercicio de recursos administrativos y de la acción de nulidad".

El segundo es el de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en el año 1958, en que la recomendación aprobada dice así:

"Debe eliminarse, como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias para los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal".

El tercer pronunciamiento fue emitido en las Jornadas Luso-Hispanoamericanas, celebradas en Pamplona en el año 1976, y expresa que:

"La interposición y decisión de recursos o acciones no debe estar condicionada al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce".

[38] GIULIANI FONROUGE. *Derecho financiero*, 4ª ed., p. 529.

[39] VALDÉS COSTA, Ramón, "Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional". DF, XLIV-401.

7. La regla del solve et repete *y el principio de inocencia*

La regla del *solve et repete* es manifiestamente inaplicable respecto de sanciones tributarias de naturaleza penal, como en el caso de multas y clausuras decretadas por la Administración fiscal. Con relación a las sanciones de multas resulta atinado recordar su naturaleza penal, reconocida en reiterados pronunciamientos del alto tribunal (Fallos, 156:100; 184:162; 239:449; 267:457; 289:336; 290:202), que lleva a considerar aplicables a ellas las normas generales del derecho penal (Fallos, 184:417; 202:293; 235:501; 289:336; 290:202). sin perjuicio claro está de la debida subordinación a la Ley Fundamental.

Tales recaudos deben cumplirse en los casos en que se reprime la conducta de una persona física o jurídica, en que no resultan aplicables los principios de presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo.

La posibilidad de que una persona se vea expuesta a tener que pagar una multa antes de que exista sentencia firme de un tribunal de justicia se encuentra en contradicción con las previsiones del art. 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Es necesario recordar otros preceptos de esa Convención y de otros tratados también incorporados por la Convención Reformadora de 1994 (art. 75, inc. 22, CN) con incidencia en la cuestión. Así, en el art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos se dispone que: "Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal". Tales calidades, independencia e imparcialidad, no están reunidas, en el funcionario administrativo que impone la sanción; disposición análoga contiene el art. XXVI, 2° párr., de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

A ello ha de agregarse que la posibilidad de ejecutar la multa impuesta antes que recaiga sentencia definitiva en la causa viola otro principio fundamental y básico del derecho penal, que no puede ser obviado pese a las particularidades que ciertas corrientes doctrinales quieren señalar en relación al derecho penal económico.

Se advierte, al respecto, que en la citada Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre se declara enfáticamente, en su art. XXVI, 1er. párr., que se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable; norma que es similar al art. II, inc. 1° de la Declaración Universal de Derechos Humanos y al art. 8°, inc. 2° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En definitiva, no se trata más que de un principio que se encuentra ínsito en el texto del art. 18 de la CN, en donde se impone que nadie "puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por

comisiones especiales, o sacados de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa".

La prohibición de ser penado sin haber mediado juicio previo ante los jueces designados lleva a impedir que una persona, a quien se le formuló una imputación penal en el curso de un procedimiento no judicial y cuya culpabilidad no ha sido probada ante el juez natural de la Constitución, deba cumplir una pena sin que medie declaración judicial con fuerza de ley de la existencia misma de la infracción que se le imputa.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido oportunidad de ratificar la doctrina que sentó en la causa "Dumit", Fallos, 284:150 declarando inconstitucional el procedimiento de aplicación de clausura de establecimiento por la Administración —como pena— cuando la decisión no era susceptible de ser impugnada judicialmente, con efecto suspensivo (sentencia en la causa "Lapiduz", del 28 de abril de 1998, Fallos, 321:1043).

En efecto, la Corte, en la causa citada en primer término resolvió "... la validez de los procedimientos administrativos de referencia se encuentra supeditada, como principio, a que las leyes dejen abierta la posibilidad de una revisión judicial ulterior (Fallos, 247:646; 253:485). Máxime tratándose de la aplicación de sanciones penales (Fallos, 255:354; 267:97), pues sólo así quedan debidamente a salvo pautas esenciales de la Constitución [...]. Que, por ello, no cabe hablar de juicio —y en particular de aquel que el art. 18 de la Constitución exige como requisito que legitime una condena—, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de 'juicio previo' si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma" (cfr. consid. 11 y 12).

Vale decir, como principio, que no resulta constitucionalmente admisible que las sanciones de multa, clausura y otras que revistan naturaleza penal impuestas administrativamente sean ejecutadas antes de que exista un control judicial adecuado de las decisiones de la Administración.

Como puede advertirse, la solución adoptada por el alto tribunal respecto de las clausuras resulta de aplicación también a las multas dinerarias, ya que en ambos supuestos se trata de sanciones de la misma naturaleza penal (Fallos, 287:76).

Frente a estas circunstancias, no parece que el distingo deba imponerse en virtud de que la ilegitimidad dispuesta *a posteriori* por la justicia resulta más fácilmente reparable con la restitución de los fondos entregados al Estado, que con la indemnización de los perjuicios irrogados por la clausura irrita, toda vez que lo que está en juego es el principio de la presunción de inocencia y la garantía del acceso a la justicia por un medio llano y expedito antes de que se haga efectiva la pena.

En definitiva la posibilidad de que se ejecute una sanción penal antes de que exista sentencia firme viola el principio de presunción de inocencia y la garantía de un juicio previo ante los jueces de la Constitución.

8. Valoración del principio

La institución del *solve et repete* es desconocida en la mayoría de los países y ha sido declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia del Uruguay (1959-1961) y por la Corte Constitucional de Italia en 1961, y ha sido considerada, por la doctrina especializada en pugna con los principios de tutela judicial efectiva, de razonabilidad de las leyes, y con la Convención Americana de Derechos Humanos.

Valdés Costa [40] lo considera incompatible con la Convención, en razón de que el libre acceso a la justicia con las debidas garantías que consagra el art. 8° no puede ser ejercido en igualdad de condiciones, si para ello es necesario disponer de los recursos para pagar previamente los importes que reclama la administración. Esa discriminación —agrega el autor citado—, viola el art. 14 del Pacto que establece que todas las personas son iguales ante la ley, lo que les da derecho sin distingo alguno a igual protección de la ley.

La regla no obsta a la promoción de la acción declarativa. En ese sentido la Corte Suprema ha expresado que la exigencia de cumplimiento de lo que constituye el objeto de la discusión implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial, en caso como el sometido a su decisión, que tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último, no constituyendo la regla *solve et repete* óbice a la admisibilidad de la acción.

Valga remarcar que deviene un contrasentido, imponer la regla *solve et repete* cuando se acciona por la vía recursiva y desplazarla, aunque venga expresamente establecida en la legislación positiva, cuando se opte por la vía de la acción declarativa.

Hemos sostenido que la regla en cuestión es inconstitucional aunque no configure agravio a los derechos de igualdad y de defensa en juicio, al conculcar la garantía de la tutela judicial efectiva y el principio de razonabilidad de las leyes (art. 28 de la CN). Si el *solve et repete* se funda en la necesidad de no obstaculizar la normal y regular percepción de la renta pública, ese objetivo se satisface plenamente no acordándole carácter suspensivo a las acciones y recursos judiciales, que puedan articular los contribuyentes impugnando el acto administrativo. En cambio, condicionar el acceso a la justicia al previo pago del impuesto y sus accesorios o de las multas, se manifiesta como una exigencia irracional, que transgrede la regla del equilibrio conveniente, en razón de la disconformidad de la norma con una serie de principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la sociedad.

Al imponérselo como condición para acceder a la justicia, se desconoce la garantía de la tutela judicial efectiva al impedir el oportuno control de los jue-

[40] VALDÉS COSTA, Ramón, "Protección...", cit., ps. 411/412.

ces, mediante el arbitrio de la tutela cautelar, de los actos de los otros dos poderes con potencialidad de causar un daño irreparable.

El otro orden de ideas, tampoco resulta razonable que el carácter no suspensivo de la acción o recurso judicial habilite sin más la promoción de la ejecución fiscal, en la medida en que el contribuyente afiance el pago del crédito fiscal.

En atención a lo que vengo diciendo, concluyo sintetizando mi opinión, señalando que:

a) En el orden nacional, salvo en materia de contribuciones de seguridad social, el principio *solve et repete* se halla regulado como una alternativa para quienes opten por la vía de la repetición;

b) La doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha atenuado la rigidez del principio a fin de evitar situaciones que importen agravio a los derechos de igualdad, propiedad y defensa en juicio;

c) El art. 8° punto 1° del Pacto de San José de Costa Rica, de carácter operativo, impone desplazar el principio;

d) El *solve et repete* es inconstitucional por conculcar la garantía de la tutela judicial efectiva, el principio de razonabilidad de las leyes, y el principio de inocencia, este último cuando se trata de sanciones de naturaleza penal;

e) No procede la promoción de ejecución fiscal, no obstante el carácter no suspensivo de la acción o recurso que promueva el contribuyente contra un acto de determinación, en caso de que éste afiance, satisfactoriamente, el pago del crédito fiscal.

V. Efectos disuasorios y premio a la sumisión

La legislación tributaria se ha orientado a estimular la resolución de las controversias mediante la amenaza de sanciones. Así, diversas normas instan al contribuyente a rectificar las determinaciones que hubiere practicado o prestar conformidad a las determinaciones de oficios mediante el arbitrio de reducción o perdón de las sanciones.

Así el art. 49 de la ley 11.683 prevé una reducción de la sanción de multa que varía según la oportunidad en que el contribuyente presta conformidad con la estimación del inspector o la determinación de oficio practicada. Del mismo modo, el art. 50 de la ley invita a reconocer la materialidad de la infracción que se le imputa al contribuyente ofreciendo reducir las sanciones de multa y clausura al mínimo legal. La ley penal tributaria y previsional, a su vez, dispone la extinción de la acción penal si el obligado acepta la liquidación o determinación practicada por la Administración fiscal y paga en forma incondicional y total el monto de la misma (art. 16, ley 24.769).

La potestad sancionadora en vez de utilizarse para reprimir las conductas ilícitas se ha convertido en un instrumento disuasorio tendiente a que el contri-

buyente desista de ejercer su derecho a la tutela efectiva [41]. Si bien la aceptación de la pretensión fiscal, en los casos comprendidos en las normas aludidas, no enerva el derecho de repetir los tributos pagados sin causa, ya que en ningún caso se exige la renuncia al ejercicio de la acción de repetición para que opere la reducción o perdón de las sanciones, la opción por esta vía va en desmedro del derecho a la tutela judicial efectiva al quedar desplazada la vía recursiva ante el Tribunal Fiscal y la acción judicial de impugnación del acto administrativo (art. 25, LPA) y la tutela cautelar.

La doctrina del Tribunal Constitucional español, como refiere Eugenio Simón [42] ha visto con beneplácito la reducción o el perdón de sanciones como premio a la sumisión de aquellos que renuncian a la interposición de recursos o al ejercicio de acciones legales contra actos de la Administración financiera. Se afirma, en sustento de la legitimidad del mecanismo instituido por el art. 89.2 de la LGT no impide acceder a los tribunales de justicia por parte de los contribuyentes infractores, sino que sólo condiciona la obtención de un beneficio a la no impugnación del acto administrativo correspondiente. La libertad del contribuyente para elegir entre una u otra vía según mejor convenga a sus intereses, queda así salvaguardada y, por ello no existe vulneración alguna del art. 24.1 de la Constitución [43].

Si se observa que la disconformidad del contribuyente con la liquidación o determinación practicada por la Administración opera agravando la sanción, al no alcanzarle la reducción o el perdón, tal consecuencia conlleva un injustificable efecto intimidatorio que menoscaba el derecho de defensa.

VI. La tutela judicial en el derecho penal tributario

1. La aplicación de sanciones por la administración

No obstante las normas referidas al debido proceso consagradas en el art. 18 de la CN y la prohibición del ejercicio de funciones judiciales por parte de la administración contemplada en el art. 109, la doctrina judicial de la Corte Suprema reconoció la legitimidad del ejercicio, por parte de la autoridad administrativa de funciones jurisdiccionales, deferida por ley, con la condición de que se preserve la revisión judicial de las decisiones adoptadas en el ámbito del Poder administrador [44].

[41] Simón, Eugenio, "Derechos...", cit.

[42] Simón, Eugenio, "Derechos...", cit.

[43] Trib. Constitucional español, sent. 76/1990 del 26 de abril.

[44] CSJN, Fallos, 187:79; 240:238; 243:500; 244:554; 247:646; 261:36; 267:97, 228 y 407; 174:157; 301:1217, entre otros.

Definiendo el alcance y los perfiles de la exigencia del control judicial suficiente, la Corte declaró que ella implicaba esencialmente [45]:

a) reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recursos ante los jueces ordinarios;

b) negación a los órganos administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y el derecho controvertidos, con excepción de los supuestos en que existiendo opción legal, los interesados hubiesen elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial;

c) que el alcance de dicho control no depende de reglas generales u omnicomprensivas, sino que ha de ser más o menos extenso y profundo, según las modalidades de cada situación jurídica;

d) que la mera facultad de deducir recurso de apelación extraordinario, art. 14 de la ley 48, no satisface las exigencias que en la especie se han de tener por imperativas.

De consuno con tales principios, la Corte Suprema reconoció el ejercicio por parte de la administración de funciones jurisdiccionales en materia de derecho penal administrativo, económico, tributario, señalando que la facultad deferida por ley a la autoridad administrativa para juzgar y reprimir contravenciones lo que constituye, sin duda, el ejercicio de facultades de tipo judicial [46], no atenta contra el principio de división de los poderes, ni contra la garantía del juez natural ni de la defensa en juicio, siempre que al justiciable le sea brindada la oportunidad de ocurrir ante el órgano judicial con el fin de que cualquier decisión de aquellas autoridades que lo afecte sea materia del consiguiente control [47].

Valdés Costa se muestra contrario a la aplicación de penas por la administración, afirmando que se trata de un típico caso de concentración de funciones, inadmisible dentro de principio de división de poderes, que adquiere significativa gravedad en derecho tributario por el hecho de que la pena es aplicada por el propio acreedor. La circunstancia de que la resolución administrativa pueda ser recurrida ante los órganos jurisdiccionales, agrega el distinguido autor, no elimina la objeción pues por regla general la aplicación de una pena, aunque sea posteriormente revocada por la justicia, causa un daño irreparable por la interdicción personal y las consecuencias perjudiciales que al particular le acarrea la sustanciación de un proceso penal.

[45] CSJN, "Fernández Arias v. Poggio", Fallos, 247:646.

[46] Cfr. Fallos, 261:36 y sus citas; 298:714, entre muchos otros.

[47] Cfr. Fallos, 267:97; 274:157; 281:235; 295:614; 301:1217; entre otros.

2. Garantías judiciales consagradas en convenciones internacionales. Sus alcances

La jerarquía constitucional que le la sido asignada a la Convención Americana sobre Derechos Humanos y al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, entre otros tratados internacionales, por la reforma constitucional de 1994 (art. 75, inc. 22 de la CN), ha desplazado la doctrina sustentada por nuestro tribunal cimero.

Con diferencias de matices ambos tratados consagran el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella. Inculpado de un delito el imputado tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad, de defenderse personalmente o ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con él, de no ser obligado a declarar contra sí mismo ni declarase culpable, de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior y de no ser sometido a un nuevo proceso por los mismos hechos ya juzgados.

Los claros términos de tales convenciones internacionales cierran toda posibilidad a la aplicación de sanciones de naturaleza penal por parte de la administración activa, aunque tales sanciones se puedan recurrir ante un tribunal independiente por medio de acciones o recursos con efectos suspensivos. *Ab initio* el proceso penal se debe sustanciar ante un tribunal independiente y no ante la administración activa, en el doble carácter de juez y parte. Si bien, tanto la CADH y el PIDCP admiten la existencia de tribunales enmarcados en la órbita del Poder administrador, éstos deben reunir la calidad de independientes e imparciales. Han quedado pues abrogadas todas las normas que le atribuían facultades a la DGI, a la ANA y a otros organismos administrativos de imponer sanciones de naturaleza penal.

La pretensión de considerar que los derechos y garantías que consagran tales tratados se refieren sólo a los delitos y excluyen a las contravenciones desnaturaliza la esencia y el significado de las aludidas convenciones, que constituyen un hito trascendente en la defensa de los derechos humanos. De poco valdrían las normas convencionales en resguardo de la libertad individual y del derecho a la vida si por el simple arbitrio de denominar contravención a lo que antes se llamaba delito se podría desplazar normas cuya jerarquía constitucional le es reconocida por la propia Constitución (art. 75, inc. 22).

Tenemos dicho que no existe ninguna distinción ontológica entre delito y contravención [48]. En la actualidad la posición dominante en la doctrina rechaza el punto de vista según el cual entre delito y contravención existen diferencias

[48] Spisso, Rodolfo. *Derecho...*, cit., Cap. XXI.

cualitativas [49]. Como lo sostiene Soler, la contravención reproduce o puede reproducir en pequeño todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos. De ahí que se afirme que las faltas no son otra cosa que miniaturas de delitos o delitos veniales [50].

Las doctrinas jusnaturalistas, que pretendían fundar la distinción entre delito y contravención en acciones *mala in se* y *mala quia prohibita,* resultan hoy inadmisibles. La declinación del derecho natural dejó sin brújula a las doctrinas que quisieron dotar de índole propia a las contravenciones. En el ámbito de la dogmática carece de relevancia la noción de acciones *mala in se*, sólo tienen cabida las *mala quia prohibita*.

La distinción basada en el carácter primario o secundario del bien protegido tampoco puede ser aceptada, ya que la determinación de cuáles son bienes primarios es una cuestión histórica más que teórica. Lo que en un momento determinado aparece como condición primaria de vida social se desmonetiza luego y viceversa.

La lesión de intereses administrativos no permite fundar una distinción cualitativa entre delito y contravención. Hay delitos contrarios a la administración y al interés meramente administrativo, por lo que la imprecisión de la pretendida diferencia resulta manifiesta. La distinción entre actividades del Estado tendientes a evitar un mal de las que procuran un bien, carece de validez, puesto que para cualesquiera de dichos propósitos el Estado puede crear indistintamente contravenciones o delitos.

La pretendida diferencia entre delito y contravención, conforme al daño o peligro, resulta imposible, ya que hay delitos que como elemento constitutivo contienen un mero peligro, mientras que hay contravenciones que requieren un daño para perfeccionarse. A su vez, el derecho penal castiga la tentativa de cada delito concreto y en ella no hay lesión sino un mero peligro corrido.

Respecto del elemento subjetivo, la presunción de dolo o culpa, como expresa Soler, mas parece una consecuencia de que el hecho sea contravencional que la causa de ello. Por otra parte, el sistema de presumir el elemento subjetivo no corresponde al principio de la culpabilidad en derecho penal, que es válido también para la más modesta de las contravenciones.

El distingo entre delitos y contravenciones es consecuencia de la clasificación de las infracciones según su gravedad. Así en un sistema tripartido se habla de crímenes, delitos o contravenciones o faltas y en un sistema bipartido sólo de delitos y contravenciones. Mas tales clasificaciones no aportan nada en favor de la existencia de distinciones ontológicas entre especies de un mismo género.

Entre nosotros la clasificación entre delitos y contravenciones constituye una consecuencia inevitable del régimen federal adoptado por la Constitución

[49] SOLER, Sebastián. *Derecho penal argentino*, T. I, 1963, p. 241; JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado de derecho penal*, T. III, p. 152.

[50] JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *Tratado de derecho penal*. T. I. p. 49 y T. III, p. 152.

que si bien le atribuye al Congreso la facultad de dictar el Código Penal (art. 75, inc. 12, CN), impone reconocerle a las provincias, en el ejercicio del poder de policía que les incumbe, las facultades para ponerlo en práctica, establecer prohibiciones y conminar mediante penas su cumplimiento.

La potestad de legislar, ha dicho la Corte, implica la de hacer efectivas con sanciones penales ciertas disposiciones legales para cuyo cumplimiento no hay otro remedio coercitivo [51]. De ello se deriva la facultad de la Nación o de las provincias para establecer contravenciones, como consecuencia de los poderes respectivos.

Siendo que el concepto de contravención responde a la clasificación de las infracciones según la gravedad, de interpretarse que la CADH y el PIDCP instituyen garantías judiciales del proceso penal sólo ante la acusación de la comisión de un delito se llegaría al absurdo de afirmar que, en el marco de tales convenciones, el resguardo de la libertad individual que aquéllas consagran se otorga exclusivamente ante hechos graves y no ante meras contravenciones. En suma, quien comete homicidio tendría mayores garantías que el que es acusado de evadir un tributo.

Ni siquiera con apego a una interpretación exclusivamente literal de las normas convencionales, que bastardee sus nobles propósitos, es admisible excluir a las contravenciones del marco protector que brindan la CADH y del PIDCP. El art. 7° de la CADH dice que todo detenido o retenido debe ser llevado sin demora ante un juez u otro funcionario que por ley sea competente para ejercer funciones judiciales, no especificando la índole de la privación de la libertad, comprendiendo otras detenciones no vinculadas a delitos, verbigracia contravenciones y privaciones de libertad legalmente previstas por averiguación de antecedentes o directamente ilegales o arbitrarias [52]. Del mismo modo, el art. 9°, párrs. 4 y 5 del PIDCP se refiere a detención o prisión sin precisar el origen de las mismas, haciéndose mención en el párr. 3 de dicho artículo a detención por causa de infracción penal, que no se identifica única y exclusivamente con delito.

VII. ACENTUACIÓN DEL PERFIL AUTORITARIO DE LA LEY 11.683

1. La reforma legal

Diversas instituciones del derecho público están teñidas de prerrogativas establecidas en orden a la consecución del bien común, e inspiradas en el propósito de asegurar el más eficaz funcionamiento del aparato estatal en la pres-

[51] CSJN, Fallos, 103:255.

[52] BIDART CAMPOS, Germán J., *Tratado elemental de derecho constitucional*, T. III, 1989, p. 252.

tación de los servicios públicos. Mas un derecho público constituido sobre la base exclusiva de prerrogativas deviene totalitario e incompatible con la vigencia plena de los derechos individuales en el marco de un Estado de Derecho.

Por ello es imprescindible que las prerrogativas de la Administración se vean compensadas con garantías establecidas en favor de los particulares, de modo de buscar el justo equilibrio que permita la realización de los fines estatales sin desmedro de los derechos individuales.

En posición contraria a estos postulados la reforma de la ley 11.683 por ley 25.239 le han dado un perfil notoriamente autoritario.

2. Cercenamiento del derecho de defensa

El art. 18, párrs. 4 y 17 de la ley 25.239 modifica los arts. 83 y 166 de la ley 11.683 disponiendo que en la demanda contenciosa de repetición de tributos y en recurso de apelación contra resoluciones de la AFIP, el actor no podrá ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva, con excepción de la referida a hechos nuevos o a las medidas de mejor proveer dispuestas en sede administrativa. Esta limitación no es de aplicación en materia de sanciones en el recurso de apelación ante el TFN.

La forma confusa como se ha legislado exige una serie de aclaraciones. La limitación al ofrecimiento de prueba en sede jurisdiccional no es tampoco de aplicación:

a) cuando en el procedimiento de determinación de oficio no haya existido oportunidad de ofrecer prueba, por haber conformado el contribuyente el ajuste al contestar la vista, acto que surte los efectos de una declaración jurada para el contribuyente y de una determinación de oficio para el fisco (art. 17, *in fine*, ley 11.683);

b) cuando no es necesario interponer reclamación administrativa de repetición, por tratarse de un pago a requerimiento;

c) en la demanda contenciosa de repetición de multas (art. 84, *in fine*, ley 11.683) no obstante que no se hace la salvedad (art. 83, ley), que se efectúa respecto del recurso de apelación ante el TFN (art. 166, ley). Esa omisión deviene intrascendente en la medida en que el paralelismo de circunstancias permite expandir analógicamente la solución del art. 166 a la del art. 83 de la ley 11.683, ya que la interpretación de la ley se debe practicar computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con todas las normas del ordenamiento jurídico y del modo que mejor concuerden con los principios y garantías de la Constitución Nacional [53]. Esa exégesis armonizante no puede llegar a desco-

[53] CSJN, Fallos, 255:192; 262:41, entre muchos más.

nocer en materia de demanda contenciosa de repetición, el fin manifiesto de la ley establecido respecto de la vía recursiva ante el tribunal fiscal. De negarse la expansión analógica, el distingo irrazonable que la ley establece es susceptible de la tacha de inconstitucionalidad, por transgredir el principio de razonabilidad de las leyes, art. 28 de la CN;

d) en la demanda contenciosa de repetición de tributos aduaneros, en la medida en que la norma especial del art. 1177 del CA no ha sido modificada;

e) cuando se recurre ante el tribunal fiscal contra resoluciones de la Dirección General de Aduanas. Esta exclusión surge de haberse mencionado en el 2° párrafo del art. 166 de la ley 11.683, que establece la limitación al ofrecimiento de prueba, exclusivamente, a la Dirección General Impositiva, en tanto el primer párrafo comprende conjuntamente a ésta y a la Dirección General de Aduanas. La conclusión que se desprende de la literalidad de la norma deviene incongruente, mas cabe admitir cualquiera hubiera sido la intención del legislador, que la ley sancionada se ha independizado de la voluntad de su autor.

De todos modos las limitaciones al ofrecimiento de prueba en sede jurisdiccional resultan inconstitucionales en orden a las siguientes consideraciones:

1) viola el principio de igualdad procesal de las partes, puesto que la limitación rige para el contribuyente, no así para el fisco (art. 16, CN);

2) deviene incongruente con el impulso de oficio del procedimiento y de libre investigación de la verdad que consagra el art. 164 de la ley 11.683. El tribunal fiscal puede prescindir del enfoque dado a la controversia por las partes, pudiendo disponer medidas para una mejor apreciación de las cuestiones planteadas, aunque no hubieran sido ofrecidas por las partes, ello sin perjuicio de las medidas para mejor proveer que puede ordenar (art. 177, ley 11.683) hasta el momento de dictar sentencia [54];

3) el ofrecimiento de prueba sin limitación en materia de sanciones puede llevar a situaciones insolubles a tenor de la literalidad de la ley. Si el contribuyente para fundar la inexistencia del ilícito que se le imputa ofrece y produce prueba —inadmisible a tenor de los arts. 83 y 166, ley 11.683— que llevan a la demostración de la improcedencia del ajuste o de su cuantía sería un manifiesto absurdo considerarlo penalmente irresponsable en materia de sanciones, y cerrar los ojos y confirmar el acto de determinación sobre la base de una prueba inadmisible a tenor del texto de la ley;

4) agrava la inconstitucionalidad de la ley 11.683. De consuno con la doctrina judicial de la Corte Suprema se ha admitido el ejercicio de funciones jurisdiccionales por parte de la Administración en la medida en que exista un control judicial suficiente de sus decisiones, no obstante lo cual el recurso de

[54] Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, Susana C., *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, 7ª ed., Depalma, comentario al art. 164 de la ley 11.683.

apelación y revisión limitada ante la cámara nacional contra decisiones del tribunal fiscal no satisface las exigencias establecidas por nuestro tribunal cimero. La violación al derecho de defensa que esta situación comporta se acentúa notablemente con las limitaciones al ofrecimiento de prueba en sede del TFN.

3. De la llamada ejecución fiscal

La pretensión de instituir la ejecución administrativa de las deudas fiscales en el anteproyecto de Código Tributario elaborado por al AFIP fue severamente cuestionado. Sin menoscabo de ello, en la reforma al art. 92 de la ley 11.683 reaparece la ejecución administrativa bajo el falso ropaje de la ejecución fiscal.

El proceso se inicia con una presentación llamada de prevención ante la justicia competente, denominada de esa forma por lo abreviado de su contenido y el carácter informativo de la misma, características que la distinguen de una verdadera demanda. En dicha presentación se debe consignar nombre y domicilio del demandado, concepto y monto reclamado, domicilio legal de la actora y nombre de los oficiales de Justicia *ad-hoc* o personas autorizadas a intervenir en las diligencias, e indicar las medidas precautorias a trabarse.

Cumplimentada dicha presentación informativa el representante de la AFIP queda facultado para librar bajo su responsabilidad mandamiento de intimación de pago y embargo, por las sumas reclamadas con más un 15% para responder a intereses y costas, con indicación de la medida precautoria dispuesta, del juzgado asignado y de su domicilio.

El representante de la AFIP queda facultado, bajo su responsabilidad, a decretar y realizar embargos sobre bienes del deudor, inhibición general de bienes y otras medidas cautelares, como designación de interventor recaudador, prohibición de contratar sobre determinados bienes, etc. [55], que se podrán llevar a cabo a través de medios informáticos [56]. Sólo se requiere orden judicial en caso de desapoderamiento físico o allanamiento de domicilio, lo cual impondrá al juez la necesidad de analizar la constitucionalidad del régimen instituido por la ley que afecta facultades propias del Poder Judicial, la procedencia de la medida cautelar dispuesta y el razonable ejercicio que se ha hecho de la atribución que la ley confiere al apoderado de la AFIP.

Las atribuciones reconocidas a los representantes de la AFIP vulneran el derecho de acceso a la jurisdicción, de propiedad, la división de poderes y el principio de razonabilidad de las leyes. El derecho a la jurisdicción, reafirmado por la Convención Americana de Derechos Humanos, al debido proceso y al contralor de los actos administrativos por las atribuciones que se conceden al

[55] Art. 92, ley 11.683, párr. 11.

[56] Art. 107, ley 11.683, modif. por el p. 11) del art. 18 de la ley 25.239.

representante fiscal. Se lesiona gravemente el derecho de usar y disponer de la propiedad, desconociéndose el principio de que nadie puede ser privado de sus derechos sin sentencia dictada por juez competente. La división de poderes en cuanto la reforma legal interfiere en la zona de reserva del Poder Judicial, al conferir al acreedor facultades propias del órgano encargado de administrar justicia. Finalmente la violación al principio de razonabilidad de las leyes es consecuencia de la evidente desproporción del medio escogido a fin de satisfacer el fin perseguido de asegurar la normal percepción de los tributos [57].

En caso de oponerse excepciones el juez asignado las sustanciará conforme las normas del juicio ejecutivo. La sentencia será inapelable, quedando a salvo el derecho de la AFIP de librar nuevo título de deuda y el del ejecutado de repetir las sumas abonadas (art. 92, ley 11.683, párr. 14). Esta afirmación respecto del alcance de la sentencia merece una aclaración.

En efecto, si la sentencia rechaza la ejecución por inexistencia de la deuda, el principio de la cosa juzgada con fundamento en el derecho de la propiedad impide a la AFIP volver sobre lo mismo, promoviendo una nueva ejecución. En cambio si la ejecución se rechaza por un defecto formal de la constancia de deuda que v.gr. no viene suscripta por funcionario de la AFIP, ello no obsta a la promoción de una nueva ejecución sobre la base de un título hábil [58]. A su vez, la posibilidad de recurrir, por parte del contribuyente a la repetición de las sumas abonadas en la ejecución, sólo lo será en la medida en que su derecho se funde en defensas no admisibles en la ejecución fiscal, a tenor del art. 553 del CPCCN que veda la acción ordinaria posterior respecto de defensas que pudieron oponerse en el juicio ejecutivo [59].

En caso de que el demandado no oponga excepciones quedará expedita la vía de ejecución del crédito reclamado sin necesidad de dictado de sentencia. En este caso, el agente fiscal practicará liquidación y formulará estimación de sus honorarios y notificará administrativamente al demandado. De existir oposición la misma será resuelta por el juez asignado para el caso. Carece de fundamento la exigencia de honorarios cuando no ha habido actuación judicial, y la pretensión de su regulación judicial.

Con posterioridad, el secuestro de los bienes y su enajenación por subasta o concurso público serán llevados a cabo administrativamente y comunicados al juez. No queda claro si todo este proceso administrativo de ejecución es de

[57] En sentido coincidente con lo expresado en el texto, Juzg. Fed. de Resistencia, en sent. del 17/8/2000 en autos "Cámara de Comercio, Industria, Producción de Resistencia v. AFIP s/acción de amparo".

[58] Así interpretado el alcance de la norma se supera el estado de subversión del principio de la cosa juzgada, alegado por el senador Carbonell (ver *Antecedentes parlamentarios*, LL, 2000-II-1222).

[59] Cám. Nac. Fed. Cont. Adm., sala II, 15/3/1973, "Steverlinck, Julio A.". *Impuestos*, XXXI-953.

aplicación también cuando existe sentencia que rechaza las excepciones opuestas por el demandado.

De todos modos la intervención judicial será necesaria cuando concurran sobre el bien otros embargos o gravámenes lo cual hará necesario notificar la subasta a los demás acreedores a fin de que hagan valer sus derechos y resolver la distribución de los fondos según el orden de los privilegios.

Sin duda las reformas al régimen de ejecución fiscal generarán más conflictos que beneficios tendientes a la pronta recaudación de los tributos adeudados. Los perjuicios que ocasionen a los administrados la adopción de medidas cautelares generan responsabilidad de la Administración, sin perjuicio de la propia de los agentes que las originen. El desplazamiento de la autoridad judicial, la conculcación del derecho de defensa y de propiedad no contribuirán sin duda a estimular el fiel cumplimiento de las obligaciones fiscales.

LOS TRIBUTOS Y EL DERECHO DE ENSEÑAR Y APRENDER

por ALBERTO TARSITANO *

"Ah! si supieran que el impuesto sobre herencias transversales fue el primer alimento que nutrió a la madre de su orgullosa e ingrata ciencia, cuya leche los amamantó, ejerciendo y recibiendo grados universitarios y ganando fama de entendidos, y que cuando llegan a los bancos de los tribunales vuelven la espalda a la madre que los crió gratis, la Universidad!"
Domingo F. Sarmiento

I. PRELIMINAR

La cita del epígrafe posee un valor simbólico y un contenido real. Valor simbólico, porque nadie como Sarmiento defendió el derecho a la educación. Contenido real, porque en esa defensa, tampoco la materia tributaria le fue ajena, y la abordó con solvencia y documentación en un texto que sirve de fuente a este trabajo. Explicamos al lector —probablemente sorprendido por esta revelación— que en 1882 Sarmiento publicó las "Cien páginas, a propósito de opiniones legales sobre la facultad de imponer herencias transversales o las mandas en beneficio del alma" [1]. Fueron escritas a raíz de la declaración de inconstitucionalidad dada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación del impuesto sucesorio, en el precedente que más adelante se cita. Allí descarga su pluma vehemente para rebatir aquella declaración que afectaba el impuesto y su destino: el financiamiento del sistema educativo. La crítica desarrolla sus argumentos, bien edificados en los antecedentes patrios, en el derecho comparado y en el reparto del poder tributario entre la Nación y las provincias, aspecto este último que se describe con indudable acierto y de manera precursora a la polémica que una década más tarde mantendrían el ministro José A. Terry y el diputado por la provincia de Corrientes, Manuel F. Mantilla. La Corte Supre-

[1] BIEDMA, M., *Imprenta y litografía*, Buenos Aires, 1882.

* Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA.

ma, tiempo después, volvió sobre sus pasos y aunque Sarmiento no llegó a verlo, de manera premonitoria escribió para "esperar que alguno de los tres jueces que la apoyaron —la sentencia— varíase de opinión, con audiencia de nuevos argumentos, cuando de nuevo el caso se presentase y es para esta eventualidad que me propongo redargüir hipotéticamente las opiniones". Desde la perspectiva temporal, el libro da testimonio de la naturaleza histórica de un impuesto y su engarce con la tradición argentina que le confiere contenido propio a las instituciones, aun a resguardo de cierta pureza dogmática. Le cabe a las "Cien páginas..." el indudable mérito de haber planteado a temprana edad el alcance, justificación y necesidad de los impuestos específicos para financiar la educación, que influyeron la materia hasta nuestros días.

II. El derecho de enseñar y aprender en la Constitución. Gratuidad vs. arancelamiento en la universidad estatal

El molde constitucional argentino ha fundido la educación como un bien público de *responsabilidad de la Nación y las provincias* dentro de los valores garantizados y promovidos por el Estado democrático y social de Derecho. Son bien conocidos los beneficios derivados del cumplimiento del *programa constitucional*, que le dieron a nuestro país un sesgo característico por la calidad de sus recursos humanos, educados en escuelas y universidades que garantizaban la igualdad de oportunidades, la integración social y la excelencia.

Hemos referido dos conceptos sensibles, que merecen, si no una explicación que excedería largamente nuestro tema, al menos sendas observaciones preliminares.

Mencionamos la responsabilidad de la Nación y de los gobiernos locales en la acción educativa, pero para que esto no sea una mera declaración de principios, es necesario poner en práctica un *federalismo fiscal de concertación efectivo que* asigne funciones y recursos. La descentralización de escuelas y universidades no puede desligarse de la previsión financiera básica para la provisión del servicio educativo estatal. Debe existir una correspondencia fiscal que obligue a adecuar la transferencia del gasto educativo con la transferencia de ingresos o la actualización de las facultades tributarias. Esta comprobación, sin embargo, no implica desatender la recomendación que se debe propender a que los gastos sean costeados por aquellos a quienes beneficia. En este orden, todavía, las provincias y los municipios tienen mucho por hacer.

¿Qué significa hablar del *programa constitucional?* Significa identificar la ideología de la Constitución, que se expresa en las normas y principios constitucionales que van delineando en el devenir histórico un modelo de Nación. Ellos configuran un cuerpo sistémico que integra y sintetiza los valores e intereses que cohabitan en su seno. Esta interacción, de normas y principios, encuentra su verdadera dimensión cuando se la alinea con los fines, los medios,

los impulsos, las intenciones, que actúan como ordenadores de la vida política, social y económica, y que sintetizan su objetivo en el Preámbulo como vocación permanente de *"afianzar la justicia"*, *"promover el bienestar general"* y *"asegurar los beneficios de la libertad"*. Es necesario, como recuerda Casás, "... aprehender el núcleo central del estatuto constitucional, que viene dado por los valores políticos en los cuales fundamentalmente se asienta, valores que pueden aparecer formulados expresamente en su texto, o bien estar implícitos en la filosofía que lo impregna" [2]. En definitiva, todo confluye en la Constitución, porque como bien sostiene Bulit Goñi en un excelente ensayo sobre el tema, "No hay un programa de la Constitución, la Constitución es el programa", porque el "programa" ha de entreverse en "...cada norma y el conjunto de todas ellas, engarzadas y potenciadas como autoproposición razonable de un pueblo que en un momento dado de su historia, recogiendo su experiencia y pensando en lo futuro se dio un orden para la convivencia y el progreso en libertad" [3].

La Constitución Nacional garantiza en el art. 14 el derecho fundamental a la educación, plasmado en la libertad —para todos los habitantes de la Nación— "de enseñar y aprender" bajo el alcance amplio que a estos verbos les asignó la doctrina y la jurisprudencia. Desde la etapa fundacional, el art. 5° reconoció como umbral mínimo para la autonomía provincial el "asegurar la educación primaria".

La Ley Federal de Educación (ley 24.195) reguló el derecho constitucional de enseñar y aprender, con fijación de objetivos y el establecimiento de las normas referentes a la unidad y organización del sistema nacional de educación. Mucho antes, en 1884, la ley 1420 había establecido una legislación pionera en el mundo: la educación primaria "obligatoria, gratuita, gradual y dada conforme a los preceptos de la higiene".

El art. 75, inc. 18 de la Constitución de 1853 confería al Congreso la facultad de adoptar las medidas conducentes para el "progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria". La reforma constitucional de 1994 agregó el inc. 19, que le atribuye el poder de reglamentación del derecho consagrado en el art. 14, a través de la sanción de "... leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna; y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de

[2] CASÁS, José O., y otros, *Estudios de derecho constitucional tributario. En homenaje al profesor Dr. Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 317.

[3] BULIT GOÑI, Enrique, y otros. "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en CASÁS, José O., y otros, *Estudios...*, cit., p. 75.

la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales".

La Constitución dice, ahora, "garantizar la gratuidad y equidad de la educación pública estatal". Se encuentra aquí una reedición del texto original de 1853, que en la primitiva redacción del art. 5º le imponía a las provincias garantizar la "educación primaria gratuita". En la Convención de 1860 se aconsejó dejar de lado el adjetivo "gratuita", con un argumento que nos brinda un primer punto de conexión entre los impuestos y la educación. El dictamen, producido por la comisión examinadora que revisaba desde la Convención provincial de Buenos Aires el texto original, argumentaba de esta manera:

"Poner por condición a la difusión de la instrucción primaria, que ella ha de ser precisamente gratuita, es lo mismo que encerrar su difusión dentro de límites muy mezquinos, puesto que esa cláusula *importa tanto como prohibir a las provincias establecer contribuciones especiales para costearlas, o dar leyes para imponer a los pudientes la obligación de costear la de sus hijos*, y es por aquí por donde ataca el principio de la soberanía provincial, sin ventaja alguna para la comunidad; y por el contrario, con perjuicio evidente de la misma educación. Además de esto, la Comisión ha tenido presente que la instrucción primaria es en Buenos Aires donde ha recibido un verdadero impulso, colocándose a la vanguardia de toda América del Sur a este respecto, y que esto abona a favor de su legislación sobre la materia, debiendo principalmente sus mayores adelantos a las últimas leyes que han llamado al pueblo a concurrir a los gastos de la educación. Por lo tanto, la supresión de la palabra gratuita, además de ser el resultado de un principio, salva el porvenir de la educación y con ella las leyes que la impulsan, y que tienen la sanción del pueblo más competente en la materia; siendo por otra parte falso que pudiese existir una educación gratuita, desde que sus gastos se han de cubrir con el dinero de los contribuyentes que forma el tesoro público".

La argumentación luce algo desteñida en el plano fiscal, porque parece evidente que la gratuidad estaba dirigida al educando, concepción que no impedía la aplicación de impuestos específicos para el financiamiento del sistema educativo. No lo entendieron así los convencionales de 1860, para quienes la gratuidad implicaba financiamiento con impuestos que ingresaban a rentas generales. El informe contiene otra afirmación, que ha venido a adquirir renovada vigencia a raíz de las propuestas actuales de arancelamiento universitario. En aquellos tiempos se entendió que mantener la palabra "gratuita" impedía el cobro de un arancel aun a quienes pudieran pagarlo. ¿Es sostenible esta interpretación bajo el texto actual, que garantiza "los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal"?

Existe un claro consenso sobre la gratuidad de la enseñanza básica y media brindada por el Estado, el que se transforma en un *disenso* apasionado cuan-

do se trata de fijar el alcance del principio a las universidades. La sociedad toda —porque no es tema reservado a unos pocos— ha expresado diferentes concepciones, muy enraizadas con principios políticos, filosóficos, éticos, sociales y jurídicos. La Constitución de 1994, lejos de superar el debate, lo ha profundizado. El núcleo de la controversia radica en determinar si la "gratuidad" es una noción esencial que no admite recortes de ninguna naturaleza o si, por el contrario, ella debe ser conjugada con la "equidad", con el resultado de admitir que la gratuidad no es para todos, sino sólo para aquellos que no pueden pagar sus estudios.

La doctrina ha expresado los distintos puntos de vista sobre la cuestión. Es terminante, por ejemplo, Bidart Campos, quien sostiene "gratuidad es un imperativo indescartable, y significa que la enseñanza estatal no puede arancelarse" [4]. En idéntico sentido, Ekmekdjian sostiene: "En síntesis, nuestra opinión coincide con el significado primero que se le dio al vocablo 'equidad': la educación será siempre gratuita y, en este caso, por equidad se debe entender una actitud asistencialista del Estado, para aquellos que requieran ayuda económica, para hacer efectiva la igualdad de oportunidades" [5]. También Quiroga Lavié, que fue diputado convencional, es contundente al afirmar "Queda pendiente el tema del arancelamiento, en cualquiera de los niveles, incluido el universitario. Para nosotros es absolutamente claro que la Constitución lo prohíbe, porque ése es el alcance del principio de gratuidad". "...El principio de equidad no ha sido puesto para debilitar ni restringir el principio de gratuidad, sino para fortalecerlo" [6].

Esta posición recibe un fuerte apoyo si se repasa el discurso del diputado constituyente Rodríguez, incluido en el *Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente* correspondiente al día 4 de agosto de 1994, quien al referirse al tema de la educación, expresó: "La prestación del servicio educativo por parte del Estado comporta inevitablemente el cumplimiento de un conjunto de principios que vamos a tratar de sintetizar. El primero es garantizar el acceso y la igualdad de oportunidades mediante la gratuidad. El segundo, garantizar la igualdad de posibilidades educativas a través del aseguramiento de los recursos necesarios para la prestación de un servicio de igual calidad a todos los concurrentes al sistema educativo oficial. El tercero, garantizar el principio de equidad, estableciendo políticas socioeducativas que eviten la discriminación económica y social en el acceso y permanencia en los distintos niveles del sistema

[4] BIDART CAMPOS, Germán, *Manual de la Constitución reformada*, Ediar, Buenos Aires, 1998, p. 45.

[5] EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Tratado de derecho constitucional*, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 575.

[6] QUIROGA LAVIÉ, Humberto, *Constitución de la Nación Argentina comentada*, Zavalía, Buenos Aires, 1996, p. 426.

educativo...". "...La gratuidad y la equidad no son conceptos que puedan combinarse parcialmente. Para su aplicación en la práctica deben ser sumados uno al otro, son conceptos que no admiten contradicción entre ellos por su naturaleza de principios. De aquí y hacia adelante la gratuidad no será una mera técnica para alcanzar la igualdad de oportunidades, sino una técnica absolutamente insustituible. El principio de equidad, que se suma al de gratuidad, cumple una función que deriva de su significado: la justicia y consiste en una directiva, en aquellos casos en que la gratuidad no alcance por sí sola a garantizar la igualdad de oportunidades, se impone al Estado la carga de proveer a los habitantes de los medios suficientes para acceder a la educación gratuita" [7].

La cita, aunque extensa, se justifica, porque hecha luz sobre el sentido que los convencionales pretendieron asignar al alcance de los principios de gratuidad y equidad.

La otra corriente de pensamiento considera que la "gratuidad" no es un valladar inexpugnable, y que precisamente su verdadera dimensión se alcanza cuando se la relaciona con el principio de equidad. En los debates de la Convención Nacional Constituyente, el señor convencional Bravo ya había advertido —anticipando la discusión que se suscitaría más tarde— que la incorporación simultánea de los principios de gratuidad y equidad podía abrir la puerta a un interpretación favorable al arancelamiento (*Diario de Sesiones*, p. 381).

Este temperamento ha sido el adoptado por la Ley de Educación Superior (ley 24.521), que permite a las universidades financiarse a través del arancelamiento de los cursos de grado, bien que se impone la obligación de contar con un régimen de ayuda estudiantil para los alumnos carenciados. El dec. 499/1995, reglamentario de la citada ley, dispuso para cumplir tal propósito que "En los supuestos en que las Universidades Nacionales, haciendo uso de las facultades conferidas por el art. 59, inc. c), establezcan derechos o tasas por los estudios de grado, deberán necesariamente prever un régimen de exención para aquellos estudiantes que por su situación económica o la de su núcleo familiar no se encuentren en condiciones de afrontarlos sin serios sacrificios, de forma tal que se asegure que nadie se vea imposibilitado de iniciar, continuar o concluir sus estudios de grado universitario como consecuencia directa o indirecta de las contribuciones que se impongan".

Una documentada justificación de esta posición la brinda el fallo dictado por la Cámara Federal de Córdoba, sala B, Cuarta Circunscripción Judicial, el 18 de abril de 1996, en los autos "Estado nacional (Ministerio de Cultura y Educación de la Nación) formula observación a Estatutos de la Universidad nacional de Córdoba —art. 34, ley 24.521" [8]. Se discutía en la causa acerca de la le-

[7] EKMEKDKJIAN, Miguel Á., *Tratado...*, cit., p. 572.

[8] ED, 168-389, con nota de David Andrés Halperin, quien en términos generales comparte

gitimidad de los estatutos de la Universidad de Córdoba, que habían establecido en el art. 82, "El ingreso, como así también el desarrollo posterior de la enseñanza serán completamente gratuitos". El Ministerio de Educación lo había impugnado por entender que dicho texto violaba el art. 75, inc. 19 de la CN, ya que al imponer la gratuidad absoluta de la enseñanza omitía considerar el principio de equidad previsto expresamente en la Constitución Nacional. En una sentencia enjundiosa, en la que se desarrolló el sentido de los principios de gratuidad y equidad, y su mutua interacción, el tribunal le dio la razón al Ministerio.

La gratuidad de la educación universitaria estatal es una materia rica en matices, abordable desde distintas perspectivas, en la que se conjugan valores e intereses diversos, como diversas son, en definitiva, las percepciones de la realidad por los grupos, sectores y partidos.

Vamos también nosotros a airear nuestro pensamiento. Una primera reflexión está destinada a señalar el inconveniente de fijar con estrictez el alcance de esta materia en la Constitución, porque ella depende mucho de los momentos y las circunstancias del devenir histórico. Lo que hoy nos parece lo más justo, o lo mejor, o lo más eficaz, mañana quizá no lo sea. Tiene dicho la Corte Supema (Fallos, 211:162):

"La realidad viviente de cada época perfecciona el espíritu remanente de las instituciones de cada país o descubre nuevos aspectos no contemplados con anterioridad, a cuya realidad no puede oponérsele, en un plano de abstracción, el concepto medio de un período de tiempo en que la sociedad actuaba de manera distinta o no se enfrentaba a peligros de efectos catastróficos. La propia Constitución argentina, que por algo se ha conceptuado como un instrumento político provisto de extrema flexibilidad para adaptarse a todos los tiempos y a todas las circunstancias futuras, no escapa a esa regla de ineludible hermenéutica constitucional, regla que no implica destruir las bases del orden interno preestablecido, sino por el contrario, defender la Constitución en el plano superior que abarca su perdurabilidad y la propia perdurabilidad del Estado argentino para cuyo pacífico gobierno ha sido instituida".

Según lo entendemos, las reflexiones sobre la gratuidad de la enseñanza deben, necesariamente, separarse, discerniendo las convicciones personales de la hermenéutica constitucional.

En el plano de nuestra convicción, nos parece que las garantías de gratuidad, equidad e igualdad de oportunidades para el acceso a la Universidad de-

---

los fundamentos del fallo, aunque con la siguiente advertencia: "La solución legal de establecer que quien puede pague y quien no puede no pague si posee aptitudes, es, en el terreno de los principios, compartible, justo y solidario. Tengo, en tanto, duda acerca de si no estamos frente a una suma de principios, en apariencia impecables, pero que la realidad y sus deformaciones terminen por consagrar injusticias".

berían interactuar e implicarse, con lo cual el principio de que "quien pueda pague" no sólo no es objetable en el plano abstracto, sino también deseable a la luz de los postulados del moderno Estado democrático de Derecho como justicia y solidaridad social. Es la tendencia predominante en los países con sistemas educativos más avanzados y la que dominó buena parte de la escena argentina durante el siglo XX [9]. Sentado ello, el punto de partida debería ser *garantizar sin restricciones* el acceso y mantenimiento de la carrera universitaria a quienes no pueden costearla, sin exigir otro requisito que sus aptitudes intelectuales. El orden es importante, porque la regla —el principio— debería ser, entonces, la gratuidad general menos para aquellos que revelen objetivamente la existencia de capacidad económica para pagar sus estudios. Nos detenemos un instante en esta observación, porque aun cuando se compartan los fundamentos del arancelamiento universitario, desde la teoría o desde la norma es habitual que la propuesta se formalice como regla general, provocando una especie de "inversión de la carga de la prueba" sobre la imposibilidad del alumno de pagar sus estudios. Desde que ello implica tanto como negar la gratuidad como principio, no es una cuestión menor reiterar que el orden debe ser el inverso, lo cual es indispensable si esta visión pretende ser conciliada con la Constitución Nacional.

Pero aun con estas precisiones, que propiciarían un arancelamiento "restringido" (por lo menos en la Argentina actual, en que los pobres son muchos más que los medianamente pudientes), dejamos el plano de las opiniones para entrar en el plano normativo y preguntarnos: ¿Admite la Constitución esta interpretación? Creemos que no, porque lo que nosotros pensamos como la mejor solución parece no coincidir con lo que dice la Ley Fundamental. Antes bien, la letra y el espíritu —revelado por los convencionales— transmiten una directriz clara sobre *la obligatoriedad de que la educación estatal sea siempre gratuita en todos sus niveles*.

Mirada la cuestión desde la sustancia del *programa constitucional*, esta comprobación resulta consistente con la consideración de la educación como valor social, en cuyo contexto, el beneficio individual del educando es un producto secundario. Y ello confiere fundamento a que el servicio educativo, como función esencial del Estado, se financie —dentro de los recursos tributarios— *exclusivamente con impuestos*. Lo dicho alcanza para advertir las in-

[9] Fuera del análisis jurídico, nos preguntamos hasta dónde las historias personales influyen, a veces inconscientemente, en las visiones de un problema. Quien esto escribe estudió en la Universidad pública y gratuita de los años setenta. Pero es bueno recordar que esto no siempre fue así. Mi padre, el médico Ricardo Tarsitano, estudiante durante los años 40 en la Universidad de Buenos Aires, solía contar que era habitual la necesidad de "empeñar las alianzas" —la de él y la de mi madre— para afrontar un examen final o la inscripción en una materia. Lo contamos como un testimonio más de una generación educada en la excelencia académica y en el sacrificio individual, que le devolvió al país sucesivas horneadas de profesionales distinguidos y movilidad social, a pesar de no gozar de la gratuidad universitaria.

fluencias que la prohibición constitucional proyecta sobre las alternativas de financiamiento. Se desprende como corolario, *la inconstitucionalidad del denominado "arancel" universitario* (en realidad es una "tasa" que retribuye un servicio público de asignación individual). No sólo el arancel entendido como "regla general", sino también la versión del "arancel restringido" que describimos precedentemente. De la misma manera resultaría inconstitucional, por ejemplo, un gravamen adicional al impuesto a las ganancias pagado por los padres con hijos en la Universidad, o por los mismos estudiantes si fueran mayores de edad y obtuvieran rentas gravadas. O un impuesto especial cobrado a los profesionales universitarios. En estas hipótesis se estaría burlando el principio de la gratuidad, porque el impuesto adicional en realidad encubriría a una tasa. También sería inconstitucional cualquier sistema de "reintegros" de costos universitarios impuestos al graduado, porque esto es sólo un mecanismo financiero de pago. En conclusión, bajo la Constitución Nacional, los recursos tributarios para financiar la Universidad se limitan a los impuestos con destino a rentas generales o a los impuestos con afectación específica sin vinculación del hecho imponible con el tránsito universitario.

III. Los impuestos para financiar la educación

1. La asignación específica

El derecho positivo argentino demuestra una larga tradición en la creación de impuestos cuyo producido se asignaba específicamente a financiar la educación. Naturalmente, el enfoque jurídico sobre la legitimidad del impuesto se encuentra en un plano distinto al de la valoración sobre el criterio de oportunidad o acierto que tuvo el legislador al establecer la política legislativa, y desde las directrices constitucionales, nada impide, bajo las condiciones fijadas por la reforma de 1994, la asignación específica. Es legítima, entonces, la ligazón entre el producido del impuesto y su destino.

La literatura tributaria clásica, al abordar la tripartición de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones, enseña que lo recaudado por el pago de los impuestos se destina a financiar el gasto público indivisible. Empero, ello no impide que una parte del ingreso se afecte especialmente a cubrir una porción discriminada del gasto público general. En realidad, la conjunción entre "impuestos" y "gastos generales" no pasa de dar un orden a los recursos del Estado, disponiendo que los impuestos se destinen a cubrir las erogaciones en su conjunto, mientras que, por el contrario, las tasas y las contribuciones especiales aparecerán vinculadas a la actividad administrativa individualizada, recibida por el contribuyente. La legitimidad de los impuestos no se mide, pues, por su afectación al gasto, sino por la selección de un hecho imponible revelador de la capacidad contributiva que respete los principios y garantías constitucionales.

En el plano presupuestario, alguna objeción puede tener fundamento en el "principio de no afectación de recursos" toda vez que la afectación especial vulnera el principio de "unidad de caja" que impone una ordenada o mejor aplicación de recursos a gastos. De todos modos, la ley 24.156 consagra en el art. 23, precisamente como excepción al citado principio, los ingresos "que por leyes especiales tengan afectación específica". Superado todo obstáculo legal, la conveniencia o utilidad de la afectación se vincula más bien a la eficiencia de la política fiscal o presupuestaria antes que a su adscripción a un orden predeterminado [10].

Como constatación de que la asignación especial está legitimada por el derecho tributario, citamos a Becker: "El tributo es el objeto de la prestación jurídica. Una vez efectuada la prestación, la relación jurídica tributaria se extingue. Lo que sucede después con el bien que daba consistencia material al tributo, sucede en un momento posterior y en otra relación jurídica, esta última de naturaleza administrativa. La regla jurídica que disciplina el destino y la utilización del tributo es regla jurídica de naturaleza administrativa" [11].

El art. 75, inc. 3° de la CN ha establecido la necesidad de contar con una ley especial aprobada por *la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara* para asignar y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables.

Cabe aclarar que hasta la citada reforma, para los impuestos copaticipados se aplicaba el art. 2°, inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (ley 23.548), el cual disponía que la afectación específica de gravámenes debía resolverse por el mecanismo de las leyes convenio, es decir, por ley nacional con más las adhesiones por ley de las provincias. A partir de la vigencia de la reforma constitucional, por disposición del nuevo inc. 3°), agregado al art. 75, se podrán 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. Tal como

[10] Atchabahian sostiene: "La regla de la unidad presupuestaria impone la condición de que los gastos del Estado sean atendidos indiscriminadamente con el conjunto de los fondos del erario público, o sea, el ingreso por un rubro cualquiera de recursos no debe ser afectado al funcionamiento de un servicio público dado o al mantenimiento de cierta repartición pública, sino que ha de destinarse al fondo común.

"La existencia de afectaciones especiales lesiona esa regla, aunque no la de la universalidad, porque el presupuesto seguirá conteniendo todos los gastos públicos, pero no se cumplirá la centralización de todos los ingresos en un solo fondo. A nuestro entender, se equivocan quienes, como lo hacía Tezanos Pinto, sostienen que la afectación de recursos especiales a gastos determinados atenta contra los principios de la universalidad y de la unidad del presupuesto. El único principio vulnerado es el de la unidad, vinculado a la regla de la unidad de caja en el servicio del tesoro".

[11] BECKER, *Teoría general do direitto tributario*, p. 261, cit. por ATALIBA, Gerardo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, p. 179.

concluye Bulit Goñi [12]: "Se ha facilitado el recaudo para disminuir la masa coparticipable, ya que aunque con una mayoría más exigente ahora al nivel nacional podrá hacerlo a su sola voluntad, sin necesidad de contar con la conformidad de las provincias".

De lo hasta aquí expuesto, se deduce que está implícito que la asignación específica de fondos coparticipables, aunque legítima, constituye un remedio delicado, como que hace a la afectación de los recursos públicos que marcan el equilibrio del sistema federal.

2. El impuesto sobre herencias y sucesiones testamentarias

El impuesto sobre el acervo hereditario fue una institución que se traslada del Reino de España al derecho colonial mediante la real Cédula de 1801. Sobrevive a los primeros gobiernos patrios que lo destinan a cubrir los gastos de las guerras de la independencia. En 1918, el Congreso, a propuesta del director supremo, lo asigna para la dotación de cátedras del Colegio San Carlos [13], convertido en Universidad en 1821. Dice, Sarmiento:

"El impuesto quedará en adelante afecto al sostén de la educación pública, y si cesa totalmente más tarde de recibir su primitiva aplicación, quedará como nobilísima tradición provincial, de manera que cuando la Constitución Nacional impone el deber de asegurar la educación primaria, el instinto patrio y la

[12] "Algunas cuestiones tributarias en la reforma constitucional", *La Información*, 70-82.

[13] "Buenos Aires, 11/6/1818.

"*Habiendo el Supremo Director pedido que se aplicara a la dotación de Cátedras del Colegio San Carlos, la parte tiene el Erario nacional sobre herencias transversales,*

"El Soberano Congreso

"Considerando que aun cuando es necesario el aumento de las Cátedras, se trataba de un establecimiento Municipal, y a favor del cual no debían gravarse sin limitación los fondos generales...

"Resolvió:

Acceder a la aplicación propuesta por el Supremo Director, limitándola a lo que se recaudase en la Provincia de Buenos Aires.

"He aquí pues la ley del Congreso soberano que autoriza a cada Provincia a emplear la parte de impuesto que se cobre sobre bienes ubicados en su jurisdicción, con tal que los emplee en la educación".

Buenos Aires, 13/8/1823.

El señor secretario de Estado en el Departamento de Guerra en oficio de 6 del presente mes, nos dice de orden suprema los siguiente:

"El Excmo. Señor Director ha acordado en esta fecha que los productos de la parte que tiene el Estado en las herencias y legados transversales, se apliquen para fondos con que deben ser dotados los maestros que han de presidir a los estudios del Colegio, antes llamado San Carlos, como VV.SS. lo han solicitado en su oficio de fecha de ayer, a que contesto de orden suprema, advirtiendo que hoy mismo se libran las órdenes correspondientes a los juzgados para que pongan a disposición de VV.SS. dichos producto según fueren resultando. Dios guarde a VV.SS.". Buenos Aires, Gregorio Tagle, Estevan Agustín Gazcon, Señores del Tribunal de Cuentas.

mente por una especie de atavismo, restablecen el impuesto sobre las herencias transversales, que hoy toma tan de nuevo a nuestros nóveles jurisconsultos" [14].

Se inaugura así una tradición legislativa que, a la vez que reconoce los impuestos sucesorios como recurso de naturaleza provincial, también vincula su producido a financiar el sistema educativo. Este temperamento se interrumpe durante la época de Rosas, pero vuelve a cobrar impulso con mayor vigor a partir de la Organización Nacional.

Sin embargo, estos impuestos deberían sortear, todavía, la prueba de su legitimidad a la luz del Código Civil sobreviniente, dictado por el Congreso como derecho común para todo el territorio nacional. Y los inicios no fueron auspiciosos. En efecto, en el caso que provocó el enojo —y la prosa— de Sarmiento (y que además lo tuvo como parte, por ejercer el cargo de Director General de Escuelas), la Corte Suprema declara la inconstitucionalidad de la ley de la provincia de Buenos Aires del 26 de septiembre de 1975, que había establecido un impuesto a las herencias. Fue así que en la *sucesión testamentaria de Da. Tomasa Vélez Sarsfield* (Fallos, 23:647), la mayoría formada por tres miembros de la Corte, declaró:

"...que cuando la ley de la provincia de Buenos Aires de fecha 26 de setiembre de 1875 dispone por el art. 62, inc. 3°, que la décima parte de toda herencia o legado por el hecho de ser dejado a extraños, sea destinada al fondo de las escuelas comunes, *crea por el hecho y bajo pretexto de una contribución o impuesto muy mal a propósito a favor del fisco provincial, un verdadero derecho sucesorio, una legítima forzosa que el Código Civil no había establecido*, y que, por lo tanto, modifica y amplia sus disposiciones".

"Que esta modificación resulta más evidente todavía en el presente caso, porque tratándose de una sucesión testamentaria diferida únicamente por la voluntad de la testadora, esta voluntad viene a ser de hecho coartada por la ley provincial, al señalar a una décima parte de la herencia otro destino del que tuvo en vista la autora de la sucesión —fuera de que, dando dicha ley al director general de Escuelas una intervención necesaria en el juicio de división, impone a los interesados mayores, en todos los casos, el gravamen de las partición judicial, cuando por el Código Civil (art. 3462, División de la herencia) pueden a simple mayoría de personas hacerla extrajudicialmente".

La situación se revierte a favor de la legitimidad constitucional del gravamen en "Herederos testamentarios de Fidel Sala v. Provincia de Santa Fe" (Fallos, 100:51), donde la Corte modifica el criterio anterior con los siguientes argumentos:

"Que el hecho de haberse cobrado a los actores el 10% de la herencia dejada por el causante de aquéllos, Fidel Sala, con arreglo a la ley de la provincia

[14] BIEDMA, M., *Imprenta...*, cit., p. 41.

de Santa Fe, de 23 de agosto de 1864, citada, no importa, en sí mismo, o por la naturaleza de las cosas, el reconocimiento de un derecho o título de heredero, a favor de dicha provincia, pues es sabido que la institución de heredero no se caracteriza por la circunstancia de que una persona reciba una parte determinada o alícuota de una sucesión por la voluntad del testador, de tal suerte que aun en el caso de que esa parte de que se trata hubiera sido establecida por el causante en su testamento a favor de la provincia de Santa Fe, no habría adquirido ésta, por ello, el carácter de heredera (art. 3499 del CCiv.).

"Que no hay razón alguna, en igualdad de condiciones para decidir lo contrario, cuando, en vez de ser la voluntad del testador, es la ley que llama a una persona, natural o jurídica, a recibir una parte determinada de una sucesión, como no habría para considerar que un impuesto de un tanto por ciento o por mil, sobre las utilidades de una sociedad civil y comercial, constituye al estado como socio o miembro de esa sociedad regida por los códigos respectivos".

En la misma dirección, otro precedente se registra en la colección de Fallos, 101:425, en la sucesión *ab intestato* de Tomás Chas, por el juicio seguido por algunos de los herederos de éste, contra el Consejo Nacional de Educación, sobre inconstitucionalidad del impuesto creado por la ley 1420, de 8 de julio de 1884. Esta ley había creado el *"tesoro común de las escuelas" y el "fondo escolar permanente"* formado, entre otros recursos, con el producido de: (i) el cuarenta por ciento de la contribución directa de la Capital, territorios y colonias nacionales; (ii) el quince por ciento del impuesto de patentes de la Capital, territorios y colonias nacionales; (iii) el quince por ciento de las entradas y rentas municipales; (iv) los bienes que por falta de herederos correspondiesen al Fisco nacional en la Capital, colonias y territorios nacionales; (v) el cinco por ciento de toda sucesión entre colaterales, con excepción de hermanos; (vi) el diez por ciento de toda herencia o legado entre extraños, como de toda institución a favor del alma o de establecimientos religiosos, siempre que en los dos incisos anteriores, la sucesión exceda de mil pesos moneda nacional y sea abierta en la jurisdicción de Capital, territorios y colonias nacionales.

La Corte Suprema convalidó el impuesto creado por la ley 1420, diciendo:

"Que el inc. 11, art. 14 de la ley de educación de 8 de julio de 1884, al atribuir al tesoro común de las escuelas el 5% de toda herencia o legado entre colaterales, con excepción de hermanos, no ha reconocido un derecho a título de heredero, pues la institución hereditaria no se determina por la circunstancia de que una persona reciba una parte determinada o alícuota de una herencia por la voluntad del testador y no hay razón para decir lo contrario, cuando es llamado a recibirla, en igualdad de condiciones, no por la voluntad del testador, sino por prescripción de la ley (art. 3499 del CCiv.)".

Con posterioridad, una numerosa familia de fallos del Tribunal Superior admitieron la constitucionalidad general de los impuestos a las herencias en sus

distintas modalidades, en el doble sentido de consagrarlo como un impuesto local (Fallos, 115:111; 149:417; 153:46) y de admitir que no importa la institución de nuevo heredero ni somete la transmisión hereditaria a reglas diversas de las establecidas por el Código Civil (Fallos, 117:54; 156:58).

El impuesto creado por la ley 1420 se aplicaba en la Capital Federal y territorios nacionales. Fue derogado por la ley 4855, del 30 de septiembre de 1905, que lo reemplazó por el impuesto a las sucesiones. La ley 11.287 sobre impuesto a la transmisión gratuita de bienes mantuvo la afectación del impuesto al tesoro escolar. Hasta 1935, el presupuesto del Consejo Nacional de Educación estaba separado del presupuesto general. La ley 12.150 dispuso incorporar este último bajo el anexo "instrucción pública" y destinar el impuesto a rentas generales [15]. La última versión del impuesto a la transmisión gratuita de bienes la brindó, para el orden nacional, la ley 20.632, del 29 de diciembre de 1973 que no fijó la asignación específica para educación. El tributo fue finalmente derogado por la ley 21.282, del 2 de abril de 1976.

3. Impuesto para aprendizaje e impuesto para educación técnica

El 3 de junio de 1944, el Poder Ejecutivo dicta el dec. 14.538 por el cual se crea un impuesto a la nómina salarial de empresas industriales destinada a financiar el aprendizaje de menores. El gravamen es *ratificado por la ley 12.921 ("Ley del impuesto al aprendizaje")* [16]. *La ley del gravamen encuentra su texto ordenado en 1959, quedando configurado el objeto del impuesto con una tasa del 1% que recaía sobre "el total de los sueldos, salarios y remuneraciones en general por servicios prestados, pagados al personal ocupado en los establecimientos industriales, y sin tener en cuenta la clase de trabajo que aquél realiza". También estaban sometidas al impuesto las empresas de cualquier otra índole que utilicen mano de obra para cuya capacitación existan o se creen escuelas o cursos sostenidos por la Comisión Nacional de Aprendizaje y Orientación Profesional, ente al que se destinaban los fondos. La ley incorporaba una figura de carácter promocional, destinada a fomentar la capacitación técnica para la ocupación de mano de obra calificada, consistente en una reducción al 0,2% cuando los contribuyentes organizaran cursos de educación técnica para menores de 18 años o cuando contribuyeran al sostenimiento de escuelas o cursos de dicha índole organizados por asociaciones o cámaras gremiales, siempre*

[15] Ver ATCHABAHIAN, Adolfo, cit., p. 160.

[16] DICHIARA, Sara M. C., profesora titular de la cátedra de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires durante la década de los años ochenta, escribió su tesis doctoral sobre *Solución fiscal para la capacitación de menores* (1968), la que se concentró en el análisis de este gravamen.

que tales programas estuvieran aprobados por el Consejo Nacional de Educación Técnica.

En el año 1965 se produce una nueva versión ordenada del gravamen, el que pasa a denominarse "impuesto para educación técnica" (dec. 7184), pero mantiene idénticas características. Su producido se destina al Consejo Nacional de Educación Técnica. Se suceden distintos textos ordenados hasta que finalmente el gravamen *se deroga por ley 22.294* (BO, 6/10/1980).

Cierta vinculación con las leyes precedentes posee el régimen de sostenimiento de capacitación y otorgamiento de créditos fiscales consagrado por la ley 22.317 y sus modificatorias.

Los artículos de esta ley disponen:

Art. 1º. "Las personas de existencia visible o ideal que posean establecimientos industriales y ocupen más de 4 (cuatro) personas, excluidos el o los dueños, para cumplir funciones o desarrollar tareas comprendidas en el ciclo económico productivo total, podrán acceder al cómputo del crédito fiscal que establece la presente ley:

"1) Si contribuyen al sostenimiento de escuelas o cursos de educación técnica, de nivel básica o de las universidades nacionales o provinciales; o

"2) Si organizan cursos de dicha índole, propios o en colaboración con otras personas, o prestan asistencia financiera a los organizadores por asociaciones, instituciones o cámaras y asociaciones gremiales o profesionales debidamente constituidas o a escuelas técnicas dependientes de la Superintendencia Nacional de Enseñanza Privada, siempre que tales cursos o escuelas estén aprobadas por el Consejo Nacional de Educación Técnica.

"3) El monto del crédito fiscal —a menos que se trate de una Pyme— no podrá exceder el ocho por mil, de la suma total de los sueldos, salarios y remuneraciones en general por servicios prestados, abonados al personal ocupado en establecimientos industriales, comerciales, de servicios y de producción rural o minera, sin tener en cuenta la clase de trabajo que aquél realiza".

Para el cupo anual administrado, destinado a la capacitación efectuada por las micro, pequeñas y medianas empresas, cualquiera fuera el organismo administrador de dicho cupo, el monto de los certificados a que alude el art. 3º de la presente ley no podrá en ningún caso superar el ocho por ciento (8%) de la suma total de los sueldos y remuneraciones en general por servicios prestados, correspondientes a los últimos doce meses abonados al personal ocupado en los establecimientos empresariales y sin tener en cuenta la clase de trabajo que aquél realice.

El crédito fiscal se instrumenta mediante certificados especiales. El cupo anual de tales certificados será establecido anualmente en la Ley de Presupuesto.

El monto del crédito fiscal a que se refiere el art. 1º será administrado en partes iguales y de manera independiente por los ministerios de Cultura y Edu-

cación y de Trabajo y Seguridad Social y por la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa de la Presidencia de la Nación.

4. Otros impuestos con asignación específica

Las recurrentes crisis económicas y las necesidades de financiamiento, nunca satisfechas, produjeron precedentes legislativos de otros impuestos nacionales con destino a la educación, además del gravamen provincial sobre las herencias.

En esta orientación, las manifestaciones de capacidad contributiva suntuaria, viciosas o simplemente diferenciales respecto de otros sectores de la sociedad fueron el blanco elegido para la creación de impuestos específicos, que las más de las veces sólo sirvieron para atender demandas salariales. El síndrome de "Robin Hood" subyace en la base de justificación de este tipo de gravamen y puede aliviar una conciencia demasiado cargada de presión tributaria, aunque si se juzga la eficacia real de estas medidas pronto se advertirá que en un país con tantas carencias —en donde el déficit educativo representa sólo un aspecto de la crisis global del sector público— la enfermedad estructural del sistema educativo no se alivia con paños fríos que, por un rato, disminuyen la fiebre. Lamentablemente, la crisis argentina es económica antes que fiscal, y cualquier intento de reasignación implica un esfuerzo por administrar necesidades que merecen similar nivel de protección, y la verdad es que ninguna se satisface.

Quizás el mejor ejemplo de lo que se dice —y también el más cercano— haya sido el Fondo Nacional de Incentivo Docente, creado por la ley 25.053 (24/12/1998). El fondo se financiaba con un impuesto anual sobre los automotores, motocicletas, motos, embarcaciones y aeronaves y estaba destinado a financiar un aumento de las retribuciones al personal docente. El gravamen preveía una duración de cinco años, pero rigió sólo durante el año 1999 y fue derogado a partir del año 2000, por la ley 25.329 (31/12/1999), probablemente como consecuencia de la ola de críticas que despertó en la comunidad la utilización de un índice muy discreto de capacidad contributiva —autos, mayoritariamente— que, como tal, abarcaba masivamente a la población.

La ley 23.906 estableció un régimen de afectación específica de recursos, destinados al financiamiento adicional de la Finalidad Cultura y Educación, Ciencia y Técnica. Se afectó a dicha finalidad el producto total del *impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas*, creado por la ley 23.905 (art. 7°), que sigue vigente. Por aquella ley, también se había afectado a la misma finalidad el *impuesto sobre las ventas, compras, cambio o permuta de divisas* (ley 18.526), gravamen hoy ya derogado.

La ley 20.453 creó un impuesto especial a la compra de entradas o derecho de acceso a casinos, salas de juego de azar e hipódromos con destino (50%) al

"Fondo Escolar Permanente" (ley 16.727) [17]. La creación de este impuesto tendía a compensar el déficit de dicho fondo, generado por la derogación del impuesto al juego (ley 20.049 [18]) y del *impuesto especial del 15% a las entradas cinematográficas* (dec.-ley 8718/1957).

5. Financiamiento de universidades nacionales

Ha sido tradicional en la Argentina, como en toda Latinoamérica y en la mayoría de los países europeos, que las universidades nacionales se financien con recursos gubernamentales, así como las privadas se sostienen de manera principal con la matrícula de sus alumnos. Se sostiene que existen tres modelos de financiamiento: el burocrático, el corporativo y el de mercado [19]. En el financiamiento burocrático son los gobiernos quienes deciden la cantidad de recursos disponibles para ser destinados a las universidades. En el financiamiento corporativo, que se advierte en muchas universidades americanas, los fondos se generan con el propio patrimonio de la universidad, que se ve enriquecido con aportes del sector privado. Por último, el financiamiento de mercado se vincula a la posibilidad de las universidades de obtener sus propios recursos, ya sea por el cobro de la matrícula o la venta de sus servicios. Con seguridad, estas formas no se presentan en la realidad en estado puro, y es deseable que exista una razonable proporción de todas en el financiamiento óptimo.

El régimen económico financiero de las universidades nacionales establecido por la leyes 23.151 y 23.569 preveía como fuente de financiamiento "las sumas que se asignen en el presupuesto general de la administración nacional, ya sea con cargo a rentas generales o con el producido de impuesto nacionales y otros recursos que se afecten especialmente". La orientación cambió con la sanción de la ley 24.521, cuyo art. 58 prevé: "corresponde al Estado nacional asegurar el aporte financiero para el sostenimiento de las instituciones universitarias nacionales que garantice su normal funcionamiento, desarrollo y cumplimiento de sus fines".

IV. PREVISIÓN CONSTITUCIONAL SOBRE FINANCIAMIENTO EDUCATIVO

La asignación constitucional de un porcentaje mínimo de los recursos para atender el sistema educativo nacional ha sido materia que ha despertado dispari-

[17] El Fondo Escolar Permanente, creado por la ley 16.727 (modif. por leyes 17.764, 18.157 y 22.203), se aplica exclusivamente a la atención de las necesidades de los edificios de los establecimientos educativos.

[18] Este impuesto se destinaba a la construcción y reparación de escuelas oficiales.

[19] SCHWARTZMAN, Simón, *Estado y mercado en el financiamiento de la educación superior. Notas para el debate*, Grupo de Estudios para el Desarrollo, Grade, Lima, 1993, ps. 75/92.

dad de opiniones. En el seno de la Convención Nacional Constituyente reunida en la ciudad de Paraná en 1994, se presentaron varios proyectos de modificación al texto constitucional de 1953, consagrando montos mínimos de inversión, que en general se fijaban en el 6% del producto bruto interno para educación y en el 2% para investigación científica y tecnológica [20]. Pero finalmente la garantía mínima del financiamiento educativo no fue incorporada al texto constitucional.

En el constitucionalismo provincial, en cambio, la tendencia ha sido la opuesta, ya que muchas de las cartas constitucionales determinan la asignación porcentual de los recursos públicos. A continuación se transcriben las previsiones de las constituciones locales sobre el financiamiento educativo:

Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Art. 204. "El presupuesto de gastos dispondrá los recursos necesarios para la prestación adecuada de los servicios educativos, constituyendo además en forma simultánea y específica, un Fondo Provincial de Educación".

Constitución de la Provincia de Catamarca

Art. 274. "El Estado Provincial asegura el presupuesto adecuado y necesario para la prestación del servicio educativo. Los recursos provendrán de fondos propios e incorporando aportes privados, comunitarios, sectoriales y de otras jurisdicciones o entidades".

Constitución de la Provincia de Formosa

Art. 95. "Los fondos para la educación y la cultura se constituyen en contribuciones y rentas propias de la Nación o de otras provincias, con donaciones y legados particulares; con aportes comunitarios y sectoriales; con las partidas asignadas por el presupuesto general de recursos y gastos de la provincia, de manera que se aseguren en forma permanente los recursos suficientes para sus sostén, extensión y mejoramiento".

Constitución de la Provincia de Jujuy

Art. 67, inc. 9º. "La educación será atendida con recursos determinados por ley y los demás asignados anualmente en el presupuesto provincial, los que no podrán ser utilizados para otros fines".

[20] Ver proyectos presentados por los convencionales: expte. 459. Barcesat; expte. 706. Puiggrós y Sánchez (María); expte. 1225. La Rosa y otros; expte. 1226. La Rosa y otros; expte. 1397. Llano y otros; expte. 65. Quiroga Lavié; expte. 75. Llugdar y otros; expte. 76. Álvarez, Carlos A. y otros.

Constitución de la Provincia de La Pampa

Art. 24, inc. b). "Los recursos presupuestarios que requiera la prestación del servicio de educativo".

Constitución de la Provincia de Mendoza

"La ley determinará los recursos que se asignen para la formación del tanto por ciento con que debe concurrir la provincia, prefiriendo los de carácter más permanente".

Constitución de la Provincia de San Juan

Art. 84. "Se acordará un presupuesto que asegure el total desarrollo de los planes y de la política educativa, considerando las necesidades inmediatas, el crecimiento demográfico, las remuneraciones adecuadas, el constante mejoramiento de los servicios y la clasificación de los gastos, de acuerdo con los objetivos y las prioridades señaladas para cada nivel educativo".

Constitución de la Provincia de Santa Fe

Art. 113. "La Provincia destina recursos suficientes para el sostenimiento, difusión y mejoramiento de los establecimientos educativos del Estado".

Constitución de la Provincia de Tucumán

Art. 123, inc. 3º. "Se establecerán contribuciones y rentas propias de la educación común que aseguren en todo tiempo recursos suficientes para su sostén, difusión y mejoramiento. La Provincia garantizará la aplicación correcta de los recursos del Estado destinados para educación".

Constitución de la Provincia del Chaco

Art. 83, inc. 1º. "El treinta y tres por ciento, como mínimo, de los recursos que ingresen al Tesoro provincial por el régimen de coparticipación federal y tributarios propios".

Constitución de la Provincia de Chubut

Art. 119. "Se establecen contribuciones y rentas propias para la educación que aseguran recursos suficientes para su sostén, difusión y mejoramiento. En ningún caso la contribución del tesoro de la Provincia es inferior al veintitrés por ciento de los recursos fiscales.

"Se forma un fondo de edificación escolar constituido por el cinco por ciento del presupuesto educativo y los otros recursos que determina la ley. El fondo se deposita en una cuenta especial afectada a la adquisición de terrenos y construcción de edificios escolares".

Constitución de la Provincia de Corrientes

Art. 174. "En ningún caso la contribución del Tesoro de la provincia será inferior al 25% del total de los recursos fiscales".

Constitución de la Provincia de Entre Ríos

Art. 210. "El fondo de la educación común estará formado por el veintitrés por ciento, como mínimo, de las rentas generales de la provincia y con los demás recursos que se establezcan".

Constitución de la Provincia de Misiones

Art. 45. "La ley determinará las rentas propias de la educación de modo que asegure los recursos necesarios para su sostenimiento, difusión y mejoramiento. En ningún caso la contribución del tesoro de la provincia para el fomento de la educación pública será inferior al 20% del total de las rentas generales".

Constitución de la Provincia del Neuquén

Art. 272. "La enseñanza pública, su dirección y administración serán costeadas con las rentas propias de la administración escolar, con el treinta por ciento como mínimo de las rentas generales de la provincia y con los demás recursos que se establezcan. Las leyes referentes a recursos escolares serán permanentes y en ningún caso podrá rebajarse la asignación o presupuesto del año inmediato anterior".

Constitución de la Provincia de Río Negro

Art. 64. "El Estado asigna en la ley de presupuesto un fondo propio para educación no menor de un tercio de las rentas generales, sin perjuicio de los demás recursos que se le otorguen".

Constitución de la Provincia de San Luis

Art. 78. "Los fondos destinados a educación se forman con las partidas previstas en el presupuesto provincial asignadas a ese fin, los que no son infe-

riores al veintitrés por ciento de los recursos fiscales de la Provincia, adicionando los subsidios de la Nación, empréstitos, donaciones, herencias vacantes y los demás recursos que fije la ley.

"De ese fondo se destina al menos, el cinco por ciento a la formación de una reserva permanente para financiar la adquisición de terrenos, construcciones, refacciones y equipamientos o establecimientos educativos".

Constitución de la Provincia de Santa Cruz

Art. 84. "Fíjase como fondo propio para el sostenimiento de la educación una suma no inferior al veinte por ciento de la renta fiscal de la Provincia, asegurándose a los docentes de todos los establecimientos idéntica remuneración de acuerdo al correspondiente escalafón".

Constitución de la Provincia de Santiago del Estero

Art. 76. "Los fondos destinados a la educación son considerados como un financiamiento privilegiado. Se forman con las partidas previstas en el presupuesto provincial que se asignen a ese fin, que no serán inferiores al treinta por ciento de los recursos fiscales. A ese monto deberán adicionarse los aportes de la Nación, las donaciones, herencias vacantes y demás recursos que fije la ley".

V. El impuesto al valor agregado (IVA)

Todo lo que se ha dicho con anterioridad acerca de la naturaleza de la acción educativa y de la proyección de sus beneficios explica la exención de los servicios educativos que consagra la ley del IVA (t.o. en 1997 y sus modificaciones [21]). La exención se aplica con carácter subjetivo a los servicios onerosos prestados por entes estatales (art. 7°, inc. h], punto 1) y a los prestados, bajo ciertas condiciones, por el sector privado (art. 7°, inc. h], aps. 3 y 4).

Con referencia a los servicios educacionales privados, la exención comprende:

Apartado 3. "Los servicios prestados por establecimientos educativos privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de posgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos. La exención dispuesta en este

[21] Ver Fenochietto, Ricardo, *Impuesto al valor agregado*, La Ley, Buenos Aires, ps. 325 y ss.

punto, también comprende: a) a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos, y b) a las guarderías y jardines materno-infantiles".

La ley ha seguido un criterio estricto para delimitar el alcance de la exención. De ahí que los únicos *servicios complementarios* que se eximen son los de transporte y alojamiento, siempre que se encuentren a cargo del mismo establecimiento.

Con esa orientación, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) declaró en el Dictamen 34/1994 que las exenciones del art. 7° se refieren exclusivamente a las locaciones y prestaciones de servicios incluidos en el punto 21, inc. e) del art. 3°, quedando por ende alcanzados con el tributo el resto de las actividades "tales como venta de uniformes escolares, librerías, etc.".

Un caso interesante se planteó con la actividad realizada por un contribuyente, dentro del ámbito de un establecimiento de enseñanza, consistente en la provisión al alumnado de útiles y elementos escolares que hacían a su aprendizaje. El contribuyente entendía que se trataba de una actividad similar, en cuanto a su finalidad, a los servicios de provisión de alimentos y bebidas dirigida al personal y alumnado (no gravada), y reclamó la exención. Como era de esperar, la AFIP, mediante el Dictamen 90/1992 contestó que la ley no contemplaba la posibilidad de eximir la venta de útiles y elementos escolares, realizada en establecimientos de enseñanza reconocidos por el Estado y destinada a su personal y/o alumnado, aun cuando se vendieran a un precio menor que en comercios similares de libre acceso.

El alcance de los *planes de estudio* comprendidos en la exención motivó ciertas aclaraciones por parte de la AFIP.

Así, en la Instrucción General 94 (6/10/1993) se sostuvo:

"En razón de las dudas que ha suscitado la interpretación del art. 6°, inc. j), punto 3, 1er. párr., de la ley del impuesto al valor agregado, se pone en conocimiento de las dependencias que la exención dispuesta para los servicios a que esa norma se refiere, comprende a todas las materias que se dicten con motivo de los planes de enseñanza oficial, tanto sean programáticas como coprogramáticas y/o extraprogramáticas, cualquiera sea la forma en que se facturen tales servicios".

Como puede advertirse, pues, los cursos o materias que los mencionados establecimientos dicten *fuera de los planes oficiales* reconocidos por las jurisdicciones respectivas, no gozarán de la citada exención. En este orden de ideas, a través de respuestas a consultas planteadas el 26 de junio de 1991, la AFIP sostuvo en relación con el dictado de clases de inglés y cursos de electrónica, radio, televisión, computación, secretariado comercial, dactilografía, mecáni-

ca automotriz y otros varios, que "independiente del nivel que puedan alcanzar los cursos dictados, en tanto no se cumpla el requisito legal de que el desarrollo de la materia responda a los planes de enseñanza oficial, la eximición de que trata no resulta procedente". En los casos consultados, el contribuyente había alegado la existencia de un nivel superior en amplitud a los programas oficiales y, en otros casos, la introducción de modificaciones tendientes a lograr carreras de menor duración y mayor especificación técnica. Sin embargo, en una causa que versa sobre materia análoga, el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo un temperamento distinto al considerar que "no obsta a la exención prevista en el art. 7°, inc. h), ap. 3, de la ley 23.349 el hecho que la enseñanza privada impartida supere el contenido de los planes oficiales, ampliándolo o contemplándolo con el agregado de otros conocimientos" ("Loiacono Orieta, Haidé s/apelación", sala B, 13/7/2000).

Siempre vinculada al contenido de los planes de estudio para calificar bajo la exención, en el Dictamen 76/1993 se trató la cuestión referida a la gravabilidad de las actividades extraprogramáticas desarrolladas por establecimientos educacionales privados. Allí se expusieron los siguientes fundamentos:

"En función de lo expresado por la Superintendencia Nacional de Enseñanza Privada, se colige que existen *dos tipos de actividades complementarias que responden a planes de enseñanza oficial* por ser de carácter obligatorio para el alumno y que tienden a profundizar el plan de estudio adoptado: las coprogramáticas, que requieren una tramitación previa ante el sector pedagógico, por estar incluidas en los respectivos certificados de estudio, y las actividades extraprogramáticas que no tienen ese reconocimiento, pero que al formar un todo con el plan de enseñanza programática, el mismo queda implícito".

En consecuencia, se desprende que los servicios que se otorguen a través de actividades *coprogramáticas y/o extraprogramáticas* que reúnan las características mencionadas en el párrafo anterior, prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, estarán exentos del Impuesto al Valor Agregado.

Se agregó que del texto legal no surgía que el legislador haya establecido distingo alguno entre las materias que se dictan en dichos institutos educacionales en cuanto a su carácter de programáticas, extraprogramáticas o coprogramáticas, siempre y cuando los servicios prestados por los establecimientos pertinentes cumplan los requisitos exigidos por dicho precepto, sin importar tampoco la forma en que se facturen los mismos.

En línea con lo precedente, se declaró que en el caso de las *actividades de gimnasia y natación*, el tratamiento tributario dependerá de que constituyan materias comprendidas en los planes de enseñanza oficial (Dictamen 34/1994).

En el Dictamen 25/1997, la AFIP sostuvo que la ley del IVA exime a las *clases dadas a título particular* sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales privados incorporados a la enseñanza oficial. Es decir que los institutos o establecimientos no incorporados a los planes de enseñanza oficial se encuentran alcanzados por el IVA, excepto por las prestaciones que puedan quedar encuadradas en las clases a título particular sobre la materia citada. Antes, en el Dictamen 35/1994, había sostenido que los servicios educacionales brindados a título particular no necesariamente implicaban que sean brindados exclusivamente en forma personal y que por lo tanto la exención también alcanzaba a los sujetos que realicen este *servicio organizado en forma de empresa*.

La aplicación del IVA a los *jardines de infantes* fue materia controvertida [22]. La AFIP sostenía que el servicio educativo allí brindado se encontraría alcanzado por el IVA durante el período anterior a la incorporación al régimen oficial. La cuestión fue acertadamente resuelta por el Tribunal Fiscal de la Nación, quien señaló que el propósito plasmado en la norma exentiva no se compadecía con una limitación como la pretendida por el fisco, la cual, por su carácter estrictamente formal, traducía un cercenamiento del beneficio extendido por el legislador. Se dijo que la norma exentiva no había querido diferenciar entre los "jardines de infantes" y "jardines materno-infantiles" pues la inclusión de los términos "guarderías" y "jardines materno-infantiles" no revela otro propósito que el de abarcar en su totalidad a la denominada "educación inicial" y a la etapa previa a ella ("Delphlan SA s/recurso de apelación", sala C, 7/2/2001).

1. Servicios de enseñanza privada a discapacitados

Se encuentran exentos los servicios de enseñanza prestados a discapacitados por establecimientos privados reconocidos por las respectivas jurisdicciones a efectos del ejercicio de dicha actividad, así como los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores prestados directamente por los mismos, con medios propios o ajenos (art. 7°, inc. h], ap. 4 de la ley del IVA).

Otras exenciones vinculadas al servicio educativo son:

La ley contempla en el art. 7°, inc. a), la exención de "Libros, folletos e impresos similares, incluso en fascículos u hojas sueltas, que constituyan una obra completa o parte de una obra, en todos los casos cualquiera sea su soporte o el medio utilizado para su difusión".

[22] Sobre el tema, ver GÓMEZ, Teresa. "La problemática impositiva del IVA en los jardines de infantes" PET, 13/3/2001.

La liberación no comprende a los bienes gravados que se comercialicen conjunta o complementariamente con los bienes exentos, en tanto tengan un precio diferenciado de la venta o prestación principal y no constituyan un elemento sin el cual esta última no podría realizarse. La norma aclara que se entenderá que los referidos bienes tienen un precio diferenciado cuando posean un valor propio de comercialización, aun cuando el mismo integre el precio de las operaciones que complementan, incrementando los importes habituales de negociación de las mismas.

La AFIP se pronunció respecto del IVA aplicado a la *importación de papel destinado a la impresión de textos escolares*, afirmando que las importaciones de bienes, destinadas a etapas intermedias en el proceso de elaboración de bienes, no se encuentran amparados por la exención dispuesta en el inc. a) del art. 7° de la ley, ya que la misma sólo recae sobre la importación de las cosas muebles que expresamente enumera. A partir del 1° de enero de 2000, con motivo de la reforma introducida al art. 50 de la ley del IVA, parte de dicho crédito fiscal podrá aplicarse a la cancelación de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta y a sus respectivos anticipos (Dictamen 2/2001).

2. *Comedores escolares*

Dispone el art. 3°, inc. e) que no están alcanzados los servicios de comedor "efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza —oficiales o privados reconocidos por el Estado— en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso, para el alumnado, no siendo de aplicación, en estos casos, las disposiciones del inc. a) del art. 2° referidas a la incorporación de bienes muebles de propia producción".

Bajo este texto, un contribuyente planteó la incorporación a la exención de la *venta de "golosinas"*. La respuesta del Fisco fue negativa, precisando que la ley se refiere a prestaciones de servicios y no involucra en la exención a actividades en las cuales se realicen ventas de cosas muebles, como es el caso de los kioscos de golosinas (Dictamen 34/1994).

VI. El impuesto a las ganancias

La vinculación entre el impuesto a las ganancias y los servicios educativos debe ser reconstruida a través de distintas normas que, incorporadas en el mismo texto o en leyes especiales, de manera directa o indirecta, se refieren a distintos aspectos del tema.

Un primer grupo de preceptos consagra la exención de las rentas obtenidas por las entidades educativas, sean estatales o privadas sin fines de lucro.

Al respecto, el art. 20 de la ley dispone que están exentos del gravamen:

"a) Las ganancias de los fiscos nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el art. 1° de la ley 22.016".

El texto es inexacto porque en lugar de "fiscos" debe decir "Estados" [23], y dentro de estos últimos se incluyen los entes que brinden el servicio educativo. De todas formas, toda renta obtenida por el Estado se encuentra amparada en el concepto más amplio de "inmunidad fiscal", que lo coloca a resguardo del fisco. En otro orden, la ley 23.569 confiere a las universidades nacionales las mismas exenciones de que goza —en todos los gravámenes— el Estado nacional [24].

"e) Las ganancias de las instituciones religiosas;

"f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científica, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyen directa o indirectamente, entre los socios".

Esta exención se superpone que la prevista por la ley 16.656, art. 3°, inc. d], que prevé la misma exención para entidades civiles sin fines de lucro dedicadas a la educación. Otra ley especial, la 14.613, exime del impuesto a las ganancias —y de todo otro tributo— a las entidades privadas conocidas como "cooperadoras escolares" que brindan apoyo a las escuelas.

Por su parte, bajo el título III de la ley del impuesto a las ganancias ("De las deducciones") se permite al contribuyente deducir:

Donaciones (art. 85, inc. c]), hasta el 5% de la ganancia neta del ejercicio, a instituciones sin fines de lucro cuyo objetivo principal sea:

— La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaría de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Cultura y Educación.

— La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación,

[23] RAIMONDI, Carlos - ATCHABAHIAN, Adolfo, *El impuesto a las ganancias*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 363.

[24] Un profundo y muy documentado estudio sobre las relaciones entre el sistema fiscal y las garantías constitucionales puede encontrarse en el relato argentino elaborado por Humberto Bertazza, para las XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILAT), celebradas en Salvador-Bahía, en diciembre de 2000, y que trataron en el Tema I la materia "Derechos Humanos y Tributación".

como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

Ayuda escolar y cultural (art. 87, inc. g]), que son gastos que las empresas pueden deducir como deducción especial de la tercera categoría, cuando sean realizados a favor del personal.

En una disposición que puede entenderse como limitativa de la precedente, el art. 100 (incorporado por la ley 24.475, BO, 31/3/1995) dispone:

"Aclárase que los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios sociales y/o... gastos de educación del grupo familiar... sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, aun cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Nacional Integrado de Jubilaciones y Pensiones o regímenes provinciales o municipales análogos.

"Exclúyese de las disposiciones del párrafo anterior al... otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida que los mismos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa".

Como puede advertirse, en materia de autorización de deducciones la ley ha sido bastante mezquina, en particular respecto de las personas físicas. En términos generales no se permite la deducción del gasto educativo del contribuyente y su grupo familiar a menos que se demuestre la vinculación con la fuente productora de renta. Dice, la ley: "No serán deducibles... los gastos personales de sustento del contribuyente y su familia, salvo lo dispuesto en los arts. 22 y 23" (art. 88, inc. a).

Esta concepción legal merece reparos, no sólo a la luz de la política legislativa, sino también desde la visión de las garantías individuales que amparan los derechos del ciudadano-contribuyente.

Rápidamente se advierte un desajuste entre la prohibición de deducción del gasto educativo y el principio de capacidad contributiva.

Antes que ahora hemos sostenido que este principio cumple el doble propósito de constituirse en (1) mandato moral de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico y político constitucional de contribuir a financiar el gasto público; (2) garantía operativa del derecho del contribuyente a obtener el reconocimiento legal de la "causa fuente" de los tributos, que el poder impositivo debe respetar como contenido material del hecho imponible [25]. Como garantía posee contenido propio que le confiere auto-

[25] TARSITANO, Alberto. "El principio de capacidad contributiva", en *Estudios de derecho*

nomía para funcionar con independencia de otras garantías (como no confiscatoriedad o igualdad, por ejemplo), y en el contraste entre este contenido y la ley fiscal, opera como límite al poder tributario que lo rebase.

La ley del impuesto a las ganancias tiene la obligación de respetar esa capacidad contributiva, sobre la cual se aplica el gravamen. Pues bien, en ámbito de la capacidad económica no gravada, porque se supone destinada a la atención de necesidades esenciales, deberían computarse los costos de los servicios educativos del contribuyente y su grupo familiar. Esta observación no se enmienda con "mínimos no imponibles" y "deducciones por cargas de familias" realmente irrisorias. De ahí la conclusión de que estos gastos (i) deberían integrar los mínimos no imponibles o, al menos (ii) deberían poder ser deducidos del impuesto a las ganancias para que el Estado resigne, en un porcentaje, un ingreso derivado de una inversión no sólo individual sino social. Adicionalmente, en aquellos casos en que el acceso a determinado nivel educativo del contribuyente se vea impedido por el pago del impuesto a las ganancias —en tanto su pago no deje recursos disponibles para costear tales estudios—, el impuesto también violaría la garantía de enseñar y aprender consagrada por el art. 14 de la CN.

A título meramente indicativo, se enuncian aquellos gastos cuya no deducibilidad afectan el principio de capacidad contributiva y la ley, en tanto no los contemple, se vuelve inconstitucional.

— Intereses de créditos para financiar programas educativos del contribuyente o las personas a su cargo, que debieran ser reglamentados en lo referido a la naturaleza, extensión, y lugar de realización de los estudios.

— Gastos de matrícula de colegios y universidades, sin que sea óbice para la deducibilidad la existencia de instituciones públicas gratuitas que brinden una instrucción equivalente.

— Gastos de transporte y alojamiento escolar.

— Gastos en libros y útiles escolares.

Estas deducciones se podrían reglamentar con un criterio de razonabilidad, pero no se pueden impedir.

VII. Impuesto sobre los ingresos brutos

Las leyes de impuestos sobre los ingresos brutos (gobierno autónomo de la Ciudad de Buenos Aires y provincias) eximen a los ingresos de los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial reconocidos por las respectivas jurisdicciones.

---

constitucional tributario. Obra en homenaje al profesor Dr. Juan Carlos Luqui, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 303.

VIII. Epílogo

Comenzamos nuestro trabajo con Sarmiento y vamos a terminarlo con Alberdi, con una cita que rescata el valor de nuestra querida Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, en cuyas aulas nos instruimos:

"Si la dirección del gasto público es un medio de reglar la educación, las arcas del Tesoro deberían abrirse con doble facilidad cada vez que se trate de pagar la enseñanza de artes y oficios, de lenguas vivas, de materias exactas, de conocimientos positivos para el pueblo, en lugar de gastar dinero en difundir la metafísica, que conviene más a las épocas de demolición que a las de creación y organización.

"Cátedras de historia argentina, escuelas de derecho nacional, en que la juventud tomara desde temprano la inteligencia, el amor y la admiración de las instituciones de la Confederación, serían objeto de uno de los gastos más juiciosos del presupuesto".

PATRIMONIO CULTURAL Y TRIBUTACIÓN

por ESTEBAN JUAN URRESTI *

"Es propio de la persona humana el no acceder a su plena y verdadera humanidad sino a través de su cultura"
Gaudium et Spes, n. 53.

I. LOS DERECHOS HUMANOS Y EL DERECHO A LA CULTURA

La noción de derechos humanos se corresponde con la afirmación de la dignidad de la persona frente al Estado. La sociedad contemporánea reconoce que todo ser humano por el hecho de serlo, tiene derechos frente al Estado, derechos que éste, o bien tiene el deber de respetar y garantizar o bien está llamado a organizar su acción a fin de satisfacer su plena realización. Estos derechos, no dependen del reconocimiento por el Estado ni son concesiones suyas; tampoco dependen de la nacionalidad de la persona ni de la cultura a la cual pertenezca, son derechos universales que corresponden a todo habitante de la Tierra. La expresión más notoria de este aserto es el art. 1° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, que dice "Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros" [1].

Los derechos humanos implican obligaciones a cargo del gobierno; él es el responsable de garantizarlos o satisfacerlos. En nuestros días, el tema de los derechos humanos domina progresivamente la relación de las personas con el poder en todos los confines de la tierra. Su reconocimiento y protección universales representan una revalorización ética y jurídica del ser humano como poblador del planeta más que como poblador de un Estado determinado. Los atributos de la dignidad de la persona humana adonde quiera que ella esté y por el hecho mismo de serlo prevalecen no sólo en el plano moral sino también en el

[1] NIKKEN, Pedro, "El concepto de derechos humanos", en *Estudios básicos de derechos humanos*, T. I, 1ª ed., Instituto Interamericano de Derechos Humanos, San José, 1994, ps. 15 y 16.

* Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario, UBA. Se agradece, especialmente, la colaboración del abogado Patricio Esteban Urresti.

legal, sobre el poder del Estado, cualquiera sea el origen de ese poder y la organización del gobierno. Ésa es la conquista histórica de estos tiempos [2].

En los últimos años, el corpus normativo del derecho internacional de los derechos humanos se enriqueció con la emergencia y el reconocimiento de nuevos derechos, como, v.gr., el derecho al desarrollo y el derecho a un medio ambiente sano. Su surgimiento coincide con la concientización de la urgente necesidad de satisfacción de "nuevas" necesidades humanas básicas. Dichos derechos tienen a un mismo tiempo una dimensión "individual" y "colectiva"; una vez que pertenecen tanto a una persona humana como también a colectividades humanas. A veces, han sido llamados —en relación con los anteriores derechos civiles y políticos, y los derechos económicos, sociales y culturales— "derechos de tercera generación" terminología poco feliz ya que los "nuevos derechos", como el derecho al desarrollo y el derecho a un medio ambiente sano, interactúan con los derechos individuales y sociales y de ninguna manera los sustituyen, distintamente de lo que la noción simplista de las llamadas "generaciones de derechos humanos" pretendería o parecería insinuar.

Solamente una visión atomizada o fragmentada del universo de los derechos humanos puede conducir a la aceptación de la teoría de las "generaciones de derechos". Aunque aparentemente para fines didácticos parezca atrayente dicha teoría, desde el punto de vista de la ciencia del derecho, es nada convincente y no resiste a un examen más cuidadoso de la materia. Los riesgos de esta visión atomizada del derecho, de las fantasías de las "generaciones de derechos", son manifiestos. Cuántos gobiernos, so pretexto de buscar la realización progresiva de ciertos derechos económicos y sociales en un futuro indeterminado, violaron sistemáticamente los derechos civiles y políticos (v.gr., la América Latina de las dictaduras, particularmente de la década de los setenta). Cuántos gobiernos se vienen escudando en la conquista de los derechos civiles y políticos para negar vigencia a los económicos, sociales y culturales (v.gr., la América Latina hoy). Cuántos gobiernos se arrogan ser promotores de algunos derechos económicos y sociales para continuar minimizando los derechos civiles y políticos (v.gr., algunos países asiáticos).

Son precisamente estas graves distorsiones que han de servir de alerta para la imperiosa necesidad del reconocimiento de la interrelación o indivisibilidad de todos los derechos humanos, para que en regiones distintas del globo determinadas "categorías de derechos" no continúen siendo sistemáticamente violadas, aunque bajo el falso pretexto de "promoción de otros derechos" [3].

[2] NIKKEN, Pedro, "El concepto...", cit., p. 37.

[3] Cfr. CANÇADO TRINDADE, Antonio A., "Derechos de solidaridad", en *Estudios...*, cit., ps. 63 a 66.

El derecho a la cultura, como derecho humano con las características anteriormente citadas, tiene consagración normativa en diversos instrumentos internacionales. En 1948, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) dedica el art. 27.1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos [4] a los derechos culturales, estableciendo que: "Toda persona tiene derecho a tomar parte libremente en la vida cultural de la comunidad, a gozar de las artes y a participar en el progreso científico y en los beneficios que de él resulten".

En el mismo año, la Organización de los Estados Americanos (OEA) aprobó la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre [5], que en su preámbulo afirma: "...Es deber del hombre ejercer, mantener y estimular por todos los medios a su alcance la cultura, porque la cultura es la máxima expresión social e histórica del espíritu...". Posteriormente, en su art. XIII, expresa: "Toda persona tiene el derecho de participar en la vida cultural de la comunidad, gozar de las artes y disfrutar de los beneficios que resulten de los progresos intelectuales y especialmente de los descubrimientos científicos".

Por su parte, en 1966, la Asamblea General de las Naciones Unidas dispuso en el llamado Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales [6], a través de su art. 15, numeral 1, que: "Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho a toda persona a: a) Participar en la vida cultural; b) Gozar de los beneficios del progreso científico y de sus aplicaciones; c) Beneficiarse de la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora". En el numeral 2 estableció que: "Entre las medidas que los Estados Partes en el presente Pacto deberán adoptar para asegurar el pleno ejercicio de este derecho, figurarán las necesarias para la conservación, el desarrollo y la difusión de la ciencia y de la cultura".

Se puede afirmar que la inclusión de estos valores culturales en distintos instrumentos internacionales para la protección de los derechos humanos, tiene como fin procurar que el accionar institucional básico de los Poderes Públicos de los Estados miembros, deba pasar, en una sociedad democrática, por el compromiso para la creación de un entramado normativo regulador de los ámbitos de la cultura que legitime y garantice a los derechos culturales como "derechos de todos". Ello así, pues solamente en este marco es posible la realización de un modelo de "democracia cultural" [7].

[4] Adoptada y proclamada por la Asamblea General en su res. 217-A (III), de 10/12/1948.

[5] Aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana, en Bogotá, Colombia, 1948.

[6] Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su res. 2200-A (XXI), de 16/12/1966. Entrada en vigor, de conformidad con el art. 27, el 3/1/1976. Ratificado por la República Argentina por ley 23.313; ADLA, XLVI-B-1107.

[7] JIMÉNEZ, Eduardo P., "Los valores culturales capturados por la reforma constitucional

II. El derecho a la cultura y el patrimonio cultural

Pretender desentrañar los alcances de un vocablo con significados tan vastos como el término cultura es sin duda una ardua tarea. A modo de ejemplo, la cultura ha sido definida como el conjunto de modos de vida y costumbres, conocimientos y grado de desarrollo, artístico, científico, industrial, en una época o grupo social [8].

Sin perjuicio de ello, es más conveniente utilizar la definición de cultura adoptada por la Unesco cuando afirmó: "En su sentido más amplio, la cultura puede considerarse como el conjunto de los rasgos distintivos espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o grupo social. Ella engloba, además de las artes y las letras, los modos de vida, los derechos fundamentales del ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias. La cultura da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo. Es ella la que hace de nosotros seres específicamente humanos, racionales, críticos y éticamente comprometidos. A través de ella discernimos los valores y efectuamos opciones. A través de ella, el hombre se expresa, toma conciencia de sí mismo, se reconoce como un sistema inacabado, pone en cuestión sus propias realizaciones, busca incansablemente nuevas significaciones y crea obras que lo trascienden" [9].

No hay cultura si no es del hombre, por el hombre y para el hombre. Ésta abarca toda la actividad del hombre, su inteligencia y su afectividad, su búsqueda de sentido, sus costumbres y sus recursos éticos. La cultura es tan connatural al hombre, que la naturaleza de éste no alcanza su expresión plena sino mediante la cultura [10].

En un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro, los objetivos de desarrollo de la cultura se revelan manifiestamente indispensables. Ello es así, ya que existe objetivamente una correlación inmediata entre libertad, igualdad y democracia, por un lado, y cultura, por el otro. Es ilusorio pensar en una auténtica igualdad, no puede hablarse de un verdadero ejercicio de la libertad ni, en definitiva, de un funcionamiento efectivo de la democracia sin un sustrato cultural que lo cimiente. Correlativamente, si se enfoca el tema de manera inversa, se puede

---

argentina de 1994", en *Los valores en la Constitución argentina*, 1ª ed., Ediar, Buenos Aires, 1999, p. 288.

[8] Cfr. Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, T. I, 21ª ed., Espasa-Calpe, Madrid, 1992, p. 624. Lo transcripto corresponde a su cuarta acepción.

[9] Unesco, Conferencia Mundial sobre Políticas Culturales, celebrada en México el 26 de julio de 1982. Su texto completo puede hallarse en Castelli, María E. E., *Protección jurídica del patrimonio cultural de la humanidad*, 1ª ed., Bias, Buenos Aires, 1987, p. 175.

[10] Consejo Pontificio para la Cultura, *Para una pastoral de la cultura*, 1ª ed., Paulinas, Buenos Aires, 1999, p. 8.

afirmar que son tan peligrosos los problemas de desculturización que engendran casi fatalmente fenómenos de totalitarismo político [11].

La cultura es fundamento de la democracia porque permite la participación de los sectores marginados, una participación que acaba con su pasividad, con la dependencia; y si la participación es repartición de poder, integrarnos a través de las posibilidades que nos da la cultura es tener parte del poder que la sociedad democrática debe delegar en todos y no en unos pocos [12]. Por ello, cualquier forma de progreso político, económico y social, exige como requisito indispensable la difusión de la cultura.

Debe quedar claro que es indispensable superar la concepción mezquina e inútil de cultura asociada a un grupo o elite social; su contenido debe aprehenderse a través de un proceso de democratización cultural en el que sea el conjunto de los ciudadanos los que deban definir por sí mismos su alcance y donde el Estado garantice las condiciones básicas para su acceso. En este sentido, la Declaración de México sobre políticas culturales entendió que la cultura procede de la comunidad y a ella entera debe regresar y que no puede ser privilegio de elites ni en cuanto a su producción ni en cuanto a sus beneficios.

Con estas premisas introductorias, la cultura puede ser analizada desde dos perspectivas; en sentido global, como categoría básica de expresión de la vida humana, y en el ámbito de los distintos aspectos que inciden sobre la misma, es decir, en los medios, instrumentos y sujetos que tienen relevancia en la creación, depósito y transmisión de la misma. El *patrimonio cultural* es, precisamente, uno de esos aspectos ya que, ante todo, es un instrumento de la cultura.

El patrimonio cultural ha sido definido por la doctrina nacional como el conjunto de bienes, producto de la expresión creadora del hombre o de la evolución de la naturaleza, con un valor de importancia para la ciencia, el espíritu o la cultura en general [13].

Por su parte, la Convención para la Protección del Patrimonio Mundial Cultural y Natural [14] expresa que a los efectos de la misma se considera "patrimonio cultural" a:

"Los monumentos: obras arquitectónicas, de escultura o de pintura monumentales, elementos o estructuras de carácter arqueológico, inscripciones, ca-

[11] MARESCA, Silvio J., "Cultura, sociedad y política", en *I Jornada. La cultura como fundamento de la democracia*, 1ª ed., H. Senado de la Nación, Comisión de Cultura, Imprenta del Congreso de la Nación, Buenos Aires, 1991, p. 31.

[12] DE MIGUEL, María E., "Patrimonio cultural, medios de comunicación e industrias culturales", en *I Jornada...*, cit., p. 62.

[13] CASTELLI, María E. E., *Protección...*, cit., p. 17.

[14] Conferencia General de la Unesco: 17ª reunión celebrada en París del 17 de octubre al 21 de noviembre de 1972. Su texto completo puede consultarse en ADLA, XXXVIII-C-2392.

vernas y grupos de elementos, que tengan un valor universal excepcional desde el punto de vista de la historia, del arte o de la ciencia.

"Los conjuntos: grupos de construcciones, aisladas o reunidas, cuya arquitectura, unidad e integración en el paisaje les de un valor universal excepcional desde el punto de vista de la historia, del arte o de la ciencia.

"Los lugares: obras del hombre u obras de la naturaleza así como las zonas, incluidos los lugares arqueológicos, que tengan valor universal excepcional desde el punto de vista histórico, estético, etnológico o antropológico" [15].

Sin embargo, debe destacarse que, a pesar de que esta convención constituye el instrumento fundamental adoptado por la Unesco a la hora de definir los alcances del patrimonio cultural, actualmente no agota todas sus posibles manifestaciones. Lo expuesto queda claro si se tiene en cuenta que la Unesco, recientemente, proclamó, por primera vez en su historia, diecinueve obras maestras del patrimonio oral e inmaterial mundial, sobre las treinta y dos candidaturas presentadas por distintos países. Dentro de ellas, cuatro corresponden a América Latina: el carnaval de Oruro; el idioma, las danzas y la música de Garifuna; las manifestaciones culturales del pueblo de Zápara y el espacio cultural de la Fraternidad del Espíritu Santo de los Congos de Villa Mella [16]. Ello demuestra que la Unesco, aunque no posee una Convención que regule específicamente estas muestras del patrimonio cultural, está interesada en proteger y valorizar aquellas manifestaciones de las distintas culturas en vías de extinción que no cabe incluir en la definición adoptada por la Convención para la Protección del Patrimonio Mundial Cultural y Natural y que conforman lo que se denomina *patrimonio cultural intangible*. Ante la ausencia de un instrumento específico en la materia —lo que determina que aún no estén claras las reglas para la declaración— nuestro país se abstuvo de presentar la candidatura de la ruta cultural de la yerba mate.

La Comisión Nacional de Museos y de Monumentos y Lugares Históricos [17], órgano de vital importancia en la materia, ha definido al patrimonio artístico cultural y natural como el conjunto que integran, en un todo armónico e inseparable, los bienes de interés histórico o histórico artístico y el ámbito natural, urbano o rural que han dejado los hombres en la Argentina en su trayectoria histórica como aporte a las generaciones futuras. La permanencia material

[15] Cabe destacar que, dentro de nuestro país, integran la lista del Patrimonio Mundial Cultural y Natural de la Unesco: los glaciares (1981); el Parque Nacional Iguazú (1984); los conjuntos jesuíticos de Nuestra Señora de Loreto, San Ignacio Miní, Santa Ana y Santa María la Mayor (1984); la Cueva de las Manos (1999); la península Valdés (1999); las estancias jesuíticas de Córdoba (2000) y los parques naturales de Ischigualasto y Talampaya (2000).

[16] *La Nación*, 6/6/2001, p. 9.

[17] Véanse, más adelante, nuestras consideraciones sobre la ley de creación y algunas de sus funciones.

de ese legado conforma la base concreta que da continuidad y armonía al desarrollo social y espiritual de la Nación, reafirmando su identidad cultural [18].

Asimismo, es importante remarcar dentro de la legislación nacional a la ley 25.197 [19] que en su art. 2° considera como bienes culturales "a todos aquellos objetos, seres o sitios que constituyen la expresión o el testimonio de la creación humana y la evolución de la naturaleza y que tienen un valor arqueológico, histórico, artístico, científico o técnico excepcional. El universo de estos bienes constituirá el patrimonio cultural argentino. Se entiende por 'bienes culturales histórico-artísticos' todas las obras del hombre u obras conjuntas del hombre y la naturaleza, de carácter irremplazable, cuya peculiaridad, unidad, rareza y/o antigüedad les confiere un valor universal o nacional excepcional desde el punto de vista histórico, tecnológico o antropológico, así como las obras arquitectónicas, de la escultura o de pintura y las de carácter arqueológico" [20].

Cabe resaltar que los bienes materiales que integran el patrimonio cultural existen desde el mismo momento en que el hombre deja testimonios de su presencia y actividades, pero si bien estos objetos han existido desde los primeros tiempos de la humanidad, su reconocimiento como objetos valiosos por su naturaleza de testimonios o documentos significativos de la actividad humana es un fenómeno reciente [21].

[18] Art. 1° de la disposición CNMMLH nro. 5/1991. Cfr. JULIA, Jorge R. R., *La preservación del patrimonio cultural y natural*, 1ª ed., Gráfica Ayelén, Buenos Aires, 2000, p. 194.

[19] ADLA, LX-A-13. Proyecto de la diputada Banzas de Moreau y otros, considerado y aprobado por la Cámara de Diputados en la sesión del 21 de abril de 1999 y considerado por el Senado en la sesión del 10 de noviembre de 1999. BO. 15/12/1999.

[20] Por lo tanto, continúa la ley, será un "bien cultural histórico-artístico" aquel que pertenezca a alguna de las siguientes categorías: 1. El producto de las exploraciones y excavaciones arqueológicas y paleontológicas, terrestres y subacuáticas. 2. Los objetos tales como los instrumentos de todo tipo, alfarería inscripciones, monedas, sellos, joyas, armas y objetos funerarios. 3. Los elementos procedentes del desmembramiento de monumentos históricos. 4. Los materiales de interés antropológico y etnológico. 5. Los bienes que se refieren a la historia de las ciencias y las técnicas, la historia social, política, cultural y militar, así como la vida de los dirigentes, pensadores, científicos y artistas nacionales. 6. Los bienes inmuebles del patrimonio arquitectónico de la Nación. 7. Los bienes de interés artístico tales como: Pinturas y dibujos hechos sobre cualquier soporte y en toda clase de materias. Grabados, estampas, litografías, serigrafías originales, carteles y fotografías. Conjuntos y montajes artísticos originales cualquiera sea la materia utilizada. Obras de arte y artesanías. Producciones de arte estatuario. Los manuscritos raros e incunables, códices, libros, documentos y publicaciones de interés especial, sueltos o en colecciones. Los objetos de interés numismático, filatélico. Los documentos de archivos, incluidos colecciones de textos, mapas y otros materiales, cartográficos, fotografías, películas cinematográficas, videos, grabaciones sonoras y análogos. Los objetos de mobiliario, instrumentos musicales, tapices, alfombras y trajes.

[21] GONZÁLEZ-VARAS, Ignacio. *Conservación de bienes culturales. Teoría, historia, principios y normas*, 1ª ed., Cátedra. Madrid, 1999, p. 21.

Este reconocimiento, en un primer momento, estuvo dado a partir de una concepción restringida que se identificaba primordialmente con el concepto de patrimonio histórico-artístico, la cual ponía énfasis en aquellas manifestaciones que cobraban valor ya sea en razón del factor tiempo, es decir, testimonios históricos y/o arqueológicos, o bien por su valor artístico. En síntesis, este modelo estaba centrado principalmente en las creaciones materiales, generalmente vinculadas a las elites de poder. Frente a esta tesitura, actualmente, se alzan posturas mucho más amplias que propugnan asignar importancia a todas las manifestaciones culturales que testimonien modos de vida, valores y creencias, con lo que se abarca tanto a las expresiones materiales de la cultura como a las inmateriales.

Creo, entonces, que el patrimonio cultural de una nación constituye una de las expresiones más acabadas de su identidad. La afirmación de la propia personalidad de un pueblo a través de su cultura, tiene importancia comparable a la de su soberanía e independencia en el campo político [22].

Aún más, en un mundo que no deja de ser presa de las fuerzas de la globalización y banalización y en cuyo seno la reivindicación de la identidad cultural se expresa a veces mediante un nacionalismo agresivo y la eliminación de culturas minoritarias, es necesario recordar, que la diversidad de las culturas y el patrimonio cultural constituye una riqueza intelectual y espiritual irremplazable para toda la humanidad y ha de ser reconocida como un aspecto esencial de su desarrollo.

En este punto, nada más apropiado quizás que parafrasear al ilustre Juan Bautista Alberdi, quien, a mediados del siglo XIX, decía: "Seguir el desarrollo es adquirir una civilización propia, aunque imperfecta, y no copiar a las civilizaciones extranjeras, aunque adelantadas. Cada pueblo debe ser su edad y su suelo, cada pueblo debe ser él mismo".

Recapitulando, y de conformidad con las ideas expresadas, el patrimonio cultural no está, en nuestros días, restringido a los rastros materiales del pasado (monumentos, obras de arte, piezas de colección, etc.) sino que abarca también costumbres, conocimientos, sistemas de significados, habilidades y formas de expresión que corresponden a esferas diferentes de la cultura y que pocas veces son reconocidas explícitamente como parte del patrimonio cultural que demanda atención y protección.

Se debe encuadrar como patrimonio cultural intangible a las manifestaciones humanas colectivas y/o individuales que no poseen sustento material, las que los grupos sociales han creado, en el transcurso de la historia, como consecuencia de las numerosas dificultades que el entorno les ha generado: cos-

[22] Cfr. *Documento de Cartagena de Indias*, 1986. Primer Foro Internacional sobre Patrimonio Arquitectónico.

tumbres, valores, creencias, lengua, usos, música [23], gastronomía, leyendas, mitos, técnicas o tipos de organizaciones familiar, económica, social, etc. [24].

El patrimonio cultural es, entonces, el conjunto de bienes, muebles e inmuebles, materiales e inmateriales, que tengan un valor excepcional desde el punto de vista de la historia, del arte, de la ciencia, de la cultura, y que por lo tanto sean dignos de ser conservados por las naciones y los pueblos y conocidos por la población a través de las generaciones como rasgo principal de su identidad [25].

Portador de un mensaje espiritual del pasado, el patrimonio cultural y natural de cada pueblo es, actualmente, testimonio vivo de sus tradiciones seculares. La humanidad, que cada día toma más conciencia de los valores humanos, lo considera un patrimonio común y, pensando en las generaciones futuras, se reconoce solidariamente responsable de su conservación y aspira a transmitirlo con toda la riqueza de su autenticidad [26].

III. La protección del patrimonio cultural en el ámbito constitucional

La protección del patrimonio cultural, antes de la reforma constitucional de 1994, no estaba contemplada expresamente en nuestra Carta Magna. Sin

[23] El tango ha merecido reconocimiento legislativo como parte integrante del patrimonio cultural de la Nación mediante la ley 24.684. Cfr. ADLA. LVI-D-4631. Proyecto del senador Eduardo Menem, considerado y aprobado con modificaciones por el Senado en la sesión del 30/11/1995 y por la Cámara de Diputados en la sesión del 14/8/1996. BO. 2/9/1996. Asimismo, la ciudad autónoma de Buenos Aires, por ley 130 (BO. 22/1/1999) reconoció al tango como parte del patrimonio cultural de la ciudad (ADLA. LIX-A-907).

[24] Otro ejemplo claro de la consagración legislativa del patrimonio intangible o inmaterial está dado por la ley de San Juan 6801 (ADLA. LVII-E-6481), que en su art. 3°, inc. d) establece que forman parte del patrimonio cultural inmaterial, las creaciones del espíritu que integran el acervo de la provincia y/o región, anónimas o registradas, comprendiendo las composiciones musicales, con letra o sin ella, cuentos, poemas, leyendas, adivinanzas, refranes y relatos sobre usos y costumbres tradicionales que hayan sido transmitidos consuetudinariamente. Asimismo, la Ley de Patrimonio Cultural de Ecuador, dec. 3501/1979, establece en su art. 31 que, en la medida que la permanencia y continuidad de algunos grupos étnicos de cultura indígena representen un testimonio viviente de la pluralidad de las culturas vernáculas, el organismo de aplicación adoptará las medidas conducentes para la conservación de sus costumbres, lenguajes, manifestaciones culturales, artesanales, técnicas, musicales, religiosas, rituales o comunitarias que los mismos indígenas hayan reconocido como recurrentes y válidas para su identificación y expresión cultural.

[25] Harvey, Edwin. "La legislación y su relación con el patrimonio cultural y natural", en *II Jornada. La cultura como fundamento de la democracia. Patrimonio cultural y natural*, 1ª ed., p. 63, H. Senado de la Nación, Comisión de Cultura, Imprenta del Congreso de la Nación, Buenos Aires, 1994.

[26] Ferrara de Silveti, María E. - D'Amico, Juan C., "Introducción", en *II Jornada...*, cit., p. 13.

embargo, era susceptible de ubicarse dentro de los denominados derechos implícitos, sirviendo el art. 33 de base.

Otros autores, sin embargo, sostienen que el sustento legal de la preservación se encontraba en el art. 67, inc. 16 (actual 75, inc. 18); ya que la idea de prosperidad permitía introducir, entre otros, el tema de la promoción y protección de los aspectos culturales, fundamentalmente, con el sentido que en la actualidad se da a la preservación del patrimonio cultural y natural [27].

Asimismo el Preámbulo, en la medida en que consagra como uno de sus objetivos "promover el bienestar general", era guía para el intérprete a la hora de realizar un análisis dinámico [28] del texto constitucional.

La reforma constitucional de 1949, que ya en su preámbulo aludía a la promoción de la cultura nacional, incorporaba [29] dentro del Capítulo III, referido a "Derechos del trabajador, de la familia, de la ancianidad y de la educación y de la cultura", en el art. 37, inc. IV, ap. 7, el siguiente texto: "Las riquezas artísticas e históricas, así como el paisaje natural cualquiera que sea su propietario, forman parte del patrimonio cultural de la nación, y estarán bajo la tutela del Estado, que puede decretar las expropiaciones necesarias para su defensa y prohibir la exportación o enajenación de los tesoros artísticos. El Estado organizará un registro de la riqueza artística e histórica que asegure su custodia y atienda a su conservación" [30].

[27] Cfr. JULIA, Jorge R. R., *La preservación...*, cit., p. 112.

[28] La Constitución, en cuanto instrumento de gobierno permanente, cuya flexibilidad y generalidad le permite adaptarse a todos los tiempos y circunstancias, ha de ser interpretada teniendo en cuenta, no solamente las condiciones y necesidades existentes al momento de su sanción, sino también las condiciones sociales, económicas y políticas que existen al tiempo de su interpretación, a la luz de los grandes fines que informan a la Ley Suprema del país. Cfr. LINARES QUINTANA, Segundo V., *Reglas para la interpretación constitucional*, 1ª ed., Plus Ultra, Buenos Aires, 1987, p. 95.

[29] La única oposición al proyecto de reforma estuvo a cargo del convencional cordobés Antonio Sobral, quien argumentó que el texto era más propicio para la ley que para un artículo de la Constitución. Cfr. BERBERIAN, Eduardo E., *La protección jurídica del patrimonio arqueológico en la República Argentina*, 1ª ed., Comechingona, Córdoba, 1992, p. 83.

[30] El convencional Ramella, expuso sus ideas acerca de los fundamentos de la reforma en estos términos: "Y por último, se ha de tender a proteger las riquezas artísticas e históricas, así como el paisaje natural de modo tal que ese patrimonio cultural y artístico del Estado no vaya a caer en manos extranjeras, como ha ocurrido en otros países, por lo cual las constituciones americanas de reciente data contemplan normas también semejantes a la referida". Por su parte, el convencional Valenzuela fundando la reforma en nombre del bloque de la mayoría, se refirió al precepto citado de la siguiente forma: "La otra disposición más objetiva, resuelve una cuestión que en países más adelantados debió ser remediada con disposiciones drásticas: la descapitalización del acervo cultural y artístico del país cuando queda librada exclusivamente a la iniciativa privada mueve más al interés particular que el interés de la Nación. Las riquezas artísticas e históricas del país constituyen el patrimonio cultural de la nación confiado a la tutela del Estado, a quien se otorgan facultades para defenderlo". Cfr. *La Constitución de 1949. Comentada por sus autores*, 1ª ed.,

En 1994, la reforma operada produjo un notable avance en nuestro ordenamiento jurídico constitucional al quedar plasmada en dos [31] de sus artículos (41 y 75, inc. 19) la defensa del patrimonio cultural. La sanción de la ley 24.309 [32], por la que se declaró la necesidad de la reforma constitucional, si bien no hizo alusión expresa al patrimonio cultural, incluyó, a través de su art. 3°, inc. k), entre los temas habilitados para su debate por la Convención Constituyente, la preservación del medio ambiente. Ella tendría lugar por la incorporación de un artículo en el Capítulo segundo de la primera parte de la Constitución Nacional.

Fruto de la ardua labor de los convencionales en materia de preservación del medio ambiente [33], se agregó al texto constitucional el art. 41 [34] que, en la parte que nos interesa, dispone: "Las autoridades proveerán (...) a la preservación del patrimonio natural y cultural (...). Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales".

Sin lugar a dudas, se ha adoptado una noción amplia [35] de medio ambiente que presenta áreas ajenas a los recursos naturales, como son las del patrimonio

---

El Coloquio, Buenos Aires, 1975, ps. 259 y 268, respectivamente. La norma, sin perjuicio del exacerbado centralismo que imperaba en todo su texto, tenía la importancia de consagrar en el ámbito constitucional una serie de consecuencias derivadas de la protección del patrimonio cultural que habían sido receptadas años antes por la ley 12.665/1940 tales como la expropiación, la prohibición de su exportación y enajenación, y la organización de un registro para asegurar su custodia y conservación. La Constitución de 1949 fue derogada por la proclama del 27 de abril de 1956. Ver *Bol. Publ. del Min. de Ejército*, 11/6/1956, nro. 2800, p. 791; citado en *Documentos de la conformación institucional argentina 1782-1972*, 1ª ed., p. 621, Imprenta del Congreso de la Nación, Buenos Aires, 1974.

[31] Sin embargo, no podemos dejar de reconocer que el art. 75, inc. 17 incorporado por la reforma de acuerdo con el art. 3°, inc. ll) de la ley 24.309, en la medida en que se refiere a la identidad cultural de los pueblos indígenas, está íntimamente relacionado con el tema que nos ocupa. No escapa al autor el hecho de que en muchos de los expedientes de los realizados por los convencionales constituyentes en esta materia —v.gr., entre otros, nros. 183, 302, 662, 1226— se hiciera mención del acervo cultural o del patrimonio cultural indígena. Cfr. *Obra de la Convención Constitucional Constituyente 1994*, 1ª ed., T. II, ps. 1062, 1243, 1664 y T. III, p. 2397, Centro de Estudios Constitucionales y Políticos, Ministerio de Justicia de la Nación, República Argentina, La Ley, Buenos Aires, 1995. En este sentido, se expresan algunas constituciones provinciales.

[32] ADLA, LIV-A-89.

[33] La inclusión del patrimonio cultural dentro de la protección del medio ambiente quedó reflejada en numeroso proyectos. Cabe citar, entre ellos, a los expedientes números 4, 261, 330, 554, 617, 798, 817, 820, 919, 920, 983, 1227, 1273. Cfr. *Obra...*, cit., T. II, ps. 797, 1197, 1271, 1535, 1597, 1835, 1856, 1864; y T. III, ps. 1966, 1968, 2059, 2399 y 2474, respectivamente.

[34] El despacho de la mayoría, los diferentes dictámenes de la minoría, así como la orden del día nro. 3 del 13 de julio de 1994, que contiene el texto definitivo de la reforma pueden consultarse en *Obra...*, cit., T. IV, ps. 3821 y 4259, respectivamente.

[35] La delimitación jurídica del concepto de medio ambiente es un tema que ha generado nu-

cultural, artístico e histórico; ello es así, ya que como el hombre es un ser social, el ambiente se integra con otros ingredientes que, latamente, cabe calificar como culturales [36].

Sin embargo, si se parte de una concepción amplia de patrimonio cultural, como la esbozada en las páginas anteriores, es decir, una concepción que incluya, además de los lugares, monumentos, sitios, etc. (patrimonio cultural en sentido restringido) a los diferentes objetos muebles y aun a todas las manifestaciones de la cultura, entiendo que en este punto la solución del constituyente argentino no es afortunada. Considero que el concepto debe abarcar objetos materiales e incluso modos de vida, tradiciones, etc. que se ha dado en llamar patrimonio cultural intangible; por ello, estimo más apropiado regular la protección de éste en forma autónoma, o bien ubicarla dentro de los derechos culturales. Ekmekdjian, aludiendo a las concepciones amplias y restringidas mencionadas, estima que la inclusión del patrimonio cultural en el nuevo art. 41 constituye un grave error sistemático ya que este artículo no guarda relación alguna con los derechos de la cultura [37].

La norma enuncia en primer término el derecho de todos los habitantes de gozar de un ambiente sano, entendido en sentido amplio, al tiempo que les adjudica el deber de preservarlo. Asimismo, cuando se refiere a las obligaciones de las "autoridades", término que abarca a los titulares de los tres poderes del gobierno federal y de los gobiernos provinciales, municipales y de la ciudad autónoma de Buenos Aires; apunta no sólo a la obligación de no dañarlo, sino también a prestaciones positivas [38] para lograr todo cuanto hace falta en orden a su preservación. Con respecto a ello, cabe mencionar que "los derechos que protegen el medio ambiente" según reza el art. 43 están tutelados con la vía del amparo para esa protección [39].

---

merosas controversias doctrinales. Al respecto, pueden consultarse las posturas denominadas "globalistas" o "reduccionistas" en JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., *El tributo como instrumento de protección ambiental*, 1ª ed., Granada, 1998, ps. 23 y ss. Nuestra Constitución, claro está, es un ejemplo de la doctrina amplia o globalista.

[36] BIDART CAMPOS, Germán, *Manual de la Constitución reformada*, T. II, 1ª ed., Ediar, Buenos Aires, 1998, ps. 84 y 86. En igual sentido, se pronuncian Dromi y Menem para quienes "el ambiente es un conjunto interrelacionado de componentes de la naturaleza y la cultura" (MENEM, Eduardo - DROMI, Roberto, *La Constitución reformada. Comentada, interpretada y concordada*, 1ª ed., Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1994, p. 134).

[37] EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Tratado de derecho constitucional*, T. III, 1ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1995, ps. 654 y 655.

[38] Éstas van a ser el centro de nuestro trabajo, cuando analicemos las medidas que puede —e, incluso, debe por imperio del mandato constitucional— adoptar el legislador en materia tributaria para coadyuvar a la protección del patrimonio cultural.

[39] Merece aclararse que, con anterioridad a la reforma, ya existían proyectos para brindar tutela jurisdiccional a los "valores estéticos, históricos, urbanísticos, artísticos, arquitectónicos,

En cuanto a la distribución de competencias, a pesar de que por su naturaleza correspondería ubicarla en la parte orgánica de la Constitución, según se desprende del texto de la norma, nos hallamos ante competencias concurrentes con algunas características especiales. Al Estado federal le compete dictar los contenidos mínimos mientras que las normas provinciales son de naturaleza complementaria, y por ende, están destinadas a "maximizar lo mínimo" [40].

Por otra parte, la reforma [41] incluyó, en el inc. 19 [42] —último párrafo— del art. 75, dentro de las atribuciones del Congreso, la de (...) "dictar leyes que protejan la identidad y pluralidad cultural, la libre creación y circulación de las obras del autor; el patrimonio artístico y los espacios culturales y audiovisuales".

Ya tuve oportunidad, en el comienzo de este trabajo, de destacar el papel que juega el patrimonio cultural a la hora de definir la identidad [43] de una nación, consideraciones a las que me remito. La conexión con el patrimonio cultural es palmaria ya que como se afirmó en la Declaración de México sobre Políticas Culturales, la preservación y el aprecio del patrimonio cultural permite a los pueblos defender su soberanía e independencia y, por consiguiente, afirmar y promover su identidad cultural. En forma similar, se ha expresado: "La preservación del legado histórico y cultural es una forma importante de defender la identidad nacional y constituye una obligación del Estado y de la sociedad en su conjunto. Sin la defensa de nuestra cultura no hay nación, sobre todo en el mundo de hoy en el que la globalización y los avances tecnológicos, que son conceptos opuestos a la idea de preservación de una imagen propia, hacen desvanecer la existencia misma de los Estados nacionales. Para mantener una nación con identidad propia hay que preservar la cultura, que es precisamente la que otorga esa identidad" [44].

---

arqueológicos y paisajísticos". Cfr. Centro de Estudios Institucionales (CEI). *Primer borrador del proyecto de Constitución Nacional*, 1ª ed., investigación a cargo del Dr. Carlos S. Nino, en el marco del Proyecto "Sistema de gobierno y estabilidad política en la Argentina: La reforma a los poderes legislativo y judicial", CEI. Buenos Aires. 1992, art. 15 *in fine*.

[40] En este sentido se expresa BIDART CAMPOS, Germán, *Manual...*, cit., p. 89.

[41] Los expedientes números 747. 864, 1465 dieron cabida al patrimonio cultural dentro de las atribuciones del Congreso. Cfr. *Obra...*, cit., T. II, ps. 1751, 1917 y T. III, p. 1465. De todos ellos, debe destacarse el exp. 747 de la convencional Farías y otros.

[42] Esta norma, denominada "cláusula del nuevo progreso", contempla tres aspectos: el del nuevo progreso social, el del nuevo progreso económico y el del nuevo progreso educativo y cultural. Ver MENEM, Eduardo - DROMI, Roberto, *La Constitución...*, cit., p. 245.

[43] La globalización conlleva riesgos y oportunidades, tiende a homogeneizar las tradiciones y creaciones, afectando drásticamente a las diversas culturas: Sin despreciar los avances científicos y las nuevas tecnologías, es necesario recalcar que sólo sobre la base de una clara conciencia de los propios valores es posible apreciar críticamente las propuestas culturales ajenas.

[44] Cfr. el proyecto de ley "Sistema de padrinazgo de museos, monumentos históricos y lugares históricos nacionales", de Miguel A. Abella y Adalberto Brandoni.

En el art. 75, inc. 19 también se menciona la pluralidad cultural que en los países latinoamericanos puede verse plasmada en varias herencias. La primera deriva de las culturas precolombinas, es el aporte indígena; la segunda, es el legado europeo inicial; la tercera herencia fue la criolla y la mestiza y finalmente, el legado de las diversas inmigraciones. Es necesario reafirmar aquí que la diversidad de las culturas y del patrimonio cultural constituye una riqueza intelectual y espiritual irremplazable para toda la humanidad y ha de ser reconocida como un aspecto esencial de su desarrollo [45].

Continuando el análisis respecto de esta norma, entiendo, junto con autorizada doctrina, que el texto constitucional tal como sigue ha quedado estrecho [46] ya que no debía limitarse exclusivamente al patrimonio artístico sino que debía haberse referido a un concepto más amplio y comprensivo del anterior como el de patrimonio cultural. Asimismo, no guarda coherencia con el art. 41 que consagra, genéricamente, la preservación del patrimonio cultural y natural.

Comentario especial, que dejo de lado, merece la última parte del artículo mencionado que ha dado lugar a posiciones encontradas, ya que algunos doctrinarios la han calificado como una norma de gran trascendencia, mientras que otros afirman no comprender su significado [47].

Cabe recalcar en este punto que nuestra Constitución no fue precursora en la materia ya que con la reforma se recogió la tendencia mundial a contemplar constitucionalmente la defensa del patrimonio cultural. Los textos fundamentales de diversos países [48] la establecen aunque, conviene aclararlo, con distintas terminologías y alcances.

Asimismo, algunos instrumentos internacionales —que, por imperio del art. 72, inc. 22, tienen jerarquía constitucional [49], no derogan artículo alguno de la parte dogmática y deben ser entendidos como complementarios de los derechos en ella reconocidos—, si bien no hacen expresa alusión a la protección del

[45] *Documento de Nara sobre Autenticidad*, Japón, 1994.

[46] EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Tratado...*, cit., T. IV, 1ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 586.

[47] El constituyente Natale se pregunta "¿Qué son los espacios culturales y audiovisuales?". Cfr. NATALE, Alberto, *La reforma de 1994*, 1ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 99. En igual sentido, EKMEKDJIAN, Miguel Á., *Tratado...*, cit., T. IV, p. 586.

[48] Ver, entre otras, las constituciones de Perú (art. 21), Cuba (art. 39, inc. h]), Paraguay (art. 81), Chile (art. 19, inc. 10), Uruguay (art. 34), Colombia (arts. 8°, 63, 72, 95, inc. 8° y 313), México (art. 73, inc. XXV), Ecuador (arts. 3°, 23, 83, 84 y 97), Brasil (arts. 5°, inc. LXXIII; 18, inc. 4°; 20, inc. X; 23, inc. III; 24, inc. VII; 30, inc. IX y 215) y, dentro de las europeas, las de España (arts. 46, 148, inc. 1°, ap. 16; art. 149, inc. 1°, ap. 48); Grecia (art. 24, incs. 1° y 6°), Italia (art. 9°), Portugal (arts. 9°, inc. e]; 66, inc. 2°, ap. c; 78, incs. 1° y 2° ap. c]; 168, inc. 1°, ap. g] y 229, inc. 1°, ap. c]).

[49] La totalidad de los tratados internacionales con jerarquía constitucional puede consultarse en: *Constitución de la Nación Argentina*, 1ª ed., Eudeba, Buenos Aires, 1997, con la introducción y supervisión de Hebe M. Leonardi de Herbón.

patrimonio cultural, entiendo que la incluyen cuando se refieren a los derechos culturales. En este sentido, se puede mencionar [50] a la Declaración Universal de Derechos Humanos; al Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como el Pacto de San José de Costa Rica [51].

El Icomos [52] dejó establecida en la Declaración de Estocolmo, con motivo de cumplirse el 50° aniversario de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, la importancia de participar libremente en la vida cultural de la comunidad y afirmó que el derecho al patrimonio cultural forma parte integrante de los derechos del hombre considerando el carácter irremplazable de esta herencia tangible e intangible y de las amenazas de que es objeto en un mundo en constante transformación.

Por otra parte, haciendo un relevamiento de las constituciones provinciales argentinas, se observa que en casi todas ellas se incluyen normas atinentes al patrimonio cultural. Existen preceptos que aluden a él en diferentes secciones de sus cartas magnas; al respecto y para graficar lo expuesto [53], se contempla dentro de las atribuciones del Poder Legislativo [54], como parte integrante del derecho a la cultura [55], como uno de los deberes de los habitantes [56], dentro

[50] Anteriormente, se han citado sus normas.

[51] *Art. 26.* Los Estados partes se comprometen a adoptar providencias... "para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura...".

[52] El *International Council on Monuments and Sites* (Icomos), fundado en Venecia en 1964, es una organización no gubernamental afiliada a la Unesco que agrupa a personas e instituciones dedicadas a la conservación de los monumentos, conjuntos y sitios históricos. Tiene su sede en París y cuenta con comités nacionales —la Argentina integra el Icomos desde 1972— en numerosos países, que se encuentran dedicados a los ámbitos científicos de su interés, entre otros, cuestiones legales, administrativas y financieras. Quien suscribe fue vicepresidente del Comité local durante dos períodos.

[53] Este agrupamiento busca simplificar las diferentes técnicas que los constituyentes provinciales utilizaron a la hora de receptar al patrimonio cultural. Este esquema es puramente didáctico, ya que si se realiza un análisis exhaustivo de los textos que se citan a continuación se observará que existen diferentes matices y denominaciones. Es decir, a pesar de que a veces se hace mención a los "recursos" culturales, "valores" culturales, "bienes" culturales, "acervo" cultural o bien sólo se alude a algunos de los componentes del patrimonio cultural, como son el patrimonio histórico, artístico, etc. se entienden, a los efectos de este agrupamiento, en sentido amplio.

[54] En este sentido, las constituciones de Santiago del Estero (art. 132, inc. 33), Catamarca (art. 110, inc. 19) y Chubut (art. 135, inc. 26).

[55] *Vid.* Santiago del Estero (art. 82), Salta (art. 52), La Rioja (art. 56), Jujuy (art. 65), Río Negro (art. 61), Tierra del Fuego (arts. 61 y 62), Chaco (art. 84, inc. 2°).

[56] Santiago del Estero (art. 47), Jujuy (art. 43, inc. 3°, ap. 2), Córdoba (art. 38, inc. 4°), Tierra del Fuego (art. 31, inc. 4°), Río Negro (art. 46) y Chubut (art. 66, inc. 3°).

de las competencias municipales [57] e, incluso, en el Preámbulo [58] o en la política educativa [59]. Asimismo, existen preceptos que lo tratan en forma autónoma [60], o bien de manera similar a la Constitución Nacional, lo incluyen dentro del medio ambiente [61]. La Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no es ajena a esta tendencia ya que incorpora el patrimonio cultural en sus arts. 14, 28, 81, inc. 8°, y 227.

IV. La protección del patrimonio cultural en el ámbito internacional

El marco jurídico descripto se completa con una serie de convenciones internacionales, de las que nuestro país forma parte, que regulan la protección del patrimonio cultural en diferentes supuestos.

Entre ellas, cabe mencionar a la Convención sobre la Protección de los Bienes Culturales en caso de Conflicto Armado [62] (denominada vulgarmente Convención de La Haya), y a la Convención sobre las medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, exportación y la transferencia de propiedad ilícitas de bienes culturales [63]. Por último, instrumento fundamental de la materia, hay que citar a la Convención sobre la protección del patrimonio mundial, cultural y natural [64].

Asimismo, la Carta de la Organización de los Estados Americanos (OEA) contiene numerosas disposiciones vinculadas con la materia. Dentro de sus propósitos esenciales contempla la promoción del desarrollo cultural y luego afirma, dentro de sus principios, que "la unidad espiritual del Continente se

[57] Salta (art. 176, inc. 9°). San Luis (art. 258, inc. 17). Córdoba (art. 186, inc. 8°). Tierra del Fuego (art. 173, inc. 10), Santa Cruz (art. 150, inc. 10). Chubut (art. 233, inc. 14).

[58] En este caso, sólo encontramos a la Constitución del Chubut.

[59] Tierra del Fuego (art. 58) y Formosa (art. 92, inc. 3°).

[60] San Juan (art. 72), San Luis (art. 68), Córdoba (art. 65), Tucumán (art. 124), Buenos Aires (art. 44). La Pampa (art. 19) y Chubut (art. 113).

[61] Santiago del Estero (art. 35), San Juan (art. 58), San Luis (art. 47), Córdoba (art. 66). Formosa (art. 38, inc. 2°), Tierra del Fuego (art. 25), Tucumán (art. 36, inc. 1°), Buenos Aires (art. 28) y Chubut (art. 109).

[62] Aprobada en la Conferencia Internacional de Estados convocada por la Unesco en La Haya, el 14 de mayo de 1954. Nuestro país aprobó la Convención mediante ley 23.618 (ADLA, XLVIII-D-4215).

[63] Aprobada en la decimosexta reunión de la Conferencia General de la Unesco en París, el 14 de noviembre de 1970. Nuestro país aprobó la Convención mediante ley 19.943 (ADLA, XXXII-D-5160).

[64] Aprobada en Conferencia General de la Unesco en su decimosexta reunión, en París, el 16 de noviembre de 1972. Nuestro país aprobó la Convención mediante ley 21.836 (ADLA, XXXVIII-C-2392).

basa en el respeto de la personalidad cultural de los países americanos y demanda su estrecha cooperación en las altas finalidades de la cultura humana" [65].

Establece que los Estados miembros tienen como derecho fundamental desenvolver libre y espontáneamente su vida cultural y que darán importancia primordial, dentro de sus planes de desarrollo, al estímulo de la educación, la ciencia, la tecnología y la cultura, orientadas hacia el mejoramiento integral de la persona humana y como fundamento de la democracia, la justicia social y el progreso. Por otra parte, establece que se debe asegurar el goce de los bienes de la cultura a la totalidad de la población, con lo que se demuestra que recepta en su articulado muchas de las ideas vertidas en el comienzo del trabajo.

Específicamente, determina que los Estados se consideran individual y solidariamente comprometidos a preservar y enriquecer el patrimonio cultural de los pueblos americanos [66]. Por último, el Consejo Interamericano para la Educación, la Ciencia y la Cultura debe, entre otras funciones íntimamente relacionadas con la materia, auspiciar la cooperación y la asistencia técnica para proteger, conservar y aumentar el patrimonio cultural del Continente (art. 100, inc. i]).

V. EL PATRIMONIO CULTURAL EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

Dentro de la legislación nacional puede mencionarse, entre otras, a la ley 9080 de protección de yacimientos arqueológicos y paleontológicos; la ley 12.665, de creación la Comisión Nacional de Museos y de Monumentos y Lugares Históricos; la ley 15.930 de creación del Archivo General de la Nación, y la ley 25.197 referida al registro del patrimonio cultural. Asimismo, cabe citar a la ley 24.633 sobre importación y/o exportación de obras de arte.

No se analizan de lleno los diferentes aspectos de cada una de las leyes mencionadas, tarea que excede los propósitos del presente trabajo, simplemente se describen algunos de sus principios rectores, y se pone especial énfasis en todo lo relativo al régimen impositivo.

La primera preocupación del legislador nacional por regular uno de los aspectos integrantes del patrimonio cultural, tal como el patrimonio arqueológico y paleontológico, se concretó con la ley 9080 [67], sancionada el 26 de febrero de 1913. La ley [68], en su art. 1°, declara de propiedad de la Nación a las ruinas y ya-

[65] Art. 3°, inc. m) de acuerdo con reformas realizadas a la Carta por el Protocolo de Washington, 1992.

[66] Art. 46 de acuerdo con reformas realizadas a la Carta por el Protocolo de Cartagena de Indias, 1985.

[67] ADLA, 1889-1919, p. 888.

[68] La ley fue tratada y aprobada con toda urgencia a raíz de una denuncia recibida por la Comisión de Instrucción Pública de la Cámara de Diputados en la que hacía saber que una valiosa

cimientos arqueológicos y paleontológicos de interés científico, con lo que se produce un cambio sustancial en lo referente al dominio [69] de estos bienes. Por otra parte, entre otras normas, contemplaba la posibilidad de que el Estado expropiara objetos arqueológicos, antropológicos y paleontológicos que se hallaren en poder de particulares, cuando ello fuera necesario para enriquecer los museos nacionales e imponía permisos para utilizar o explotar ruinas y yacimientos [70].

La ley 12.665 [71] es sin duda la más importante de todas [72]. En su art. 2° establece que "Los bienes históricos y artísticos, lugares, monumentos, inmuebles propiedad de la Nación, de las provincias, de las municipalidades o instituciones públicas, quedan sometidos por esta ley a la custodia y conservación del gobierno federal, y en su caso, en concurrencia con las autoridades respectivas". Además de crear la Comisión Nacional de Museos y de Monumentos y Lugares Históricos [73], determina una serie de restricciones al dominio de los bienes en poder de los particulares, fija pautas expropiatorias, y establece un sistema de multas para los infractores de sus normas.

La Comisión es la encargada de realizar la clasificación y formular la lista de monumentos [74], lugares, inmuebles o muebles y documentos del dominio

---

colección de piezas antropológicas y paleontológicas iba a ser sacada del país. Cfr. BERBERIAN, Eduardo E., *La protección...*, cit., p. 80.

[69] La ley 17.711, posteriormente, reformó el Código Civil, incorporando en el inc. 9° del art. 2340, dentro de los bienes públicos, a las ruinas y yacimientos arqueológicos y paleontológicos de interés científico.

[70] El análisis de todos estos aspectos puede hallarse en la obra citada en la nota anterior.

[71] ADLA, 1920-1940, p. 889, BO, 15/10/1940. Modificada por ley 24.252, ADLA, LIII-D-4187, que incorpora los arts. 3° bis y 4° bis.

[72] Ricardo Levene, promotor de la sanción de la ley 12.665, se ha referido así sobre dicha norma: "Se trata de un instrumento legal genuinamente argentino, que contempla los problemas asociados de los museos y monumentos, que abarca los bienes históricos y del arte. Que adopta las nuevas restricciones al dominio por razones de interés patriótico y artístico, de los bienes inmuebles que no podrán ser sometidos a reparaciones o restauraciones y de los objetos muebles y documentos históricos, que no podrían salir del país ni vendidos ni gravados, sin intervención de la autoridad competente; ley, en fin, que procura promover la acción solidaria de la Nación, de las provincias, de las municipalidades y las instituciones, inspirándose en el concepto superior del arte y de la unidad e integridad de la conciencia histórica del país". Cfr. LEVENE, Ricardo, *La cultura histórica y el sentimiento de la nacionalidad*, 2ª ed., Espasa-Calpe, Buenos Aires, 1946, p. 147.

[73] La nómina de todos los integrantes de la Comisión Nacional de Museos y de Monumentos y Lugares Históricos, desde su creación, puede consultarse en JULIA, Jorge R. R., *La preservación...*, cit., p. 271. Cabe aclarar que, recientemente, por dec. 612/2001, se designaron los nuevos vocales de la Comisión, la que quedó integrada de la siguiente forma: Arq. Alberto S. J. de Paula, Museóloga Marta Norma Gaudencio de Germani, Prof. Rodolfo Giunta, Arq. Carlos Moreno, Arq. Olga C. Paterlini de Koch, Presbítero Horacio M. Varela Roca, Lic. Alicia de Arteaga y Lic. Liliana G. Barela, quien ejerce la presidencia.

[74] Una reseña histórica, su ubicación y, en algunos casos, su fotografía puede consultarse en *Monumentos históricos de la República Argentina*, Comisión Nacional de Museos y de Mo-

privado de particulares, que considere de interés histórico o histórico-artístico y ampliarla en las oportunidades convenientes, todo con aprobación del Poder Ejecutivo. Asimismo, es su atribución llevar el registro y la clasificación de los monumentos, lugares, inmuebles históricos o histórico-artísticos situados en la República. Por ello, la Comisión ha efectuado una clasificación de acuerdo con el agrupamiento que se detalla a continuación [75]: a) Monumento histórico nacional; según las tipologías: Monumento histórico nacional, Monumento histórico-artístico nacional y Monumento histórico y artístico nacional; b) Lugar histórico nacional; según las tipologías: sitio histórico, solar histórico, sitio arqueológico y pueblo histórico; c) bien de interés histórico; según las tipologías: sepulcro [76] histórico, árbol histórico, pueblo barrio o centro histórico; paisaje urbano y natural, edificio y actividad; y d) bien de interés histórico artístico; según las tipologías: bienes muebles y bienes inmuebles.

Es evidente que, si bien el dictado de esta ley constituyó un adelanto en cuanto a la protección del patrimonio cultural, el espíritu de ella respondía a los principios imperantes en la década de mil novecientos cuarenta. Se puede señalar que se trata de una ley centralista y que parte de un concepto limitado de lo que debe entenderse por bienes de interés cultural ya lo que lo identifica con los monumentos (acorde con su época). Su premisa fundamental es que todas las acciones vinculadas con la preservación deben llevarse a cabo por el Estado, a diferencia de la concepción moderna en la cual se considera que el bien no debe transformarse en un "monumento" en el sentido técnico de la palabra sino en un inmueble reciclado o puesto en valor que tenga una nueva vida, que cumpla un rol dinámico, que se incorpore al circuito económico en su explotación [77] y que sea útil para el disfrute de la comunidad.

Para cumplir con estos objetivos, nada impide que la propiedad permanezca en manos de particulares —lo que a veces es conveniente— aunque es necesario establecer restricciones, limitaciones, grados de intervenciones y

---

numentos y Lugares Históricos, Secretaría de Cultura y Comunicación, Presidencia de la Nación. Buenos Aires, 2000. Asimismo, puede obtenerse información, aunque no tan actualizada, en la página de Internet *www.monumentos.org.ar*.

[75] Art. 1° de la disposición CNMMLH nro. 6/1991. *Vid.* JULIA, Jorge R. R., *La preservación...*, cit., p. 196.

[76] Como curiosidad, se puede mencionar el dec. 1117/1982 (ADLA, XLII-B-1548) mediante el cual se declaró monumento histórico a la bóveda donde descansan los restos del Dr. José A. Terry, quien fue profesor de la cátedra de Finanzas en la Facultad de Derecho a finales del siglo XIX y principios del XX, y uno de los principales precursores en la materia. Valga esta nota como merecido homenaje al ilustre maestro.

[77] Magdalena Faillace, quien estuvo al frente de la Comisión Nacional de Museos y de Monumentos y Lugares Históricos, afirmó que hay que buscar nuevos usos sociales para los monumentos que permitan generar recursos: turismo, centro de investigación, mercados de artesanías, confiterías, con apoyo privado. Cfr. *La Nación*, 23/5/2001, p. 10.

obligaciones que van a estar a cargo de quien detente el bien. El rol de la preservación pasa, fundamentalmente, por la participación ciudadana y por el aprecio que los habitantes tengan por el patrimonio cultural. Esta tarea debe realizarse de manera mancomunada y coordinada entre el Estado y los particulares sin, por ello, desligar al poder público del rol primordial que le compete.

La ley que se comenta apela a la figura de la expropiación la cual, desde el punto de vista moderno, configura una medida excepcional pues, en la mayoría de los casos, no es conveniente que el bien sea puesto en valor [78] y explotado por el Estado sino que, en el caso de que el inmueble le pertenezca, sea otorgado por licitación a un particular a efectos de que sea el adjudicatario quien realice las tareas mencionadas.

Con respecto al régimen fiscal, en su art. 6°, dispone: "Los inmuebles comprendidos en la lista y clasificación oficial de la comisión nacional estarán libres de toda carga impositiva".

La ley fue reglamentada por dec. 84.005 [79] del 7 de febrero de 1941 que en su art. 33 disponía: "Los monumentos y lugares históricos del dominio de la Nación y del dominio de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires quedan exentos del pago de todo impuesto (art. 6°, ley 12.665)". Acto seguido, su art. 34 expresaba: "La Comisión Nacional comunicará al Ministerio de Hacienda de la Nación; a la Municipalidad de Buenos Aires, en su caso, los inmuebles que están exonerados de cargas impositivas".

Posteriormente, estos artículos fueron derogados por el art. 3° del dec. 9830 [80], del 18 de mayo de 1951. Este decreto, cuya finalidad es aclarar el régimen impositivo de los inmuebles declarados monumentos históricos, en su art. 1° expresa: "Aclárese que la exención impositiva de que gozan los inmuebles del dominio privado u oficial comprendidos en la lista y clasificación oficial de la Comisión de Museos y de Monumentos Históricos, por imperio de la ley 12.665, alcanza a los impuestos propiamente dichos y a toda otra carga fis-

[78] Poner en valor un bien histórico o artístico equivale a habitarlo en las condiciones objetivas y ambientales que, sin desvirtuar su naturaleza, resalten sus características y permitan su óptimo aprovechamiento. La puesta en valor debe entenderse que se realiza en función de un fin trascendente que en el caso de Iberoamérica sería contribuir al desarrollo económico de la región. En otras palabras, se trata de incorporar a un potencial económico, un valor actual: de poner en productividad una riqueza inexplotada mediante un proceso de revalorización que lejos de mermar su significación puramente histórica o artística, la acrecienta, pasándola del dominio exclusivo de minorías eruditas al conocimiento y disfrute de mayorías populares. Cfr. Normas de Quito, 1967. Informe final de la Reunión sobre Conservación y Utilización de Monumentos y Lugares de Interés Histórico y Artístico.

[79] ADLA. I-184. BO, 28/2/1941. Modif. por decs. 1604. ADLA. XXXVIII-C-2497; y 2560, ADLA, XLI-A-239.

[80] BO. 29/5/1951.

cal (tasas, derechos, servicios, contribuciones de mejoras, etc.) de orden nacional, provincial, municipal" [81].

Marienhoff entiende que el presente decreto, en cuanto se refiere a las tasas por retribución de servicios, ha alterado —ampliándolo— el texto y el espíritu de la ley 12.665, que no comprende la exención de "tasas", pues éstas no son "impuestos", no siendo posible considerarlas como "cargas impositivas". Por ello, sostiene, que sólo una nueva ley formal le daría validez a la amplitud con que se dispuso la exención de contribuciones, pues el presidente de la República —a través de decretos— no puede alterar el espíritu de las leyes [82].

Se comparte lo expuesto, pero se debe resaltar que reviste mayor gravedad el hecho de haber extendido la exención impositiva a los tributos provinciales y municipales mediante un pretendido decreto reglamentario.

Cabe agregar que la ley podría haber establecido expresamente, en virtud de la "cláusula del progreso" —en ese momento art. 67, inc. 16; actual art. 75, inc. 18— y de conformidad con la jurisprudencia de la Corte Suprema, desgravaciones en el ámbito nacional, provincial y municipal [83] siempre que lo justificara la limitación impuesta al propietario particular y que éste cumpliera con sus obligaciones. Pero tratándose de una cláusula excepcional, sobre todo en esta materia, es necesario que las exenciones tributarias sean logradas mediante normas de adhesión de los respectivos fiscos provinciales y municipales, en lugar de que sean producto de una decisión unilateral de la Nación.

El Archivo General de la Nación, de acuerdo con la ley 15.930 [84], que regula su funcionamiento, tiene por finalidad reunir, ordenar y conservar la do-

[81] Considero de vital importancia transcribir los fundamentos del decreto en cuanto afirman: "Que es obvio entonces, que la finalidad debe cumplirse con el concurso de las distintas jurisdicciones políticas que integran la Nación, y en tal sentido, la observancia en todo su territorio del régimen fiscal liberatorio organizado por la ley, es factor fundamental para el logro de sus propósitos; que en consecuencia el hecho de que un inmueble se halle comprendido en la lista y clasificación oficial de la Comisión aprobada por el Poder Ejecutivo, determina el privilegio fiscal, sin distinciones en punto al lugar de ubicación del bien, al carácter del dominio o a cualquier otra causa; y en cuanto al alcance de la exención es también evidente que la expresión 'toda carga impositiva' comprende no sólo a los impuestos propiamente dichos, sino también a las tasas, derechos, servicios, contribuciones de mejoras, etc., de orden nacional, provincial, municipal; que siendo así, los arts. 33 y 34 del reglamento de dicha ley, relativos a la exención de que gozan los monumentos y lugares históricos del dominio de la Nación y de la Comuna Local, no han podido limitar el privilegio que sin restricciones de ninguna naturaleza corresponde a los monumentos y lugares históricos del dominio privado y de las provincias y municipalidades; por lo que se impone la derogación de esas disposiciones...".

[82] MARIENHOFF, Miguel S., "Régimen jurídico legal de los monumentos, lugares históricos y de interés científico", LL, 1979-B-Sec. Doct.-982.

[83] Véase, al respecto, la evolución de nuestra jurisprudencia y su crítica en SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2000, ps. 175 y ss.

[84] Proyecto del Poder Ejecutivo, considerado y aprobado por el Senado en la sesión del 13 de noviembre de 1959. ADLA, XXI-A-134.

cumentación que la ley le asigna para difundir el conocimiento de las fuentes de la historia argentina. A los fines de la ley, se enuncian los que se consideran documentos históricos: a) los de cualquier naturaleza relacionados con asuntos públicos, expedidos por autoridades civiles, militares o eclesiásticas, ya sean firmados o no, originales, borradores o copias, como así también sellos, libros y registros y, en general, todos los que hayan pertenecido a oficinas públicas o auxiliares del Estado y tengan una antigüedad no menor de 30 años; b) los mapas, planos, cartas geográficas y marítimas con antigüedad de por lo menos 50 años; c) las cartas privadas, diarios, memorias, autobiografías, comunicaciones y otros actos particulares y utilizables para el conocimiento de la historia patria; d) los dibujos, pinturas y fotografías referentes a aspectos o personalidades del país; e) los impresos cuya conservación sea indispensable para el conocimiento de la historia argentina, y f) los de procedencia extranjera relacionados con la Argentina o hechos de su historia, similares a los enumerados en los incisos anteriores.

Dos aspectos impositivos están contemplados en la ley 15.930. En primer lugar, en el art. 18 se establece que la introducción de documentos históricos no podrá ser gravada y, por otra parte, en el art. 23, se contempla que los actos jurídicos de transferencia de documentos históricos que pasen a ser propiedad del Estado o de las provincias, estarán exentos del pago de cualquier impuesto.

No se puede dejar de mencionar en este punto a la ley 24.684 [85] referida al tango ya que constituye una clara muestra de que el legislador de nuestro país es consciente de la moderna concepción del patrimonio cultural, que incluye aquellas muestras culturales inmateriales, es decir, al patrimonio intangible. La ley, en su art. 1°, declara como parte integrante del patrimonio cultural de la Nación a la música típica denominada tango, comprendiendo a todas sus manifestaciones artísticas, tales como la música, letra, danza y representaciones plásticas alusivas.

La norma, asimismo, declara de interés nacional a las actividades que tengan por finalidad directa la promoción y difusión del tango, a las que, por imperio del art. 4°, el Poder Ejecutivo podrá desgravar o eximir de "contribuciones impositivas". Cabe aclarar que, en el dec. 627/1998 [86] reglamentario de la ley, desgraciadamente, no se ha hecho uso de la facultad mencionada y no se ha incorporado precepto alguno que tenga incidencia en materia tributaria.

Recientemente, se sancionó la ley 25.197 [87] relativa al régimen del registro del patrimonio cultural. Su objeto principal es la centralización del ordena-

[85] ADLA, LVI-D-4631. Proyecto del senador Eduardo Menem, considerado y aprobado con modificaciones por el Senado en la sesión del 30 de noviembre de 1995 y por la Cámara de Diputados en la sesión del 14 de agosto de 1996, BO, 2/9/1996.

[86] ADLA, LVIII-B-1776.

[87] ADLA, LX-A-13. Proyecto de la diputada Banzas de Moreau y otros, considerado y

miento de los datos de los bienes culturales de la Nación; a tal efecto, se crea un registro informatizado que contiene un análisis detallado de cada obra. La autoridad de aplicación de la ley, la Secretaría de Cultura de la Nación, es la encargada, entre otras funciones, de efectuar el relevamiento, la catalogación, y la identificación de los bienes culturales, así como de realizar auditorías y ejercer la superintendencia sobre el conjunto de los bienes que constituyen el patrimonio cultural de la Nación.

En materia de registro de bienes culturales, aunque exceda el marco de nuestra legislación nacional, es menester referirse al Protocolo de Integración Cultural del Mercosur [88] que en su art. VI dispone: "Los Estados Partes impulsarán la cooperación entre sus respectivos archivos históricos, bibliotecas, museos e instituciones responsables de la preservación del patrimonio cultural, con el fin de armonizar los criterios relativos a la clasificación, catalogación y preservación, con el objeto de crear un registro del patrimonio histórico y cultural de los Estados Partes del Mercosur".

Finalmente, la ley 24.633 [89] contempla un aspecto del patrimonio cultural como lo es el patrimonio artístico [90]. La ley se aplica a las obras de arte (considerando como tales, a las pinturas, colages, esculturas, grabados, estampas, litografías, cerámicas, arte textil, etc.) y establece, para las importaciones y exportaciones, ya sean temporarias o definitivas, una exención en el pago de todo recargo y/o tasa aduanera o portuaria, incluyendo las tasas por servicios estadísticos y de almacenaje, el impuesto sobre fletes y los gastos consulares.

Asimismo, es justo reconocer que son numerosos los proyectos legislativos referidos al tema en análisis [91]. Como breve comentario de la situación le-

---

aprobado por la Cámara de Diputados en la sesión del 21 de abril de 1999 y considerado por el Senado en la sesión del 10 de noviembre de 1999, BO, 15/12/1999.

[88] Aprobado por decisión 11/1996: Fortaleza, 17 de diciembre de 1996. Cfr. DROMI, Roberto, *Código del Mercosur*, T. VIII, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997, p. 147.

[89] ADLA, LVI-B-1725. Proyecto del diputado Giménez y otros, considerado y aprobado sin modificaciones por la Cámara de Diputados en la sesión del 15 de noviembre de 1995 y por el Senado en la sesión del 20 de marzo de 1996, BO, 17/4/1996.

[90] En esta materia, el dec. 239/1996 determina que la totalidad de las obras de arte, objetos y mobiliario con valor artístico, propiedad de las empresas públicas a ser privatizadas y de aquellos entes a ser liquidados o en proceso de liquidación, pasarán a integrar, previo inventario y calificación, el patrimonio artístico de la Nación. ADLA, LVI-B-1754.

[91] A modo de ejemplo, y sólo para citar algunos de los proyectos de ley presentados en los últimos cinco años, pueden mencionarse los siguientes: *Sobre la defensa, preservación, conservación y acrecentamiento del patrimonio cultural subacuático* de Rafael H. Flores (Trámite Parlamentario, Período 1996, nro. 18, 22/3/1996); *Defensa del patrimonio arqueológico y paleontológico* de Juan Ignacio Melgarejo (expte. 1046-S-97, Senado de la Nación, *Diario de Asuntos Entrados*, 58, 1997); *Creación de la Comisión Coordinadora del Patrimonio Histórico, Cultural y Natural de la Nación, bajo la jurisdicción de la Presidencia de la Nación* de Olijela Del Valle Rivas (expte. 1723-S-97, Senado de la Nación, *Diario de Asuntos Entrados*, 91, 1997); *Ley Nacional del Patrimonio Cultural* de Carlos Leonardo de la Rosa (expte. 1898-S-97, Senado de

gislativa en el ámbito nacional, creo oportuno destacar que nuestro país debe avanzar mucho en el tema, adhiriéndose a las modernas concepciones legislativas y doctrinales que existen en la materia, y regular de una manera orgánica y sistemática todos los diferentes aspectos relacionados con la protección del patrimonio cultural en una sola ley, ya que la situación actual demuestra solamente la existencia de escasas normas, algunas veces, incompletas y anticuadas [92], diseminadas a lo largo de los años por nuestro ordenamiento jurídico.

VI. La protección del patrimonio cultural en la legislación provincial

Las provincias argentinas han demostrado su preocupación por la preservación del patrimonio cultural y natural. Pretender hacer una recopilación de las distintas normas que se han ocupado de este tema es una tarea que excede nuestros deseos y que, asimismo, sobrepasa los límites materiales a los que está condicionado este trabajo.

---

la Nación. *Diario de Asuntos Entrados*, 99, 1997); *Ley de Patrimonio Histórico Argentino* de Gloria del Socorro Abán de Ábalos (expte. 2582-D-98, *Trámite Parlamentario*, 43, 1998); *Sistema de Padrinazgos de Museos, Monumentos y Lugares Históricos Nacionales* de Miguel Ángel Abella (expte. 6081-D-98, *Trámite Parlamentario*, 142, 1998); *Régimen para la protección del patrimonio cultural* de Jorge Oscar Folloni (expte. 6094-D-98, *Trámite Parlamentario*, 142, 1998); *Régimen para la protección de documentación de valor histórico* de Adriana Puigróss (expte. 6023-D-98, *Trámite Parlamentario*, 141, 1998); *Régimen Nacional sobre Patrimonio Cultural* de Graciela Caamaño (expte. 6516-D-98, *Trámite Parlamentario*, 154, 1998); *Protección del Patrimonio Cultural y Natural de la Nación* de Leticia Bianculli (expte. 6976-D-98, *Trámite Parlamentario*, 166, 1998); *Régimen del Patrimonio Cultural* de Jorge Oscar Folloni (expte. 1018-D-00, *Trámite Parlamentario*, 16, 22/3/2000); *Régimen del Archivo General de la Nación* de Marcela Antonia Bordenave (expte. 3584-D-00, *Trámite Parlamentario*, 73, 16/6/2000); *Creación del Instituto Nacional de Museos, Monumentos y Lugares Históricos* de Emilio Eduardo Carrara (expte. 3410-D-99, *Trámite Parlamentario*, 80, 24/6/1999); *Creación de la Comisión Nacional de Protección del Patrimonio Urbano* de Fani Azucena Ceballos de Marín (expte. 3480-D-99, *Trámite Parlamentario*, 82, 28/6/1999); *Ley de Patrimonio Histórico Cultural* de Juan Carlos Maqueda (expte. 3775-D-99, *Trámite Parlamentario*, 90, 8/7/1999); *Régimen de Protección de Sitios Arqueológicos* de Miriam Belen Curletti (expte. 5846-D-99, *Trámite Parlamentario*, 174, 9/11/1999); *Ley Nacional del Patrimonio Cultural* de Leopoldo Raúl Moreau (expte. 1223-S-00, Senado de la Nación, *Diario de Asuntos Entrados*, 65, 26/6/2000); y *Régimen de Mecenazgo* de Adalberto Luis Brandoni (expte. 5379-D-00, *Trámite Parlamentario*, 123, 29/11/2000).

[92] Véase al respecto los fundamentos del proyecto de ley de Leticia Bianculli quien sostiene: "La República Argentina tiene una ley que regula la situación de los restos fósiles, es la ley 9080, que fue sancionada en 1911 [N. del A.: 1913], regulada en 1921 y la ley 12.665 que crea la Comisión Nacional de Museos y de Monumentos y Lugares Históricos sancionada el 8 de octubre de 1940 con la modificatoria, ley 24.252 del año 1993 que incorpora en los arts. 3° y 4° bis, las cuales resultan insuficientes y desactualizadas". Cfr. "Protección del patrimonio cultural y natural de la nación", expte. *Diputados*, 6976-D-98, *Trámite Parlamentario*, 166, 1998. Miembro firmante: Bianculli, Leticia.

Sin perjuicio de ello, cabe resaltar que algunas provincias cuentan con una legislación que en muchos casos ha superado a las normas vigentes en el ámbito nacional, confirmando, una vez más, la posición vanguardista que merece la regulación de algunas figuras jurídicas en el ámbito local.

Un primer análisis de la legislación provincial da muestras de una amplia dispersión en la forma de encuadrar la defensa del patrimonio y, asimismo, la ausencia de legislación específica en algunas provincias. Por otra parte, una dificultad [93] a salvar es que existen supuestos de normas que, o bien no figuran publicadas en los compendios legislativos o, simplemente, se mencionan sin que se transcriba su articulado. Por ello, cualquier aproximación al tema no es concluyente ya que, a fin de verificar y completar la legislación vigente [94], sería necesario consultar los boletines oficiales de cada una de las provincias, tarea que no fue posible realizar en el marco de esta investigación.

La dispersión aludida se demuestra cuando se observa que algunas provincias regulan aspectos del patrimonio dentro de leyes referidas al medio ambiente. Asimismo, en materia de patrimonio natural, su protección puede estar dada por leyes de reservas y parques naturales o de áreas protegidas.

Otra manera en la que se observa la inclusión en la legislación local, está dada por las leyes que regulan los intereses difusos y/o los derechos colectivos ya que hacen expresa mención del patrimonio cultural.

Acercándose a la técnica legislativa que considero más apropiada, luego existen normas que regulan de manera autónoma el patrimonio cultural o, al menos, a alguno de sus componentes y, por último, ejemplos que consagran unitariamente la protección del patrimonio cultural y del patrimonio natural.

En materia impositiva existen numerosos casos en los que se adoptan medidas para estimular la protección del patrimonio cultural. A continuación se mencionan algunos supuestos contemplados por las leyes provinciales.

En la provincia de Neuquén cabe citar a la ley 2184 [95] la cual determina que los propietarios de edificios de valor histórico-arquitectónico ingresados al Registro serán beneficiados con la exención de gravámenes impositivos sobre

[93] A pesar de su encomiable esfuerzo, otros autores tampoco han podido superar el inconveniente de reunir toda la legislación vigente en la materia ya que a veces citan normas derogadas y/o omiten incluir otras. Pueden consultarse, igualmente, las obras de BERBERIAN, Eduardo E., *La protección...*, cit., p. 227 y JULIA, Jorge R. R., *La preservación...*, cit., p. 207, quien a pesar de utilizar como fuente a la propia Comisión Nacional de Museos y de Monumentos y Lugares Históricos incurre, a veces, en los mismos defectos.

[94] Ello, en sí mismo, constituye otra tarea compleja porque muchas leyes, de acuerdo con una extendida y antigua tendencia en nuestro país, ejemplo de una defectuosa técnica legislativa, se limitan a "derogar a toda otra norma que se oponga".

[95] Ley de Patrimonio Histórico, Arqueológico y Paleontológico de la Provincia, ADLA, LVI-E-6941.

dichos inmuebles. La ley 2257 [96] de la misma provincia establece entre sus objetivos el de promocionar medidas tributarias y financieras para aquellas personas e instituciones que conserven, o quieran efectuar tareas tendientes a conservar bienes de interés patrimonial.

En San Juan, la ley 6801 [97] contempla que todos los bienes declarados y/o registrados como integrantes del patrimonio cultural y natural de la provincia, quedan exceptuados de impuestos, tasas y contribuciones provinciales, siendo los municipios que adhieran a la presente norma, los que determinarán la forma y extensión en que otorgarán beneficios en lo referente a tasas y contribuciones municipales.

La ley 2472 [98] de Santa Cruz establece que los bienes declarados del patrimonio cultural podrán ser exceptuados del pago de impuestos y tasas. La norma mencionada derogó la ley 2210 [99] que también contemplaba un beneficio fiscal al determinar que todos los bienes culturales y naturales declarados y/o registrados que derivaran de la aplicación de la ley y su reglamentación, gozarían de los beneficios fiscales e impositivos que se fijaran en la reglamentación, y los que establecieran las respectivas municipalidades.

En Salta, por ley 6649 [100], se dispone que los propietarios de bienes inmuebles declarados monumentos históricos que los mantengan conservados o, en su caso, que los restauren en los términos de esta ley, gozarán de la exención de los impuestos correspondientes.

Un caso interesante para mencionar es el de la ley 2670 [101] de la provincia de Río Negro. La norma dispone que por la vía reglamentaria, se establecerá un régimen de promoción fiscal y económico, que signifique un estímulo concreto a particulares para que promuevan por sí o por intermedio del sistema provincial de áreas protegidas, las formas de conservación que esta ley establece, para los casos de convenios de constitución de refugios de vida silvestre y/o colocación de inmuebles particulares bajo la jurisdicción y competencia de la presente ley. A renglón seguido, expresa que la promoción podrá consistir en un diferimiento o eximición de parte o del total de las cargas impositivas que graven estos inmuebles; créditos de promoción, fomento, asesoramiento técnico, científico o de otro carácter, diseño y realización de planes de manejo, señalización y de toda otra acción que facilite la sustitución de la renta potencial del bien o

96 Ley de Preservación Patrimonial, ADLA, LVIII-E-6059.

97 Bienes que conforman el patrimonio cultural y natural de la provincia, ADLA, LVII-E-6481.

98 Ley de Protección del Patrimonio Cultural, ADLA, LVII-E-6504.

99 Ley de Patrimonio Natural y Cultural de la Provincia, ADLA, LI-A-1588.

100 Ley de Acervo Paleontológico, Arqueológico, Artístico e Histórico Documental, ADLA, LII-B-2549.

101 Sistema Provincial de Áreas Naturales Protegidas, ADLA, LIII-D-5558.

derechos cedidos a la autoridad de aplicación o colocados en el marco de los subsistemas y conservación.

Formosa, por la ley 784 [102], en forma similar a la establecida en la ley nacional 15.930, establece que los actos jurídicos de transferencia de documentos históricos que pasen a ser propiedad del Estado estarán exentos del pago de cualquier impuesto.

En la provincia de Corrientes, la ley 4047 [103] establece en su art. 11 que serán exceptuados de impuestos y tasas provinciales, todos los bienes muebles e inmuebles pertenecientes al patrimonio cultural de la provincia, haciendo extensiva esta exención a las tasas municipales en los casos en que los municipios adhieran a esta ley. En sentido, prácticamente, idéntico se pronuncia la ley mendocina 6034 [104].

La provincia de Buenos Aires, mediante la ley 10.419 [105], en sus arts. 10 y 12, establece que los bienes muebles e inmuebles, sean estos últimos sitios, lugares o inmuebles propiamente dichos, sean de propiedad provincial, municipal o privados, declarados provisoria o definitivamente como patrimonio cultural, estarán libres de cargas impositivas. Por su parte, la ley 10.907 [106] otorga a los propietarios particulares el derecho a eximirse del pago del impuesto inmobiliario, por el tiempo que dure la declaración de reserva natural privada.

Debe recordarse que, como se expuso en su momento, las provincias poseen, por imperio del art. 41 de la CN, competencia concurrente en materia de preservación del patrimonio cultural y natural.

VII. Medidas para proteger y fomentar al patrimonio cultural

En general, referirse a la protección del patrimonio cultural trae siempre aparejada la idea de restricciones y límites que, en casos extremos, hacen necesario recurrir a la figura de la expropiación. Es por ello que en toda la legislación comparada y en las diferentes recomendaciones de jornadas y congresos, se contemplan usualmente, en algún capítulo, las "ventajas" a brindar sobre todo si esos bienes culturales a proteger están en poder de particula-

[102] Ley de Conservación y Defensa del Patrimonio Histórico, Arqueológico y Paleontológico de la Provincia, ADLA, XXXI-C-3401.

[103] Ley de Protección, Conservación, Restauración y Acrecentamiento del Patrimonio Cultural de la Provincia, ADLA, XLV-D-4494.

[104] Ley sobre la Protección, Conservación, Restauración y Acrecentamiento de Bienes que Conforman el Patrimonio Cultural, BO. 25/6/1993.

[105] Comisión Provincial de Patrimonio Cultural de la Provincia de Buenos Aires, ADLA, XLVI-C-3129.

[106] Régimen Regulatorio de las Reservas y Parques Naturales. ADLA, L-B-1885.

res. Estas obligaciones quizás sean más notorias y gravosas cuando se refieren a inmuebles.

A los fines didácticos, es posible clasificarlas en obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar y en esta materia, la última se da, en general, juntamente con alguna de las otras dos. Entre las "obligaciones de hacer", se ubican, entre otras, las de: poner en valor, reciclar, mantener y conservar el bien. Entre las segundas, están las de no demoler total o parcialmente, no introducir modificaciones sin autorización expresa, no darles usos que no se adecuen con la naturaleza de los bienes y respetar lo que se llama el grado de intervención que éstos admiten. Para establecerse es necesario efectuar un estudio pormenorizado realizado desde aspectos técnicos, arquitectónicos, históricos, sociales que van, finalmente, a determinar lo que se llama el grado de intervención admitido y fijar las obligaciones y limitaciones impuestas al titular de dominio. Como ejemplo, dejar la fachada inalterada o repararla, impedir la destrucción de un patio interior que reúna determinadas características, o autorizar o no la modificación de alguna instalación sanitaria como un baño o cocina. Asimismo, se podrá exigir realizar tareas de consolidación de la estructura, de restauración y pintura de la fachada, determinando en cada caso los materiales y hasta los colores a utilizar.

Los ejemplos, las problemáticas y sus soluciones, pueden ser muy diferentes según sean los casos pero, en todos ellos, estará el propietario limitado en alguna medida en el derecho de disposición sobre su propiedad, en aras de la preservación de este bien. Es por ello, que la mayoría de las convenciones contemplan la necesidad de compensar de alguna manera estas restricciones.

Como se expuso las obligaciones, a veces, son de tolerar. Se puede mencionar, entre otras, a la de permitir la visita de los inmuebles, la de exhibir las obras de arte, el que se pueda acceder a determinados archivos bibliográficos o museos privados, permitir observar y estudiar objetos catalogados, etc. La variedad de ejemplos, como vemos, es grandísima y mayor será cuanto más amplio sea el concepto de Patrimonio Cultural del que se parta. Es por esta circunstancia que surge la necesidad de instrumentar medidas de aliento y una política que contemple tanto la acción de policía del Estado para evitar su deterioro juntamente con el estímulo educativo, técnico y financiero.

Como se afirma en la Exposición de Motivos de la ley 16/1985 de Patrimonio Histórico Español: "...la defensa del Patrimonio Histórico de un pueblo no debe realizarse exclusivamente a través de normas que prohíban determinadas acciones o limiten ciertos usos, sino a partir de disposiciones que estimulen a su conservación y en consecuencia permitan su disfrute y faciliten su acrecentamiento (...) Todas las medidas de protección y fomento que la ley establece sólo cobran sentido si, al final, conducen a que un número cada vez mayor de ciudadanos pueda contemplar y disfrutar las obras que son herencia de la capacidad colectiva de un pueblo. Porque en un Estado democrático estos bienes de-

ben estar adecuadamente puestos al servicio de la colectividad en el convencimiento de que con su disfrute se facilita el acceso a la cultura y que ésta, en definitiva, es el camino seguro hacia la libertad de los pueblos" [107].

Se observa que en materia de nuevos derechos muchas veces se han indicado los fines sin que hayan aparecido los medios para que estos derechos tengan verdadera vigencia. Por ello, el legislador debe cumplir con el mandato constitucional de preservar el Patrimonio Cultural de la Nación, estableciendo normas a tal efecto.

Son numerosas las herramientas que puede utilizar el legislador para estimular [108] la defensa del patrimonio cultural, entre ellas, podemos mencionar: a) premios de estímulo; b) apoyo técnico prestado a través de los proyectos, dirección, asesoramiento de las obras, etc.; c) otorgamiento de subvenciones no reintegrables; d) apoyo financiero mediante préstamos "blandos"; e) excepciones al régimen de habilitación de locales en zonas no conformes; f) posibilidad de otorgar mayores indicadores urbanísticos que los establecidos para la zona (FOS, FOT, densidad, retiros, etc.); g) factibilidad de transferir de manera gratuita u onerosa, parte o la totalidad del indicador urbanístico del inmueble a preservar a otro inmueble, ya sea de la misma u otra persona y hasta el límite máximo que se fije en el Código de Planeamiento, y finalmente, h) lo que en diferentes cartas, congresos, recomendaciones, etc. se dio en llamar "alivios fiscales".

Es en este último aspecto donde se centra el análisis del presente trabajo y entronca la relación que vincula a materias, aparentemente, tan disímiles como el derecho tributario y el patrimonio cultural.

VIII. ALGUNOS DOCUMENTOS INTERNACIONALES QUE INCLUYEN LA IMPORTANCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO HERRAMIENTA COADYUVANTE EN LA PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO CULTURAL

En la denominada Recomendación sobre la conservación de los bienes culturales que la ejecución de obras públicas o privadas pueda poner en peligro [109] se dispuso en su art. 17, dentro de las medidas dedicadas al financia-

[107] Cfr. *Normativa sobre el patrimonio histórico cultural*, Colección "Análisis y Documentos", nro. 13, Ministerio de Cultura y Educación. Madrid, 1998. p. 113.

[108] Sobre este aspecto, tuve oportunidad de pronunciarme anteriormente en la conferencia sobre *Aspectos fiscales y financiamiento de la preservación del patrimonio público y privado en los distintos niveles de gobierno* en el marco del "V Seminario de Derecho y Patrimonio Cultural-Legislación del Patrimonio Urbano Arquitectónico", dictada en la sede del Archivo y Museo Histórico del Banco de la Provincia de Buenos Aires, Dr. Arturo Jauretche, los días 23 y 24 de junio de 1997, inédita.

[109] Aprobada en la Conferencia General de la Unesco en su decimoséptima reunión, París, 19 de noviembre de 1968.

miento, que los Estados miembros deberían realizar una acción de estímulo mediante "a) Disminución de impuestos; o bien, b) El establecimiento, mediante una legislación adecuada, de un presupuesto para ayudar mediante subvenciones o préstamos y otras medidas a las autoridades locales, instituciones y propietarios de edificios de importancia artística, arquitectónica, científica o histórica, incluyendo los conjuntos de edificios tradicionales para mantener o adaptarlos en forma adecuada a las necesidades de la sociedad contemporánea".

Por su parte, la Recomendación sobre la protección, en el ámbito nacional del patrimonio cultural y natural [110], dentro de las medidas financieras, dispuso en su apartado 51: "Se podrán conceder regímenes fiscales privilegiados y donativos o préstamos en condiciones favorables a los propietarios privados siempre que procedan a ejecutar los trabajos de protección, de conservación, de revalorización y de rehabilitación de sus bienes inmuebles", y en el apartado 56, estableció "Se podrán conceder también regímenes fiscales privilegiados a las personas que hagan donaciones o liberalidades para adquirir, restaurar o conservar elementos específicos del patrimonio cultural y natural".

La Recomendación relativa a la salvaguardia de los conjuntos históricos y su función en la vida contemporánea [111], dentro de las medidas técnicas, económicas y sociales, en su apartado 40, de conformidad con las recomendaciones anteriores, expresó: "Deberán otorgarse donaciones, ventajas fiscales, subsidios o préstamos en condiciones favorables a los propietarios privados y a los usuarios que efectuaran las obras establecidas en los planes de salvaguarda... Las ventajas financieras que se concedieran a los propietarios privados y a los usuarios quedarían subordinadas eventualmente al respeto de ciertas condiciones impuestas en interés público, tales como garantizar la integridad de los edificios, la posibilidad de visitar los inmuebles, tener acceso a los parques, jardines o lugares, hacer fotografías, etc.". Por su parte en el apartado 43 se recomendó que "para aumentar los medios financieros disponibles, los Estados miembros deberían fomentar la creación de establecimientos financieros públicos y privados para la salvaguarda de los conjuntos históricos y de su medio, dotados de personalidad moral y que pudiesen recibir donaciones de particulares, de fundaciones y de empresas industriales y comerciales. Los donantes podrían disfrutar de exenciones fiscales".

El Convenio para la salvaguardia del Patrimonio Arquitectónico de Europa [112] dentro de sus medidas complementarias establece, en su art. 6°, inc. 2°,

[110] Aprobada en la Conferencia General de la Unesco en su decimoséptima reunión. París, 16 de noviembre de 1972.

[111] Aprobada en la Conferencia General de la Unesco en su decimonovena reunión. Nairobi, 26 de noviembre de 1976.

[112] Realizado en Granada el 3 de octubre de 1985.

que cada parte se compromete a "recurrir, en caso de ser necesario, a medidas fiscales para favorecer la conservación de este patrimonio".

En el ámbito de la OEA, la Convención sobre defensa del Patrimonio Histórico arqueológico, histórico y artístico de las naciones americanas [113] en su art. 13 dispone que no se aplicará ningún impuesto ni carga fiscal a los bienes culturales restituidos como consecuencia de su tráfico ilegal.

En las Normas de Quito [114], dentro de las medidas legales, se recomendó en su apartado quinto: "Asimismo debe tenerse en cuenta la posibilidad de estimular la iniciativa privada mediante la implantación de un régimen de exención fiscal en los edificios que se restauren con capital particular y dentro de las regulaciones que establezcan los organismos competentes. Desgravaciones de tipo fiscal pueden establecerse, también, como compensación a las limitaciones impuestas a la propiedad particular por motivos de utilidad pública".

La Declaración de Amsterdam [115] de 1975 propicia que, para sufragar el costo de la restauración, adaptación y mantenimiento de edificios y áreas de interés arquitectónico e histórico, las autoridades municipales deberían disponer de una asistencia financiera adecuada e, igualmente, los propietarios deberían contar con apoyo financiero y alivio fiscal. Asimismo, expresa que deben idearse los métodos para financiar el costo adicional ocasionado por las restricciones de los programas de conservación. Donde sea posible, debiera disponerse de fondos suficientes para ayudar a los propietarios que estén obligados a realizar esta restauración a soportar el costo extra. Si tal sistema de ayuda para el costo adicional fuera aceptado debiera cuidarse, por supuesto, que el beneficio no sea disminuido por impuestos. Las ventajas financieras y fiscales disponibles para los nuevos edificios debieran ser acordadas en la misma proporción para el mantenimiento y conservación de edificios viejos, menos, por supuesto, cualquier compensación por costo adicional que pueda haber sido pagada.

En el Congreso de Preservación Arquitectónica y Urbanística Americana organizado por FASA-SUMMA de 1980 la comisión dedicada a los aspectos legales y financieros de la preservación concluye que se deben implementar mecanismos financieros idóneos para la preservación arquitectónica y urbanística, entre los que recomienda: 1) exceptuar del impuesto a la propiedad, 2) deducción del monto imponible del impuesto a las ganancias, 3) inclusión en los

[113] Conocida como Convención de San Salvador, aprobada el 16 de julio de 1976, en el sexto período ordinario de sesiones de la Asamblea General de la OEA.

[114] Reunión de expertos para la conservación y utilización de monumentos y sitios de valor histórico y artístico celebrada, bajo el impulso de la OEA, en la ciudad de Quito en diciembre de 1967.

[115] Congreso sobre Patrimonio Arquitectónico, celebrado en Amsterdam entre el 21 y 25 de octubre de 1975. La declaración reforzó los principios expresados en la Carta Europea del Patrimonio Arquitectónico.

presupuestos públicos de partidas adecuadas, 4) crear un tributo especial o afectar parte de uno existente, 5) captar recursos provenientes del aprovechamiento turístico de inmuebles calificados.

En este encuentro realizado por la Federación de Arquitectos de la Provincia de Buenos Aires en el punto f) la Comisión recomienda que los municipios acuerden eximiciones o reducciones temporarias de impuestos y tasas que graven los bienes que sean de interés preservar.

La doctrina nacional apoya esta tesitura considerando que el criterio en materia de exenciones o deducciones impositivas a aplicar en este campo, es el de dar forma a un sistema que efectivamente premie las acciones de preservación que lleven a cabo los particulares, no sólo para fomentar este tipo de actitudes, sino además para agregar junto a los valores culturales, un valor específicamente económico al "bien cultural" de que se trate [116].

IX. Algunas ideas introductorias sobre la extrafiscalidad

Es necesario, antes de tratar de lleno la materia central de este trabajo, introducir algunos conceptos elementales sobre la extrafiscalidad a efectos de ubicar nuestro tema dentro de un concepto más amplio. Es sabido que los tributos han sido utilizados desde hace largo tiempo teniendo en mira objetivos ajenos a la recaudación. Sin embargo, que se sostenga que pueda usarse el tributo con fines extrafiscales no implica propiciar la desaparición de los tributos con fines recaudatorios.

Rosembuj [117] expresa que la pura fiscalidad no existe así como tampoco la extrafiscalidad pura. Es decir, los efectos de los tributos no son identificables por separado, y en alguna medida coexisten funciones recaudatorias y reguladoras con distinta intensidad conforme a la naturaleza propia de cada tributo. Existen en cada caso dos polos opuestos, fiscalidad pura y extrafiscalidad pura, entre los cuales se ubica la totalidad de los tributos existentes, la proximidad a uno u otro lado nos permitirá caracterizarlos.

Por lo expuesto, es obvio que los fines económicos, sociales, políticos o culturales son también objetivos a cumplir con los tributos, aunque éstos sean a veces un medio complementario y no principal de llevarlos a cabo. Es decir, pueden cumplirse objetivos de la más diversa índole, y dentro de ellos, claro está, todos los relativos al patrimonio cultural, ya sea con una adecuada política de gastos como con una correcta configuración de los tributos, que a la vez que permitan allegar fondos a las arcas públicas influyan en las conductas privadas

[116] Julia, Jorge R. R., *La preservación...*, cit., p. 144.

[117] Rosembuj, Tulio. *Elementos de derecho tributario*, 1ª ed., Blume, Barcelona, 1982, p. 19.

reconduciéndolas para evitar determinados gastos públicos a cargo de otras administraciones distintas de la fiscal [118].

En este sentido, Casado Ollero señala que junto a la función recaudatoria (recaudar para gastar) el tributo puede conseguir directa y autónomamente (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-presupuesto-gasto) la realización de los fines del ordenamiento constitucional [119].

El tributo no se agota en una función recaudatoria sino que en cuanto institución constitucional tiene un papel que cumplir al servicio del programa [120] y los principios constitucionales. Como tiene dicho el Tribunal Constitucional español, la función extrafiscal del sistema tributario no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica, dado que tanto el sistema tributario como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados [121].

La doctrina nacional [122], refiriéndose a las limitaciones constitucionales de la extrafiscalidad, ha señalado que además de respetarse los objetivos constitucionales es necesaria la adecuación de medios a fines, pues si el medio utilizado es estructuralmente no idóneo, por exceso o defecto, para alcanzar el objetivo perseguido, ha de excluirse su utilización.

Ahora bien, la utilización extrafiscal del instrumento tributario puede asumir, simplificando, diferentes técnicas de actuación: o como instrumento de li-

[118] En sentido similar se expresa MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad". *Gaceta Fiscal*, nro. 1, 1990, p. 143; cit. por ALONSO GONZÁLEZ, Luis M., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 15.

[119] CASADO OLLERO, Gabriel, "Los fines no fiscales de los tributos", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, 1ª ed., IEF, Madrid, 1988, p. 113.

[120] Sobre este punto puede consultarse el trabajo de BULIT GOÑI, Enrique, "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en la obra colectiva en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui, *Estudios de derecho constitucional tributario*, 1ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 41.

[121] STC. 37/1987 cit. por LAGO MONTERO, José M., *El poder tributario de las comunidades autónomas*, 1ª ed., Aranzadi, Navarra, 2000, p. 120 y por PEÑUELAS I REIXACH, Lluís, *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del patrimonio histórico español*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 29. Para el citado autor existen tres maneras diferentes de utilizar la extrafiscalidad: la creación de tributos con fines no fiscales; la utilización, más generalizada, de beneficios fiscales, y finalmente, la tercera categoría, las formas o modos de extinción extrafiscales, dentro de la que se incluye la dación en pago a la que aludiremos más adelante. Cfr. PEÑUELAS I REIXACH, Lluís, *El pago...*, cit., p. 27.

[122] Cfr. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, "Acerca de los fines extrafiscales de la tributación", DT, XII-161.

mitación, freno, disuasión, o bien, en sentido contrario —y es el que interesa en el presente— como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo. En este último caso, a través de normas tributarias se establecen, por razones extrafiscales, exenciones, bonificaciones, créditos de impuestos o, en general, medidas de favor fiscal o efecto desgravatorio [123].

Si se analizaran estos beneficios fiscales [124] exclusivamente desde la perspectiva del sujeto que va gozar de ellos, podría sostenerse, a primera vista, que los mismos chocarían con los principios básicos de justicia tributaria. La solución se encuentra si se contempla el fenómeno tributario en su total dimensión integrándolo con el fundamento de las normas que establecen estos beneficios en materia de patrimonio cultural. Es decir, bajo ningún punto de vista la *ratio legis* hay que buscarla desde una perspectiva que tenga en cuenta el interés personal del beneficiario, sino que por el contrario, la misma se encuentra en los intereses públicos presentes en las normas que regulan el patrimonio cultural: la preservación y el enriquecimiento del mismo en cuanto constituyen instrumentos de defensa de los intereses de la colectividad al acceso al patrimonio cultural [125].

Sin embargo, este trato fiscal especial ha encontrado siempre la incomprensión de los ministerios de Hacienda de prácticamente todos los países. El instinto recaudatorio, la insuficiencia endémica de los recursos públicos para las necesidades, reales o artificiales, a las que deben atender los Estados, ha sido siempre un gran obstáculo para que se reconozca el trato fiscal a que los bienes culturales son acreedores. En la batalla entre los defensores de los derechos fiscales del patrimonio cultural y los que han creído, primero, que la cultura era un lujo, y luego, que no merecía un trato distinto de los demás bienes, han perdido casi siempre los primeros y han solido ganar los recaudadores. A pesar de que estas victorias hayan sido ilusorias, ya que no suponían una mayor recaudación e imposibilitaban que la sociedad civil asumiera gastos y costes que de otra manera recaerían sobre los recursos públicos, lo cierto es que los ministerios de Cultura han sido siempre más débiles que los de Hacienda, y no han podido, y muchas veces no han sabido, defender los legítimos intereses de la cultura y el arte [126].

La escasez de fondos para la restauración y el mantenimiento de los bienes integrantes del patrimonio cultural argentino ha sido puesta de manifiesto,

[123] ALONSO GONZÁLEZ, Luis M., *Los impuestos...*, cit., p. 47.

[124] Sobre este tema es ilustrativo el trabajo de CORTI, Horacio G., *Derecho financiero*, 1ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, p. 317.

[125] ALONSO IBAÑEZ, María del R., *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, 1ª ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oviedo, Civitas, Madrid, 1992, p. 406.

[126] Cfr. ÁLVAREZ, José L., *Sociedad, Estado y patrimonio cultural*, 1ª ed., Espasa-Calpe, Madrid, 1992, p. 205.

recientemente, en una nota periodística [127]. Se afirma que en los últimos años, el Estado nacional limitó fuertemente los fondos destinados a conservar los monumentos históricos ya que mientras en 1996 se asignaron 16 millones de pesos, el presupuesto de 2001 prevé emplear, solamente, un poco más de 4 millones. Pero esta información adquiere un verdadero carácter alarmante si se advierte que en 1995 los monumentos ascendían a 278 mientras que actualmente son más de 400, lo que revela que hay más patrimonio que proteger y menos dinero para hacerlo.

X. El pago de impuestos mediante la entrega de obras integrantes del patrimonio cultural

A diferencia de lo que ocurre con las exenciones y demás beneficios fiscales, aquí la relación tributaria es utilizada para favorecer la política estatal de adquisición de bienes integrantes del patrimonio cultural (gestión directa), mientras que en los otros casos, se dirige a mejorar la gestión de los bienes integrantes del patrimonio cultural por parte de sus propietarios privados (gestión indirecta) [128].

Los antecedentes de esta figura se remontan a 1954 dentro del derecho inglés, aunque, concretamente, cabe mencionar a la ley francesa del 31 de diciembre de 1968 como la pionera en la materia. En sus orígenes, la denominada "Ley Malraux" [129] contemplaba la aplicación de este supuesto únicamente con relación a los impuestos que gravan la sucesión *mortis causa*, aunque luego se extendió su campo de aplicación. Fecundo fue el resultado que produjo este sistema cuando se dio unos de los más famosos y sonados casos de pago de impuestos con obras de arte con motivo de la sucesión del pintor Pablo Picasso. Sus herederos, que hubieran debido pagar una suma muy considerable, ofrecieron obras del artista que el Estado francés, con su clásica inteligencia política cultural, aceptó sin dudar [130].

Con posterioridad a la ley francesa, otras legislaciones europeas siguieron el ejemplo; entre ellas la ley italiana 512 del 2 de agosto de 1982, la ley belga del 1° de agosto de 1985 y la ley 16/1985 [131] de España.

[127] *La Nación*, 23/5/2001, p. 10.

[128] Cfr. Alonso Ibañez, María del R., *El patrimonio...*, cit., p. 417.

[129] Esta denominación de la ley 68-1251 se debe a que la norma fue introducida por André Malraux mientras se desempeñaba como ministro de Cultura de Francia. Curiosamente, la ley constaba sólo de dos artículos.

[130] Citado por Álvarez, José L., *Sociedad...*, cit., p. 227.

[131] El art. 73 de la ley 16/1985 de Patrimonio Histórico Español, dispone: "El pago de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades podrá realizarse

A modo de ejemplo, y para graficar el derrotero que debe seguirse para llevar a cabo la dación en pago, se describe sucintamente el caso español. El procedimiento [132] de entrega de bienes en pago de la deuda tributaria se inicia con la solicitud de valoración realizada por el contribuyente, la que debe efectuarse al momento de presentar la declaración jurada del impuesto de que se trate. Luego, en la fase de valoración, la Junta de Calificación, Valoración y Exportación [133], se ocupa de tasar el bien, y finalmente, el contribuyente puede, con arreglo al valor declarado por la junta, solicitar al Ministerio de Economía y Hacienda la admisión de esta forma de pago, quien se expedirá luego de escuchar al Ministerio de Cultura. Por ello, es fundamental que la interpretación que hagan ambos ministerios sea progresiva e inteligente y que el fisco sea sensible a la trascendencia del fenómeno cultural ya que el Ministerio de Hacienda tiene la última palabra [134].

De lo expuesto se desprende que la posibilidad que se ofrece al particular de pagar determinados impuestos mediante la entrega de bienes culturales es un mecanismo exento de toda connotación de tipo autoritario por parte de la Administración ya que la valoración que haga el órgano administrativo no lo vincula pues siempre tiene abierta la posibilidad de pagar en metálico la deuda tributaria.

Consiguientemente, con el ejercicio de esta figura se alcanza un doble efecto, extintivo y traslativo, y aquí es donde reside lo peculiar, lo innovador de esta figura: atribuir eficacia liberatoria de la obligación tributaria a la entrega de bienes a la Administración, es decir, a la transferencia del derecho de propiedad [135].

En suma, resulta importante destacar, en virtud de la eficacia que ha demostrado en el derecho comparado, lo apropiado que sería incorporar normas de este tenor en nuestra legislación, no sólo por las exiguas partidas públicas

---

mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español que estén inscriptos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, en forma que reglamentariamente se determine...". Cfr. *Normativa sobre el patrimonio histórico cultural*, Colección Análisis y Documentos nro. 13, Ministerio de Cultura y Educación, Madrid, 1998, p. 141.

[132] El procedimiento está regulado por el art. 65 del real dec. 111/1986 de 10 de enero, de desarrollo parcial de la ley 16/1985. Cfr. *Normativa...*, cit., p. 198. Comentario aparte merece el art. 65, inc. 1° que, al referirse a la manifestación hecha por el contribuyente, reza: "En los casos de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio dicha manifestación tendrá por efecto la suspensión del procedimiento recaudatorio, sin perjuicio de la liquidación, en su caso, de los intereses de demora correspondientes".

[133] Su composición y funciones están previstas en los arts. 7° y 8° del real dec. 111/1986. Cfr. *Normativa...*, cit., p. 180.

[134] En este sentido se pronuncia ÁLVAREZ, José L., *Sociedad...*, cit., p. 228.

[135] Cfr. ALONSO IBAÑEZ, María del R., *El patrimonio...*, cit., p. 420.

que se destinan a enriquecer el patrimonio cultural en poder del Estado, sino también porque de esta forma se garantiza el mandato que la Constitución Nacional impone y, en definitiva, se tutela el derecho al acceso a la cultura. Ello es así, ya que permite poner a disposición de todos los ciudadanos los bienes adquiridos, mediante su exhibición en museos o archivos en el caso de bienes muebles, o a través de la apertura al público en el de los bienes inmuebles, lo que constituye sin duda la mejor manera de brindar el acceso a los ciudadanos al goce y disfrute de dichos bienes [136].

XI. Creación de un fondo especial afectado

Considero como herramienta fundamental en el financiamiento de la protección del patrimonio cultural, la creación de un fondo a esos efectos. Es una opción adoptada en diversas leyes, tanto nacionales como internacionales, y en los proyectos de leyes presentados en nuestro país.

A modo de ejemplo, la Convención de París creó el Fondo para la Protección del Patrimonio Mundial, Cultural y Natural que se nutre de dos fuentes principales, por un lado, las contribuciones obligatorias del 1% que deben aportar todos los Estados miembros, y, por otra parte, las contribuciones voluntarias. Asimismo, lo integran las donaciones, el producto de campañas y recaudaciones nacionales o internacionales y otros recursos.

En España, la creación de un fondo está contemplada, dentro de las medidas de fomento, en el art. 68 de la ley 16/1985 y en su dec. reg. RD 111/1986, arts. 58 y ss. En estas disposiciones se establece que el presupuesto de cada obra pública financiada total o parcialmente por el Estado, se incluirá una partida equivalente, como mínimo, al 1% de los fondos que sean de aportación estatal con destino a financiar trabajos de conservación o enriquecimiento del Patrimonio Histórico español o de fomento de la creatividad artística, con preferencia en la propia obra o en su inmediato entorno.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la ley 449 (BO, 9/10/2000) dentro de la sección 10 de protección patrimonial, en el numeral 10.2, se dedica a los incentivos que propone para la protección del patrimonio. A su vez, en el numeral 10.2.1 dispone, como una de las herramientas de gestión, la creación del Fondo estímulo para la recuperación de edificios catalogados (FEREC), cuyos recursos provendrán de: a) el 15% de la recaudación que obtenga la Dirección General de Rentas por conceptos de derechos de delineación y construcción en el ámbito de la Capital Federal; b) los fondos que provengan de las partidas que específicamente destine el presupuesto anual a tales efectos; c) los recursos que provengan de entidades nacionales o extranjeras con destino a la

[136] Cfr. Peñuelas I Reixach, Lluís. *El pago...*, cit., p. 24.

protección patrimonial; d) donaciones o legados que los particulares instituyan al fondo como beneficiario; y e) la recaudación obtenida por la transferencia de FOT.

Entre los proyectos presentados en el Congreso, el del entonces senador Octavio Bordón que tiene como objeto la Protección del Patrimonio Cultural y Natural de la Nación [137], contempla dentro de su articulado (art. 17) la creación de un fondo permanente para solventar cualquier gasto o erogación que sea necesario para el cumplimiento de los objetivos de la ley, integrado por: a) las partidas que le asigne el presupuesto; b) legados, donaciones y otros ingresos de carácter gratuito; c) aranceles y/o derechos que puedan percibirse por servicios que se brinden por el régimen de la ley; d) fondos provenientes de organismos no gubernamentales internacionales o nacionales; e) ingresos provenientes de la exhibición o visita de los bienes declarados de interés cultural y/o natural de la Nación; f) los fondos ingresados por las multas que contempla la ley y g) cualquier otro ingreso que establezca el Poder Ejecutivo nacional.

XII. El derecho tributario y el patrimonio cultural en los proyectos legislativos

Si se analizan los diferentes proyectos de ley que existen en la materia, puede observarse que, en algunos casos, los legisladores nacionales no han sido completamente ajenos a las recomendaciones y propuestas existentes que propugnan la inclusión de normas de contenido tributario como instrumento para la conservación del patrimonio cultural. Cabe aclarar, sin embargo, que los beneficios fiscales se han concedido, en algunas oportunidades, de manera específica y detallada, mientras que en otras, simplemente se limitó a mencionarlos dejando sujeto su contenido y modalidades a la reglamentación que al efecto debía dictarse.

Entre los primeros, el proyecto de ley sobre Protección del Patrimonio Cultural y Natural de la Nación [138] de Leticia Bianculli, en el Capítulo V, referido a los derechos económicos e incentivos tributarios, establece que las personas naturales o jurídicas que sean propietarios de bienes culturales muebles e inmuebles gozan de los siguientes beneficios: a) Exoneración de todo tributo que grave los referidos bienes, incluso de aquellos que requieren de exoneración expresa; b) Deducción como gasto para el cálculo del impuesto a la renta del 100% de los costos de restauración, organización, mantenimiento de tales bienes cuyo gasto deberá ser acreditado ante la Secretaría de Cultura de la Nación o del Archivo General de la Nación, según fuere el caso; c) Exoneración

[137] Puede consultarse en Julia, Jorge R. R., *La preservación...*, cit., p. 263 y en la obra colectiva *II Jornada...*, cit., p. 127.

[138] Expte. Diputados 6976-D-98, *Trámite Parlamentario*, 166, 1998.

del 50% de cualquier tributo que grave la transferencia a título gratuito u oneroso de los bienes culturales, incluso la alcabala de enajenación o cualquier otro creado o por crearse; d) Los referidos bienes culturales no serán considerados como signos exteriores de riqueza ni incremento patrimonial y estarán exonerados de todo tributo que pudiera gravar el patrimonio de sus propietarios, incluso de los que requieran de norma exonerativa expresa; e) Los locales destinados a museos y exposiciones abiertas al público gozan de las tarifas mínimas en los servicios públicos. Asimismo, en su art. 58 se extienden los beneficios ya que la introducción al país de bienes culturales adquiridos en el exterior está exonerada de todo impuesto y arancel aduanero.

En otro supuesto [139] de regulación específica, se dispuso que los propietarios de bienes inmuebles declarados monumentos históricos o artísticos que los mantengan conservados y en su caso los restauren, en los términos de la ley, podrán deducir del pago de los impuestos a las ganancias, los gastos que se realicen en mejoras y mantenimiento de dichos bienes, teniendo como requisito un dictamen que expida la autoridad competente [140]. Por otra parte, se invita a las autoridades provinciales, municipales, y de la ciudad de Buenos Aires para que instrumenten en sus jurisdicciones políticas impositivas que beneficien a los bienes inmuebles declarados monumentos que no se exploten con fines de lucro.

El proyecto presentado por el senador José Octavio Bordón en 1994, en primer término, establece una exención de todos los tributos [141] de carácter nacional a los bienes muebles e inmuebles registrados, con los alcances que determine la reglamentación. Por otra parte, faculta a la autoridad de aplicación para conceder deducciones en el impuesto a las ganancias, por el precio abonado en la adquisición, rescate, restauración o puesta en valor de los bienes declarados de interés cultural hasta un máximo del 25% del monto anual a aportar por dicho impuesto y bajo la condición de no disponer del bien por el término de diez años.

Asimismo, en 1991, otro proyecto [142] establecía un régimen de exención fiscal para los propietarios de inmuebles que los restauren con su capital particular y también desgravaciones como compensación a las limitaciones impuestas a la propiedad particular. El régimen abarcaba [143] las transmisiones y

[139] Proyecto "Ley de Patrimonio Histórico Cultural" de Juan Carlos Maqueda. Cfr. expte. 3775-D-99. *Trámite Parlamentario*, 90, 1999.

[140] En los fundamentos del proyecto se manifiesta que el dictamen deberá estar ampliamente fundamentado y que la posibilidad de eximir impuestos tendrá sentido en la medida que los propietarios realicen esfuerzos económicos en el óptimo mantenimiento de esos bienes.

[141] El proyecto alude, impropiamente, a impuestos, gravámenes, tasas y contribuciones.

[142] Cit. por JULIA, Jorge R. R., *La preservación...*, cit., p. 249. El mismo tiene como antecedentes el proyecto presentado por Freytes y Casás, y otro de Vanossi.

[143] La norma eximía del pago de derechos arancelarios a las importaciones de bienes declarados de interés cultural.

legados realizados en favor del Estado nacional, provincial, municipal o entes descentralizados pero con ciertas condiciones.

Ejemplo claro del segundo grupo, otros proyectos [144] establecen que los bienes muebles e inmuebles registrados como pertenecientes al patrimonio cultural de la Nación quedan exceptuados de toda clase de impuestos, gravámenes, tasas y contribuciones de carácter nacional, con los alcances que determine la reglamentación.

XIII. Examen particular de los diferentes tributos y de sus posibles usos en materia de protección del patrimonio cultural

Este acápite tiene por finalidad mencionar posibles beneficios fiscales a implementarse dentro del régimen tributario vigente. A los efectos prácticos, se dividen los tributos en nacionales, provinciales y municipales.

La propuesta no implica que haya que aplicar todos los beneficios fiscales mencionados, ni que se agoten otras posibles soluciones. Sólo se pretende, dentro del sistema argentino, dar algunos de los ejemplos posibles para que sirvan de guía al legislador o a quienes el tema les resulte de interés, aunque es sabido que existen grandes resistencias en nuestro país para instrumentar beneficios fiscales.

La solución no pasa por conceder el beneficio fiscal al titular del bien por el mero hecho de que sea declarado de interés cultural, como en algunas legislaciones se contempla, sino que se hará acreedor a ese beneficio quien cumpla con las instrucciones que tiendan a preservar, reciclar, poner en valor, e incurra y soporte a su costa los gastos que ello implique o deba soportar las limitaciones que desde el punto de vista urbanístico le impidan modificar su propiedad.

Exclusivamente, cuando el particular mediante un convenio suscripto con la autoridad de aplicación asuma estas obligaciones podrán otorgársele estas ventajas fiscales u otras medidas de fomento. Si así no fuera, no se cumplirían con los fines perseguidos de protección del patrimonio ni el derecho tributario sería una herramienta puesta a su servicio, sino que, por el contrario, se conver-

144 Entre otros, proyecto *Ley Nacional de Patrimonio Cultural*, expte. Senado 1898-S-97, *Diario de Asuntos de Entrados del Senado de la Nación*, 99. Miembros firmantes: De la Rosa, Carlos Leonardo y Constanzo, Remo J. Con similar contenido, el proyecto de ley *Régimen para la protección del patrimonio cultural*, de Jorge O. Folloni, Ricardo Gómez Diez y Fani A. Ceballos de Marín, en su art. 16 expresa que los bienes culturales de propiedad de los particulares estarán libres de cargas impositivas, siendo la reglamentación quien determinará el modo de llevarse a cabo la exoneración mencionada. Asimismo, establece que a los efectos impositivos el bien cultural no integra el patrimonio de la persona. Cfr. el expte. 6094-D-98, *Trámite Parlamentario*, 142, 1998 o, en su caso, el expte. 1018-D-00, *Trámite Parlamentario*, 16, 2000.

tiría en un instrumento en desmedro de principios básicos como los de igualdad y de generalidad [145], sacrificados de manera irrazonable.

Por supuesto que, en caso de incumplimiento del propietario, deberían cesar de inmediato los beneficios otorgados y el sujeto sería pasible de las sanciones que se establezcan.

Realizada esta aclaración, que considero imprescindible, se hace un repaso de los principales tributos que en los diferentes niveles de gobierno pueden relacionarse con la protección del patrimonio cultural. En algunos casos, se mencionan ejemplos de legislación positiva similares a las alternativas propuestas.

1. Impuestos nacionales

1.1. Impuesto sobre los Bienes Personales

El Impuesto sobre los Bienes Personales (IBP), denominado inicialmente sobre los bienes no afectados al proceso económico y creado por ley 23.966 del 1/8/1991 (arts. 16 al 30) —modificado por la ley 24.468— es una variedad de los tributos sobre el patrimonio de las personas físicas y sucesiones indivisas que impide deducir las deudas.

La otra variedad de este tipo de imposición es la que grava el patrimonio neto, o sea los bienes menos las deudas, modalidad que tuvo aplicación en nuestro país entre 1976 y 1989.

El IBP es un típico impuesto directo, personal, recaudado a nivel nacional, con un hecho imponible de ejercicio y que, si bien posee alícuota proporcional, merced a su mínimo no imponible y a su base imponible ancha, que aleja todo ahuecamiento, tiene efectos tributarios progresivos.

El actual art. 21 de la ley reconoce una serie de exenciones del tributo, las que incluyen los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, las cuentas de capitalización del Título III de la ley 24.241, las cuentas individuales de seguros de retiro, los inmuebles rurales y los bienes inmateriales, entre otros.

La modificación que se propone abarca dos aspectos: por un lado, la exención del impuesto sobre los bienes declarados de interés cultural situados en el país pertenecientes a personas físicas y a las sucesiones indivisas radicadas en el país o en el exterior.

Por el otro lado se posibilita computar como pago a cuenta del impuesto resultante sobre los otros bienes gravados del sujeto pasivo, las sumas que haya

[145] Su alcance y contenido puede hallarse en CASÁS, José O., "El principio de generalidad en materia tributaria". *Anales*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, período 1994-1996, Buenos Aires, 1996, p. 356.

pagado efectivamente en el país o en el exterior para la rehabilitación, conservación, refacción, reparación o puesta en valor de bienes de interés cultural ubicados en el país. En el primer caso, se excluyen de la base imponible los BIC [146], atento su relevancia lo que los convierte en objetos de especial protección, al igual que las cuotas sociales de las cooperativas, también exentas. Por iguales motivos, la Ley del Impuesto a las Ganancias excluye de su base imponible las rentas de entidades culturales, benéficas o religiosas.

En el segundo caso, se permite disminuir el impuesto resultante en el monto de la sumas abonadas para mantener o rehabilitar el BIC alentando este tipo de inversiones destinadas a conservar indemne y vigente su valor cultural.

La legislación española, en este sentido, establece en el art. 4° del Impuesto sobre el Patrimonio, ley 19/1991, una exención a los bienes integrantes del patrimonio histórico español y los de las comunidades autónomas y, asimismo, a los objetos de arte y antigüedades [147].

1.2. Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas

Este impuesto fue creado por la ley 23.905 del 16/2/1991 (arts. 7° a 18) y estaría incluido dentro de los tributos que gravan las transferencias patrimoniales a título oneroso.

Es directo, con alícuota proporcional, de hecho imponible instantáneo e incidencia real. Prevé en su art. 14 que los sujetos pasivos, personas físicas, sucesiones indivisas, ejerciten su opción de reemplazo *(roll-over)* del inmueble transferido por otro, imputando el monto del impuesto al costo del nuevo bien.

La ley exime del tributo a la transferencia de inmuebles pertenecientes a miembros de las representaciones nacionales, agentes, incluso sus familiares, que actúan en organismos internacionales de los que la Nación sea parte.

La modificación propuesta se dirige a excluir de la base imponible la transferencia de inmuebles pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas en tanto dichos bienes hayan sido declarados de interés cultural con fundamento en que la importancia y naturaleza de dichos bienes justifica un trato excepcional por parte del Fisco en defensa de los mismos.

[146] Se utiliza la terminología "bien de interés cultural" (BIC) para brindar un concepto más amplio que el de monumento histórico.

[147] Cfr. *Código Tributario,* 7ª ed., Aranzadi, Navarra, 2000, p. 1066. No entramos en detalle sobre los requisitos necesarios para que la exención tenga lugar ya que excede nuestros propósitos.

1.3. Impuesto a las ganancias

Los agregados que se proponen en este tributo abarcan las ganancias provenientes de bienes de interés cultural pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas y también a personas jurídicas, ya sean de fuente argentina o extranjera.

La ley del tributo, que es la ley 20.628 (t.o. 1997 y modificaciones), sujeta al impuesto a tasa proporcional a las sociedades y a tasa progresiva por escalas a las personas físicas y sucesiones indivisas. El tributo es considerado como directo, real para las primeras y personal para las segundas.

El beneficio que se propone pasaría a integrar el nutrido lote de exenciones, tanto objetivas como subjetivas, previstas en el art. 20 de la ley y que incluyen desde las ganancias de los fiscos nacional, provincial y municipal, hasta las provenientes de todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente, pasando por las ganancias de entidades religiosas, deportivas, de caridad, asistencia social y salud pública, sociedades cooperativas, entidades mutualistas y las resultantes de inversiones financieras, entre muchas otras.

La prealudida exención comprende a las ganancias de fuente argentina o extranjera que provengan de la explotación, administración y disposición de BIC ubicados en el país, que obtengan sus titulares residentes en el país o en el exterior, equiparando la situación de estos sujetos al de otras entidades de quehacer igualmente benemérito.

Se propicia introducir la misma como inc. q) del art. 20, el que se encuentra vacante con motivo de su derogación por la ley 25.239.

También se propone introducir una deducción de la base imponible que alcance a las sumas efectivamente pagadas por los titulares residentes en el país o en el exterior de bienes muebles e inmuebles situados en el país declarados de interés cultural y destinados a la rehabilitación, conservación, refacción, reparación o puesta en valor de dichos bienes.

Se trata en este caso de una deducción de la base imponible que se incorporaría como inc. i) del art. 81 de la ley y que, por tratarse de una deducción general aplicable a las ganancias del ejercicio fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia, habilitaría al contribuyente titular de bienes declarados de interés cultural a computar las sumas invertidas en el mantenimiento de los mismos contra las ganancias provenientes del resto de sus bienes o actividades.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, ley 40/1998 [148], en su art. 55, inc. 5°, contempla las deducciones admisibles por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural. En este sentido, permite deducir el 15% de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes que estén ins-

[148] Cfr. *Código...*, cit., p. 672.

criptos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años y se formalice la comunicación de la transmisión a dicho registro.

Asimismo, autoriza una deducción de igual cuantía del importe de los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes, en cuanto no puedan deducirse como gastos fiscalmente admisibles.

Pero es necesario aclarar que la ley fija un tope global, ya que la base de las deducciones no podrá exceder del 10% de la base liquidable del contribuyente.

Estos gastos e inversiones repercuten en beneficio del patrimonio cultural y disminuyen los gastos que, si no, deberían realizarse con cargo a los presupuestos. La doctrina española critica esta norma por considerar que la deducción es limitada en cuanto a su monto y a sus alcances [149].

1.4. Impuesto al valor agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) t.o. 1997 y modificaciones, vigente desde 1975, grava las ventas de cosas muebles, las obras, locaciones y prestaciones de servicios que enumera en su art. 3°, incluso si tales prestaciones son realizadas en el exterior pero cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país y también la importación definitiva de cosas muebles.

Las exenciones están legisladas en su título II, arts. 7°, 7.1, 8 y 9 y, esencialmente, se refieren a cosas muebles, trabajos y prestaciones de servicios e importaciones.

El referido art. 7° alberga exenciones del tributo para ventas de cosas muebles tales como libros, folletos e impresos similares, sellos de correos y análogos, oro amonedado, aeronaves y monedas metálicas, entre otras. A la venta de estas monedas las exime el inc. e) del art. 7° al que se propone agregar un concepto que dispense igual tratamiento a la venta de bienes muebles declarados de interés.

La segunda parte del art. 7° se refiere a las prestaciones y locaciones de servicios eximidas, las que abarcan desde los prestados por establecimientos educacionales privados, a los trabajos de reparación y transformación de aeronaves, incluyendo el transporte internacional de pasajeros, los servicios relativos al culto, los de obras sociales y servicios de asistencia sanitaria, los espectáculos teatrales, determinados servicios de sepelio, entre muchas otras.

Las exenciones de prestaciones y locaciones de servicios se localizan en el inc. h) del art. 7°, por lo que se propone incluir como punto 2 de dicho inciso una exención que alcance a las locaciones y prestaciones de servicios efectua-

[149] ÁLVAREZ, José L., *Sociedad...*, cit., ps. 217 y 218.

das por titulares de bienes declarados de interés cultural en la medida en que las mismas se relacionen con la tenencia, explotación o administración de dichos bienes. El referido punto 2 se encuentra vacante por haberse derogado su redacción anterior por la ley 25.063.

También se propone que a continuación del punto 26 del inc. h) del art. 7° de la ley, el que se refiere a la exención de los trabajos de transformación o reparación de aeronaves, se incorpore el punto 27 que ampare con igual tratamiento a los trabajos de transformación, reparación, mantenimiento, conservación y puesta en valor de bienes declarados de interés cultural.

Aquí se propone agregar a continuación del inc. f) de dicho art. 8° un inc. g) que dispense igual tratamiento a las importaciones definitivas de bienes muebles destinadas a la transformación, reparación, mantenimiento, conservación y puesta en valor de bienes declarados de interés cultural.

Como es sabido, este impuesto recae normalmente sobre el adquirente, aumentando, por ende, el costo de las adquisiciones. Por ello, si el tipo impositivo es alto, provoca que los bienes muebles huyan de la transparencia del mercado público pues es muy fácil ocultarlos, y se cree un mercado paralelo clandestino. Todo ello genera un doble perjuicio, por un lado fiscal, debido a que no se obtienen ingresos porque el Fisco no llega a conocer esas transmisiones y por otro lado, un daño cultural ya que esos bienes, al huir del mercado oficial, se desconocen y se ocultan. En síntesis, los bienes tratan de huir, por razones fiscales, de sus obligaciones culturales [150].

1.5. Impuesto a la ganancia mínima presunta

Este tributo creado por la ley 25.063 del 7/12/1998 grava los activos de las sociedades y por excepción también de personas físicas y sucesiones indivisas (inmuebles rurales) por el término de 10 ejercicios anuales. Se trata de un impuesto directo, de tasa proporcional y de carácter real.

Es complementario del Impuesto a las Ganancias desde que el monto de éste puede computarse como pago a cuenta del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta resultante y, en caso de resultar insuficiente, al excedente no absorbido podrá imputarse contra aquél en ejercicios futuros.

Las exenciones están previstas en el art. 3° de la ley y apuntan en general a evitar la doble imposición (caso de tenencia de acciones de sociedades sujetas al impuesto o aportes irrevocables de capital) o a eximir bienes de utilidad social reconocida (instituciones exentas en el impuesto a las ganancias) o conjunto de ellos que por su monto (inferior o igual a $ 200.000) no resultan indicativos como fuente de renta mínima presunta.

[150] ÁLVAREZ, José L., *Sociedad...*, cit., p. 211.

Se propone introducir en dicho artículo un inc. i), que se encuentra libre o vacante por haber sido observado por el PEN, por el que se declaren exentos del impuesto los bienes declarados de interés cultural dispensándoles igual tratamiento que a los bienes de las instituciones religiosas, culturales, deportivas y de bien social y estableciendo su correlación con las exclusiones previstas en el impuesto a las ganancias.

2. Impuestos provinciales

2.1. Impuesto a los ingresos brutos

Este impuesto grava el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de bienes, obras o servicios o cualquier otra actividad a título oneroso cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste. Es de carácter indirecto, real, de tasa en general proporcional (aunque a veces es fija), acumulativo, de ejercicio, y es de competencia local. Por esta última circunstancia, y para evitar la doble imposición en los casos en que el contribuyente ejerza su actividad en más de una jurisdicción, es que fue necesaria la suscripción del convenio multilateral entre todas las jurisdicciones.

Teniendo en cuenta que la base imponible son los ingresos brutos, con alícuotas que en algunos casos llegan al 5%, se propone la desgravación o fijar una alícuota mínima para aquellos ingresos provenientes de tareas debidamente certificadas, realizadas para la puesta en valor, mantenimiento, refacción, etc. de los bienes culturales, con lo cual se fomentaría la formación de mano de obra idónea y especializada para estas actividades, motivo de recomendaciones en casi todos los encuentros nacionales e internacionales y que constituye una de las falencias de nuestro medio.

Si se tratara de BIC de carácter inmueble, para fomentar el reciclaje, subsistencia y explotación económica y dinámica de esos bienes, sería conveniente adoptar un tratamiento impositivo similar al propuesto en relación con los ingresos producidos por la explotación de las actividades onerosas desarrolladas en dichos inmuebles, lo cual conllevaría a un gran alivio fiscal habida cuenta de lo elevado de las alícuotas aplicables y de las características de la base imponible (ingresos brutos). Por ende, se aumentaría la rentabilidad del inmueble.

El Código Fiscal vigente en la ciudad de Buenos Aires [151] dentro de sus exenciones contempla, entre otras, los ingresos provenientes de las operaciones realizadas por las fundaciones, asociaciones, entidades de bien público, artísticas, culturales, etc. (art. 125, inc. 7°). Se exceptúan, asimismo, los ingresos que perciben las personas físicas por el desempeño de actividades culturales

[151] Texto ordenado por dec. 347 (ADLA, LX-C-3240).

y/o artísticas (inc. 20) y los ingresos de artesanos feriantes comprendidos en la ordenanza 46.075 y los dependientes de la Comisión Nacional de Museos y Lugares Históricos radicados en la Feria del Patio del Cabildo, provenientes de las ventas de sus propios productos artesanales (inc. 21).

En la provincia de Buenos Aires, el Código Fiscal, contiene una exención similar a la mencionada precedentemente en el art. 125, inc. 7°.

En España la exención en el Impuesto a las Actividades Económicas, similar a nuestro Impuesto a los Ingresos Brutos, se extiende también a las Fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español, siempre que cumplan con las exigencias de la ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de tales bienes [152].

2.2. Impuesto de sellos

Este tributo grava la circulación jurídica de la riqueza instrumentada. Es de carácter indirecto, local, real, en algunas jurisdicciones con alícuotas proporcionales y en otras progresivas para el mismo tipo de actos. Sin entrar a considerar su posible derogación según los pactos federales suscriptos, es necesario destacar que, según el dec. 114/1993, prácticamente está derogado para la Capital Federal, quedando vigente sólo para ciertas operaciones y con particulares excepciones.

La norma que se propone debiera contemplar tanto a nivel nacional como local la exención o alícuotas diferenciales muy bajas para toda operación vinculada con los BIC. Se debería contemplar no sólo los casos de transferencia a título oneroso de ellos sino también todas las operaciones realizadas o actos jurídicos relacionados con esos bienes.

En la Capital Federal, por decretos 2384/1992 y 2389/1992 del PEN se exceptúan del impuesto los actos o instrumentos realizados con anterioridad y posteriormente y relacionados con las ventas, cesiones, permutas, alquileres, y arrendamientos de inmuebles que celebre la corporación "Antiguo Puerto Madero SA". Están alcanzados por la exención los contratos por locaciones de servicios, obras y otros destinados a las reformas estructurales y/o urbanísticas del área, a los fines de cumplir con el cometido que le fuera acordado a través de su estatuto social.

2.3. Impuesto inmobiliario

El impuesto inmobiliario es un típico impuesto directo, local, progresivo, que en general es real (salvo en algunos supuestos, como por ejemplo, los re-

[152] CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Exenciones en materia de impuestos locales*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria nro. 9. 1ª ed., Aranzadi. Pamplona. 1998, p. 81.

cargos por ausentismo o por latifundios, cuando se aplica un adicional a los casos de propietarios que posean bienes cuya sumatoria de las valuaciones fiscales excedan un determinado monto o también cuando se contemplan exenciones por las características del sujeto pasivo, por ejemplo, ser única propiedad, menor a una determinada valuación prefijada y teniendo en cuenta los ingresos del grupo familiar). En general las leyes consignan como sujetos pasivos a los propietarios, usufructuarios o poseedores a título de dueño.

La base imponible está dada por la valuación fiscal aunque actualmente, en la provincia de Buenos Aires, es el 90% de ella. La valuación fiscal se fija de acuerdo a parámetros legalmente establecidos y la determina cada provincia o, en su caso, el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dejando a salvo, en el primer caso, las rectificaciones que en algunos supuestos podrán hacer las municipalidades.

Tratándose de bienes inmuebles declarados de interés cultural puede ocurrir que la valuación fiscal de los mismos sea importante, por ejemplo, las confiterías Del Molino [153], Las Violetas o La Ideal [154], etc. Por lo tanto, será mucho más atractivo para su propietario el gozar de un beneficio impositivo.

Propiciamos que la legislación determine una exención como la contemplada por el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires para el caso de monumentos históricos declarados, o fije alícuotas reducidas o mínimas en el caso de tratarse de bienes declarados de interés cultural.

El impuesto inmobiliario de la ciudad de Buenos Aires, con respecto a los inmuebles declarados no sólo por la Comisión nacional, sino también por la Comisión Permanente de la Ciudad, se analiza más adelante en la tasa de alumbrado, barrido y limpieza, de donde surge que los mencionados bienes están exentos. Se aclara que, conforme al art. 217, la exención de la "contribución territorial" se extiende, en todos los casos, al tributo instituido por la ley 23.514 (fondo para la ampliación de la red de subterráneos).

En el derecho comparado, podemos citar como ejemplo al art. 64, inc. j), de la ley española 39/1988 de Haciendas Locales que contempla, dentro de las exenciones [155], a los bienes declarados expresa e individualmente monumento o jardín histórico de carácter cultural e inscriptos en el Registro General como integrantes del patrimonio histórico español [156]. Norma que, en el marco de lo

[153] Declarada monumento histórico nacional.

[154] Estas últimas fueron incorporadas por leyes 170 y 141 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, respectivamente, al listado de edificios catalogados bajo las normas de las áreas de protección histórica y bajo los nros. 5.4.12.11 y 12 APH 11 y 12, respectivamente.

[155] Algunos pronunciamientos judiciales con respecto a esta norma se citan en CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Exenciones...*, cit., p. 35.

[156] Cfr. *Código de las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, 2000, p. 89.

que es el uso de la exención como medida fiscal, según la doctrina, estimula la conservación de los enclaves urbanos [157].

2.4. Impuesto a la transmisión gratuita de bienes

Este impuesto, si bien no está vigente, era de carácter local, progresivo y gravaba las transmisión a título gratuito entre vivos y *mortis causa*. En el BO de la provincia de Buenos Aires, en el suplemento del 31/1/1995, se publicó la ley 11.612, llamada 'ley de Educación', que contemplaba en el Capítulo IX la creación de un fondo provincial de educación, integrado entre otros recursos —según el art. 130—, por un impuesto a la transmisión gratuita de bienes, sin determinar ningún otro elemento caracterizador del tributo y dejando librado el mismo a la reglamentación que al efecto se sancione. Esta norma nunca se dictó por cuanto constituiría una flagrante violación al principio de legalidad.

El profesor Claeys Bonaert, en un trabajo realizado para la Comisión de la CEE, sostuvo que la carga de este impuesto es en muchas legislaciones tan pesada que el heredero se encuentra, en la mayoría de los casos, obligado a enajenar una parte importante de los bienes legados para poder conservar los otros. Esto se produce, especialmente, cuando la sucesión comprende un castillo o una residencia importante, en cuyo caso hace falta prever no solamente que la adquisición, sino la posesión, será onerosa. Es claro que este sistema tiene por efecto destruir o desnaturalizar un gran número de esas propiedades.

Si se desea que en las herencias los bienes muebles no se oculten y que no haya que vender los inmuebles en cada generación, hay que aplicarles un tipo impositivo reducido ya que "el hecho de que una gran cantidad de público comparta con el propietario una cierta forma de disfrute de esos bienes puede justificar una reducción del impuesto que gravaría al heredero" [158]. Por lo tanto, se propone una exención o reducción de alícuotas en los casos de transmisión de los BIC.

En el derecho comparado existen ejemplos en los que se ha llegado a una solución similar a la que en el presente trabajo proponemos. La ley italiana [159] del 2 de agosto de 1982, en su art. 5°, dispone que si la transferencia tiene por objeto inmuebles de valor histórico, artístico o arqueológico, se reduce la cuota al 50 por ciento. Por su parte, la legislación francesa acuerda

[157] Cfr. GARCÍA NOVOA, César, "El impuesto sobre bienes inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", en *Tratado de derecho financiero y tributario local*, dir. por José Juan Ferreiro Lapatza, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 630.

[158] Cit. por ÁLVAREZ, José L., *Sociedad...*, cit., p. 213.

[159] Algunos aspectos referidos al patrimonio cultural anteriores a la sanción de la mencionada ley pueden consultarse en ONETO, Tomás, "La tutela de las cosas artísticas e históricas en el derecho italiano", LL, 1981-D-988.

una exención total que se hace extensiva, asimismo, a los bienes muebles bajo ciertas condiciones [160].

3. Tributos municipales

En relación con los tributos típicamente municipales, se mencionan aquellos que en general se encuentran en las principales ordenanzas fiscales e impositivas, exponiendo mi postura acerca del papel que podrían cumplir las municipalidades en la protección del patrimonio cultural.

En materia de tasas, sus hechos imponibles reflejan primariamente intereses locales, por lo que adquiere todo su sentido la potestad exoneradora de los municipios, respetando siempre la reserva de ley [161].

3.1. Tasa de alumbrado, barrido y limpieza

Considero que, a menos que los gastos de puesta en valor y de mantenimiento del inmueble exigidos por las normas de protección fueran excesivos, esta tasa debería ser abonada por el sujeto pasivo del tributo (titular de dominio, usufructuario o poseedor a título de dueño).

Sin embargo, el art. 216, incs. 2° y 3°, del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, determina importantes exenciones. En el inc. 2° exime a los inmuebles declarados monumentos históricos por la Comisión nacional y, en el inc. 3°, hace extensiva la exención que se comenta, a aquellos inmuebles que de conformidad con las leyes locales sean calificados de interés histórico o edilicio por la Comisión Permanente y hayan quedado en poder de sus propietarios, aunque no hubieran sido declarados monumentos por la Comisión nacional.

Esta exención es procedente, en tanto los propietarios se comprometan al mantenimiento y cuidado de los inmuebles conforme los requisitos establecidos por la Comisión Permanente. Estos recaudos están contemplados dentro de la ley 449 y la normativa debe ser relacionada con la contenida en el punto 10.2.4 de la sección 10 de protección patrimonial del Código de Edificación vigente.

[160] La ley francesa de 5 de enero de 1988 expresa: "están exonerados de los derechos de transmisión a título gratuito los bienes inmuebles por naturaleza o por destino que estén clasificados o inscriptos en el Inventario de Monumentos Históricos, así como los bienes muebles que constituyan su complemento histórico o artístico, desde que los herederos, donatarios o legatarios hayan suscripto con los ministros de Cultura y Hacienda un acuerdo de duración indefinida previendo el mantenimiento en el inmueble de los muebles exonerados, las modalidades de acceso al público y las condiciones de mantenimiento de los bienes exonerados".

[161] Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, 1ª ed., Colex, Madrid, 1990, p. 161.

Estos inmuebles están exentos del pago de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza; de la contribución territorial (impuesto inmobiliario), de la contribución de pavimentos y aceras, y del fondo creado por la ley 23.514.

3.2. Derechos de oficina o tasas administrativas

Se abonan porque se motiva una especial actividad administrativa de la municipalidad vinculada con el sujeto pasivo. En relación con este tributo se propicia una eximición total, cuando la petición esté relacionada con actuaciones referidas a bienes inmuebles declarados BIC o a actividades culturales de diversa índole siempre que éstas sean consideradas de interés para la comunidad y acreedoras del beneficio.

3.3. Derechos de delineación y construcción

En estos supuestos, si los bienes son declarados BIC, la exención debería ser total pues habría que contemplar diferentes aspectos. En primer lugar, que los grados de intervención en un inmueble, que son siempre fijados por la autoridad de aplicación, pueden ser muy restringidos. En segundo lugar, que esta limitación que implica restricciones a la posible reforma del bien no debería ser gravada atento a que es necesaria para la puesta en valor o reciclaje o, eventualmente, para el mantenimiento o conservación del bien; siendo estos gastos soportados por el propietario.

A modo de ejemplo, el art. 216, incs. 2° y 3°, del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, establece esta exención.

3.4. Derecho o tasa de habilitación

Como se ha expuesto a lo largo del trabajo, en el caso de inmuebles declarados BIC lo que se procura es dinamizarlos, incorporarlos al proceso económico, permitir su explotación, darles una nueva vida útil; no transformarlos en bienes inertes sino que sean disfrutados por la comunidad.

Se parte, entonces, de la idea de que si el inmueble es apto para ser explotado comercialmente se lo habilite de manera gratuita. Este tributo es de los que conocen como instantáneos; se abona en una sola oportunidad y antes del comienzo de las actividades, salvo las excepciones contempladas en la ordenanzas, v.gr., se amplíe el local o el rubro, se realicen transferencias, etc.

3.5. Tasa de seguridad e higiene

Este tributo está íntimamente vinculado con el anterior pues, una vez obtenida la habilitación, debe abonárselo periódicamente. Es una tasa que se paga

por ejercicio y reviste importancia en cuanto a su monto ya que, en general, la base imponible de ella está constituida por los ingresos brutos obtenidos. Por lo tanto, la disminución de las alícuotas o exenciones, en este caso, implican un alivio fiscal muy importante y otorgan mayor rentabilidad a la actividad que en el inmueble se desarrolle.

Podría darse *a priori* con relación a dos circunstancias: cualquier actividad desarrollada comercialmente y a título oneroso en un inmueble declarado BIC o cualquier actividad de carácter cultural que se considere útil o necesaria promocionar en un inmueble no declarado BIC. Se podría imaginar un tercer caso que sería el de aquellos profesionales o empresarios, siempre que tuvieran local habilitado y dedicaran su actividad, o parte de ella, a realizar tareas de reciclaje o mantenimiento de inmuebles. En este supuesto, se podría permitir deducir de la base imponible la porción de ingresos brutos provenientes de esa actividad realizada en bienes declarados de interés cultural.

3.6. Derecho de publicidad y propaganda

En este rubro es importante destacar: a) el tratamiento diferencial que se otorgaría respecto de bienes inmuebles declarados BIC o b) a las actividades culturales. La publicidad y propaganda en los inmuebles declarados de interés cultural está prácticamente prohibida o, por lo menos, muy limitada ya que afecta la apreciación del edificio y su entorno [162]. Por ello, contemplar exenciones en este caso no sería, quizás, justificable.

Diferente es la situación cuando se trata de hacer propaganda de actividades culturales, ya sean obras teatrales, conciertos, exposiciones, etc. que tengan un fin, esencialmente, de promoción social, la cual justificaría la exención. Tal es el caso de la exención contemplada en el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires en el art. 278, inc. 4°.

3.7. Derechos de espectáculos públicos

En general, las municipalidades cobran un porcentaje sobre el valor de las entradas. Se darían dos situaciones diferentes. Una, que el espectáculo cualquiera sea su género se desarrolle en un bien inmueble declarado BIC, con lo cual la exención o rebaja de la alícuota implicaría un beneficio para el propietario ya que indirectamente aumentaría la rentabilidad del inmueble y, en segundo lugar, que se desarrolle en un inmueble cualquiera pero que el espectáculo que se brinde sea de índole cultural y que se considere conveniente su

[162] La "Recomendación relativa a la salvaguardia de los conjuntos históricos y su función en la vida contemporánea" resaltó que se deberían estudiar y controlar con el mayor cuidado, entre otros, a los carteles, la publicidad, luminosa o no, y a los letreros comerciales.

divulgación para la comunidad. En ambos casos, dependerá del legislador municipal brindarle diferente grados de beneficios fiscales, según sea el caso.

3.8. Derechos de ocupación de la vía pública

Son de diversa índole los supuestos que dan lugar a su pago. Se mencionan algunos de los casos que se pueden dar en relación con el tema en análisis. Si se tratara de inmuebles de interés cultural que deban refaccionarse (por supuesto, siempre ajustado a la normativa específica vigente) podría estar exenta del tributo la colocación del vallado necesario que ocupara parte de la vía pública o, incluso, los derechos que deben abonar los volquetes que se utilizaran en ella.

La facultad de ocupar la vía pública en áreas de protección histórica va desde una rigurosa prohibición (como en el caso de Playa de Mayo) hasta una detallada regulación de las características de la ocupación en los supuestos de marquesinas, toldos, etc.

Otra caso, totalmente diferente, se daría si se ofreciera un espectáculo cultural en un bien del dominio público o privado de la municipalidad. Si, a criterio de la autoridad de aplicación, esta actividad cultural se considera necesaria fomentar podría estar beneficiada con alícuotas diferenciales o exenciones del derecho mencionado.

3.9. Contribución de mejoras

A pesar de que este tributo puede ser utilizado en todos los niveles de gobierno, es tratado en este lugar debido a que es en los municipios donde adquiere mayor relevancia. Sin perjuicio de ello, todas las observaciones que se realizan son aplicables cualquiera sea el ámbito donde se establezca.

Hasta este momento se ha hecho referencia, especialmente, a beneficios fiscales, mientras que, en este caso, la protección del patrimonio podría dar lugar al establecimiento de un tributo.

La actividad de puesta en valor, podría generar la posibilidad de establecer una contribución de mejoras. En las Normas de Quito se mencionaba que la puesta en valor de un bien histórico o artístico equivalía a dotarlo de las condiciones objetivas y ambientales que sin desvirtuar su naturaleza, resalten sus características y permitan su óptimo aprovechamiento. Se trata de poner en productividad una riqueza inexplotada mediante un proceso de valoración, destacando y exaltando sus características y méritos, hasta colocarla en condiciones de cumplir en plenitud la nueva función a que está destinada.

Esta actividad ejerce una beneficiosa acción refleja sobre el perímetro urbano en que se halla emplazado el bien y aun desborda ese área inmediata, extendiendo sus efectos a zonas más distantes. Esto produce un aumento del valor real de los bienes circundantes, plusvalía que debe tomarse en cuenta a efectos

de implementar el tributo. En tanto que el bien puesto en valor sea del dominio público del Estado nada obstaría a cobrar una contribución de mejoras para gravar a aquellos inmuebles que han aumentado su valor como consecuencia de esta obra, con los dos límites ya conocidos: que el monto a cobrar no supere el mayor valor adquirido por el inmueble (límite individual) y que el producido total no supere el costo de la obra (límite global).

Incluso, podría darse una situación similar si, bajo las normas de la Carta de Florencia [163], el Estado realizara trabajos de restauración y recuperación en jardines históricos.

Estas últimas observaciones permiten demostrar, una vez más, la importancia que puede poseer el derecho tributario, esta vez ejercido en forma positiva, y no mediante beneficios fiscales, para coadyuvar a la protección del patrimonio cultural.

XIV. La Ley de Mecenazgo

No se puede concluir este trabajo sin hacer, al menos, una pequeña referencia a la llamada Ley de Mecenazgo. El proyecto fue presentado por el diputado Adalberto Luis Brandoni, juntamente con otros diputados pertenecientes a diversos partidos políticos y, habiendo recibido sanción de la Cámara baja el 18 de abril de 2001, se encuentra, al momento de entrega de este trabajo, a consideración del Senado, bajo el número de proyecto CD 20/2001 y con dictamen de la Comisión de Cultura de ese cuerpo [164].

En sus fundamentos se expresa que el objetivo de la ley es estimular e incentivar la participación privada en la financiación de proyectos culturales pero aclarando que esta participación debe entenderse como un complemento y no como un reemplazo de la actividad que desarrolla el Estado. Manifiesta que la cultura es una parte esencial de la identidad nacional y que el Estado, como garante y gestor del interés general y del bien común, debe cumplir su papel indelegable en el desarrollo cultural de un país. Mas no basta con el accionar del Estado y de los particulares por separado sino que es necesaria la acción mancomunada de todos los sectores.

Parte de un concepto amplio de la actividad cultural (art. 3º) y no sólo propone incentivos fiscales a quienes hagan determinados aportes a la cultura sino que estimula, a su vez, el reconocimiento social de los benefactores.

En lo que respecta a los incentivos fiscales, el proyecto clasifica los aportes privados a artes y cultura en "donaciones", que son las realizadas sin expre-

[163] Carta referida a los "Jardines Históricos", adoptada por el Icomos en diciembre de 1982.

[164] Mientras este trabajo se encontraba en prensa fue sancionado bajo el número de ley 25.544.

sar específicamente el destinatario, y "patrocinios", que son los realizados con designación expresa de la entidad o proyecto al que será destinado.

La norma propone que los particulares y las empresas que pagan impuesto a las ganancias puedan desgravar entre un 3 y un 5% de ese tributo en favor del Fondo Nacional de las Artes. De las sumas aportadas para los patrocinios el porcentaje deducible es, para las personas físicas, del 80%, y para las personas jurídicas, del 60%.

Se faculta al Poder Ejecutivo para modificar el límite máximo de la deducción de la ganancia neta y establecer un monto máximo al que podrá ascender el total de las deducciones realizadas en un ejercicio fiscal (art. 5º).

Como se expuso al principio, el proyecto de ley también estimula el reconocimiento social de los benefactores quienes serán honrados en una ceremonia anual con la entrega de un diploma. La nómina de los benefactores será difundida para el conocimiento de la sociedad por el Fondo Nacional de las Artes, que es la autoridad de aplicación de la ley, salvo que los benefactores deseen conservar su anonimato.

A pesar de que el Proyecto de ley mereció algunas críticas, un editorial [165], entre otros comentarios, mencionó que su sanción llenará un vacío que la sociedad argentina no podía seguir desconociendo indefinidamente y abrirá el camino a nuevas formas de financiación de la cultura, complementaria de las que hasta hoy han contribuido a su necesario sostenimiento.

Se observa, nuevamente, cómo se entrecruzan de manera positiva el derecho tributario y la cultura, utilizando al tributo como instrumento idóneo para la protección del patrimonio cultural en sus más diversas manifestaciones.

XV. Conclusiones

Luego de todas las consideraciones vertidas a lo largo de este trabajo es menester resaltar, sumariamente, algunas ideas básicas.

La cultura hace a la esencia del hombre de modo tal que el ser humano no alcanza su expresión plena sino a través de ella.

El derecho a la cultura, y una de sus manifestaciones, el patrimonio cultural, es uno de los derechos humanos que todo Estado debe tutelar ya que no sólo es indispensable para afianzar la identidad de una nación, sino también para asegurar una democracia verdadera.

Esa identidad sólo se logra protegiendo, asimismo, las manifestaciones culturales de las minorías, es decir, respetando la pluralidad cultural.

El patrimonio cultural debe interpretarse en sentido amplio y las tareas de protección necesarias deben dirigirse tanto respecto del patrimonio tangible

165 *La Nación*, 24/6/2001, p. 24.

como del intangible ya que este último, a veces, más valioso que el anterior, posee mayores riesgos de desaparición.

El fenómeno de la globalización que se observa en el mundo no nos debe llevar a la desculturización sino que, por el contrario, debe lograr insertarnos dentro de la comunidad internacional respetando al máximo nuestra propia idiosincrasia.

El patrimonio cultural de la Nación constituye, como ya se dijo, una de las expresiones más acabadas de su identidad y su afirmación tiene importancia sólo comparable a la de su soberanía e independencia en el campo político.

El estado actual de nuestra legislación exhibe graves falencias para adecuarse correctamente a las exigencias que, en estos momentos, demanda la protección del patrimonio cultural.

Sin embargo, la reforma constitucional de 1994 ha abierto un importante camino, que aún resta transitar en su totalidad, estableciendo un claro mandato a los poderes públicos. Por ende, es tarea, fundamentalmente, de los legisladores hacer efectivo ese mandato dictando normas a tal efecto.

Como se expuso, son numerosas las alternativas posibles para cumplir con los objetivos deseados. A grandes rasgos, se puede afirmar que la protección del patrimonio cultural se lleva a cabo mediante instrumentos establecidos en dos sentidos opuestos, es decir, a través de disposiciones restrictivas, por un lado, y normas de estímulo, por el otro.

Dentro de las últimas, son varias las formas de incentivar y fomentar la protección del patrimonio cultural y, entre ellas, una de las más eficaces, es la tributación ya que el tributo no siempre debe perseguir fines fiscales, sino que es una herramienta que debe estar al servicio de todo el programa constitucional.

Actualmente, el patrimonio cultural integra ese programa y ha quedado demostrado que el tributo, a pesar de que, en general, ha sido concebido para otras finalidades, presenta una especial idoneidad para su protección, tema que ha motivado las presentes reflexiones.

BOBBIO: MÁS DE MEDIO SIGLO DE DIÁLOGO CON LA CULTURA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA*

por ALBERTO FILIPPI **

I. DE GOBETTI A BOBBIO A TRAVÉS DE JOSÉ CARLOS MARIÁTEGUI Y LUIS JIMÉNEZ DE ASÚA

El preciado testimonio de Renato Treves nos recuerda que el primero en ocuparse del pensamiento filosófico-jurídico de Bobbio en el mundo americano fue el socialista español Luis Jiménez de Asúa, por entonces exiliado en la Argentina. Estamos al final de los años 30' y Jiménez de Asúa había participado en la Universidad de Tucumán en una conferencia intitulada: "Las teorías de Norberto Bobbio sobre la analogía en la lógica del derecho y en el derecho penal", en la cual comentaba el ensayo escrito por el joven torinés sobre la *Analogia nella logica del Diritto*, editado por el Instituto jurídico de la Real Universidad de Torino en el mismo período en el cual concluía el trienio de enseñanza en la Universidad de Camerino, donde había concluido su primer cargo universitario en el año académico 1935-36. Paolo Di Lucia ha reconstruido con precisión el período camerinés de Bobbio durante el cual se había ocupado de dos grandes temas: la *fenomenología de lo jurídico* y la *ontología de la persona*. Al primer tema dedicó los siguientes trabajos: *La filosofia di Hussel e la tendenza fenomenologica* (1935), *La fenomenologia secondo Max Scheler* (1936), *La personalità di Max Scheler* (1938). Al segundo tema de investigaciones pertenecen dos estudios sobre la ontología de la persona, que Bobbio publicó en los *Annali dell' Università di Camerino*: "La persona e la società" (1938) y "La persona nella sociologia contemporanea" (1938) [1]. Unido a ello,

[1] Sobre este punto, me remito a DI LUCIA, P., "Il trienio camerte di Bobbio", *Notiziario dell' Università degli Studi di Camerino*, nro. especial dedicado a "Norberto Bobbio e la Università di Camerino nel sessantesimo anniversario della sua docenza camerte 1937-1997", n. 34, 1997 e Id., "Deontica filosofica in Norberto Bobbio", en *Diritto e democrazia nella filosofia di Norberto Bobbio*, a cargo de L. Ferrajoli y P. Di Lucia, Torino, 1999. En lo que respecta a Treves,

* Traducción realizada por María Paz Arrigoni González y Nicolás Guzmán. Universidad de Buenos Aires.

** Profesor de Historia e Instituciones de América Latina e Instituciones Políticas Comparadas, director del Departamento de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Università degli Studi di Camerino.

vale decir que la Università di Torino ha sido, entre las dos guerras mundiales, una de las más importantes de Italia y, en lo que respecta al estudio del derecho, su primacía a nivel nacional se mantuvo por mucho tiempo incuestionable, gracias a notables y a veces excepcionales docentes y alumnos que, más allá de las distintas elecciones en el plano personal, resultaban estar unidos por una fuerte tensión civil y un notable rigor intelectual. "Se trate de Derecho constitucional o de Ciencias de las finanzas, de Filosofía del derecho o de Economía política, en las aulas de la Facultad de Derecho se trata de producir una cultura que forme ciudadanos partícipes de la vida de la *polis*, y no solamente una cultura profesional dedicada a producir para el mercado los técnicos del derecho o de la economía" [2].

De todas maneras, no hay dudas de que el hecho de que Jiménez de Asúa se haya ocupado del pensamiento de Bobbio a partir de los años de su producción camerinesa tuvo una relevante importancia por comprender la notoriedad que bien pronto alcanzó en América Latina. ¿Pero por qué? ¿Quién era Jiménez de Asúa? Nacido en Madrid (1889) y graduado en derecho (1913) se especializó en antropología criminal y derecho penal con estudios en Francia, Suiza y Alemania en la escuela de Franz von Liszt. En 1932 había trabajado en una vasta y radical reforma del Código Penal español, empresa en la cual había tenido en cuenta el proyecto precedentemente elaborado para la Argentina: *Nuevo Código Penal argentino y los recientes proyectos complementarios ante las modernas direcciones del derecho penal*, que había sido publicado en Madrid en

---

su testimonio es todavía más amplio: al final de los años treinta en la Universidad de Buenos Aires, Córdoba y Tucumán, Bobbio "era ya conocido y apreciado. Sus libros habían sido leídos y discutidos por especialistas". TREVES, R., "Norberto Bobbio: ricordi di una lunga amicizia", en *Sociologia e socialismo. Ricordi e incontri*, Milano, 1990. ps. 42/43. En el mismo volumen está incluido el estudio "Antifascismo italiano e spagnolo nell' esilio argentino". Véase además TERRACINI, L., "Dal Regio Ginnasio al Colegio Nacional. Emigrazione da scuola a scuola", en *Americhe Amare* (a cargo de G. Ferrugia, P. Ledda y D. Puccini), Roma, 1997, ps. 242/243 e Id., "Una inmigración particular: 1938, los universitarios italianos", *Anuario IEHS*, Universidad del Centro de la Provincia de Buenos Aires, n. 4, 1989 y LOSANO, M. G., *Renato Treves, sociologo tra il vecchio e il nuovo mundo. Con il regesto di un archivio ignoto e la bibliografia di Renato Treves*, Milano, 1998.

[2] D'ORSI, A., *La cultura a Torino fra le due guerre*, Torino, 2000, ps. 4/5. No se debe olvidar que de la Facultad de Derecho de Torino saldrán algunos de los hombres más representativos de la vida política e intelectual italiana del Novecientos: Piero Sraffa, Umberto Terracini, Palmiro Togliatti, Giacomo Debenedetti, Piero Gobetti, Alessandro y Ettore Passerin d'Entrèves, Sergio Solmi, Mario Gromo, Giorgio Agosti, Dante Livio Bianco, Felice Balbo, Carlo Arturo Jemolo, Luigi Firpo, Uberto Scarpelli, Franco Antonicelli, Giorgio Colli, Giacomo Ca' Zorzi (alias Noventa), Alessandro e Carlo Galante Garrone, Vittorio Foa, Norberto Bobbio. Cfr. además el pertinente testimonio del mismo BOBBIO, *Trent' anni di storia della cultura a Torino (1920-1950)*, Cassa di Risparmio, Torino, 1977, como así también LOSANO, M. G., "Un secolo di filosofia del diritto a Torino: 1872-1972", en *Teoria Politica*, año XV, n. 2/3, 1999, ps. 441/471.

1928 [3]. Por otro lado, la notable fama de Jiménez de Asúa estaba también ligada a su participación en los trabajos de las *Cortes Constituyentes*, en los cuales había sido el presidente de la Comisión que redactaría la Constitución republicana de 1931.

En el año 1995, en ocasión del vigésimo quinto aniversario de la muerte del maestro español, Andrés José D'Alessio —actualmente decano de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires— subrayaba la enorme relevancia que había tenido su figura y su obra, recordando "*las múltiples facetas contrapuestas: su jovialidad y su exigencia durísima para el estudio y la investigación; su lucidez científica junto con una personalidad dominada por lo afectivo, incapaz de neutralidad; su generosidad sin límite y su implacable y mordaz crítica a quienes consideraba equivocados; la inteligencia de sus desarrollos y el empeño tozudo con la erudición; su proclamada prescindencia que consideraba propia de un exiliado y su compromiso con la realidad política; su ejercida vocación socialista, en una personalidad victoriana. Esas mismas contradicciones subrayaban su humanidad y hacían que fuera más atrayente el trabajo a su lado. Él, además, gustaba de alentar a los jóvenes asignándoles un trato igual que a los profesores e investigadores ya formados; repartía por igual los elogios y las críticas sin cuidarse de cuál fuera la repercusión de ellos en el interlocutor. A Jiménez de Asúa* —concluye D'Alessio— *debió la ciencia latinoamericana, y en especial la argentina, la vinculación con el pensamiento más actualizado de Europa en la dogmática jurídico-penal y en la criminología. Nadie puede dudar de que ni el actual desarrollo de esas disciplinas aquí, ni la historia que condujo a él, hubieran sido muy diferentes —y peores— si no hubiéramos tenido la suerte de contarlo entre nosotros*".

Por estas razones, Jiménez de Asúa, entre España y América, se ubica en un punto de intersección y de confluencia esencial en la circulación de aquellas ideas de inspiración socialista y liberal, del marxismo al crocianismo, que había encontrado —y ciertamente no por casualidad— en Piero Gobetti uno de los puntos de mayor espesor interpretativo y de propuesta para la acción política [4].

[3] Jiménez de Asúa había estado en América aún antes del exilio, en sucesivos viajes en los años 1923, 1924 y 1925 y en 1929. De 1938 a 1970 (año de su muerte) vivirá exiliado en la Argentina desde donde con asidua continuidad visitará casi todos los países latinoamericanos en los cuales también enseñó manteniendo fecundas relaciones académicas. La parte más importante de su obra ha sido reunida en el monumental *Tratado de derecho penal*, publicado en siete volúmenes por Losada de Buenos Aires, entre 1950 y 1970. Sobre la figura del eminente jurista español, me remito al menos a: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Luis Jiménez de Asúa*, Buenos Aires, 1964 y MATTES, H., *Luis Jiménez de Asúa, vida y obra*, Buenos Aires, 1977.

[4] Cfr. además el importante testimonio del alumno y colaborador de Jiménez de Asúa en la Universidad de Buenos Aires, David Baigún, en BINDER, Alberto M., "Conversaciones con el profesor Baigún", en *El derecho penal hoy. Homenaje al profesor David Baigún*, Buenos Aires, 1995, ps. 599/630. Agrego, para tener una mejor comprensión de las fuentes del debate, que si-

La vertiente americana de esta confluencia italiana (y europea) de corrientes de pensamiento tuvo su protagonista más agudo y original en la excepcional personalidad del peruano José Carlos Mariátegui y en su interpretación, histórica y política, de la "Rivoluzione liberale" de Gobetti. La lectura mariateguiana de Gobetti tuvo, de hecho, un rol decisivo como factor de mediación, desprejuiciada y creativa, entre la cultura política italiana de comienzos del Novecientos y aquélla latinoamericana contemporánea. Mediación que trascendía críticamente los lugares comunes de la época y en cuyo ámbito se deben colocar los antecedentes de la presencia del pensamiento filosófico-jurídico de Bobbio. De hecho, la síntesis fundamental y la valoración realizada por Mariátegui de las ideas de Gobetti constituía una interpretación política y programática concebida en una perspectiva bien precisa: efectivamente, el joven revolucionario italiano, nos recuerda José Aricó, era considerado por Mariátegui "un crociano de izquierda en filosofía y teórico de la revolución liberal y militante del *Nuevo Orden*" [5].

En tal contexto, los tres artículos que, entre julio y agosto de 1929, Mariátegui escribe sobre el pensamiento político e historiográfico de Gobetti, y sobre cuanto este último había agudamente elaborado en contracorriente para la comprensión de la realidad italiana antes y después del Resurgimiento, no fueron publicados —como declaraba el peruano— "solamente por un sentimiento de justicia y de auténtica simpatía por el hombre y por su obra", sino, sobre todo, "por un leal propósito de contribuir al conocimiento de los valores más altos y puros de la cultura italiana" [6]. Mariátegui, en otro contexto, había ya resumido

---

guiendo las sugerencias de Treves habían aparecido en 1944 en Buenos Aires, publicados por la editorial Americalee, dos volúmenes de Carlo Rosselli, *Acción y carácter: escritos políticos y autobiográficos* (con prólogo de Gaetano Salvemini) y la primera edición en español de *Socialismo liberal*. Dos años después habían aparecido, también en Buenos Aires, publicados por la editorial Depalma, las lecciones de *Filosofía del derecho privado* del maestro de Bobbio, Gioele SOLARI.

[5] ARICÓ, J., "Il marxismo latinoamerciano", en *Storia del marxismo. Il marxismo nell' età della III Internazionale. Dalla crisi del '29 al XX Congresso*, Torino, 1981, p. 1043. Cfr. también ARICÓ, J., *Mariátegui y los orígenes del marxismo latinoamericano*, México, 1978. Sobre la formación de la interpretación realizada por Aricó de Mariátegui (y sobre la relación Gramsci - Gobetti) me remito a CRESPO, H., "Córdoba, pasado y presente y la obra de José Aricó", *Prismas. Revista de Historia Intelectual*, nro. 1, 1997, ps. 139/146. Para situar la relación Gobetti - Mariátegui remito a MELIS, A., "La experiencia italiana en la obra de Mariátegui" (1993), en *Leyendo Mariátegui (1967-1998)*, Lima, 1999, ps. 155/164; CASETTA, G. (a cargo de), *Mariátegui, il socialismo indoamericano: il pensiero politico e gli apporti della cultura italiana*, Milano, 1996; FILIPPI, A., "Sorel, Gobetti, Mariátegui: teorie e forme del mito politico", en AA.VV., *Sorel nella crisi del liberalismo europeo* (a cargo de P. Pastori - G. Cavallari), Atti del Convegno Internazionale di Studi (febrero 1998), Collana del Dipartimento di Scienze Giuridiche e Politiche, Camerino, 2001.

[6] Los artículos de Mariátegui habían aparecido en el *Mundial* de Lima, tres años después de la muerte del joven antifascista, con estos títulos: "Piero Gobetti" (12 de julio de 1929), "L'economia e Piero Gobetti" (26 de julio) y "Piero Gobetti y el Risorgimento" (12 de agosto).

con dos palabras lapidarias y emblemáticas el sentido profundo de su relación con Gobetti: una "amorosa asonancia" [7]. En esta sintonía con Gobetti, Mariátegui percibe la crisis —y la necesidad de su radical superación— sea del sistema político liberal, sea del socialismo decaído a evolucionismo positivista y a oportunismo electoral y parlamentario. Solamente una vez superada aquella doble crisis, tanto en Italia como en Perú, se habría podido abrir un período de luchas generadas por una concepción revolucionaria de la relación entre sociedad civil, cultura y política.

En la reconstrucción del clima cultural que ha hecho posible la presencia —la "traducción" y la inserción— del pensamiento político italiano en América Latina, después de la formidable contribución que a aquella presencia había dado en los años '20 Mariátegui, se debe tener presente la contribución, vasta y preciosa, de los exiliados españoles e italianos muy frecuentemente en estrecho contacto entre ellos desde las diversas situaciones que vivían en los varios países del continente americano [8]. De hecho, los italianos emigrados en América Latina a causa de las leyes raciales terminaron —recuerda Treves, reconstruyendo el horizonte cultural y político de aquel período— por encontrarse con los intelectuales de la República española que en forma numerosa afluían especialmente a la Argentina y México —los dos países que por el régimen político, la estructura social y económica y por su nivel intelectual eran los más aptos a recibirlos— y llegaron a dividir con éstos el propio trabajo y colaborar en numerosas iniciativas. "Allí se daba una recíproca simpatía debida a la comunidad de ideas y de tendencias y al recuerdo de los ligámenes que sobre el terreno práctico de la acción política habían unido a los italianos y a los españoles durante todo el siglo pasado [o sea, el siglo XIX], antes en las luchas por la libertad y la democracia y, sucesivamente, en aquéllas por la emancipación de la clase obrera", de manera particular después del febrero de 1936, con

---

G. Foresta se ha encargado de la traducción italiana. en MARIÁTEGUI, J. C., *Lettere dall' Italia e altri saggi*, Palermo, 1970, ps. 394/397. Algunos años después de Mariátegui, fue otro mérito de Renato Treves el haber insistido sobre la importancia del pensamiento de Gobetti, reafirmando su actualidad también para Iberoamérica, en cuanto ideador de un proyecto político en grado de cumplir una síntesis teórica y práctica entre "libertad" y "socialismo": en efecto, en el año 1946 aparece en la revista chilena *Babel* (editada en Santiago de Chile) el artículo de Treves sobre "Piero Gobetti y la revolución liberal".

[7] La expresión de Mariátegui se encuentra en *Siete ensayos de interpretación de la realidad peruana*. Lima, 1974, p. 229.

[8] Al respecto, es básico el testimonio de TREVES, R., "Una doble experiencia política: España e Italia", en *Jornadas*, El Colegio de México, México, 1944 (en colab. con Francisco Ayala, que redactó la parte española); "Antifascismo italiano e spagnolo nell' esilio argentino", en *Sociologia e socialismo. Ricordi e incontri*, Milano, 1990, como así también los recuerdos de DÍAZ, Elías (el cual incluía a Renato Treves entre sus padres intelectuales), *Los viejos maestros: la reconstrucción de la razón*, Madrid, 1994; y el comentario de LOSANO, M. G., "Elías Díaz, i vecchi maestri e la nuova Spagna", en *Sociologia del diritto*, 1995, nro. 3, ps. 197/206.

la victoria del Frente Popular, a la cual siguió bien pronto, en julio del mismo año, el inicio de la tragedia de la guerra civil. "Sobre todo se daban cuenta que para desarrollar una obra fecunda [en América Latina] en el campo de los estudios y de la enseñanza, donde se encontraban a trabajar en conjunto, era necesario conocerse mejor y confrontar y discutir con la máxima libertad y la máxima amplitud sus diversos puntos de vista" [9].

En lo que respecta a Mariátegui, se debe tomar en consideración también el hecho de que el mismo Jiménez de Asúa había conocido de cerca la gran experiencia creativa cumplida por el grupo mariateguiano, formado en torno a la revista *Amauta*. "La gran brújula del Pacífico", como era denominada la revista, devino rápidamente en un prestigioso punto de referencia que contribuyó en modo determinante a la formación de "una conciencia continental indoespañola" y se difundió no sólo en América sino también en Europa, de París a Moscú y de Roma a Madrid [10]. En los pocos años de vida de la célebre revista, Mariátegui había logrado reunir un conjunto de colaboradores que aún hoy sorprende por la calidad y vastedad de las tendencias y contribuciones, tanto como para considerarla una de las más prestigiosas y originales revistas de la primera mitad del Novecientos americano. Entre los colaboradores figuraban Xavier Abril, Armando Bazán, José María Eguren, Alberto Guillén, Raúl Haya de la Torre, Enrique López Albújar, Luis Alberto Sánchez, César Vallejo, etc. Aparecerían escritos de Germán Arciniegas, Mariano Azuela, Isaak Emmanuilovic Babel', Henri Barbusse, Jorge Luis Borges, André Breton, Nikolaj Ivanovic Bucharin, Jean Cocteau, Ilia Eherenburg, Waldo Frank, John Galsworthy, Maksim Gor'kij, José Ingenieros, Lenin, Anatolij Vasil'evic Lunaciarskij, Rosa Luxemburg, Filippo Tommaso Marinetti, Karl Marx, Vladimir Maiakovski, Gabriela Mistral, José Ortega y Gasset, Ricardo Palma, Pablo Neruda, Boris Pil'njak, Georgij Valentinovic Plechanov, Romain Rolland, George

[9] TREVES, R., "Libertà e socialismo nell' emigrazione intellettuale italiana e spagnola", en *Libertà politica e verità*, Milano, 1963, p. 19. Treves reporta en nota un pasaje citado por GAROSCI, Aldo, *Gli intellettuali e la guerra di Spagna*, "En pocas semanas [en 1936] España se había transformado en el símbolo de la esperanza para todos los antifascistas. Ofrecía al siglo XX el ejemplo de un 1848: esto es, un tiempo y un lugar en el cual una causa que representa un grado de libertad y de justicia más alto que aquella reaccionaria que se le opone, lograba obtener la victoria. España elevó el destino de los antifascistas de la condición de patética catástrofe a las alturas de la tragedia... Devino posible ver la lucha entre fascismo y antifascismo como un real conflicto de ideas y no sólo como la sucesión de dictadores que arrebatan el poder a débiles opositores. La guerra de España mantuvo hasta un cierto punto un gran debate, tanto en el exterior como en el interior de España; y en él las tres grandes ideas políticas de nuestro tiempo (fascismo, comunismo y socialismo liberal) eran escuchadas y discutidas" (*Gli intellettuali...*, cit., p. 17).

[10] WIESSE, M., *José Carlos Mariátegui. Etapas de su vida*, Lima, 1959, ps. 66 y 47, y los estudios contenidos en *Encuentro Internacional, José Carlos Mariátegui y Europa*, Amauta, Lima, 1993, como así también TAURO, A., *Amauta y su influencia*, Amauta, Lima, 1989.

Bernard Shaw, Stalin, Palmiro Togliatti (Ercoli), Ernst Toller, Miguel de Unamuno, etc. [11].

Jiménez de Asúa colaboró en *Amauta* con dos artículos: "Los delitos político-sociales" (año III, n. 13, 1928) y "La muerte buena" (año IV, n. 24, 1929). Ya desde el primer número, *Amauta* se había ocupado específicamente de la situación española y también de la posición asumida por Jiménez de Asúa con un artículo de César Falcón sobre "La dictadura española. Marañon, Asúa y la Monarquía" (año I, n. 1). Se conserva también una carta de Jiménez de Asúa a Mariátegui (del 12 de junio de 1926) [12] y el mismo Mariátegui dedicó al español republicano el artículo "Política, figuras, paisajes, de Luis Jiménez de Asúa", aparecido en *Variedades* el primero de septiembre de 1928 (año XXIV, n. 1070) [13].

Al testimonio ya evocado de Treves permítaseme agregar también el mío, para valorar mejor la importancia de la contribución de Jiménez de Asúa en la difusión del pensamiento de Bobbio en América Latina; testimonio que en todo caso debe colocarse y entenderse en un contexto cultural mucho más amplio cuyo inicio se remonta a la relación Mariátegui - Gobetti. Cursaba el primer año de derecho en la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, en el año académico 1958-1959, recién caída (el 23 de enero de 1958) la dictadura del general Marcos Pérez Jiménez [14]. En aquel año, con el retorno de la democracia, se había abierto una fase de esperanza y de gran renovación política y cultural que veía como protagonistas, entre otros, a algunos exiliados españoles que, de muchas partes de América, arribaban a Caracas por primera vez (como fue el caso de Manuel García Pelayo, el filósofo del derecho llamado a fundar y a dirigir el Instituto de Estudios Políticos en la Facultad de Derecho) [15],

[11] Ha sido justamente observado que *Amauta* en su concepción general y en el rol asignado por Mariátegui presenta evidentes analogías con la revista que en sus apuntes de la cárcel había hipotetizado Antonio Gramsci. Cfr. GRAMSCI, A., *Gli intellettuali e l'organizzazione della cultura*, Torino, 1949, ps. 141/156.

[12] MARIÁTEGUI, J. C., *Correspondencia*, a cargo de A. Melis, T. I, Lima, 1984, p. 162.

[13] Ahora en el volumen de las *Obras completas. Signos y obras*, Lima, 1959, ps. 132/136. Ha aparecido en la colección *Archives dell'Unesco* el compilado de los *Ensayos* (1923-1930) de Mariátegui (dir. por Antonio Melis), que reconstruye finalmente en modo crítico y en orden rigurosamente cronológico la publicación de sus escritos.

[14] Para una evocación parcial de aquella coyuntura excepcional, remito a FILIPPI, A., "Historia y razones de la ítalo-venezolanidad", en *Italia en Venezuela. Italia y los italianos en la nacionalidad venezolana*, (a cargo de A. Filippi), Caracas, 1994, ps. 17/55.

[15] Para completar la información debo agregar que fue el mismo García Pelayo, en los años sesenta, quien promovió y realizó la traducción española, para el Instituto de Estudios Políticos, del *De Cive* de Hobbes, traduciendo también la fundamental *Introduzione* que Bobbio había escrito para la edición italiana de 1948 (HOBBES, T., *Del ciudadano*, traducción del latín y nota preliminar por A. Catrysse, "Introducción" de Norberto Bobbio, Instituto de Estudios Políticos, Caracas, 1966). Se precisa también que en la Biblioteca de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela se conserva (como una preciosa rareza) la pri-

o que retornaban como en el caso de Jiménez de Asúa, del cual supe —gracias a la prodigiosa vivacidad de su memoria— cuanto fuese incisiva y sincera su relación de estima intelectual por Bobbio (y por Renato Treves), estima que lo había acompañado, desde los años treinta, cuando lo había leído en el exilio argentino. Supe también, por el mismo Jiménez de Asúa, que él se había ocupado ampliamente de Bobbio en el ciclo de lecciones que había dado en esa misma Universidad Central del 8 de enero al 9 de mayo de 1945 (exactamente cuarenta y seis *conferencias*), cuyos textos fueron publicados en un volumen en Caracas (en 1945) por la casa editorial Andrés Bello, con el título, que se hará rápidamente famoso, de *La ley y el delito*.

Después de haber expuesto los temas fundamentales de "el derecho penal y su filosofía", Jiménez de Asúa en la trigésima lección dedicada a la analogía, y realizando el estudio de las varias formas en que podía ser concebida y utilizada en las ciencias jurídicas, hacía referencia explícita a los trabajos de Bobbio —desarrollando en aquel momento en Caracas algunos conceptos de la conferencia de Tucumán de 1939— en una interpretación textual que entiendo, en el tiempo, debe ser considerado el escrito más antiguo dedicado a Bobbio en lengua española.

Jiménez de Asúa había centrado su explicación a los estudiantes venezolanos partiendo del análisis del volumen sobre la *Analogia nella logica del diritto*, estudio, por lo demás, que el propio Bobbio, medio siglo después, siguió considerando un momento importante en su elaboración filosófico-jurídica. En efecto, Bobbio escribe en su *Autobiografía*: "El libro con el cual he ganado el concurso de cátedra allá en el año 1938 intitulado la *Analogia nella logica del diritto* [...] se refería a la práctica de colmar las lagunas del derecho con normas pertinentes para casos similares. En el libro había también una parte histórica, pero la parte de reconstrucción teórica del razonamiento por analogía era la relevante y también la más ambiciosa" [16].

Y es precisamente éste uno de los aspectos que había observado con perspicacia el jurista español. *"Según el iusfilósofo italiano* —explicaba Jiménez de Asúa— *no existe distinción lógica entre la interpretación extensiva y analógica y se opone a que ésta sea confundida con la libre creación del Derecho por el juez. Para él, la analogía es una forma de interpretación que dice que los que afirman otra cosa lo hicieron, o por desconocimiento de lo que es la analogía ante la Lógica, o por deseo de poner remedio a la insuficiencia del ordenamiento jurídico. Por eso se atribuyeron a la analogía significados impropios.*

---

mera edición (Torino, Istituto Giuridico della Reale Università, 1934) del primer estudio académico de Bobbio que es también —como lo ha subrayado Paolo Di Lucia— el primero sobre la fenomenología aparecida en Italia: *L'indirizzo fenomenologico nella filosofia sociale e giuridica*. Cfr. también BARBANO, F., "Bobbio anni trenta o della persona", en *Teoria Politica*, año XV, n. 2/3, 1999, ps. 519/532.

[16] BOBBIO, N., *Autobiografía*, p. 138.

Para Bobbio —explicaba Jiménez de Asúa—, *la analogía es interpretación pero no la interpretación que supone reproducir mecánicamente los textos en forma de traducción literal, sino* interpretación *en el sentido más genuino de la palabra, puesto que reproduce, no repitiendo sino desarrollándolo, el núcleo mismo de la norma, configurando en su razón suficiente; y no ya fuera del sistema, sino que permanece dentro de él, contribuyendo a configurar el orden jurídico como un organismo que crece y se desarrolla, pero siempre por fuerza interior y jamás por ser imposible fuera de sí mismo. De aquí que de un modo terminante, Bobbio niegue la diferencia entre interpretación exterior e interpretación analógica"* [17].

Recientemente ha retornado sobre la importancia del tema de la analogía en Bobbio otro estudioso español, Manuel Atienza Rodríguez, quien realizó una rigurosa reseña cronológica de los trabajos de Bobbio, distinguiendo entre cuanto éste había escrito desde 1938 hasta los años sucesivos, en modo particular la voz "Analogia" en el *Novissimo Digesto Italiano* (vol. I, tomo I, Utet, Torino 1957). En 1938 Bobbio consideraba que el fundamento de la validez de la analogía jurídica era uno solo: la analogía, por lo tanto —como había bien observado Jiménez de Asúa— no tenía necesidad de norma alguna para regularla dado que reconocía solamente límites de naturaleza lógica, puesto que Bobbio distinguía la analogía de la interpretación extensiva en otras áreas del derecho. Sin embargo, según Atienza, a pesar de las oscilaciones internas de su visión del problema en los diversos períodos, se mantienen constantes en Bobbio las consideraciones sobre la lógica de la analogía y su fundamento, sobre la voluntad del legislador, quedando por lo tanto excluida la posibilidad de concebir la analogía como creación jurídica [18].

[17] Y agregaba Jiménez de Asúa: "Por esto, en el último capítulo de su libro consagrado a la analogía en derecho penal, dice, apoyándose en su concepto de la interpretación analógica, que nada hay que la prohíba en el artículo primero del Código italiano, e insiste en que nada tiene que ver con el arbitrio judicial. En el sentir de Bobbio, todo lo que se cuestiona sobre las innovaciones del Soviet o del Tercer Reich no interesa, porque a pesar de que se llamen analogía no lo son. Se trata de arbitrio del juez, de libre creación del Derecho, de falsa analogía y, en todo caso, de abuso de ella. En resumen: la analogía no es más que la propia interpretación extensiva, un razonamiento jurídico. Enteramente conforme con Bobbio —concluía Jiménez de Asúa— en cuanto a una gran parte del contenido de su libro, pero es que el penetrante iusfilósofo italiano llama analogía a la interpretación analógica y todo el problema se reduce a una discrepancia de palabras. Si entendemos por analogía lo que acabamos de decir de interpretación" (JIMÉNEZ DE ASÚA, *La ley y el delito*, Caracas, 1945, ps. 122/123).

[18] ATIENZA RODRÍGUEZ, M., *Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*, Madrid, 1986, ps. 44/50. Sobre la interpretación de Atienza en relación con otros artículos y estudios sobre el tema (desde la reseña de BRUCCO, Berto, "L'analogia nella logica del diritto", en *Rivista del Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle Obbligazioni*, vol. XXXVII, 1939, hasta el estudio de ROMERO, Francesco, *Analogie, zu ienem relationalen Wahrheitsbegriff im Recht*, Ebelsbach, 1991) me remito a la nota crítica de VAREJAO, Marcela, "Un recente studio spagnolo sull'analogia girudica", en *Sociologia del Diritto*, nro. 3, 1993.

De todos modos, Jiménez de Asúa había percibido bien cómo, desde los primeros trabajos, la teoría del derecho del jurista torinés estaba íntimamente relacionada con al menos tres grandes temas que el mismo Bobbio, evocando el inicio de su actividad universitaria en la Facoltà di Giurisprudenza di Camerino [19], reconoce haber concebido desde siempre, articulados de esta manera: "la enseñanza de filosofía del derecho como el análisis de los conceptos generales de la teoría del derecho, más que una filosofía del derecho, según lo que se entendía durante la hegemonía de la filosofía idealista, no la filosofía del derecho propiamente dicha sino la teoría general del derecho, que desde entonces dividí en los tres capítulos principales: las fuentes del derecho, la norma jurídica, el ordenamiento jurídico" [20].

También a Caracas, durante el año académico 1959-1960, arribó de México a la Universidad Central Leopoldo Zea (precediendo por pocos meses a su maestro, el filósofo español *transeterrado*, José Gaos), quien en ocasión de una serie de lecciones sobre "Latinoamérica y el Mundo" —publicadas en un volumen de la Dirección de Cultura de la Universidad el mismo año de 1960— ilustró algunos aspectos de la filosofía europea en relación con aquella latinoamericana contemporánea. Una de las corrientes entonces más debatidas era el existencialismo y, en cuanto concernía a Italia, Zea se refería a Nicola Abbagnano, promotor de aquel "existencialismo positivo" (el estudio homónimo es del año 1948) diverso de aquel considerado "negativo" de inspiración heideggeriana y del primer Sartre que había sido criticado por el joven Bobbio. Abbagnano había arribado a Torino desde su natal Salerno en el año 1935 y había realizado, desde el inicio de sus estudios, una interpretación "en positivo" del existencialismo de Kierkegaard y Jaspers. No a caso Bobbio había considerado el libro de Abbagnano, *La struttura dell'esistenza*, publicado en el '39, "entre

[19] Curiosamente, en una insistente, graciosa autocrítica, Bobbio mantuvo hasta el día de hoy un "[Recuerdo de su] primera lección [universitaria] como de un fracaso. Me había preparado bien. Debía ilustrar los lineamientos principales de mi curso. Cuando estaba por entrar en la pequeña aula donde estaban reunidos los pocos estudiantes que frecuentaban la Facultad de Derecho de la Universidad de Camerino, escuché decir a mis espaldas '¡Vamos todos a escuchar la primera lección de Bobbio!' Mi seguridad se desvaneció imprevistamente. Frente a tantos colegas, más viejos que yo, no logré subir a la tarima, permanecí de pie, perdí súbitamente el hilo del discurso y no logré hablar por más de media hora. Uno de los papelones de mi vida (¡he hecho tantos!) que no se ha borrado más de mi memoria" (BOBBIO, Norberto - POLITO, Pietro, "Il mestiere di vivere, il mestiere di insegnare, il mestiere di scrivere. A colloquio in occasione dei novant'anni di N. Bobbio", *Nuova Antologia*, fasc. 2211, julio-septiembre de 1999, p. 29). El tema fue retomado por el mismo Bobbio en su *lectio doctoralis* (en ocasión de la graduación *ad honorem* conferida por la Universidad de Camerino) titulada "Quegli anni a Camerino", ahora en *Diritto e Democrazia...*, cit., ps. 17/22.

[20] BOBBIO, Norberto - POLITO, Pietro, "Il mestiere...", cit.

las obras de ruptura ciertamente la más impresionante" de la cultura filosófica italiana de aquellos años [21].

En aquel momento, además del ya conocido Bobbio jurista, se había difundido en América Latina la idea de que había también un Bobbio existencialista, ligado, por lo tanto (gracias, como veremos, a la edición mexicana de su libro sobre *El existencialismo. Ensayo de interpretación*) [22], a aquella tendencia filosófica, que de todas maneras no entraba en contraste —al menos en la versión de Abbagnano— con el neorracionalismo y el personalismo laico del mismo Bobbio, dado que ambos refutaban la fundación metafísica idealista de las filosofías (del derecho o de la existencia) y consideraban central el problema de la libertad y de la persona.

Ya algunos años antes, Bobbio se había interesado por la filosofía existencial y, en particular, en la fenomenología de la existencia, sobre todo en relación al empleo de la categoría de la posibilidad, inherente a la estructura del ser y de la persona. En 1941 habían aparecido artículos y reseñas sobre "La filosofia dell'esistenza in Italia", en *Rivista di filosofia*, nros. 1-2, 1941; sobre "Persona e società nella filosofia dell'esistenza", en *Archivio di Filosofia*, n. 3, 1941 [23]. Vale decir, además, que en la edición mexicana de *La filosofía del decadentismo* apareció en el apéndice su artículo sobre "El decadentismo de J. P. Sartre". En 1947 Bobbio había reseñado el polémico estudio de J. P. Sartre, *Reflexions sur la question juive* de 1946, en la revista *Communità*, nro. 24. El año anterior, presentando en la "Biblioteca di cultura filosofica" de Einaudi una recopilación de escritos de Karl Jaspers ("el modelo principal" y "el más característico de los existencialismos contemporáneos"), Bobbio juzgaba la filosofía existencialista en estos términos: "aparecida en sus inicios, luego de los primeros entusiastas, como la manifestación del decadentismo en filosofía, hoy asume el tono y el color de una filosofía del advenir, o al menos del renacer. Los

[21] BOBBIO, N., "Discorso su Nicola Abbagnano" (Salerno, 4 de diciembre de 1965), ahora como "Introduzione" a ABBAGNANO, N., *Scritti Schelti* (a cargo de G. De Crescenzo y P. Laveglia), Torino, 1967, ps. 11/38.

[22] Traducido en español en 1948 por la joven Lore Terracini, hija del matemático Alessandro Terracini, también éste exiliado desde Italia a Tucumán, a donde arribarían además el hermano Benvenuto Terracini con la ayuda de Amado Alonso, director del Instituto de Lingüística de la Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad de Buenos Aires, y Renato Treves con la de Carlos Cossio, profesor de Filosofía del Derecho de la Universidad Nacional de La Plata. Cfr. también TERRACINI, L., "Una inmigración particular: 1938, los universitarios italianos", cit., y SMOLENSKY, M. - VIGEVANI JARACH, V., *Tante voci, una storia. Italiani ebrei in Argentina, 1938-1948*, Bologna, 1998.

[23] PAREYSON, Luigi, en su *Studi sull'esistenzialismo*. Florencia, 1943, que es la primera valoración global de la presencia del existencialismo europeo en la filosofía italiana, además de citar el artículo de Bobbio recordaba que los "conceptos existencialistas" fundamentales habían sido discutidos también por Enzo Paci y por el mismo Bobbio en las reuniones del año 1942 de las sesiones milanesa y romana del Istituto di Studi Filosofici (p. 32).

pensadores 'malditos' se transforman en filósofos civiles; los epígonos se vuelven precursores. Tal situación es sólo aparentemente paradójica. El existencialismo tuvo una función de estímulo. Quien fue despertado por este estímulo, por cuanto luego haya caminado o intentado caminar por su sendero, no ha podido olvidar el estímulo inicial [...] Hoy —concluía Bobbio— se habla un poco en todos lados, con curiosidad y con pasión, de *existencialismo y de marxismo*" [24]. Aun pocos meses antes de la conferencia de Zea en la Universidad Central de Venezuela, Bobbio continuaba ocupándose del existencialismo escribiendo la voz homónima para el *Dizionario di Filosofia*, a cargo de A. Birogli, aparecido en las ediciones de Comunità, Milano, 1957 [25].

El significado del interés de Bobbio por el existencialismo —y el hecho de que en algunos ambientes españoles y latinoamericanos él fuese considerado vinculado a tal corriente, o al menos ligado a una variante crítica del existencialismo europeo— es comprensible también a la luz de los motivos que el mismo Bobbio recuerda que lo habían llevado a ocuparse de la filosofía de la existencia: "En aquellos años (1945-1946) tuve un interés por el existencialismo, al cual había dedicado numerosos escritos más expositivos que interpretativos y que me habían inducido en el mismo período de la ocupación alemana a publicar en Chiantore [la antigua casa editorial torinesa, en 1944] un librito que había intitulado *La filosofia del decadentismo*, en el cual intentaba dar a las filosofías de Jaspers y de Heidegger una interpretación propia, que ahora aparecería del todo fuera de tiempo, extravagante y viciada de prejuicios ideológicos. A quien hoy podría estupidizarse por estos intereses así aparentemente lejanos de las cuestiones de aquel tiempo, ya he tenido ocasión de explicarlo —afirma Bobbio— como la señal de un período de tormentoso traspaso de lo viejo a lo nuevo, en el cual el existencialismo satisfacía una exigencia liberadora respecto de las filosofías idealistas en las cuales nos habían formado, una especie de 'purgación' antes de encontrar el propio camino en las filosofías

[24] *Avvertenza* a JASPERS, K., *La mia filosofia*, Einaudi, Torino, 1946, ps. VII-VIII.

[25] Para una visión más general de la influencia del existencialismo y sobre la posición de Bobbio, cfr. GARIN, E. - PACI, E. - PRINI, P., *Bilancio della fenomenologia e dell'esistenzialismo*, Padova, 1960; GARIN, E., "Cronache di filosofia italiana, 1900-1943", en el apéndice de *Quindici anni dopo, 1943-1960*, Bari, 1966; SANTUCCI, A., *Esistenzialismo e filosofie italiane*, Bologna, 1967. El mismo Leopoldo Zea se había interesado por el existencialismo europeo y por Sartre, el cual junto con Ortega y Gasset, Dilthey, Toynbee y Merleau-Ponty, había sido uno de sus autores preferidos de aquel período, como lo ha reconstruido MEDIN, Tzvi, *Entre la jerarquía y la liberación. Ortega y Gasset y Leopoldo Zea*, México, 1998, ps. 108, 129, 221/222. Para una visión global de la "filosofía latinoamericana" más original y debatida en la América Latina de la segunda mitad del siglo pasado, véase GÓMEZ MARTÍNEZ, J. L., *Leopoldo Zea*, Madrid, 1997. La discusión sobre el volumen que contenía las conferencias de Zea fue iniciada por PASQUALI, A., "Latinoamérica y el mundo de Leopoldo Zea", en la prestigiosa revista venezolana *Crítica Contemporánea*, nro. 1, mayo-junio, 1960.

militantes del posfascismo, que eran sustancialmente el marxismo y el neo-iluminismo" [26].

II. Otros itinerarios de la difusión: de los años de las dictaduras militares a la transición democrática en Argentina y Chile

Al final de los años ochenta, el argentino José Aricó —que ha sido el mayor estudioso de Gramsci y de la cultura política italiana contemporánea en la América hispánica— recordaba y precisaba que "a través de las crónicas de Renato Treves, o de las colaboraciones de quien, desconocido por esos años, es hoy un autor de fortuna entre los intelectuales americanos —me refiero a Norberto Bobbio— un lector de Buenos Aires, al que la guerra había apartado de Europa, podía ahora mantenerse informado de los autores del debate ideal de un país como Argentina que intentaba clausurar, vertiginosamente, la brecha abierta con la cultura europea por el fascismo" [27].

No es por lo tanto casualidad que en el nro. 4 (de 1947) apareciera en la revista bonaerense *Realidad* (que se autodefinía *"Revista de ideas"* y era dirigida por el filósofo argentino Francisco Romero) el artículo de Bobbio —que es también su primer trabajo traducido en Sudamérica— "Filosofía y cultura en la Italia de hoy y de ayer". En 1950, en la misma revista, aparecía la primera reseña publicada en la Argentina de las *Cartas desde la cárcel* de Gramsci, hecha por el joven Ernesto Sabato [28]. Vale también la pena recordar un dato interesante con respecto al conocimiento de Gramsci en América Latina, y es que el primer comentario amplio y razonado de la experiencia política del *Nuevo Orden* fue hecho en América Latina por Leo Valiani, que publicó, entonces exiliado en México, en 1943 (con el seudónimo de Weiczen-Giuliani), su *Historia del socialismo europeo*, en la cual ya entonces Gramsci era considerado como uno de los mayores innovadores del socialismo en el viejo continente. *"Un socialismo* —especificaba con agudeza Aricó, refiriéndose a aquel mismo pensamiento político italiano en el cual se habían formado Treves y Bobbio— *leído*

[26] Bobbio, Norberto, *Tra due repubbliche. Alle origini della democrazia italiana*, Roma, 1996, p. 103. Por otro lado, en lo que respecta a aquel período —y a aquél apenas precedente— sobre la relación entre instancia personalística y teoría democrática en Bobbio, cfr. Sbarberi, F., "Liberté et egalité. La formation de la théorie democratique chez Bobbio", en *Archives de Philosophie*, nro. 57, 1994 y "Quale liberalsocialismo? Il confronto teorico tra Calogero e Bobbio", en *Laboratorio di Storia. Studi in onore di Claudio Pavone* (a cargo de P. Pezzino y G. Ranzato), Milano, 1994.

[27] Aricó, J., "La aceptación de la herencia democrática", en *La cola del Diablo. Itinerarios de Gramsci en América Latina*, Caracas, 1988, p. 192.

[28] Gramsci, A., *Cartas desde la cárcel*, Lautaro, Buenos Aires, 1950, trad. de Gabriela Moner, prólogo de Gregorio Bermann.

en llave liberal y siguiendo la inspiración de Carlo Rosselli y de Piero Gobetti. Por lo demás, es precisamente esta visión del entronque del movimiento liberal, o bien, del liberalismo ético político con las nuevas experiencias del movimiento obrero de los consejos fabriles de Turín en 1920, lo que tan bien bosquejaba Renato Treves en el último capítulo de su ensayo dedicado a Benedetto Croce, filósofo de la libertad, *publicado en Buenos Aires en 1944"* [29].

En otras palabras, para la comprensión de la difusión del pensamiento de Bobbio en América Latina, para valorar los obstáculos que ha encontrado o las razones que la han favorecido, es necesario tener en cuenta el hecho de que su pensamiento tanto jurídico como filosófico, ha tenido siempre, e inevitablemente, un determinante y amplio valor político que lo ha colocado —con las varias decantaciones y declinaciones que se han verificado en su rica producción de más de medio siglo— en los diversos ámbitos del pensamiento liberal primero, y del socialista después. Un pensamiento que justamente a causa de sus implicancia políticas, por largos períodos —aquellos de las dictaduras militares— ha sido combatido y exorcizado en muchos ambientes, no sólo académicos, del mundo latinoamericano. Debe remarcarse además que esta oposición de la cultura "anti-jurídica", impuesta por los regímenes más o menos militarizados y totalitarios, explica también el hecho —tanto paradójico como significativo— de la atracción, a veces también "clandestina", pero no menos creciente y fecunda, que el pensamiento de Bobbio ejerció sobre varias generaciones de docentes, de jueces, de políticos formados en América Latina (pero también sobre los exiliados latinoamericanos formados en Italia), durante el tremendo período, entre los años setenta y ochenta, de la devastación de los derechos fundamentales, de la represión y de los *desaparecidos*: de hecho, las tomas de posiciones críticas que descendían del pensamiento de Bobbio acerca de la ilegitimidad e ilegalidad de los regímenes latinoamericanos, fue para muchos de aquellos protagonistas la base conceptual (y ética) de su respuesta a la dictadura.

Me parece pertinente observar cómo, justamente por estas razones, diría históricas, la difusión (y también, al menos en parte, la gestación misma) de la obra del liberal-demócrata Bobbio debe ser estudiada colocándola en la larga (digamos mejor *larguísima*) duración de aquellas que podemos definir como las diversas formas de las *transiciones democráticas*. Transiciones iniciadas, como sabemos, al final de la Segunda Guerra Mundial con la caída del nazismo y del fascismo y prolongadas hasta la instauración de los gobiernos de estruc-

[29] ARICÓ, J., "La aceptación...", cit., ps. 193/194. El libro de Treves había sido publicado por la editorial Imán, dir. por Samuel Kaplan, amigo de Rodolfo Mondolfo. De este volumen se ha hecho recientemente una parcial traducción al francés con el significativo título de "Le socialisme liberal", en *Jean Cardonnier, Renato Treves et la sociologie du droit. Archéologie d'une discipline* (a cargo de S. Andrini y A. J. Arnaud), Paris. 1995.

tura liberal en los países de la Europa meridional (Portugal: abril de 1974; Grecia: julio de 1974; España: noviembre de 1975) y hasta la caída de las dictaduras en la Argentina y en Chile y de los regímenes del Este europeo [30].

En tal perspectiva histórica (y teorética) la "filosofía militante" de Bobbio —como ha percibido en modo lúcido y penetrante Luigi Ferrajoli en su *laudatio* en ocasión de la laurea *honoris causa* en el sexagésimo aniversario de la docencia camerinesa de Bobbio— ha sido, y sigue estando, ligada a la enseñanza que permanecerá entre las más duraderas del siglo XX, según la cual "en la construcción de la democracia no existen alternativas al derecho, y en la construcción del derecho no existen alternativas a la razón. Si no hubiésemos aprendido del marxismo —escribía Bobbio hace cuarenta años— a ver la historia desde el punto de vista de los oprimidos, obteniendo una nueva e inmensa perspectiva sobre el mundo humano, no nos habríamos salvado o habríamos buscado reparo en la isla de nuestra interioridad privada o nos habríamos colocado al servicio de los viejos patrones [...] Justamente, el fracaso histórico de aquella gran esperanza del siglo que ha sido el comunismo —argumentaba Ferrajoli— es hoy una confirmación de la enseñanza de Bobbio en torno al nexo vinculante entre derecho y democracia: ya que aquel fracaso se debe en gran parte al desprecio del derecho —y de los derechos— como técnica de limitación, de control y de regulación del poder; al recurso, en otras palabras, a aquella antigua y recurrente tentación que es el "gobierno de los hombres" en lugar del "gobierno de las leyes" [31].

[30] Sobre algunos aspectos fundamentales para la comprensión de las diversas formas de transición democrática y de las características jurídico-institucionales que la acompañan sobre todo en América Latina, me remito al menos a TERRY LYNN, K. - SCHMITTER, Ph., "Modes of transition in Latin America, Southern and Eastern Europe", *International Social Sciences Journal*, nro. 128, 1991; *Fear at the edge: State terror and resistence in Latin America* (a cargo de J. E. Corradi, P. Wells, y M. A. Garretón), Berkley-Los Angeles, 1992; *La democracia en América Latina. Actualidad y perspectivas* (a cargo de P. González y M. Roitman), Madrid, 1992; *Transition to democracy in Latin America: the role of the judiciary* (a cargo de I. P. Stotzky), Boulder (Colo.) 1993; QUATTROCCHI-WOISSON, D., *Los males de la memoria. Historia y política en la Argentina*, Buenos Aires, 1995; LINZ, J. - STEPAN, A., *Problems of democratic transition and consolidation. Southern Europe, South America and post-communist Europe*, Baltimore - London. 1996; *Constructing democracy: human rights, citizenship and society in Latin America* (a cargo de E. Jelin y E. Hershberg), Boulder (Colo.) 1996; *Constructing democratic governance: South America in the 1990s* (a cargo de J. Domínguez y A. Lowenthal), Baltimore, 1996; BARAHONA DE BRITO, A., *Human rights and democratization in Latin America*, Oxford, 1997; WILDE, A., "Irruptions of memory: expressive politics in Chile's transition to democracy", en *Journal of Latin American Studies*, nro. 31, 1999.

[31] "De esta enseñanza —concluía Ferrajoli— somos todos deudores de Bobbio, que a ella ha dedicado, con pasión y rigor, toda su vida de filósofo militante. Y es esta deuda de reconocimiento la que hoy, profesor Bobbio, su antigua Facultad de Camerino pretende saldar, confiriéndole la láurea *ad honorem* en Derecho" (FERRAJOLI, L., "Ragione, diritto e democrazia nel pensiero di Norberto Bobbio" (*Laudatio*, en ocasión de la láurea *honoris causa* en derecho conferida

Por el conjunto de tales razones de fondo, estudiado y meditado en la América Ibérica de los años '80, el aporte de Bobbio resultó ser un poderoso antídoto y una fuerte cura intelectual respecto de aquellas degeneraciones institucionales —típicas de las dictaduras— en buena medida efecto de las políticas antiliberales y antidemocráticas desarrolladas en los decenios precedentes. Conceptos que, interpretando cuanto se venía elaborando en América Latina en busca de una nueva visión institucional y política de la democracia, tuve ocasión de exponer casi veinte años atrás y que me parece oportuno recordar aquí como testimonio de la fecunda, creciente presencia, en aquellos años, del pensamiento jurídico político de Bobbio.

La ocasión fue un congreso de estudios promovido por el Consejo Regional del Piemonte sobre la *Democrazia in America latina negli anni '80*. En mi exposición introductiva observaba cómo en muchos países latinoamericanos, se había realizado una convivencia anormal pero funcional entre formas de coacción económica y de coacción política y personal que se habían transformado en el fundamento mismo de la praxis totalitaria. "Es necesario afirmar con fuerza que en la relación entre (no) igualdad y (no) liberalismo en América Latina, en el ámbito de las instituciones económicas y de aquéllas jurídico-políticas, valen —decía— las observaciones que muchos estudiosos han desarrollado acerca de los límites que estas dos instancias han conocido en la tradición de los países europeos más avanzados. En realidad, también en Europa 'si se puede decir que el liberalismo es una doctrina parcialmente igualitaria, se necesita agregar —comentaba Norberto Bobbio— que ella es igualitaria más en las intenciones que en los resultados, desde el momento que entre las libertades protegidas está generalmente comprendida también aquella de poseer y de acumular sin límites bienes económicos a título individual, y la libertad de emprender operaciones económicas (la así llamada libertad de iniciativa económica), de las cuales han tenido, y continúan teniendo, origen las más grandes desigualdades sociales en las sociedades capitalistas más avanzadas' [32]. Por lo demás —agregaba Bobbio— no es una novedad que 'las doctrinas igualitarias han siempre acusado al liberalismo de ser factor y productor de un régimen fundado sobre la desigualdad económica: basta recordar que para Marx la igualdad jurídica de todos los ciudadanos, sin distinciones de órdenes, proclamada por la Revolución Francesa, no fue en realidad más que un instrumento del cual la clase burguesa se sirvió para liberar y tornar disponible la fuerza-trabajo necesaria

---

a Norberto Bobbio en el sexagésimo aniversario de su docencia camerinesa [1937-1997], Camerino, 29/5/1997), en *Notiziario dell'Università degli Studi di Camerino*, nro. 34, 1997, ahora en *Diritto e democrazia nella filosofia di Norberto Bobbio* (a cargo de L. Ferrajoli y de P. Di Lucia), cit., p. 14.

[32] Bobbio, N., voz "Eguaglianza". *Enciclopedia del Novecento*, Vol. II, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, p. 362.

para el desarrollo del capitalismo naciente, a través de la útil ficción del contrato voluntario entre individuos libres'. Por otro lado, no se debe olvidar que, en la tradición liberal de las democracias avanzadas, es siempre necesario distinguir entre *'instituciones representativas'* y *'democracia'*. De hecho, un régimen democrático que se considere realmente tal está formado por todos los derechos de libertad y no por las solas instituciones parlamentarias; por otro lado, un régimen representativo es democrático solamente si está basado sobre la aplicación efectiva del sufragio universal que garantice además de la igualdad de los derechos entre la mayoría y la minoría, también —concluía con las palabras del mismo Bobbio— las formas institucionales efectivas de 'democracia participativa y procedimental' " [33].

En síntesis, quisiera observar que existe una constante en casi todos los autores que en un modo u otro han manifestado la influencia del pensamiento de Bobbio, y es aquélla representada por la cuestión histórica-teorética fundamental de la moderna *democracia (jurídico-política)* y de la relación entre igualdad y libertad, entre socialismo y liberalismo [34].

En suma, se trataba ya entonces de comprender de qué manera la perspectiva teórica que ofrecía el pensamiento del filósofo político torinés nos permitía (o más aún, nos obligaba) realizar el análisis de las concepciones latinoamericanas de la democracia —y de las mutaciones de lenta, progresiva democratización que caracterizaron los años '80/'90— estudiando el nexo histórico teorético y jurídico-político existente entre las crisis del tradicional sistema "oligárquico liberal" y la posterior, progresiva afirmación de las formas de go-

[33] FILIPPI, A., "Continuità e trasformazioni nel rapporto tra economia e istituzioni politiche", en *Democrazia in America latina negli anni '80* (a cargo de A. Annino, M. Carmagnani y A. Filippi), Milano, 1982, ps. 67/68. El texto de Bobbio al cual hacía referencia era *Democrazia e maggioranza* (intervención en el Congreso sobre *Democrazia e principio di maggioranza*, Istituto di Studi Filosofici, Milano, octubre de 1980), ahora en BOBBIO, N. - OFFE, C. - LOMBARDINI, S., *Democrazia, maggioranze, minoranze*, Milano, 1981, aparecido con el título de "La regola di maggioranza: limiti e aporie".

[34] Al sostener este punto, tomo en consideración incluso algunos trabajos más recientes de Bobbio sobre este aspecto de su pensamiento considerado central por latinoamericanos y españoles: la voz "democrazia", en *Lessico della politica* (a cargo de G. Zaccaria), Roma, 1987, ps. 160/170; "La democrazia dei moderni paragonata a quella degli antichi (e a quella dei posteri)", en *Teoria Politica*, año 111, nro. 3, 1987, ps. 3/17; "La regola di maggioranza: limiti ed aporie", en *Fenomenologia e Società*, año IV, nros. 13/14, 1981, ps. 3/21; y la reciente voz "Democrazia", en *Alla ricerca della politica, voci per un Dizionario* (a cargo de A. D'Orsi), Torino, 1995, ps. 3/17. Tengo también en cuenta la notable contribución de FERRAJOLI, L., *Diritto e ragione* (prefazione di Norberto Bobbio), Bari, 1989, particularmente el parág. 60 de la parte quinta, como así también los estudios sucesivos sobre *Diritti fondamentali*, que representan un desarrollo teórico crucial y decisivo para la construcción de una teoría jurídico-política de la democracia, publicados en *Teoria Politica*, nro. 2, 1998, ps. 3/33 (con participaciones de Riccardo Guastini, Ermanno Vitale, Mario Jori y Danilo Zolo) y la contra réplica del mismo Ferrajoli, "I diritti fondamentali nella Teoria del Diritto", en *Teoria Politica*, nro. 1, 1999, ps. 53/96.

bierno liberal-democráticas, verificando así, por otro lado, el aporte de las contribuciones teóricas de Bobbio en un contexto histórico político diverso del europeo y, también por esto, más empeñoso. Contribuciones que aparecen historiográficamente dirimentes para llegar a un repensamiento crítico y un potenciamiento vinculante de las instituciones democráticas como condición indispensable (aunque no suficiente) para elaborar y actuar formas institucionales de un nuevo orden de justicia internacional en grado de involucrar como protagonistas *a la par* tanto latinoamericanos como europeos y para poder, al final de un así largo recorrido histórico-teorético, concebir y afirmar en una perspectiva universalista el *cosmopolitismo de los derechos fundamentales*.

Volviendo a rastrear las relaciones de Bobbio, debe destacarse que, en orden cronológico, la primera reseña hecha por Bobbio a un trabajo de colegas latinoamericanos —y que, por lo tanto, constituye el inicio de su diálogo con la cultura hispánica— fue el estudio (que él conoció a través del amigo en común Treves) de Carlos Cossio, *La plenitud del orden jurídico y la interpretación judicial de la ley*, Buenos Aires, Losada, 1939, reseña aparecida en la *Revista Internazionale di Filosofia del Diritto*, en el número 4/5, 1940 [35]. Squella Narducci recordó cómo *"el pensamiento de Bobbio estuvo muy presente en la fundación en la Argentina, bajo la presidencia de Raúl Alfonsín, del Consejo Federal para la Consolidación de la Democracia. Tras esa iniciativa estuvieron Genaro R. Carrió* [que fue presidente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación durante el gobierno del presidente Alfonsín] *y Carlos Santiago Niño, y el propio ex presidente Alfonsín parece ser, hasta el día de hoy, un asiduo lector de Bobbio, lo mismo que algunos de quienes fueron sus ministros o miembros de la Corte Suprema de Justicia de ese entonces"* [36].

Luego de la ya citada experiencia de Jiménez de Asúa (y antes de la presencia de Bobbio en la Argentina en el período del gobierno de Alfonsín) a mitad de los años sesenta, Ernesto Garzón Valdés había ya traducido y dirigido, junto a Genaro R. Carrió, la edición en español de *El problema del positivismo jurídico*, publicado por la Editorial Universitaria de Buenos Aires en 1965. En 1977 Anselmo di Martino tomó la iniciativa de traducir *De la estructura a la función* (que había aparecido en Milano en 1977 en las ediciones de *Comunità*, con el título de *Nuovi studi di teoria del diritto*), libro que, según Martino, tendrá más que cualquier otro una relevante influencia en los ambientes universitarios y entre los juristas argentinos "por la pulcritud con la cual Bobbio distingue los términos de las viejas controversias, puntualiza posiciones y propone nuevos criterios de especulación". En los años '80 y '90 los temas bobbianos

[35] Sobre la importancia de la personalidad de Cossio, cfr. J. C. CUETO RÚA, "Evocación de Carlos Cossio", en *La filosofía del derecho en el Mercosur. Homenaje a W. Goldschmidt y C. Cossio* (a cargo de M. A. Ciuro Caldani), Madrid, 1997.

[36] SQUELLA NARDUCCI, A., *Presencia de Bobbio en Iberoamérica*, cit., p. 25.

de mayor interés están ligados, como ya lo he indicado, a las "sutiles y esclarecedoras distinciones sobre los modos de la democracia y acerca de las distintas formas del socialismo" [37].

Respecto de los años más recientes, vale la pena insistir en el caso de la transición democrática en la Argentina, ejemplo tanto más interesante en cuanto en aquel período del todo particular, la presencia del Bobbio jurista y filósofo del derecho se suma en modo decisivo a aquélla del filósofo político y del político *tout court*.

Por muchos aspectos, el pensamiento filosófico político de Bobbio como teórico del socialismo liberal tuvo múltiples consonancias con la ideología política de la Unión Cívica Radical, precisamente en su componente alfonsinista. En el período de la reconstrucción institucional democrática, su pensamiento es conocido no solamente por los juristas sino que también, en el caso de la Universidad de Buenos Aires, la recepción de su pensamiento se extiende a la Facultad de Ciencias Sociales y a la de Filosofía y Letras, y específicamente a la cátedra de Filosofía Política a cargo de Jorge Dotti, quien recientemente me ha escrito recordando que en aquel contexto cultural y político *"la tradición del socialismo antidogmático, democrático y pluralista, que Bobbio encarna y prolonga, se suma así a la fuerza educativa que, para los jóvenes estudiantes, tiene la lectura que Bobbio hace de la filosofía política y jurídica. Éste es el eje de la recepción de su pensamiento en los años ochenta. Cuando la democracia postdictatorial se estaba afianzando con grandes dificultades e incógnitas, sus ideas operan como una privilegiada fuente de legitimación de una forma de vida que, entre nosotros, era inédita. En este período* —explica Dotti—, *el medio que más contribuyó a la difusión de este ideario,* La Ciudad Futura, *órgano de la renovación democrática de la izquierda. Dirigida por José Aricó y Juan Carlos Portantiero, los colaboradores habituales en esos primeros años pertenecíamos todos al* Club de Cultura Socialista, *una institución donde las ideas de Bobbio fueron ampliamente discutidas (y donde los visitantes italianos, de un determinado arco cultural, encontraron siempre interlocutores atentos: pienso en Remo Bodei, Giacomo Marramao). Con ya la certeza (si no definitiva, al menos lo suficientemente tranquilizante) de que la democracia está para quedarse, y sobre todo al consolidarse en la Argentina el triunfo de la neo-liberalización populista piloteada por el presidente Menem, en simultaneidad con el hundimiento de la constelación ideológico-política socialista a*

[37] SQUELLA NARDUCCI, A., *Presencia...*, cit., p. 26. Cfr. también CARRIÓ, G. R., "Principios jurídicos y positivismo jurídico", en *El análisis filosófico en América Latina* (a cargo de J. E. Gracia), México, 1985, ps. 55/73 y VIGO, R., "La filosofía del derecho en la Argentina", en CIURO CALDANI, M. A., *La filosofía...*, cit. Bobbio había reseñado el trabajo de CARRIÓ, Genaro R., *Principios jurídicos y positivismo jurídico*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1970, en la *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, XLVII, 1970.

nivel mundial, la figura de Bobbio pasa a cumplir una función no antitética, pero distinta. Por un lado, permanece su rol de fuente bibliográfica indispensable en los estudios universitarios de la filosófica política moderna y contemporánea; por otro, sigue siendo la autoridad respetada, dadas las preguntas de candente actualidad que se le hacen a uno de los últimos 'grandes' el cual vive, en carne propia, la crisis profunda de sus ideales socialistas. Esto es, se busca en él no tanto la legitimación del nervio democrático y pluralista del socialismo, sino las vivencias y la experiencia más íntima del derrumbe de las ideas de izquierda en la era de la globalización capitalista triumphans. *En última instancia, se lee la* saggesse *de Bobbio"* [38].

El doble tema bobbiano de las "promesas incumplidas de la democracia" y de la "democracia integral" remite, en lo que respecta a la Argentina, a la recepción, en los ambientes liberal-demócratas y socialistas, del pensamiento de la izquierda italiana, en un arco temporal y conceptual que, según José Aricó, partiendo de Gobetti, de Rosselli y de Gramsci llega precisamente hasta Bobbio. Recepción que, además, debe ser valorada desde un horizonte político y teórico más general, el de los países en los cuales ese pensamiento fue recibido: o sea, en relación a los modos a través de los cuales la "cultura de la izquierda latinoamericana" afrontó el "pensamiento de la crisis" de las instituciones también en relación con otras culturas políticas (de la derecha liberal, del peronismo, del castrismo, etc.).

La cuestión fue entendida por Aricó con su habitual perspicacia cuando, pocos meses antes de su muerte, observó con un espíritu que no vacilo en considerar lúcidamente bobbiano de "iluminista pesimista" y de "tolerante intransigente", al sostener que: *"Aceptar el terreno de la confrontación entre cultura y política (como esferas comunicadas pero sustancialmente autónomas) no puede ser soslayado. Aceptar el terreno de la confrontación significa en cierto modo admitir que entre la cultura de derecha y la cultura de izquierda hay un punto de encuentro, la común necesidad de responder críticamente a la* 'anarquía del mundo burgués'. *En torno a los nudos cruciales de la modernidad, de los que Bobbio llama* 'las promesas incumplidas de la democracia', *se abren*

[38] Algunos escritos de Dotti de los años ochenta "llevan la marca tácita" —como él mismo lo reconoce— de algunas ideas bobbianas, como "¿Viejo? Liberalismo, nuevo ¿liberalismo?", en *La Ciudad Futura*, 1, 1986, ps. 26/27. No es casual que en el mismo número de la revista y a continuación, ps. 28/29, se publicara de Bobbio, "Las promesas incumplidas de la democracia", texto originariamente aparecido en la revista romana *Mondoperaio*, 5, 1984; "Socialismo y democracia: Una decisión ética", *La Ciudad Futura*, 2, 1986, ps. 23/24; "Sapere aude: sobre democracia, socialismo y filosofía", en *Espacios de Crítica y Producción*, 1, 1985, ps. 20/25. Finalmente, añádase que sobre la interpretación que Bobbio hace de los filósofos políticos modernos, Dotti se detiene en el trabajo "Pensamiento político moderno", aparecido en *Del Renacimiento a la Ilustración* (a cargo de Ezequiel de Olaso), I (Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, VI), Trotta - CSIC, Madrid, 1994, ps. 53/75.

los espacios comunes de confrontación y de intercambio entre las culturas de derecha y de izquierda" [39].

Problema arduo y conflictivo aquel de la confrontación, pero también el del diálogo entre "política" y "cultura" durante el último cuarto de siglo de transición democrática en el mundo hispano e hispanoamericano. En ese contexto, la referencia de Aricó a Bobbio se insertó en la polémica que se desarrolló en torno al gran tema de la refundación en sus mismas bases éticas, políticas y culturales, de la República (Argentina) luego de la dictadura; refundación que debería haber estado en grado de instaurar en las nuevas condiciones también institucionales *"la civilidad del diálogo"*. *"¿Qué otra cosa* —se preguntaba Aricó— *que un sentimiento democrático y antiautoritario puede fundar una forma de socialidad que profundice la laicidad de la vida nacional? ¿Cómo es posible favorecer la circulación de las ideas y de los valores, si no se acepta como imperativo moral el reconocimiento de la libertad de pensamiento y el principio de tolerancia?* [...] *La posibilidad de abrir un espacio cultural de plena confrontación de ideas supone* —explicaba Aricó— *una revisión política de sus supuestos: la aceptación de la violencia y de la discriminación"*.

De tal suerte que resultó esencial, para iniciar y realizar la transición democrática, ejercitar una crítica radical y sustancial a la *"derecha antiliberal argentina, o ultraderecha* —la cual insistía Aricó— *ha contribuido a barbarizar la política con su espíritu excluyente y su recurrencia a la violencia y al terrorismo"*. La conclusión de Aricó constituía una indicación de método para el ejercicio de la vida política afirmada sin equívocos: *"es lógico pensar que la irreductibilidad de la derecha argentina a la aceptación del principio de tolerancia y de libertad de pensamiento encuentra en el aniquilamiento de los gramscianos* [pero también de los bobbianos, agrego yo] *una manera de defender su identificación con la barbarie"* [40].

Recientemente, Carlos Strasser se ha detenido, inspirándose en Bobbio, sobre la ecuación jurídico-política "democracia-igualdad" y su opuesta "democracia-desigualdad". La reflexión partía del estudio sobre *El futuro de la democracia*, del cual Strasser sacaba indicaciones para referirse a la situación en la Argentina actual y "a los límites y a los vicios antidemocráticos" que siguen presentes en las instituciones, superables sólo si tiene en cuenta *"que la democracia es un régimen de gobierno, en efecto, pero inescindible de la sociedad y el Estado que lo albergan. En otras palabras, los citados vicios no son contingencias accidentales sino que están 'dictados' por las circunstancias de la democracia, o, digamos, por su anclaje político, social, cultural, histórico, internacional determinado. Y sería voluntarismo esperar que no fuesen así o que*

[39] ARICÓ, J., "Gramsci y la cultura de derecha", ahora en *La cola del Diablo...*, cit., p. 173.

[40] ARICÓ, J., "Gramsci...", cit., p. 174.

pudieran reconvertirse en su contrario. En consonancia con ello, aquí hemos presentado en su momento a 'la democracia real' *como limitada, más liberal e institucionalista que popular, y aun así incompletamente, y defensiva, representada, con un sujeto crecientemente pasivo y un objeto desviado, y por último y de todos modos 'mixta'. Bobbio habla de que los grupos han tomado el lugar del ciudadano; de una sociedad política centrífuga, policéntrica y poliárquica reemplazando a la sociedad homogénea que es en la teoría el correlato lógico de la forma política democrática; del predominio de los intereses particulares o sectoriales respecto del interés común, incluso entre los representantes; de la persistencia de las oligarquías en medio de la tradicional y sempiterna división entre gobernantes y gobernados; del agregado de su potenciación por la asimetría entre 'poder descendente' y 'poder ascendente' y la falta de extensión de lo democrático al plano social; de la intransparencia del poder,* 'el poder invisible' *y* 'el doble Estado'*; de un ciudadano que no es educado como tal; del 'gobierno de los técnicos'; de un Estado que cada vez más aumenta su aparato burocrático, incluso para desmantelarse de los servicios públicos estatales. Todo* —afirma Strasser— *son* 'promesas incumplidas' *por la idea democrática. La pregunta que 'salta' al cabo de su análisis es la misma que finalmente se hace el propio Bobbio: 'pero, ¿eran promesas que se podían cumplir?' Su vena siempre esperanzada si no optimista lo lleva finalmente a un 'pese a todo...' (sic) naturalmente favorable a la democracia, tras un principio de contestación que por lo mismo deja a medio camino. Sin embargo* —concluye Strasser—, *lo que estaba en cuestión no es el indudable valor de la democracia, siempre la mejor lógica de gobierno comparada, sino el retrato fiel de 'la democracia real contemporánea'. Y cómo es posible entonces, que todavía venga en compañía de una desigualdad multiplicada"* [41].

En lo que respecta a la presencia de Bobbio en Chile, debe recordarse que éste arriba a Santiago algunos meses antes de un hecho político fundamental y decisivo para la transición político-institucional chilena [42]: el plebiscito del 5

[41] STRASSER, C., *Democracia y desigualdad. Sobre la "democracia real" a fines del siglo XX*, Colección Becas de Investigación Clacso - Asdi, Buenos Aires, 2000, ps. 80/81.

[42] Según la reconstrucción reciente de Italo Moretti, el viaje a Chile había preocupado mucho a Bobbio dado que temía "que de los ambientes democráticos italianos de la Universidad y de la cultura pudieran surgir críticas a este viaje suyo en el Chile de Pinochet. Lo veo muy preocupado —observa Moretti— y me esfuerzo en tranquilizarlo exponiéndole, en cuanto yo pueda conocerlo, el cuadro de un país reducido al silencio y necesitado de palabras prestigiosas e iluminadas como las suyas. Desembarcados en Santiago, Francesco Caruso, nuestro 'diplomático' encargado de negocios y promotor de la excepcional iniciativa, intentará demostrarle cuán importante es su presencia. En el Aula Magna de la Universidad Católica, con la previsión de no nombrar en momento alguno a Chile, Norberto Bobbio sostiene que democracia y pluralismo, valores inescindibles, 'han vencido en la historia'. 'La democracia es la única forma de organización civil de la sociedad. Hoy quien no se declare democrático está fuera de la historia'. [...] '¿No considera —le pregunto a Bobbio entrevistándolo para el noticiero de la RAI, del cual en

de octubre de 1988 que el general Pinochet había querido y preparado minuciosamente, convencido de la victoria del "sí". En cambio —¡ironía, cada tanto, de la historia!— prevaleció la opinión de todos aquellos que, desde la gran protesta a nivel nacional de noviembre de 1984, se batían por imponer un cambio político, que se habría revelado irreversible, o sea, por emprender la entonces denominada "vía institucional por la democracia", propugnada por los partidos reunidos en un reagrupamiento que, con una amplia plataforma unitaria, el 25 de agosto de 1985 había dado vida al *Acuerdo Nacional para la transición a la Democracia*.

Lo cierto es que, en octubre de 1988, el 54,6% de los siete millones de votantes chilenos vencieron el *referendum* impuesto por el dictador, abriendo así la vía a la democracia. El triunfo del "no" trajo consigo la desestructuración del sistema dictatorial, tanto más por cuanto la coalición de los partidos vencedores —que adoptó rápida y apropiadamente el nombre de "Coalición de los partidos para la Democracia"— había realizado la campaña plebiscitaria sosteniendo la tesis de que la victoria popular indicaría también la necesidad de reformar inmediatamente la Constitución para hacer institucionalmente posible la democracia futura [43]. Se trataba de momentos históricos que representaban para el laboratorio político chileno un momento de extraordinaria verificación teórica y práctica, y también de adaptación, del pensamiento filosófico-político de Bobbio a las elaboraciones necesarias para enfrentar la transición en Chile [44]. De

---

esa época Moretti era corresponsal en América Latina— que a trece años del golpe de Estado la ausencia de un entendimiento entre las oposiciones esté retardando el renacimiento de la democracia en Chile?'. 'Ciertamente', me responde. 'En el pasaje del fascismo a la democracia la base sólida de la democracia italiana fue constituida por el acuerdo para el Comité de Liberación Nacional, que iba desde el Partido Liberal al Partido Comunista. Aquel acuerdo fue realizado el 8 de septiembre de 1943, al momento del armisticio, y duró por todo el tiempo de la lucha partisana de la resistencia. De ello nació la Constitución republicana'. El profesor retorna a Torino consciente de haber encendido en el ánimo de los estudiantes el interés por valores que la generación de ellos no ha podido conocer". MORETTI, I., *In Sudamerica*, Milano, 2000, ps. 104/105.

[43] Para una visión, al menos sucinta, de los hechos que hacen de trasfondo a la recepción del pensamiento jurídico y político de Bobbio en aquel momento crucial de la vida chilena y para mejor comprender el sentido con el cual éste fue comprendido por los demócratas chilenos, cfr. al menos, *Transitions from authoritarian rule-prospecs of democracy* (a cargo de G. O'Donnell, P. C. Schmitter y L. Whitehead), Baltimore, 1986; BONALUMI, G., *Cile: passato e presente*; VIERA-GALLO, J. A., "Tesi sulla transizione", y AYLWIN AZÓCAR, P., "Il primo governo democratico", en *Politica Internazionale*, Ipalmo, nro. 4-5, julio-octubre de 1997, nro. especial dedicado a la "La transizione in Cile".

[44] No se olvide que en el caso de los chilenos, aunque esto vale también para muchos argentinos y otros latinoamericanos exiliados en Italia durante los años de las dictaduras, muchos de ellos tuvieron así modo de conocer de cerca el pensamiento político italiano y europeo en las universidades italianas, en los centros de estudio (como el Issoco, la Fondazione Basso, la Fondazione Feltrinelli, el Ipalmo, la Fondazione Einaudi, etc.). También sobre estos aspectos de la cultura de los latinoamericanos en los años del exilio italiano y europeo faltan investigaciones específicas y profundas.

hecho, el tema, fundamental e impostergable, de la introducción de la democracia en el sistema político chileno dominó las dos conferencias que Bobbio dio —una en la Universidad Católica de Santiago y la otra en la Universidad de Valparaíso— frente a un atento y entusiasta público que comenzaba a ver el fin del túnel de la dictadura militar que, por lo menos, formalmente terminaría (estábamos en el año 1986) tres años más tarde. Con una tan simple cuanto perentoria intención política, los estudiantes de la Universidad de Valparaíso habían preparado un gran cartel de tela blanca con esta frase escrita: *Bienvenido Profesor Bobbio: los que luchan por la democracia y la libertad lo saludan.*

Dos años después de la victoria en el plebiscito, aparece en Santiago un compilado de estudios de Bobbio (con prólogo de Carlos Tognoli) con el título *La democracia socialista*. En el año 1990 la Sociedad Chilena de Filosofía Jurídica y Social —que había ya nominado a Bobbio socio honorario— publicó con el título de *Homenaje a Norberto Bobbio* (a cargo de Aldo Topasio Ferretti) la traducción de los estudios que la Universidad de Torino había publicado en el año 1989 en ocasión de su octogésimo aniversario [45].

La influencia de Bobbio en Chile se extiende en aquellos años a algunos ambientes políticos (y también de las ciencias políticas) de inspiración liberal (Oscar Godoy) y a aquéllos del socialismo democrático (José Joaquín Brunner y Angel Flisfisch). Se trataba también para los chilenos, como para tantos otros latinoamericanos, de arribar, sacando provecho a las enseñanzas de Bobbio, a una síntesis teórico-práctica, conceptual e institucional, entre libertad e igualdad, o para decirlo precisamente en términos de Piero Gobetti: "a una tajante defensa de un sistema democrático liberal lleno de contenidos igualitarios" [46].

Esta cita del jurista Agustín Squella Narducci indica, además, el retorno en el pensamiento político sudamericano de Gobetti —pero más aún del gobettismo como "constante de una política comprometida", para usar las palabras de Bobbio— luego de que Mariátegui y Treves lo hicieran conocer en los años

[45] Para colocar mejor el pensamiento filosófico-jurídico de Bobbio en la cultura chilena, me remito a MANSON, M., "La filosofía del derecho en Chile", y REALE, M., "Sentido da filosofia do direito no Mercosul", ambos en CIURO CALDANI, M. A., *La filosofía del derecho...*, cit.

[46] Que cita en la traducción de SQUELLA NARDUCCI, A., *Presencia...*, cit., ps. 29/30. Por otro lado estos conceptos de Gobetti, tomados por el jurista chileno, habían sido una constante en las elaboraciones del joven político torinés, que reencontramos formulados en los más diversos contextos, por ejemplo, "Il liberalismo e le masse" (1923), "Problemi di libertà" (1923), "Revisione liberale" (1923), "La libertà" (1924), "Liberalismo socialista" (1924), "Rivoluzione liberale" (1925), todos ahora en GOBETTI, P., *Scritti Politici* (a cargo de Paolo Spriano), Torino, 1960 (en las ps. 477, 498, 513, 761, 839, 900). Cfr. también REVELLI, M., "Gobetti, liberal-comunista" en *I dilemmi del liberalsocialismo* (a cargo de M. Bovero, V. Mura y F. Sbarberi), Roma, 1994; y GERVASONI, M., *L'intellettuale come eroe. Piero Gobetti e le culture del Novecento*, Firenze, 2000 (en modo particular los caps. II y III). Para una visión global sobre el gobettismo, sobre su herencia y su actualidad, cfr. SBARBERI, F., *L'utopia della libertà uguale. Il liberalismo da Rosselli a Bobbio*, Torino, 1999.

veinte y cuarenta [47]. Ahora ese pensamiento reaparece a través de la interpretación y mediación de Bobbio, el filósofo político europeo que más que cualquier otro ha estudiado las diversas variaciones y combinaciones entre liberalismo y socialismo, hasta concebir las formas teórico-políticas de una posible coexistencia entre ambos.

Otro aspecto que no debe ser pasado por alto en el estudio de la difusión del pensamiento de Bobbio en lengua española es su presencia en la cultura jurídica colombiana y en *primis* a través del trabajo de Eduardo Rozo Acuña, que en 1987 publicó (en la editorial Temis de Bogotá) en un único volumen intitulado *Teoría general del derecho*, dos estudios precedentemente publicados por Giappichelli sobre la norma jurídica y el ordenamiento jurídico. Algunos años después el mismo volumen apareció en España, editado por la editorial Debate de Madrid en la colección dirigida por Gregorio Peces-Barba.

III. El caso particular de México: Eduardo García Máynez, Leopoldo Zea, José Fernández Santillán

La peculiaridad misma de la historia político-institucional y cultural de México, es decisiva para comprender la extraordinaria difusión de las obras de Bobbio en aquel país y, a través de éste, en el resto de la cultura de lengua española. México, además, fue el primer país del mundo ibérico en ser conocido personalmente por el jurista italiano en ocasión (en septiembre de 1963) del XII Congreso Internacional de Filosofía. "En México fui recibido en el aeropuerto —escribe Bobbio evocando aquel inolvidable viaje a América Latina—, junto con mi mujer, por dos insignes filósofos del derecho, Luis Recasens Siches y Eduardo García Máynez. Mi guía e intérprete en los días que transcurrí en la ciudad de México fue el entonces muy joven Alejandro Rossi, que ya había traducido para el Centro de Estudios Filosóficos mi artículo "Derecho y lógica", originariamente aparecido en la *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, a comienzos del año 1962. Rossi, años más tarde, en 1967, tradujo para la revista del Instituto de Investigaciones Filosóficas, *Dianoia*, mi intervención introductiva en el Congreso hegeliano de Praga de 1966: 'Hegel y el jusnaturalismo' " [48].

[47] Recuérdese que después de Mariátegui (en 1946) es precisamente Treves quien va a reproponer a la atención de los latinoamericanos el pensamiento de Gobetti concebido como un proyecto político en grado de realizar una síntesis entre libertad y socialismo, publicando en la revista *Babel* (nro. 33) editada en Santiago de Chile, el artículo ampliamente debatido, "Piero Gobetti y la revolución liberal". Ya en 1942 Treves había dado en Buenos Aires (el 13 de noviembre) una conferencia sobre *Liberalismo y socialismo*.

[48] Bobbio, N., *Prefacio a Norberto Bobbio: el filósofo y la política* (antología de los escritos a cargo y con un estudio preliminar de J. Fernández Santillán), México, 1996, p. 9. La intervención de Bobbio en aquel Congreso fue "Sobre el renacimiento del jusnaturalismo", aparecido en AA.VV., *Symposium sobre derecho natural y axiología*, XII Congreso Internacional de Fi-

Pero demos un paso atrás. A partir de los años '40 México, desde un punto de vista político, aparecía como una realidad determinada por el proceso de modernización cumplido a través de la revolución liberal-democrática de inicios del siglo y de la relativa institucionalidad así como se configuró en la Constitución de 1917 (a la época una de las más avanzadas del mundo, que permanecerá así hasta la Constitución italiana de 1948 y alemana de 1949) [49]. La situación mexicana en general estaba todavía influenciada por la política innovadora del presidente Lázaro Cárdenas —que había concluido su mandato en el año 1940— con las varias innovaciones educativas y culturales (impulsadas por el ministro José Vasconcelos) que partiendo del rescate de la propia tradición, había favorecido la formación de una nueva, aguda conciencia acerca de la identidad y la colocación de México en el ámbito de la historia occidental —como iniciaban a testimoniar ya entonces las obras de los jóvenes Octavio Paz y Leopoldo Zea— [50].

En aquel momento tan rico de experimentos políticos y culturales progresistas, llegaban a México oleadas de inmigrantes exiliados españoles (filósofos, juristas, historiadores, literatos, etc.), cuya contribución de excepcional valor vino a enriquecer la ya renovada vida académica mexicana (en modo particular, en la Universidad Nacional Autónoma de México) así como había emergido a través de algunos protagonistas de la cultura de ese momento: Antonio Caso y Samuel Ramos en el campo de la filosofía, Eduardo García Máynez en el del derecho, Daniel Cosio Villegas y Silvio Zavala en el de la investigación histórica [51]. Ya en el año 1940 la Facultad de Filosofía —presidida por

losofía, UNAM, México, 1963. Se debe agregar que años antes Bobbio había ya reseñado los trabajos de García Máynez en el nro. 5/6 de 1954 de la *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto* con el título "La logica giuridica di E. García Máynez" (reseña que fue luego traducida al español por Luis Recasens Siches y publicada en México en Danoia).

[49] Arnaldo Córdova ha remarcado cómo la Constitución mexicana en su concepción representó para la América Latina de la época un enorme progreso, que tuvo una resonancia mundial, ya que además de incluir las "garantías individuales" introdujo también las "garantías sociales". Tal convergencia "en el texto constitucional, de los dos tipos de garantías, es en parte debida a la especial posición ocupada por la revolución mexicana en el panorama mundial: con frecuencia se dice que ha sido la última de las revoluciones liberales y la primera de las revoluciones sociales". CÓRDOVA, A., *La revolución y el Estado en México*, México, 1989, p. 73.

[50] Recuérdese que el estudio de ZEA, Leopoldo, *En torno a una filosofía americana* es del año 1945 y *Conciencia y posibilidad del mexicano* del año 1952. Sobre la importancia de Zea y de Paz en el pensamiento del siglo pasado, cfr. GARCÍA, J. E., *Hispaniv. Latino identity. A philosophical perspective*, Malden, Massachusetts, 1999.

[51] DE LEÓN-PORTILLA, A. H., "Presencia española en la UNAM: Rasgos generales", en *El pensamiento español contemporáneo y la idea de América. El pensamiento en el exilio*, a cargo de J. L. Abellán y A. Monclús, Barcelona, 1989; ZEA, Leopoldo, "Revolución mexicana y transtierro español", en *El exilio español y la Universidad Nacional Autónoma de México*, México, 1990; ZEA, L., "José Gaos y la filosofía mexicana", en *Cuadernos Americanos*, nro. 28, 1969; ORTEGA Y MEDINA, J., "Contribución de los historiadores y antropólogos españoles transterrados a la UNAM", en *El pensamiento...*, cit.

García Máynez— había dado vida a una serie de iniciativas editoriales como el *Boletín Bibliográfico* y la revista *Filosofía y Letras* que un año después se transformará en *Dianoia, Anuario de Filosofía*, la cual llegará a ser una de las más importantes revistas filosóficas de las Américas y en la que colaboraron, entre otros, los "transterrados" españoles Juan David García Bacca, José Gaos, Eduardo Nicol, Ramón Xirau, Luis Recasens Siches, Wenceslao Roces [52]. Otra fundamental iniciativa tomada para acoger los intelectuales en exilio, asumida en el año 1938 bajo el impulso del presidente Cárdenas y de Alfonso Reyes, fue la fundación de *La Casa de España*, posteriormente transformada en *El Colegio de México*, que se transformó en un instituto de estudios avanzados sin parangón en América Latina [53]. Muchos de estos protagonistas de la cultura hispanoamericana colaboraron también con la ya citada editorial Fondo de Cultura Económica, la cual publicará en 1948, como ya he dicho, el primer libro traducido por Bobbio: *El existencialismo. Ensayo de interpretación*. Por otro lado, en 1941 había aparecido en el Fondo de Cultura la traducción de *La Storia come pensiero e come azione* (Bari 1938) de Benedetto Croce, con el título, políticamente más explícito —se estaba al inicio de la guerra contra el nazi-fascismo— de *La Historia como hazaña de la libertad*, que tomaba aquél de la edición de Nueva York, de 1941 (a cargo de Sylvia Sprigge), *History as the story of liberty*.

Cabe también agregar —y el hecho es por demás significativo— que, luego de la casa editora Einaudi, el Fondo de Cultura Económica es hasta hoy la mayor editorial de las obras de Bobbio. En efecto, luego del texto sobre el existencialismo, aparecieron los siguientes títulos: *Sociedad y Estado en la filosofía política moderna: el modelo jusnaturalista y el modelo hegeliano-marxiano* (junto a M. Bovero); *Sociedad y Estado en la filosofía política moderna* (1986); *La teoría de las formas de gobierno en la historia del pensamiento político* (1987); *Thomas Hobbes; Estado, gobierno y sociedad* (1989); *Por una teoría general de la política; El futuro de la democracia* (1994); *Liberalismo y democracia* (1989); *Perfil ideológico del siglo XX en Italia* (1995); *Ni con Marx ni contra Marx* (1999). Años antes, había sido publicado por Grijalbo (México, Barcelona, Buenos Aires, 1985) el compilado de cuatro estudios de N. Bobbio y M. Bovero intitulado *Origen y fundamentos del poder político*, dedicados al análisis del jusnaturalismo y a la relación entre poder, política y derecho.

[52] FROST, E. C., "Los filósofos en la UNAM", en *El pensamiento...*, cit.; GAOS, J., "Los transterrados españoles en la filosofía de México", en *Filosofía mexicana de nuestros días*, México, 1954.

[53] LIDA, C. - MATESANZ, J. A. - MORÁN, B., "Las instituciones mexicanas y los intelectuales españoles refugiados: la Casa de España y los colegios del exilio", en *El pensamiento...*, cit.; NOVO, S., *La vida en México durante el período presidencial de Lázaro Cárdenas*, México, 1972; REYES, J. J., "Escuelas, maestros y pedagogos", en *El exilio español en México (1939-1982)*, México, 1982.

Es necesario agregar que —gracias a ese gran puente entre el resto de Europa y la cultura en lengua española que fue la actividad editorial del Fondo— además de las obras de Bobbio han sido traducidas en el transcurso de estos sesenta años (limitándome a las disciplinas históricas y de filosofía de la historia) obras de George Macaulay Trevelyan, Jacob Burckhardt, Robin Collingwood, Wilhem Dilthey, Isaiah Berlin, Gaetano Salvemini, Marc Bloch, Federico Chabod, Lucien Febvre, Henri Pirenne, Georges Lefevre, Pierre Chaunu, Johan Huizinga, Fernand Braudel, Ruggiero Romano, Marcello Carmagnani, etc. [54].

Otro aspecto —que no puede ser omitido— de la presencia de Bobbio en América Latina, y en modo particular en México, está ligado a la Société Européenne de Culture de Venezia de la cual Bobbio fue uno de los fundadores (y de la cual es además el actual *président d'honneur*). En efecto, a través —o en concomitancia— con el trabajo conceptual y práctico de la Société, Bobbio desarrolló en los años '50 una serie de análisis e intervenciones sobre el importante tema de la relación entre "política" y "cultura", que tuvieron notable influencia en el gran debate que, también en la ciudad de México, en Buenos Aires y en Caracas, se había desarrollado sobre la *vexata quaestio* del *engagement* (o del *désengagement)* de los intelectuales. Y es justamente por esta razón que la relación intelectual con el filósofo (padovano de nacimiento) Umberto Campagnolo resultó decisiva para Bobbio, tal como éste lo reconoció años después: "Mis estudios reunidos en *Politica e cultura* en 1955, quizás no habrían nacido, es mi deber reconocerlo, si no me lo hubiese permitido mi asidua participación en la vida de la Società Europea di Cultura, que ha establecido el diálogo entre sus principios constitutivos, y a cuyo promotor y organizador, el amigo Umberto Campagnolo, deseo expresar mi gratitud por el ejemplo del rigor intelectual y la firmeza en las ideas fundamentales que me ha ofrecido constantemente en estos años" [55].

[54] GARCIADIEGO, J., "La historiografía europea y las disciplinas históricas en México", en AA.VV., *Europa in Messico: per una collaborazione tra le scienze sociali*, Torino, 1997.

[55] BOBBIO, N., *Politica e cultura*, Torino, 1955, Prefacio, p. 10. La importancia de la obra de Campagnolo fue confirmada el año pasado con la publicación de su tesis de doctorado dirigida por Hans Kelsen (en el año 1937, en Ginebra), de quien Campagnolo ha sido considerado el mayor alumno italiano en el sentido estricto del término, o sea, en el sentido de haber tenido a Kelsen como "Doktorvater". La tesis de CAMPAGNOLO, U., sobre *Diritto internazionale e stato sovrano*, junto al voto inédito de Kelsen, fueron finalmente publicados bajo la dirección de Mario Losano (Giuffrè, Milano, 1999), a los cuales este último agregó su estudio sobre "Presenze italiane in Kelsen", uno de Bobbio ("Nazioni e diritto: Umberto Campagnolo allievo e critico di Kelsen") y otros textos que documentan en modo significativo la relación intelectual entre Campagnolo y Kelsen (y Bobbio). Las varias e importantes participaciones de Bobbio en las reuniones de la Société aparecieron en *Comprendre* (año 1952, p. 37; 1953, p. 33; 1954, ps. 70/71, 75, 90, 93, 95; 1955, ps. 276/278; 1957, ps. 272, 277, 293, 295; 1958, p. 307; 1959, ps. 378/380, 382; 1970, ps. 350/354; 1963, ps. 102/104; 1977/1978, ps. 3/5, 261/270. Ligados al tema de fondo pueden también citarse: "Filosofia politica o politica della filosofia? Risposta a Umberto Campagnolo".

Gran resonancia tuvo también en América Ibérica el segundo capítulo de *Política y Cultura* ("Politica culturale e politica della cultura"), dedicado al análisis de las ideas que inspiraban la Società Europea di Cultura, con las cuales Campagnolo buscaba dar una "respuesta a dos posiciones extremas, que representaban el derecho y el revés de una misma moneda: la cultura *politizada*, 'que obedece a directivas, programas e imposiciones emanadas de los políticos' y la cultura *apolítica*, 'indiferente de la sociedad en la cual vive y de los problemas que en esta sociedad se discuten'. A esta antítesis, yo contraponía —explicaba Bobbio— 'una *política de la cultura*, que significa política realizada por el hombre de cultura en cuanto tal, no coincidente necesariamente con la política que él desarrolla como hombre social [...] Se diferencia de las dos posiciones extremas sin tener una posición intermedia y conciliante. Es, como se decía, una posición diversa que refuta a ambas contemporáneamente, porque se halla en la raíz misma del problema de la relación entre cultura y política. De hecho este problema —concluía Bobbio— antes de ser el problema de si el hombre de cultura debe o no hacer política, es el problema de qué actividad política debe desarrollar a fin de que sean realizadas las condiciones más favorables para el desarrollo de la cultura de la cual es custodio y depositario' " [56].

Refiriéndonos específicamente al mundo latinoamericano (también en relación con el angloamericano), en el número doble 10/11 (de mayo de 1954) de la revista de la Società Europea di Cultura, *Comprendre*, se publicó una sección entera dedicada a *Le Nouveau Continent*, en la cual apareció el artículo de Leopoldo Zea, "La culture européenne et les deux Ameriques", y en el mismo número de la revista salió también la intervención de Bobbio sobre "Croce et la politique de la culture". Tres años después, Leopoldo Zea es de los primeros (y de los pocos) en América en valorar, con aguda y premonitoria precisión, la importancia del enfoque crítico sobre la relación entre política y cultura, y también a la *relación* entre *Europa* y *América*. En su estudio sobre *América en la Historia*, convertido luego en un clásico de la filosofía política de la historia americana, Zea, en el Capítulo IV dedicado a la comprensión de las nuevas formas de "Universalización de la cultura occidental" y, por lo tanto, a la "nueva interpretación de la historia occidental", reconocía en modo explícito cómo "un gran ejemplo de este esfuerzo iniciado por los hombres de cultura europea lo representa la Société Européenne de Culture, con sede en Venecia, en la que se

---

en *Rivista di Filosofia*, 1960, ps. 473/476; "Ricordo di un'antica amicizia", en *Umberto Campagnolo e la Società Europea di Cultura*, Este (PD), 1986; "La risposta" (de Bobbio), en *La Société Européenne de Culture e l'Enciclopedia Italiana*. Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 1989. Confrontar también el nro. doble 43-44 de *Comprendre* con escritos varios, de los cuales resulta particularmente importante el texto-conversación de CAMPAGNOLO-BOUVIER, Michelle, "Umberto Campagnolo: un politique de la culture par raisonnement et par tempérament".

[56] BOBBIO, N., *Autobiografia*, cit., ps. 99/100.

han unido los esfuerzos de intelectuales de la Europa Occidental, la Oriental, la América Sajona y la América Latina, para una mayor comprensión de los problemas de la cultura occidental en su relación con otras culturas, pueblos o naciones" [57].

Como es sabido, en el clima de contraste sectario y visceral de la "guerra fría" y de las ideologías opuestas, Bobbio asumió con gran coraje la función de un intelectual en grado de proponerse como "mediador", cuya tarea resultaba ser aquélla, esencial, de costruir un puente sobre el abismo que dividía en aquel entonces a los intelectuales de formación liberal de aquellos comunistas (y "socialcomunistas") y de restablecer entre las partes en conflicto al menos la confianza en el método del diálogo [58]. Los escritos comprendidos en *Politica e Cultura* —no por casualidad estimulantes también para los latinoamericanos y para la cultura española del exilio— eran el fruto de fuertes y civilizadas discusiones, desarrolladas entre 1951 y 1955, durante las cuales Bobbio se medía caso por caso con prestigiosos representantes de la cultura de izquierda y comunista sobre temas fundamentales de ética, de política cultural y sobre los derechos de libertad. Las razones del diálogo con los comunistas es precisado por Bobbio en la conclusión del ensayo *Democrazia e dittatura*, que dio inicio a la conocida polémica con Galvano della Volpe: "De esta discusión se espera la elaboración de una teoría, que hasta el día de hoy no existe, sobre la inserción de la experiencia comunista en el desarrollo de la civilización liberal (de la cual

[57] ZEA, L., *América en la historia*, México, 1957, p. 109. En el año 1953, sobre una propuesta de Zea, Octavio Paz entró a formar parte de la Società Europea di Cultura. Cfr. "Octavio Paz y la Sociedad Europea de Cultura", en *Cuadernos Americanos*, nro. 70, 1998. En el último número (1999) de la revista *Comprendre. Revue de Politique de la Culture* con el título de *L'Europa, la cultura, la pace* (dedicado a Campagnolo, a cincuenta años de una idea: la SEC), Zea (actualmente vicepresidente de la Sociedad), en su "Mensaje" publicado en el mismo número, evoca el inicio de sus relaciones con Campagnolo y Bobbio, y las primeras elaboraciones de la Sociedad también en referencia a la cultura (y la política) latinoamericana de hoy. Anteriormente (en el nro. 69 de *Cuadernos Americanos*, 1998, en el artículo "América Latina, sobre la fragmentación y la globalización"), M. Campagnolo-Bouvier reconstruyó el conjunto de las relaciones con la América Ibérica, recordando que entre los primeros latinoamericanos que se hicieron miembros de la Sociedad se encontraban Gabriela Mistral, Pablo Neruda, Miguel Ángel Asturias, Francisco Miró Quesada y João Cruz Costa.

[58] BOBBIO, N., "L'attività di un intelletuale di sinistra", en AA.VV., *I comunisti a Torino 1919-1972. Lezione e testimonianze*, prólogo de G. C. Pajetta, Roma, 1974, p. 230. Conceptos similares encontramos en la inspiración de fondo que animaba la acción de la Société Européenne de Culture. En la resolución final de la segunda Asamblea General (Venezia del 9 al 12 de junio de 1952) se afirmaba: "*L'Assemblée invite d'une manière pressante à développer l'action de la Société, a mantenir la practique du dialogue, garantie de liberté et de paix; à unir les hommes de culture pour la défense de l'autonomie de la culture*" (cit. en *Société Européenne de Culture. Statuts et documents officiels approuvés apres le 28 mai 1950*, Venise, 1998). Para una visión crítica más amplia de la cuestión específica en el pensamiento de Bobbio, cfr. BOVERO, M., "Los intelectuales, la política y la democracia", en *Utopías, Revista de la Facultad de Filosofía y Letras*, UNAM, nro 6, marzo-abril 1990.

—comentaba Bobbio— el comunismo es ciertamente hijo, aunque todavía sin pleno derecho hereditario)" [59].

En fin, debe observarse que cuando fue presentada a Bobbio la monumental bibliografía de sus escritos, a cargo de Carlo Violi, al examinarla él mismo constató cómo, "el argumento que más he tratado ha sido aquel de las relaciones entre política y cultura o del variado comportamiento de los intelectuales frente al poder. Esta primacía deriva en parte de la ya asidua participación en la vida de la Société Européenne de Culture, fundada por Umberto Campagnolo, que puso estatutariamente a la orden del día el problema de la 'política de la cultura', y en parte también al hecho —concluía Bobbio— que me encontré caminando sobre una línea fronteriza incierta, mal trazada y, por lo tanto, no siempre bien visible, entre el empeño total y el desempeño, entre el servicio y la evasión, entre la obediencia y la deserción" [60].

Algunos años después, el debate sobre la relación entre política y cultura fue planteada también en Sudamérica en la más importante revista teórica del socialismo democrático, dirigida por uno de los fundadores —junto a Rómulo Betancourt— del partido venezolano *Acción Democrática*, Luis Beltrán Prieto Figueroa, intitulada *Política*. El debate en la revista de Caracas se abrió con el artículo de Zea "Democracias y dictaduras en Iberoamérica", el n. 2 de 1959, y prosiguió con el artículo del director L. B. Prieto F., "El liderazgo colectivo y los partidos políticos" (n. 4, 1959), y con aquel de Pedro Díaz Seijas: "El intelectual y la política" (n. 11, 1960). La posición de Zea había sido evidenciada por él algunos meses antes en el discurso que dio en el Teatro Lírico de la ciudad de México (el 27 de noviembre de 1955) en ocasión de la primera asamblea regional en el Distrito Federal del Partido Revolucionario Institucional. Releyendo aquel discurso, aparecen comprensibles las analogías (y también las diferencias) entre los dos contextos históricos de los cuales partían las reflexiones de Zea y de Bobbio: de un lado, la experiencia y la herencia de la revolución

[59] BOBBIO, N., "Democrazia e dittatura" (1954), en *Politica e cultura*, cit., p. 159. Cfr. también, VIOLI, C., "Introduzione" y BOBBIO, N., *Né con Marx, ne contro Marx* (a cargo de C. Violi), Roma, 1997, ps. XVI/XVIII. El texto de "Democrazia e dittatura" será traducido al español con el título "Estado y Poder" en AA.VV., *Gramsci y el eurocomunismo*, Barcelona, 1978. La réplica de Della Volpe a Bobbio, "Comunismo e democrazia moderna" (*Nuovi Argomenti*, nro. 7, 1954), fue también traducida en español en DELLA VOLPE, G., *Rousseau y Marx y otros ensayos*, Barcelona, 1969.

[60] *Bibliografia degli scritti di Norberto Bobbio 1934-1993* (a cargo de C. Violi), Bari, 1995, p. XXX. Para una visión del conjunto de las relaciones entre la SEC y América Latina también en la perspectiva de las temáticas bobbianas, me remito a la *Presentación* de Zea y al estudio de CAMPAGNOLO-BOUVIER, M., (actual secretario general de la Sociedad Europea de Cultura), "La SEC entre Europa y América Latina: toma de conciencia y colaboración", en *Latinoamérica en la conciencia europea. Europa en la conciencia latinoamericana* (a cargo de P. Galeana), México, 1999, que publica los Actos de la primera reunión que la sociedad tuvo en América (en Ciudad de México, en enero de 1998).

mexicana y del cardenismo, en el caso de Zea y, del otro lado, la resistencia italiana, concebida a través de su militancia en el movimiento antifascista Giustizia e Libertà y luego en el Partito d'Azione, en el caso de Bobbio.

"El intelectual de ahora, como el de hace cien años o el que hizo la revolución de Independencia, ha estado y está con la revolución mexicana, como expresión de que la misma ha sido de las aspiraciones de un pueblo como el nuestro, que tantas fuerzas y sangre ha dado para alcanzar un mínimo de seguridad social, de libertad política y cultural y de respeto internacional. Por ello —explicaba Zea— *el intelectual mexicano, en general, se ha negado a afiliarse a partidos reaccionarios. En cambio, una buena parte de nuestros intelectuales se han afiliado a partidos denominados de extrema izquierda, que luchan en un plano mundial por realizar las aspiraciones de todos los pueblos en situaciones semejantes al nuestro"*. Por lo cual, observaba Zea, si éstos adoptan una visión internacional de lucha política, es *"porque no encuentran un partido que en el plano nacional pugne, no tanto por la justicia y libertad universal, sino por la de nuestro pueblo concreto"*. En efecto, razonaba Zea, *"el intelectual tiene como función la de conocer, aclarar, tomar conciencia. Función que se realiza a través de la crítica que trata de no aceptar nada que no resista su inquisición y el acomodo que permita su comprensión. Renunciar a esto* —concluía Zea— *es renunciar a la responsabilidad que implica ser intelectual* [...]" [61].

Al año siguiente, en el n. 12 (agosto-diciembre de 1960) de *Política* aparece el estudio de Campagnolo "El intelectual y la sociedad", en el cual se desarrollaban algunos de los temas derivados del diálogo con Bobbio. *"Al hombre de cultura* —concluía Campagnolo en su participación en la revista venezolana— *incumbe una responsabilidad que lo compromete políticamente,* no *en cuanto deba subordinarse él y su obra a la política, sino en cuanto sobre la política (que tiende a ser totalitaria y estática, aun cuando se la llame revolucionaria) deje ejercitarse la acción ilimitadamente progresista del espíritu creador"* [62].

[61] ZEA, L., "La participación del intelectual en la política" (1955) ahora en *Cuadernos Americanos*, nro. 75, 1999. En el mismo número, Zea reconstruye el ambiente político y cultural en el cual habían madurado aquellas posiciones críticas que él ejercitó en modo particular durante la presidencia de Adolfo López Mateos (*Palabras de Leopoldo Zea*, ps. 232/236).

[62] Sobre la conflictiva relación entre política y cultura en Venezuela y más en general en la América Latina de aquellos años, véanse las intervenciones de SANOJA HERNÁNDEZ, J., "El cuarto mundo de M. Picón Salas", en *Tabla Redonda*, nro. 3, julio-agosto, 1959; NUÑO MONTES, J., "Los intelectuales y la política", en *Cruz del Sur*, nro. 36, mayo 1958 y FILIPPI, A., "Notas sobre las relaciones entre cultura latinoamericana y cultura europea", en AA.VV., *El rostro de América Latina*, Ediciones de la Biblioteca de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1970. Para una visión global de la polémica, me remito a los estudios reunidos por CHACÓN, A., *La izquierda cultural venezolana, 1958-1968. Ensayo y antología*, Caracas, 1970. Sobre las ulteriores contri-

En realidad, el debate que retomaba y desarrollaba alguno de los temas bobbianos más significativos en torno a la compleja relación entre política y cultura, continuó a lo largo de los años '60 y más allá aún, hasta las polémicas sobre la revisión crítica de la relación, tanto cultural como política, que se había establecido también de modo conflictivo entre comunismo y socialismo en América Latina, que había sido introducida con fuerza polémica por Teodoro Petkoff, en el año 1968, después de la brevísima experiencia de la "primavera de Praga" y de la invasión, en agosto, de las tropas soviéticas y del Pacto de Varsovia, al cual siguió la defenestración de Alexander Dubcek.

"Identificar a la URSS con el socialismo constituye un peligroso expediente", escribía Petkoff citando y profundizando críticamente las posiciones tomadas por Togliatti en el "Memorial de Yalta". Sobre la notable importancia de la toma de posición de Petkoff —que precedió los tiempos del debate sobre la caída del régimen soviético—, me remito al prólogo de Manuel Caballero a la segunda edición (Caracas, 1990) del estudio *Checoslovaquia, el socialismo como problema* y también a la nueva introducción del mismo Petkoff, en la cual se reconstruye el nacimiento del *Movimiento al Socialismo* (MAS) y se reflexiona sobre un gran tema que podemos considerar de evidente inspiración (también) bobbiana, "de la democracia en el socialismo" y de la relación *justicia y libertad*. "*Entendemos el proceso político del cambio social* —afirmaba Petkoff en abierta polémica— *como un proceso en el cual* libertad y justicia *han de potenciarse mutuamente, sin que ninguno de los términos del par deba ser sacrificado en el altar del otro, porque, como tantas veces lo he escrito, entonces cada uno de ellos se hace precario e incompleto, afectando todo el conjunto. No hay cambio social* sin justicia; *no hay cambio social* sin libertad" [63].

Síntesis culminante de la difusión del pensamiento de Bobbio en México (pero, más en general y hasta el día de hoy, en lengua española) es la antología de sus escritos cumplida por quien debe ser considerado el mayor discípulo latinoamericano de Bobbio (y de Michelangelo Bovero), graduado en la Facultad de Ciencias Políticas de la Universidad de Torino (en el año 1983) con una tesis sobre el análisis del pensamiento político de Rousseau y de Hobbes: José Fernández Santillán [64]. Esta vastísima antología —precedida por un sustancioso y

---

buciones —también de parte mía— al análisis de la relación entre cultura y política, y sobre la peculiaridad de la relación entre los "modelos teóricos" (e ideológicos) europeos y las interpretaciones de la historia americana, me remito a las observaciones de fondo realizadas por ARICÓ, J., "Para una visión crítica de la historia latinoamericana", en *Cuadernos Americanos*, nro. 17, 1989.

[63] Los ensayos de crítica al sistema soviético de PETKOFF, T., fueron. *Checoeslovaquia. El socialismo como problema*, Caracas, 1969; *Proceso a la Izquierda* y el artículo "Democracia y socialismo", en *Democracia en Venezuela*, Caracas, 1979. La cita aquí reproducida de Petkoff está tomada de la segunda edición del estudio sobre Checoslovaquia, Caracas, 1990, p. 45.

[64] El título preciso del trabajo de FERNÁNDEZ SANTILLÁN es *Hobbes y Rousseau. Entre la*

documentado estudio preliminar del autor mexicano y por un prólogo de Bobbio en el cual éste recorre con afectuosa precisión las etapas de sus vínculos con México— es considerada por el mismo Bobbio un "modelo" de cómo se puede realizar una síntesis de su pensamiento (en el compilado realizado por Santillán sus escritos son "oportunamente dispuestos en un orden *no* cronológico, sino *sistemático*"). Síntesis que explica y refleja muy bien las razones de la relevancia del pensamiento filosófico y político de Bobbio en los espacios iberoamericanos de la cultura contemporánea.

Fernández Santillán sintetiza las líneas fundamentales de la "laberíntica" obra de Bobbio en nueve grandes capítulos: "Filosofía política"; "La lección de los clásicos"; "Política y ética"; "Derecho y Justicia"; "Democracia"; "Relaciones internacionales"; "Cambio Político: reforma y revolución"; "Política y Cultura" y "Los ideales y la Historia". En esta síntesis reencontramos, de un lado, el pensamiento de Bobbio, pero, del otro —y esto es lo que merece subrayarse— podemos al mismo tiempo observar qué tipo de lectura y de *uso* (filosófico, pero también político) de ese pensamiento viene realizado, con razonada conciencia crítica, por un representante de la última generación de juristas y filósofos políticos latinoamericanos.

De los múltiples estudios de Bobbio incluidos en su antología, explica Santillán que *"se podría decir lo mismo que él* [Bobbio] *dijo de una recopilación de sus escritos que habían aparecido en la* Enciclopedia Einaudi: *'Tomados singularmente, constituyen fragmentos de una teoría general de la política que todavía no se ha escrito'* [65]. *Ciertamente, pueden dar la impresión de constituir un verdadero y propio laberinto. Recurrir a la idea del dédalo, sin embargo, tiene sus riesgos, porque puede hacer pensar en lo oculto y tortuoso; nada más alejado de lo que son los escritos de Bobbio: si alguna cosa tienen es el ser claros y directos. Lo que sucede, y que a fin de cuentas hace pertinente la figura del laberinto, es que la misma realidad en sus abundantes ramificaciones se muestra así, y hay que encararla, para su análisis, de esa manera. En cada uno de ellos Bobbio ha dado luz sobre un aspecto específico de la realidad; ha incursionado y en algunos casos descubierto, para seguir con la metáfora, pasillos, recámaras o recovecos. El instrumento que ha utilizado es la inteligencia, que, más que un hilo como el de Ariadna, es una lámpara, la del conocimiento y la perseverancia, no para salir de la realidad, sino para penetrar profundamente en ella, conocerla y cambiarla. Tomar su ejemplo* —concluye Santillán en su presentación— *significa seguir esa luz que, llegada la ocasión, puede descubrir e iluminar otros espacios del laberinto y el propio dédalo en su conjunto. En eso están empeña-*

---

autocracia y la democracia (presentación de Norberto Bobbio), México, 1988.

[65] FERNÁNDEZ SANTILLÁN, J., "Estudio preliminar" a *Norberto Bobbio: el filósofo y la política*, cit., p. 52. La cita de Bobbio es extraída de *Stato, governo, società. Per una teoria generale della politica*, Torino, 1985, p. VIII.

dos personas y grupos comprometidos con la filosofía política; en eso están trabajando también los miembros de la Escuela de Turín".

En términos políticos —afirmaba Santillán— *"la modernidad [...] y la recuperación del Iluminismo de parte de Bobbio"* lo ha llevado a identificarse con los *"principios ideales del liberalsocialismo, doctrina que, a primera vista, puede ser contradictoria porque sus componentes han sido tomados como opuestos en cuanto portadores de concepciones distintas: el primero es individualista, el segundo colectivista; uno defiende la libertad de mercado, otro la cooperación; uno los derechos individuales, otro los derechos sociales. No hay duda de que en su estado puro el liberalismo y el socialismo son incompatibles. Así y todo, desde posiciones no ortodoxas* —y aquí la referencia de Santillán a Bobbio es pertinente— *hubo un acercamiento tratando de encontrar puntos de coincidencia y complementación, incluso de continuidad porque, se dice, el socialismo es la desembocadura natural de un liberalismo abierto a todos y no sólo a los que más tienen* [...]. *Nada mejor que configurar la competencia con la cooperación, los derechos individuales con los derechos sociales. Todavía el liberalsocialismo es un alma en busca de un cuerpo en el cual encarnar"* [66].

Para concluir esta parte de nuestra reseña, es necesario hacer referencia al trabajo de otra alumna de la Segunda Escuela de Turín, la mexicana Corina Yturbe, que desarrolló una cuidadosa investigación sobre uno de los temas que, tal como hemos visto, resulta crucial y original en el pensamiento de Bobbio, o sea, el de la relación entre liberalismo, socialismo y democracia, investigación concluida con una tesis de doctorado (en filosofía, en la Facultad de Filosofía y Letras de la UNAM, en 1996), intitulada *Pensar la democracia: Norberto Bobbio*. El trabajo de Corina Yturbe es desarrollado en cinco capítulos, el último de los cuales retoma y analiza los conceptos bobbianos preferidos en el mundo hispánico, colocándolos en el ámbito más general del pensamiento político europeo y angloamericano: "Liberalismo, socialismo, democracia" (subdividido en cuatro parágrafos: "Liberalismo y democracia", "Democracia y socialismo", "Sobre los derechos fundamentales" y "Sobre el liberalsocialismo").

Los aspectos teórico-políticos que hacen posibles las instituciones del liberalsocialismo, en la concepción de Bobbio, están sintetizados por Yturbe en estos términos: *"El liberalsocialismo de Bobbio deberá entenderse como un desarrollo de los derechos liberales a los derechos sociales, proceso históricamente necesario e inevitable a partir de la expansión de la base social de la democracia. Si de la unión entre liberalismo y democracia se hicieron compatibles las libertades individuales con la libertad política, a través de la extensión del sufragio universal, el reto de la combinación de la democracia con el socialismo será el de asegurar el completo ejercicio de los derechos de libertad*

66 FERNÁNDEZ SANTILLÁN, J., "Estudio...", cit.

a través de la extensión de los derechos sociales. En este sentido —concluye la joven estudiosa mexicana—, *si la democracia es el perfeccionamiento del liberalismo, entendido en su sentido mínimo de lucha por los derechos sociales, sería el perfeccionamiento de la democracia*".

Siempre en México, se debe agregar que en los años '90 continuó, con singular intensidad, el diálogo entre Bobbio y el mayor filósofo latinoamericano de su época: Leopoldo Zea (nacido el 30 junio de 1912 en la ciudad de México) [67]. La ocasión, en este caso, fue la Asamblea de la Sociedad Europea de Cultura, llevada a cabo en Padova del 19 al 21 de abril de 1991, con motivo de la celebración del cuadragésimo aniversario de la Sociedad, sobre el tema: *Raison d'État et raison de l'homme à la fin du XXème siècle*. Los derechos humanos en las sociedades posindustriales y en aquellas todavía subdesarrolladas, la solidaridad como integración ética a la globalización, la indivisibilidad de la paz mundial, la necesidad del diálogo (para superar "*la précárité de l'équilibre entre le deux raisons, comme viennent de la prouver la crisi et les hostilités de la guerre du Golfe persique*" [68]), fueron algunos de los temas sobre los cuales reflexionaron, discutiéndolos, Bobbio y Zea.

Zea, en su estudio *Integración y desintegración mundial y la política de la cultura*, reconoce que Bobbio ha sido uno de los primeros en Europa en afrontar en modo sustancialmente nuevo la cuestión de la identidad (de los pueblos y de las culturas) como un problema que hasta ayer "*parecía propio sólo de Latinoamérica y del Tercer Mundo, mientras ahora se han vuelto problemas del Primer Mundo, que ya no se siente seguro de su identidad. Bobbio habla también de la identidad perdida de la izquierda, que es también de la derecha. 'Al estar frente a estos problemas —escribe Bobbio con un grado de dramatismo sin precedentes— se podría estimar que la tradicional diferenciación entre izquierda y derecha ha sido borrada'. Bobbio* —prosigue Zea— *habla también de tres grandes problemas que se deben enfrentar: 'El problema de la guerra y la paz en la era nuclear; la progresiva destrucción del medio ambiente y la reducción de las reservas indispensables para la vida y el enorme incremento del número de la población, lo cual parece confirmar la tesis de que nuestro planeta resultará invivible'*. Estos interrogativos formulados por Bobbio, cruciales para el futuro de la humanidad, son también —comenta Zea— otros tantos desafíos para una política de *liberalismo social*, la única política en grado

[67] Así todo, tiempo antes (inmediatamente después de la muerte de Campagnolo en 1976, cuando Bobbio se transformó en el nuevo director de *Comprendre*), Bobbio había invitado a Zea (junto al filósofo argentino Arturo Andrés Roig) a participar en un debate sobre el valor y el significado de la historia de Occidente (europeo y americano). En un número posterior de la revista, dedicado al tema de la *Violence et dialogue*, ZEA intervino con un ensayo sobre "La raison comme violence et comme dialogue".

[68] *Société Européenne de Culture. Statuts et documents officiels*, Venecia, 1998, ps. 92/93.

de evitar que se llegue a una catástrofe *'como la que presagiaba Bobbio al suponer que se puede llegar a una verdadera lucha por la supervivencia de la cual tendrá que salir victorioso el más fuerte; o sea, el que disponga de un arma más mortífera'* " [69].

IV. En España, del antifranquismo al "socialismo liberal": Elías Díaz, Gregorio Peces-Barba, Alfonso Ruíz-Miguel

Elías Díaz ha escrito que su conocimiento de los escritos de Bobbio se remontaba a finales de los años '50, cuando hacía sus estudios de especialización en la Universidad de Bologna y había comenzado a leer los estudios que serán luego reunidos en el célebre volumen *Politica e Cultura*. Todavía serán los trabajos de ciencia jurídica aquellos que tendrán mayor influencia (la *Teoria della scienza giuridica*, los *Studi de Teoria generale del Diritto*, la *Teoria della norma giuridica* y la *Teoria dell' ordinamento giuridico*), en cuanto el conjunto de estas obras de *"filosofía analítica* [...] *fueron para mí* —explica Díaz— *un excelente, riguroso contrapunto del idealismo todavía prevalente en la iusfilosofía académica boloñesa, y no digamos frente al prepotente y dominante tradicional jusnaturalismo hispánico de la época"* [70].

Elías Díaz conoció personalmente a Bobbio en Milán, en el año 1967. No fue por casualidad que al presentárselo *"con muy cordial efusión y afecto* [hubiese sido] *Renato Treves, el gran amigo y maestro recientemente fallecido* [Díaz evocaba estos hechos en el año 1992], *siempre tan cercano y tan preocupado por las cosas y las gentes que provenían de España: de la España que él había aprendido a conocer y amar en Latinoamérica, él mismo exiliado allí del*

[69] Zea, L., "Integración y desintegración mundial y la política de la cultura", en *Fin del siglo XX ¿centuria perdida?*, México, 1996, p. 41. "Son éstos, planteados por Bobbio —explica Zea— los desafíos de nuestros días, o sea, la creación de un nuevo orden ecológico, social y político, a fin de que el hombre en sus múltiples expresiones pueda participar en él, estableciendo relaciones horizontales de solidaridad y no más verticales de dependencia [...] Estamos de frente a un desafío para la inteligencia del mundo, un desafío para la cultura y para los hombres que lo hacen. Un desafío, en suma —concluye Zea— para la política de la cultura, a fin de que prevalezca la razón del hombre sobre la razón de Estado. Para el prevalecer, contra una razón de la exclusión, de una razón al servicio de todos los hombres. De hombres que sepan ver en los otros a su similar, justamente por aquello que tienen de diferente, así como lo son ellos para los demás. Sólo partiendo de este recíproco respeto se pueden emprender acciones comunes en beneficio de la humanidad como un todo" (Zea, L., "Integración...", cit., p. 42). Sobre la filosofía de Zea, también en relación con el pensamiento político de Bobbio, me remito a Filippi, A., "Leopoldo Zea y la filosofía (política) de la historia americana" (intervención en el IX Congreso de la Federación Internacional de Estudios de América Latina y el Caribe. Ficalc, Universidad de Tel Aviv, 12-15 de abril de 1999).

[70] Díaz, E., "Norberto Bobbio: bases realistas para el socialismo democrático", en *La figura y el pensamiento de Norberto Bobbio* (a cargo de Ángel Llamas Cascón). Madrid, 1994, p. 213.

fascismo italiano" [71]. *El testimonio de Elías Díaz es, por lo tanto, fundamental para reconstruir la presencia de Bobbio en la cultura española de los años del franquismo y sobre todo de los sucesivos a la muerte del Caudillo.*

A mediados de los años sesenta, E. Díaz había traducido y publicado (con el título de *Crítica del derecho natural*) algunos escritos de Hans Kelsen y de Bobbio, haciendo además conocer, a través de lecciones y seminarios, los estudios sobre *Il positivismo giuridico* y *Gjusnaturalismo e positivismo giuridico*. Años después, en 1982, Díaz sugirió a su alumno Alfonso Ruíz-Miguel desarrollar la tesis de doctorado sobre Bobbio, *"convirtiéndose así en el primer bobbiólogo de este país* [España], *así como yo mismo* —agrega— *me había valido en amplia medida de la filosofía de Bobbio para construir mi libro* Sociología y Filosofía de Derecho (1971)" [72]. El sistemático rigor de la investigación de Ruíz-Miguel y la lúcida interpretación que realiza del pensamiento y de la personalidad misma de Bobbio intelectual, se pueden valorar haciendo referencia a una carta que Bobbio le escribió (en el año 1983), en la cual reconocía, con la habitual franqueza, más de un mérito al agudo alumno de Elías Díaz: "No espere de mí observaciones críticas, porque ahora usted me conoce mucho mejor de lo que yo me conozco a mí mismo. Si acaso, la única perplejidad que su investigación suscita en mí depende del intento que ha hecho de encontrar en mis escritos un mayor orden del que probablemente haya existido, una mayor continuidad y una mayor unidad de las que yo, no digo que no he conseguido sino que ni siquiera he perseguido, al haber estado condicionado demasiadas veces por el ambiente, por las influencias recibidas y por las vicisitudes personales e históricas que he vivido" [73].

El trabajo de Ruíz-Miguel (que es una vasta y sistemática reelaboración de su tesis doctoral) está articulado en cuatro secciones, a través de las cuales recorre y sintetiza la obra de Bobbio refiriéndose a la "Metodología del conocimiento jurídico", a la "Teoría general del Derecho" y a la "Teoría de la Justicia". El trabajo prosigue con el análisis de la relación entre libertad e igualdad y de "la justicia como igualdad y como legalidad", para concluir afrontando un tema bobbiano de fondo que, en la interpretación de Ruíz-Miguel, se puede resumir teóricamente en el pasaje: "del liberal-socialismo al socialismo liberal". Sobre este punto será necesario retornar.

Para Díaz —como para casi todos los admiradores españoles y latinoamericanos de Bobbio— fue de excepcional importancia la reflexión bobbiana sobre la "relación medio-fin entre democracia y socialismo". Al respecto, y más

[71] Sobre las relaciones de Treves con los viejos amigos españoles de los años del exilio y de la lucha antifranquista, me remito a "Libertà e socialismo nell' emigrazione intellettuale italiana e spagnola", "Introduzione" a TREVES, R., *Libertà, politica e verità*, Milano, 1962.

[72] DÍAZ, E., "Norberto Bobbio...", cit., p. 226.

[73] RUÍZ-MIGUEL, A., *Filosofía y derecho en Norberto Bobbio*, Madrid, 1983, p. 19.

en general con relación a la filosofía política de Bobbio, Díaz reconoce y afirma encontrarse, sin duda alguna, en deuda con las confrontaciones del pensamiento del filósofo turinés [74]. Ello explica que el análisis de los problemas de la democracia en una sociedad en transición —como la española posterior a la muerte de Franco— están relacionados con la enseñanza de Bobbio: particularmente fecunda, incluso en relación con las diversas elaboraciones jurídico-institucionales y con los ásperos e interesantes debates filosófico-políticos que precedieron a la concepción y redacción de la Constitución española de 1978.

A propósito del encuentro de Bobbio con la realidad española de aquellos años tan decisivos para la transición democrática, vale la pena hacer referencia explícita a su memoria: "mis peregrinaciones en el mundo de la cultura ibérica tuvieron inicio en una conferencia, memorable, dada el 25 de octubre de 1978 en Madrid, en un aula de las Cortes, por invitación del entonces presidente del grupo parlamentario del PSOE, Gregorio Peces-Barba Martínez, en los días en que se encontraba en curso la aprobación de la nueva Constitución española. Hablé —comenta Bobbio— de un argumento que entonces tenía en el corazón y que era también actual en el país que me hospedaba: democracia y socialismo. Al amigo Gregorio que luego será presidente de las Cortes y que ahora [1997] es rector de la Universidad Carlos III de Madrid —afirmaba Bobbio en su *Autobiografía*— dirijo mi agradecimiento, por los nuevos horizontes que me abrió junto con Elías Díaz y Alfonso Ruíz-Miguel, ambos de la Universidad Autónoma de Madrid, y por el cálido afecto con que nos acogieron a Valeria y a mí en los muchos viajes que desde aquel viaje, el primero, se sucedieron" [75].

El mismo Peces-Barba, en la "Introducción" a la edición en español del estudio *Igualdad y libertad* de Bobbio, sintetizaba en qué modo y a través de qué autores se había producido la difusión de la obra de Bobbio "en la cultura de lengua española". "*Es cierto* —explicaba Peces Barba— *que Bobbio es conocido desde hace muchos años de manera precursora por Elías Díaz y un poco más tarde por mí mismo, por Alfonso Ruíz-Miguel, Francisco Laporta, Liborio Hierro, Virgilio Zapatero, Manuel Atienza, Eusebio Fernández, Luis Prieto y Javier de Lucas, el grupo de profesores de Filosofía del Derecho que, vinculados de una forma u otra, como discípulos directos o indirectos, con la común paternidad de Joaquín Ruíz-Giménez, a Elías Díaz y a mí mismo, hemos recibido, en alguna medida importante, su influencia desde hace años. Otros profesores más jóvenes como Jesús González Amuchástegui, Rafael de Asís, María José Fariñas, Ángel Llamas, Javier Ansuátegui, Ernesto Vidal, Marina Gascón, Jerónimo Betegón, Juan Carlos Bayón, etc., y otros, buenos colegas y amigos no directamente vinculados con nuestra escuela como Pérez Luño,*

[74] DÍAZ, E., "Norberto Bobbio...", cit.

[75] BOBBIO, N., *Autobiografía*, cit., ps. 249/250.

López Calera, García San Miguel, Ara Delgado Pinto, etc., han conocido y contribuido también a difundir el pensamiento de Bobbio en nuestras universidades y medios culturales' [76].

En 1990 había aparecido la vasta y erudita investigación de María Ángeles Barrère Unzueta, dedicada al estudio de *La escuela de Bobbio: Reglas y normas en la filosofía jurídica italiana de inspiración analítica*, obra en la cual se analiza el conjunto de la presencia (y de las influencias en Europa y en América Latina) del pensamiento de Bobbio entre los años '50 y el inicio de los '70, cuando deja la enseñanza de la Filosofía del Derecho por aquella de la Filosofía Política [77]. En la segunda mitad de los años setenta, el pensamiento de Bobbio (y consiguientemente de la "Escuela de Turín") será cultivado prevalecientemente bajo los aspectos más ligados a la filosofía política. Son los años —recordaba la estudiosa vasca— durante los cuales "Bobbio ejerce en esta década como cabeza de la escuela por su defensa de una serie de valores filosófico-políticos típicos en ella (y radicados en el socialismo liberal) cuando son puestos en cuestión por un sector más radical de la izquierda italiana" [78].

Uno de los últimos encuentros académicos de los mayores protagonistas de aquella que luego fue denominada la "escuela de Bobbio" se realizó, recuerda Barrère Unzueta, en la Universidad de Camerino (entre el 9 y el 14 de junio de 1971), organizado por Alessandro Baratta y Luigi Ferrajoli, en el que participaron además de Bobbio, Amedeo Giovanni Conte, Giorgio Lazzaro, Enrico Pattaro, Uberto Scarpelli y Giovanni Tarello. Al año siguiente de la reunión camerinesa, *"la escuela* —escribe Barrère Unzueta— *recibe un duro golpe:*

[76] PECES-BARBA, G., "Introducción" a BOBBIO, N., *Igualdad y libertad*, Barcelona, 1993.

[77] BARRÈRE UNZUETA, M. A., *La escuela de Bobbio. Reglas y normas en la filosofía jurídica italiana de inspiración analítica* (prólogo de Enrico Pattaro), Madrid, 1990. Me parece pertinente, a propósito de la "escuela de Bobbio", reproducir el testimonio de Luigi Ferrajoli (en su *laudatio* en ocasión de la láurea *ad honorem* de Bobbio conferida por la Università di Camerino), que recientemente ha evocado que "la filosofía analítica italiana del derecho nació y creció entonces entorno a Bobbio, en los años cincuenta y sesenta y se hizo conocer en Italia y en Europa esencialmente como la "escuela de Bobbio". Nos reuníamos todos los años quince o veinte personas en el Instituto de Filosofía del Derecho de Torino, en aquellos que llamábamos 'los seminarios de San Giuseppe', porque se desarrollaban en el día festivo del 19 de marzo"; FERRAJOLI, L., "Ragione...", cit., p. 10. Para ubicar mejor la corriente analítica de la filosofía del derecho, me remito a FERRAJOLI, L., *La cultura giuridica nell'Italia del Novecento*, Roma-Bari, 1999.

[78] BARRÈRE UNZUETA, M. A., *La escuela...*, cit., p. 70. En lo que respecta a esta evolución de la imagen (y del conocimiento) de Bobbio en la cultura política española, la autora se remite al artículo de RUÍZ-MIGUEL, A., "Bobbio y el debate de la izquierda italiana", *Filosofía...*, cit., ps. 7/42, en el cual se analiza "la evolución político-intelectual de Bobbio a través del análisis de una idea de fondo que le es atribuida —aquella del diálogo concreto entre intelectuales liberales y comunistas—, que a su vez dará origen a diversas polémicas que seguirán las diversas fases". En los años setenta —según Ruíz-Miguel— nos encontramos de frente a un Bobbio transformado en *socialista-liberal*, a diferencia de aquel *liberal-socialista* de los años cincuenta (BARRÈRE UNZUETA, M. A., *La escuela...*, cit., nro. 46, p. 88).

Bobbio abandona la cátedra de Filosofía del Derecho [...] *aunque seguirá publicando numerosos escritos de teoría del derecho, participa en el debate de los primeros setenta sobre el llamado uso alternativo del derecho, contribuye decisivamente en un proyecto promovido por la escuela analítica italiana como es el fomento de la sociología jurídica empírica*". El hecho de que Bobbio pasase de la enseñanza de Filosofía del Derecho a la de Filosofía Política (y que cambiase también su "tutelaje disciplinar" en los confrontes de los discípulos) no implicó en absoluto —según Barrère Unzueta— que a esta "variación de disciplina" correspondiese una idéntica variación en los principios filosóficos bobbianos. "*Es más* —agrega la autora— *Bobbio traslada a la filosofía política los mismos presupuestos neoempiristas de los que se había servido en la filosofía jurídica*" [79].

En el "Estudio preliminar" a la traducción española de *Elogio della mitezza e altri scritti morali*, Rafael Asís Roig pone en relieve algunos aspectos del pensamiento de Bobbio que han tenido notable relevancia en la filosofía jurídica y política española de los años ochenta y noventa, subrayando cómo en la base misma de ese pensamiento se podía observar la centralidad "*del aspecto metodológico de su obra, que podríamos denominar como* 'metodología del emprendedor'. *Más allá de la calificación de Bobbio como filósofo moderado o mejor templado, que él mismo reclamaba, la filosofía de Bobbio* —explicaba Asís Roig— *puede ser calificada como templadora. Es decir, una filosofía a través de la cual intenta, una vez descartadas posiciones radicales enfrentadas, integrar planteamientos diferentes aminorando sus distancias. Ahora bien, tanto el método del emprendedor como la filosofía templadora deben entenderse de una forma limitada, al menos en dos sentidos. El primero de ellos se refiere a la defensa firme de una serie de postulados básicos, que permiten*

[79] BARRÈRE UNZUETA, M. A., *La escuela...*, cit., p. 96, cita a Danilo Zolo, quien había estudiado las consecuencias de esta mutación disciplinar de BOBBIO en su *Complessità e democrazia*, Torino, 1987 (en modo particular el Cap. IX, "L'empirismo di N. Bobbio e i rapporti fra filosofia politica e scienza politica"). Para una ulterior precisión sobre la carrera académica de Bobbio, cfr. BONANATE, L., "Norberto Bobbio professore" y BOVERO, M., "I corsi di Filosofia della Politica di Norberto Bobbio", en *A Norberto Bobbio, la Facoltà di Scienze Politiche*, Università degli Studi di Torino, 1986. Bovero recuerda que Bobbio dio siete cursos de lecciones en la cátedra de Filosofía de la Política. De estos cursos sólo el primero (a.a. 1972/73), dedicado a la gran dicotomía Sociedad-Estado en la filosofía política moderna, y el cuarto (a.a. 1975/1976), en el cual retomaba y ampliaba el análisis realizado en el tercero (a.a. 1974/1975) sobre la teoría de las formas de gobierno en la edad clásica hasta Bodin y Montesquieu y en la edad contemporánea hasta Max Weber y Gaetano Mosca, concluyeron con la publicación de un volumen de distribución. Por el contrario, permanecieron inéditos el segundo curso (1973/1974) dedicado al estudio de los grandes temas de la filosofía política, el quinto y el sexto (1976/1977 y 1977/1978), que reconsideraban en una diversa perspectiva la materia del primer curso, y el séptimo (1978/1979), concerniente al problema de la mutación política y revolucionaria. De todos modos, no es demasiado difícil encontrar en la bibliografía bobbiana los escritos que tuvieron en aquellos cursos su primer origen.

considerar a Bobbio y a su filosofía como liberalsocialista. En este sentido la filosofía de Bobbio no es templada sino radical. El segundo, se refiere a la defensa a ultranza de las categorías desde las que planta los problemas" [80].

Partiendo de esta perspectiva, Bobbio —explicaba Asís Roig— pudo cumplir una esencial distinción entre *ética* y *política*, redescubriendo el valor racional *"de la educación en los derechos humanos,* como base del *progreso moral de la humanidad"*. Por lo tanto, el reconocimiento y la aplicación de los derechos fundamentales se transforman en el asa en torno a la cual rota (*debe* rotar) la "relación derecho-progreso", dado que "la teoría en favor de un mejor reconocimiento de los derechos fundamentales exige su adaptación a las sociedades modernas. Los derechos fundamentales nacieron como límites al poder político, pero en la actualidad, con la importancia que han adquirido los progresos técnicos y pragmáticos, y con la mirada puesta en el progreso ético, habrá que revisar esa fórmula". También para tal elaboración crítica "de los tiempos de los derechos" ha sido y sigue siendo esencial [81].

Alfonso Ruíz-Miguel, en 1994, reunió cuatro estudios con el título *Política, Historia y Derecho en Norberto Bobbio* los cuales, siguiendo el orden cronológico, son los siguientes: "Libertad, democracia y socialismo en el debate de la izquierda italiana"; "El positivismo jurídico entre la teoría, la ideología y la sociología"; "Filosofía de la historia e historia de la filosofía" y "Las paradojas de un pensamiento en tensión". Trabajo este último en el cual Ruíz-Miguel desarrolla una tan original como aguda valoración crítica del pensamiento de Bobbio, en la cual su perfil intelectual es analizado en toda su "tensión" o, mejor dicho, en sus varias tensiones específicas que generan las paradojas, o los oximorones —según la valoración— típicos del pensamiento bobbiano; paradojas que no se consumen, que no se concluyen, que no se resuelven en una presunta e ilusoria síntesis dialéctica.

Ruíz-Miguel analiza una serie de "definiciones paradójicas" de parejas o grupos (de la tensión) de las paradojas bobbianas, que sirven para penetrar en los varios meandros de su pensamiento (aunque también del carácter del hombre y del intelectual Bobbio), los cuales constituyen otras tantas indicaciones de posibles vías de interpretación de su obra. Las diez paradojas propuestas por Ruíz-Miguel para (intentar) comprender la "personalidad teórica y vital" de

[80] Asís Roig, R., "Estudio preliminar" a Bobbio, N., *Elogio de la templanza y otros escritos morales*, Maima, 1994, ps. 12/13.

[81] Asís Roig, R., "Estudio...", cit., ps. 29/33. La referencia es de la edición española (trad. de Rafael de Asís Roig, prólogo de Gregorio Peces-Barba) de *El tiempo de los derechos*, Madrid, 1991. Debe recordarse que, también en diálogo con la obra de Bobbio, Gregorio Peces-Barba y Eusebio Fernández García están dirigiendo una vastísima investigación —la primera en su género en Europa— sobre la *Historia de los derechos fundamentales*, de la cual ha aparecido (Madrid, 1998) el primer volumen dedicado a *Tránsito a la Modernidad, siglos XVI y XVII*.

Bobbio son éstas: 1. "Un filósofo positivo"; 2. "Un iluminista pesimista"; 3. "Un realista insatisfecho"; 4. "Un analítico historicista"; 5. "Un historiador conceptualista"; 6. "Un positivista inquieto"; 7. "Un empirista formalista"; 8. "Un relativista creyente"; 9. "Un socialista liberal" y 10. "Un tolerante intransigente" [82].

Respondiendo al estudioso español, Bobbio tuvo modo de reconocer que el retrato de su personalidad realizado a través de estas "aporías" duales e irresueltas, en gran parte correspondía a la verdad: su "irreductible dualismo ha sido señalado perfectamente por Alfonso Ruíz-Miguel, quien entre todos los espejos en los que me he reflejado hasta ahora, es aquel que me observa desde más cerca y en el cual mi figura aparece con todas sus luces y sus sombras". En efecto, explicaba Bobbio, *"el dualismo genera paradojas, como, por citar las más conocidas y que yo mismo he manifestado, la del iluminista y pesimista, el liberal y socialista. Ruíz-Miguel examina, con mucha inteligencia, diez de ellas, como ejemplos de una tensión teórica y práctica nunca resuelta, cuya solución puede ser o bien detenerse a mitad de camino (de aquí podría derivar aquello que yo mismo he denominado mi 'moderacionismo' en contraposición a extremismos opuestos), o en el abrir el paso de la teoría a la práctica. Si quisiéramos aplicar el método analítico también a estas 'paradojas bobbianas', me parece* —proseguía Bobbio— *que se podría decir que no todas ellas tienen la misma relevancia e intensidad y que, sobre todo, no todas ellas se hallan en un mismo nivel. Algunas no consisten tanto en un rechazo de extremismos opuestos, sino en un no admitir posiciones unilaterales contrarias, especialmente en el campo metodológico, como aquellas que dividen en filosofía del Derecho a empiristas y formalistas, a sociólogos del Derecho y a teóricos generales del Derecho, a analíticos e historicistas en las recientes disputas entre historiadores del pensamiento político, e historicistas y conceptualistas, lo cual a menudo no es más que una distinción disciplinar artificiosa entre historiadores que creen poder prescindir del rigor conceptual y filósofos que creen poder ignorar la dimensión histórica de los conceptos. En este grupo situaría también al socialismo liberal".*

"Otras paradojas —reconocía Bobbio— *dependen únicamente de la presencia de dudas nunca resueltas definitivamente al afrontar los problemas últimos, como el secular conflicto entre jusnaturalismo y positivismo jurídico, un conflicto del cual he creído posible dar una explicación ilustrando los diferentes niveles en los que se plantea (metodológico, ontológico, ideológico). Por último* —concluía Bobbio— *otras derivan de la propia ambigüedad del problema, como el de la tolerancia intolerante, que suele formularse en la pre-*

[82] RUÍZ-MIGUEL, A., *Política, historia y derecho en Norberto Bobbio*. Madrid, 1994, ps. 169/198.

gunta: '¿Se debe tolerar a los intolerantes?': un problema al que no se puede dar una respuesta tajante, y que requiere quizá soluciones prácticas que pueden cambiar según las circunstancias históricas" [83].

Cierto es que Bobbio rechazaba sólo una de las paradojas indicadas por Ruíz-Miguel, esto es, la octava. En efecto, escribía Bobbio, *"el hecho de ser relativista no excluye el creer en la propia verdad, aunque el relativista siempre se abstendrá de imponer la suya por respeto de la verdad ajena. El dualismo encuentra su más clara expresión y su radicalidad existencial en el binomio 'iluminista-pesimista', al cual Ruíz-Miguel hace corresponder, invirtiendo sus términos, la paradoja 'realismo insatisfecho'; insatisfecho merece una explicación, porque continuamente enfrentado a una visión utópica de la historia. Solamente aquí, y de forma sobresaliente, la paradoja hace del conflicto entre el mundo de los hechos y el de los valores, que en definitiva es el conflicto que está presente en cada uno de nosotros* —insistía Bobbio— *entre nuestra alma racional y nuestra alma irracional, y que se puede expresar sintéticamente en la conocida fórmula* 'pesimismo de la razón y optimismo de la voluntad', *si no fuera porque, en mi caso, junto con el pesimismo de la razón ha aparecido también, en la mayor parte de los acontecimientos de mi vida, el pesimismo de la voluntad"* [84].

El último estudio específico aparecido en España sobre la obra de Bobbio es de un alumno de Gregorio Peces-Barba, Andrés Greppi, *Teoría e ideología en el pensamiento político de Norberto Bobbio*, en el cual el autor, con un riguroso conocimiento analítico del pensamiento de Bobbio, logra colocarlo en el ámbito más general de la filosofía política contemporánea (italiana y no italiana), recorriendo con notable precisión analítica las diversas fases de la vastísima y permanente formación del pensamiento bobbiano. En el segundo capítulo (dividido en dos partes), Greppi estudia la evolución del método de Bobbio y la configuración de su "Teoría Política", que es estudiada en detalle en el Capítulo III junto a las formas del poder, a los principios de la justicia y a aquellos que Greppi considera los "ideales políticos" en Bobbio: "Democracia, derechos humanos y no-violencia". El estudio concluye en la tercera parte con el análisis de la reflexión filosófico-política, hecha por Bobbio, sobre el concepto (o mejor dicho, sobre los "conceptos en tensión") de liberalsocialismo, que es articulada en dos secciones (la XIV y la XV): "De la democracia al socialismo y del socialismo a la democracia" y "Más democracia: igualdad y pluralismo" [85].

[83] BOBBIO, N., "Epílogo para españoles", en *La figura y el pensamiento de Norberto Bobbio*, cit., p. 317.

[84] BOBBIO, N., "Epílogo...", cit., p. 318.

[85] GREPPI, A., *Teoría e ideología en el pensamiento político de Norberto Bobbio*, Madrid, 1998.

Deseo terminar estas reflexiones sobre la obra de Bobbio en España recordando que, en el mes de septiembre pasado, la Universidad Autónoma de Madrid le confirió el doctorado *honoris causa* en Derecho, con la siguiente motivación, que en extrema síntesis resume muy bien el sentido de su obra y de su presencia en la cultura hispánica: "En atención a su extraordinaria contribución a la filosofía del derecho, a la filosofía política y a la historia del pensamiento, así como por su compromiso con los valores de la democracia y el socialismo liberal". Motivación, ésta de Ruíz-Miguel y los colegas españoles, que recoge y expresa la emblemática tensión entre los diversos aspectos que construyeron y definieron en Bobbio su "vida de filósofo militante". Se trata —estando a la confesión del mismo Bobbio— de la doble, constante tendencia al ejercicio de la "vocación a la utopía y a la profesión de realismo y, por lo tanto, entre la nobleza de los ideales perseguidos y la dureza de la realidad que los infringe" [86]. Se trata, en breve, de una forma del "dualismo político", de aquella irresuelta tensión entre la razonabilidad (la invocada *artificial reason* de Hobbes) del derecho y la militancia civil en el presente histórico; entre "los ideales y la materia bruta", como bien lo ha señalado Bovero en su aguda, iluminadora introspección en el universo bobbiano [87].

Va unida una reflexión final a estas notas que pueden ser útiles a un futuro análisis más sistemático de la difusión fuera de Italia del pensamiento filosófico y político italiano [88]. El hecho es que el estudio de la influencia de Bobbio sobre la cultura latinoamericana y española debe ser colocado y analizado en un contexto todavía más amplio, capaz de explicar y de reconstruir —relacionando los temas en las varias situaciones históricas específicas— el pensamiento italiano en el continente iberoamericano a lo largo de todo el arco del siglo pasado. Se trata, en suma, de profundizar la investigación —por otro lado bastante compleja, dada la interdisciplinariedad que exige— en lo que respecta a la historia de las ideas (políticas, jurídicas, filosóficas, historiográficas, etc.), que tenga en cuenta la influencia de autores tan diversos entre ellos como Cesare Lombroso, Enrico Ferri, Benedetto Croce, Giovanni Gentile, Pietro Gobetti, Rodolfo Mondolfo, Carlo Rosselli, Renato Treves, Giorgio Del Vecchio, An-

[86] BOBBIO, N., *De senectute*, cit., p. 151.

[87] BOVERO, M., "Gli ideali e la rozza materia. Il dualismo politico di Norberto Bobbio", en *Diritto e democrazia nella filosofia di Norberto Bobbio*, cit., p. 157. Las citas de Bobbio hechas por Bovero son extraídas, respectivamente, de *L'età dei diritti*, Torino, 1984 y *Dal fascismo alla democrazia*, Milano, 1997.

[88] Que siga y actualice la apreciable obra de VENTURI, Franco, "L'Italia fuori d'Italia", en *Storia d'Italia Einaudi*, dir. por Ruggiero Romano y Corrado Vivanti, Vol. III, Torino, 1973, ps. 987/1024, y por PARIS, Robert, "L'Italia fuori d'Italia", en *Storia d'Italia Einaudi*, Vol. IV, Torino, 1975, ps. 509/818.

tonio Gramsci, Antonello Gerbi y Gino Germani, hasta llegar a Galvano Della Volpe, Ruggiero Romano, Lucio Colletti, Lelio Basso, Luigi Ferrajoli, etc.

Cierto es que desde Jiménez de Asúa a Greppi son cuatro las generaciones de estudiosos que en América Latina y España han conocido el pensamiento de Bobbio, y han dialogado con su obra; diálogo que, en más de medio siglo, ha generado una extraordinaria circulación de las ideas, una de las más relevantes del Novecientos italiano. Se puede concluir —con documentada evidencia— que Bobbio se ha transformado, para el mundo hispánico, "ni más ni menos que en un clásico", como los grandes autores de la tradición cultural italiana: de Machiavelli a Vico, de Croce a Gramsci.

DOCUMENTOS

III JORNADAS RIOPLATENSES DE TRIBUTACIÓN [1]

TEMA I. PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE A NIVEL INTERNACIONAL

Oídas las exposiciones de los relatores nacionales, doctora Beatriz S. González de Rechter y doctor Ramón Valdés Costa y las intervenciones de los doctores Enrique Bulit Goñi, José O. Casás, Carlos Dubra, Alberto Faget, Alberto R. López, José L. Shaw y Héctor B. Villegas, en el debate posterior, las III Jornadas Rioplatenses de Tributación aprueban las siguientes conclusiones:

1) La Convención Interamericana de Derechos Humanos que ha extendido la protección de los derechos de los administrados para su discusión —con las debidas garantías— de las cuestiones tributarias ante jueces integrantes del Poder Judicial, y su acceso ante la Comisión y la Corte, marca una nueva y ponderable etapa en el derecho comparado y constituye un límite preciso y justo al ejercicio del poder fiscal a nivel supranacional que deberá ser respetado por los Estados signatarios.

2) No obstante, como resulta de las relaciones presentadas y de los debates registrados, el Pacto presenta insuficiencias normativas que dificultan el efectivo y adecuado ejercicio de los derechos del contribuyente. Estas dificultades deben atribuirse a las particularidades del derecho financiero, que requieren soluciones especiales y diferentes a las previstas para la defensa de los tradicionales derechos de los seres humanos en materia civil y penal.

3) Por lo tanto, es deseable que las normas del Pacto sean perfeccionadas, mediante protocolos adicionales u otros medios, a efectos de garantizar integralmente los derechos en materia fiscal, que es indudablemente el fin perseguido por la Convención.

4) Entre los problemas que requieren la mayor atención figura en primer término el reconocimiento de personas jurídicas como titulares de los derechos amparados por el Pacto, ante la Comisión y la Corte, en igualdad de condiciones con las personas físicas.

[1] III Jornadas Rioplatenses de Tributación. Tema I: *Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional*. Buenos Aires, 3/6/1988. DTE, *Documentación Técnica*, VIII-558.

5) Es deseable también una mayor precisión del concepto del libre acceso a la justicia y del amparo, previstos en los arts. 8° y 25, en problemas tan importantes en materia fiscal como:

a) La derogación de la regla *solve et repete* en los países que aún la mantienen, por constituir un privilegio del Estado que atenta contra la igualdad de las partes en el proceso y ante la ley.

b) El reconocimiento de la naturaleza jurídica penal de las sanciones que aplica la administración cuando ellas revistan las características de verdaderas penas.

c) La exigencia de imparcialidad de los tribunales administrativos y la revisión de sus fallos por órganos jurisdiccionales independientes del Poder Ejecutivo.

6) Mientras las precedentes precisiones no sean adoptadas por normas expresas, es de esperar que la Comisión y la Corte, así como los órganos jurisdiccionales internos de los países signatarios, interpreten y apliquen el texto vigente del Pacto con criterio amplio, haciendo posible, por vía jurisprudencial, el logro del fin perseguido inequívocamente por la Convención.

Buenos Aires, 3 de junio de 1988.

ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN Y DERECHOS HUMANOS
PRIMERAS JORNADAS INTERNACIONALES DE TRIBUTACIÓN Y DERECHOS HUMANOS [1]

RESOLUCIÓN

Los participantes de las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, integrantes de la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, con derecho a voz y voto, reunidos en Lima a los siete días del mes de diciembre de 1989, profesores Geraldo Ataliba (Brasil), Guillermo Grellaud Guzmán (Perú), Luis Hernández Berenguel (Perú), Javier Luque Bustamante (Perú), Humberto Medrano Cornejo (Perú), José Pedro Montero Triabel (Uruguay), José Andrés Octavio (Venezuela), Ítalo Paolinelli Monti (Chile), Julio Salas Sánchez (Perú), Enrique Vidal Henderson (Perú) y Héctor B. Villegas (Argentina), bajo la presidencia de Luis Hernández Berenguel y actuando como secretario, Guillermo Grellaud Guzmán, teniendo como base:

— Los siguientes trabajos: "Derechos humanos y tributación", de Geraldo Ataliba; "Tributación, derechos humanos y emisión inorgánica de moneda", de Guillermo Grellaud Guzmán, "Algunas vinculaciones de la tributación con los derechos humanos", de Luis Hernández Berenguel; "Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributación", de Javier Luque Bustamante; "Derechos humanos y la tributación: algunas áreas de convergencia", de Humberto Medrano Cornejo; "Los derechos humanos como límite de la potestad tributaria", de José Pedro Montero Traibel; "El derecho tributario de Venezuela ante la Convención Americana sobre Derechos Humanos", de José Andrés Octavio; "Derechos económicos fundamentales y tributación", de Ítalo Paolinelli Monti; "Personas jurídicas, tributación y derechos fundamentales", de Julio Salas Sánchez; "Poder tributario y derechos humanos", de Enrique Vidal Henderson; y "El Pacto de San José de Costa Rica y los derechos humanos de los contribuyentes", de Héctor B. Villegas.

— Las exposiciones de los autores de trabajo.

[1] Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, Lima, 7/12/1989, *Anales de las Jornadas*, Asociación Internacional de Derechos Humanos y Tributación, Lima, 1990, ps. 181 y ss.

— Los debates entre los participantes, efectuados los días 4 y 5 de diciembre de 1989.

— Las exposiciones públicas magistrales realizadas el 6 de diciembre de 1989 por Geraldo Ataliba, Humberto Medrano Cornejo y Héctor B. Villegas.

— El proyecto de resolución preparado por el Comité integrado por Ítalo Paolinelli Monti y Héctor B. Villegas y la sustentación del mismo.

Considerando:

1. Que hay derechos que son inherentes a las personas y que han merecido protección por las Constituciones y normas consiguientes de los Estados de Derecho, los cuales han motivado también la protección internacional bajo la denominación de Derechos Humanos.

2. Que la violación de estos derechos esenciales de las personas puede originarse por la acción estatal en distintos campos y entre ellos la actividad dirigida a obtener ingresos tributarios. Por este motivo ha surgido la inevitable conexión entre estos dos campos.

3. Que lo anteriormente expresado ha dado origen a la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, en cuyas Primeras Jornadas Internacionales se han estudiado algunos de los tópicos comprendidos en esta temática.

4. Que se partió de la premisa de que no hay protección a los derechos humanos ni puede haber eficacia de ninguna proclamación, nacional o internacional, si no se configura, en plenitud, el Estado de Derecho. Éste se caracteriza por el amplio e irrestricto acceso a los tribunales, los cuales tienen que ser dotados de condiciones subjetivas y objetivas de independencia, con relación al Legislativo y Ejecutivo, para que puedan ejercer su jurisdicción con absoluta imparcialidad.

5. Que no ha escapado a los asistentes a estas jornadas el aparente conflicto que podría suscitarse entre la potestad tributaria del Estado y la protección que merecen los derechos humanos. Ante ello es deseable que se busque entre ambos extremos un razonable equilibrio, que tenga en cuenta que dicha potestad es también indispensable para la satisfacción de los Derechos Humanos.

Declaran, por unanimidad:

1. Que la interpretación de los preceptos sobre protección de los derechos humanos debe efectuarse en forma amplia y no restringida.

2. Que es necesario asegurar el acceso, incondicionado e inmediato, de todas las personas a los tribunales judiciales, lo cual significa, incluso, que la regla *solve et repete* debe quedar sin efecto en aquellos países en los cuales todavía tiene vigencia, por ser violatoria del principio de igualdad.

3. Que los derechos humanos rigen también para las personas jurídicas en tanto les sean aplicables, es decir, con excepción de los derechos personalísimos no ejercitables por aquéllas.

4. Que la prisión por deudas tributarias es violatoria de los derechos humanos, ya que el valor libertad es de mayor entidad que el valor patrimonial, incluso cuando sea acreedor el Estado. Esto no impide que exista prisión en los casos en que medie comportamiento delictivo.

5. Que el ejercicio del derecho de entrar y salir de un país, que carece de contenido económico, no puede ser hipótesis de impuestos porque ello es violatorio de ese derecho. Por el contrario, es legítima una tasa que debe ser cuantificada en función de la actividad estatal relacionada con la salida del país.

6. Que la emisión inorgánica de moneda, como fuente definitiva de ingresos del Estado, aun cuando no constituye formalmente tributación, produce iguales efectos que ella, pero desnaturaliza principios tributarios reconocidos como derechos humanos.

7. Que la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscripta en San José de Costa Rica en 1969, tiene carácter operativo para aquellos países que la han ratificado y ello implica la plena vigencia de los derechos y garantías allí reconocidos, aun en caso de ausencia o insuficiencia de normas de derecho interno que reconozcan esos derechos y garantías.

Lima, 7 de diciembre de 1989

Luis Hernández Berenguel, presidente
Guillermo Grellaud Guzmán, secretario

XX JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO [1]

Realizadas en San Salvador de Bahía, Brasil, desde el 3 al 8 de diciembre de 2000

TEMA 1. DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN

Vistos:

El informe del relator general doctor Ricardo Lobo Torres (Brasil), los informes nacionales de: Argentina, Humberto J. Bertazza; Brasil, Mirabel Abreu Machado Derzi; Colombia, Eduardo Laverde Toscano; Ecuador, Pablo Egas Reyes; España, Eugenio Simón Acota; Italia, Petro Adonnino; México, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez; Paraguay, Carlos A. Mersán; Perú, Jorge Manini Chung; Portugal, Vasco Valdez Matías; Uruguay, Sebastián Arcia; y Venezuela, Leonardo Palacios Márquez.

Las comunicaciones técnicas de: Argentina, Daniel Mario Schwartzman y Mónica P. Ramón; Brasil, Humberto Avila Bergman, José Souto Maior Borges, María de Fátima Ribeiro, Juliana Kiyosen Nakayamna; España, Antonio López Díaz, César García Novoa, Luis Manuel Alonso González, Manuel González Sánchez y María Luisa Esteves Pardo, Ángel A. Avilés, Florián G. Berro, Antonio José S. Pino, Manuel D. Zorrero, J. Pablo Martínez Gálvez, María A. Grau Ruiz, Mercedes N. Granón, Aurora R. Ribes, Luis Alberto M. Pascual, Juan López Martínez, Cecilio G. Cabrera y Juan Ignacio G. Oviedo; Italia, Pietro Adonnino y Claudio Sacchetto; México, Iván R. Hedúan, Manuel H. Pelayo y Gustavo A. E. Vázquez; Uruguay, Andrés Blanco y José Pedro Montero Traibel; y Venezuela, Andrés Ely León Rojas.

Los trabajos de la Comisión Redactora integrada como presidente por el doctor Agostinho Toffoli Tavolaro (Brasil), por el relator general, doctor Ricardo Lobo Torres (Brasil), por los relatores nacionales, actuando como secretario el doctor César García Novoa (España); y las exposiciones hechas en la asamblea.

[1] XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, San Salvador de Bahía, 8/12/2000, *Errepar Digital*, www.errepar.com.

Considerando:

La preeminencia de los derechos humanos como definidores de la posición jurídica del ciudadano en un Estado democrático de Derecho, y que afectan a sus relaciones frente a todos los poderes públicos, incluido el poder tributario.

Las declaraciones y tratados internacionales de derechos humanos y las Constituciones nacionales de los países miembros del ILADT y su vinculación con un concepto de Estado democrático de Derecho.

Que la protección de los derechos humanos se extiende a todos los sujetos de la relación tributaria.

Que la protección de los derechos humanos debe considerar que los impuestos se recaudan con la finalidad de sufragar los gastos colectivos, debiendo las administraciones fiscales respetar su función de servicio al ciudadano.

Resuelven efectuar las siguientes recomendaciones:

Recomendación 1

Ratificar las conclusiones adoptadas por el ILADT en jornadas anteriores, en las Jornadas Hispanoamericanas y en las Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos.

Recomendación 2

Los tratados y convenios internacionales de derechos humanos deberán tener, en los ordenamientos jurídicos internos, preeminencia sobre el derecho nacional.

Recomendación 3

La norma constitucional posterior no puede derogar la norma de derecho internacional de derechos humanos previamente constitucionalizada, a menos que la norma internacional pierda vigencia.

Recomendación 4

La protección de los derechos humanos comprende también los derechos de las personas físicas, jurídicas o ideales respecto de las obligaciones tributarias y sanciones, en su condición de sujetos pasivos, obligados tributarios o destinatarios del tributo.

Recomendación 5

Se debe adoptar formalmente un estatuto del contribuyente o código de defensa del contribuyente, dentro del código tributario o en ley especial, preferentemente con preeminencia sobre las leyes ordinarias, que proteja los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario, previendo, entre otros:

a) derechos y garantías en el procedimiento de verificación, comprobación y fiscalización;

b) paridad en materia de intereses;

c) uniformización, para todos los tributos, de los plazos de prescripción, que deberán ser necesariamente breves;

d) en los países en los que el contribuyente esté facultado para prestar avales y garantías a los efectos de lograr la suspensión de los actos tributarios, el derecho a obtener el resarcimiento de los respectivos costes;

e) prohibición del *solve et repete* en todas las instancias;

f) prohibición de la prisión por deudas fiscales;

g) derecho de los contribuyentes a la divulgación de las informaciones sobre cualesquiera modificaciones de los tributos y exenciones y sus repercusiones económicas sobre los precios de las mercancías, productos, bienes y servicios más esenciales;

h) prohibición del uso de presunciones fiscales como base para el proceso penal contra el sujeto pasivo;

i) derecho a la compensación de los créditos tributarios con deudas de igual carácter;

j) prohibición de *bis in idem* en las sanciones tributarias;

k) derecho del contribuyente a no autoinculparse como consecuencia de la aportación de pruebas y documentos exigidos por el Fisco mediante coacción.

Recomendación 6

La seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático del Derecho, manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria.

6.1. El poder reglamentario se subordina a la legalidad. La legalidad excluye el abuso de decretos-leyes y medidas de necesidad y urgencia dictados discrecionalmente por el Ejecutivo.

6.2. La retroactividad de la ley tributaria se opone a los derechos, garantías y principios constitucionales, excepto la de la ley más benigna.

Recomendación 7

La igualdad consiste en gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigual impuesto a quien la posea desigual.

7.1. Las desigualdades y discriminaciones efectuadas por el legislador deben obedecer al principio de razonabilidad, tanto en su ponderación como en su elección, prohibiéndose el tributo y la sanción confiscatoria, la vulneración del mínimo existencial y la discriminación por razón de sexo, raza, religión, nacionalidad, domicilio y cualquier otra característica subjetiva diferente de la capacidad económica, así como los privilegios fiscales injustificados.

7.2. Las legislaciones deben consagrar los derechos de terceros cuya capacidad contributiva resulte efectivamente afectada en virtud de la transferencia de la carga tributaria por disposición de ley.

Recomendación 8

Las inmunidades tributarias en cuanto limitaciones al poder de tributar y las exenciones, cuando encuentren en los derechos humanos su fundamento, deben garantizar entre otros:

8.1. La libertad de circulación y comercio.

8.2. El mínimo existencial, que incluye el derecho de los económicamente desfavorecidos, las deducciones familiares, del impuesto sobre la venta, la exención o tributación reducida de los bienes de primera necesidad y de manutención y los demás derechos que puedan garantizar las condiciones de libertad e igualdad de oportunidades.

8.3. La práctica de cultos religiosos.

8.4. La libertad de enseñanza.

Recomendación 9

Debe establecerse como órgano independiente con plena autonomía funcional, el ombudsman o defensor del contribuyente, cuya misión especial será la tutela de los derechos sujetos pasivos u obligados ante hechos, actos u omisiones de la administración en materia de obligaciones tributarias.

Estos derechos deben estar garantizados cualquiera que sea la organización territorial del Estado, incluso en los Estados de carácter federal.

El Iladt y los institutos y asociaciones miembros deben comunicar esta resolución a los poderes públicos de sus países, y en especial a las respectivas administraciones tributarias, así como a la Comisión de Derechos Humanos de la OEA y la ONU.

Las resoluciones fueron aprobadas por unanimidad de los integrantes con derecho a voto (salvo las objeciones consignadas al final) que son las siguientes:

Comisión Redactora:
— Ricardo Lobo Torres (relator general)
— Agostinho Tavolaro (presidente)
— César García Novoa (secretario)

Miembros:
Argentina: Armando Lorenzo, Humberto Bertazza
Brasil: Waldir Barroso
Chile: Sergio Endress Gómez
Colombia: Paul Cahn-Speyer
Ecuador: Rodrigo Garcés, Pablo Egas Reyes
España: Salvador del Castillo
Guatemala: Israel Tobar
México: Pedro Rivera
Paraguay: Sindulfo Blanco
Perú: Jorge Manini Chung; Alberto Aráoz

Portugal: Vasco Valdez Matías
Uruguay: Sebastián Arcia, J. Montero Traibel
Venezuela: Leonardo Palacios, Jesús Sol

Objeciones

Resolución 3

Esta resolución no contó con los votos de los doctores Sebastián Arcia y José Pedro Montero Traibel fundamentalmente por entender que el tema referido en la misma trasciende la materia tributaria, siendo materia específica del derecho internacional público y del derecho constitucional, en cuyas disciplinas, por su parte, existen discrepancias al respecto, al punto de que varias Constituciones (entre ellas la del Uruguay) no recogen la solución que se propone.

Resolución 5

Esta resolución no contó con los votos de los doctores Sebastián Arcia y José Pedro Montero Traibel, principalmente por entender que las garantías fundamentales de los contribuyentes y demás sujetos pasivos deben estar consagradas en la Constitución y no en la ley (aun cuando ésta tenga un rango superior a la ley ordinaria), ya que en caso contrario pueden registrarse implicancias contraproducentes para la efectiva protección de los derechos de los obligados tributarios. Por otra parte, la solución que se propone desconoce la realidad de muchos derechos positivos (entre ellos el uruguayo), los cuales no prevén normas de jerarquía intermedia entre la Constitución y la ley ordinaria.

Trabajos

Altamirano, Alejandro C. (Abogado. Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario), "El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario".

Casás, José Osvaldo (Doctor en Derecho por la Universidad de Buenos Aires. Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario), "Seguridad jurídica y tributación".

Corti, Horacio G. A. (Doctor en Derecho por la Universidad de Buenos Aires. Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario), "El principio de igualdad tributaria: una aproximación sistemática".

Damarco, Jorge Héctor (Abogado. Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario), "Tributación y propiedad".

Di Pietromica, Viviana C. (Abogada. Profesora adjunta interina de Finanzas y Derecho Tributario), "Vivienda y tributación".

Díaz Ortiz, José A. (Abogado. Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario), "Derecho a la salud y tributación".

García Prieto, Horacio D. (Abogado. Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario), "Derecho al desarrollo y tributación".

García Vizcaíno, Catalina (Doctora en Derecho por la Universidad de Buenos Aires. Profesora adjunta regular de Finanzas y Derecho Tributario). "Derecho a circular, residir, salir libremente de cualquier país, incluso el propio, y tributación".

Lalanne, Guillermo A. (Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra. Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario), "Generalidad y tributación".

Lamberti, Daniel Horacio (Abogado. Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario), "Libertad de imprenta y tributación".

Mordeglia, Roberto Mario (Doctor en Derecho por la Universidad de Buenos Aires. Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario). "Derecho a la privacidad e intimidad y tributación. La autodeterminación de los datos en materia fiscal".

Naveira de Casanova, Gustavo J. (Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca. Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario), "Tributación y derechos humanos: Posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos".

Nieto, Marcelo A. (Abogado. Profesor adjunto interino de Finanzas y Derecho Tributario). "Seguridad social y tributación".

Palacio, Susana Beatriz (Abogada. Profesora adjunta regular de Finanzas y Derecho Tributario). "Las garantías en el derecho penal tributario y los derechos humanos".

Porta, Carlos A. (Abogado. Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario). "Familia y tributación".

Rodríguez Usé, Guillermo F. (Abogado. Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario), "Personas jurídicas y tributación".

Russo, Eduardo Ángel (Abogado. Profesor titular regular de "Teoría General del Derecho"). "La regla del *solve et repete* y los derechos humanos".

Schafrik, Fabiana Haydée (Abogada. Profesora adjunta interina de Finanzas y Derecho Tributario), "La libertad de culto y la tributación".

Spisso, Rodolfo R. (Doctor en Derecho por la Universidad de Buenos Aires. Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario), "Tutela jurisdiccional".

Tarsitano, Alberto (Abogado. Profesor adjunto regular de Finanzas y Derecho Tributario). "Los tributos y el derecho de enseñar y aprender".

Urresti, Juan Esteban (Abogado. Profesor titular regular de Finanzas y Derecho Tributario), "Patrimonio cultural y tributación".

BIBLIOGRAFÍA

CUADERNOS DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA PENAL
(*Casación*, año I, nro. I, 2001, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001)

La publicación corresponde al primer número de *Casación* como separata permanente de los ya prestigiosos *Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal*. La importancia de esta obra reside en que no pretende circunscribir los problemas que plantea el Recurso de Casación únicamente a los temas tratados en el ejemplar, sino que, por el contrario, intenta a través de su periodicidad conceptualizar algunos de los puntos sobresalientes de debate, analizar las posturas doctrinarias sobre ellos, identificar ciertos focos de discusión y su reflejo [no siempre acertado] en las decisiones judiciales.

Este número inicial no se aborda desde una forma simplista de estructura acotada sino que, con acierto, platea diversos enfoques doctrinarios y jurisprudenciales de un recurso que, a través de la justicia del caso individual, debería tender a la eliminación de las sentencias erróneas permitiendo la impugnación de sus errores. Siendo de esperar que, con el tiempo, se avance en el camino hacia una mayor flexibilidad de las exigencias de admisibilidad dando paso a una renovación que lo instituya en una solución verdaderamente eficaz.

Desde un punto de vista práctico, *Casación* consta de varias secciones específicas que permiten dirigir la lectura. Esencialmente se destaca una primera separata de doctrina (con sus respectivos anexos documentales) y una segunda parte dedicada a la jurisprudencia emanada de los tribunales de aplicación. En este último conjunto encontramos comentarios de Plenario y Fallos, CNCP, una selección de casos referentes al tratamiento de la admisibilidad, la tentativa y la prescripción, jurisprudencia seleccionada de la provincia de Córdoba y, finalmente, jurisprudencia internacional en la materia.

El primer trabajo corresponde a Ileana Arduino quien, tomando como punto de partida diversas resoluciones de la Cámara Nacional de Casación Penal, intenta establecer algunos parámetros de valoración para la procedencia o no de su reunión en pleno y, esencialmente, las tachas de inconstitucionalidad posibles del sistema plenario. Resalta la tensión permanente que la doctrina estableció entre la garantía de igualdad ante la ley que se invoca para sustentar la existencia de la jurisprudencia plenaria y la garantía de independencia judicial afectada por una excesiva práctica de las vías oficiosas de convocatoria a plenario. En definitiva, demuestra que estos extremos que se contraponen con una

adecuada interpretación del texto constitucional e imponen la necesidad de modificar el sistema de plenarios actualmente vigente, al tiempo que cuestiona la función política que debe cumplir el Tribunal.

Precisamente orientado al análisis de la dimensión política de la Cámara Nacional de la Casación Penal, pero aquí tratado como un problema del derecho de la organización judicial, deviene de imprescindible lectura el trabajo de Gustavo Bruzzone, convenientemente ilustrado con los anexos documentales que permiten una comprensión acabada de sus argumentos.

Resulta atrayente el ángulo de análisis que propone el artículo al partir de una tesis, generalmente, de imposible refutación: si hubieras actuado de tal manera esto no habría ocurrido (adjudicándole al alternativo el álea del "éxito"), ya que permite advertir, a través de una bien seleccionada reseña de antecedentes sobre las facultades en materia de superintendencia de la CNCP y el carácter restrictivo de la jurisprudencia elaborada en materia de admisibilidad formal de los recursos, algunas de las cuestiones problemáticas que deberían ser reformuladas siguiendo una política racional en materia de organización judicial. Como bien señala el autor, no se trata de ver qué hubiera sido *mejor* en términos de resultados, sino de establecer qué hubiera sido lo *correcto*, desde el punto de vista institucional, independientemente de posibles éxitos o fracasos, para potenciar la necesaria dimensión política que debería haber tenido, desde su nacimiento señalando que, afortunadamente, el órgano sobrevivirá a sus ocasionales integraciones, siendo de esperar, en un futuro no muy lejano, que las sentencias de la casación nacional sean respetadas por su solvencia y afán de justicia.

En tanto, con criterio, se identifican algunas de las asignaturas pendientes para lograr una mejor administración de justicia avanzando en el camino que permita dejar atrás la concentración de funciones, la verticalidad y las estructuras fijas propias de una cultura inquisitiva. Sin olvidar la delegación de las facultades en materia de superintendencia en un órgano único y la adopción de un giro en su jurisprudencia relativa a la admisibilidad de los recursos que, sin lugar a dudas, permitiría que el sistema funcione de manera más coherente y racional, preservando el principio de igualdad ante la ley.

En otro artículo, Horacio D'Angelo y Roberto Falcone se refieren en forma descriptiva al funcionamiento del recurso de casación en el nuevo Código Procesal Penal de la provincia de Buenos Aires, proponiendo un recorrido detallado de su implementación en el ordenamiento provincial.

Manuel Jean Vallejo, por su parte, nos invita a adentrarnos reflexivamente en el estudio de la compatibilidad de la Casación Penal española con los convenios internacionales fundamentales. El trabajo se refiere al dictamen del Comité de Derechos Humanos de la ONU emitido el 20/7/2000 contra el sistema de casación penal al considerarse vulnerado el derecho a la revisión de la sentencia y condena reconocido por el art. 14.5 del Pacto Internacional de Dere-

chos Civiles y Políticos. Si bien la postura del autor es contraria a las conclusiones del dictamen abre paso a una interesante reflexión, tanto acerca de la prueba en el recurso de casación penal y la posible impugnación de los hechos, como de la necesidad de "efectividad" del recurso.

Sobre este mismo dictamen, en la sección jurisprudencia internacional, obra el lucido comentario de Daniel R. Pastor que ayuda a entender la trascendencia de la decisión del Comité para nosotros. Sea porque nuestros juicios penales también están regidos por el mismo Pacto (que, como sabemos, tiene jerarquía constitucional), sea porque la Argentina ha reconocido expresamente la competencia del organismo internacional, o bien, porque nuestro sistema de casación penal es básicamente idéntico al español. En todo caso, como acertadamente se vislumbra, al sostenerse que el recurso de casación penal no permite la revisión integral del fallo condenatorio y de la pena impuesta se crea un precedente que conmueve los cimientos del sistema casatorio de casi todos los países de tradición jurídica europeo-continental y, entre ellos, el argentino.

Otros trabajos se relacionan con cuestiones netamente procesales de la Casación como, por ejemplo, la exposición de Hernán Folgueiro referida al cómputo de los plazos para interponer el recurso, entendido como un acto procesal complejo e integrado por la expresión de la voluntad de impugnar y la fundamentación de esta impugnación, ambas como partes formadoras de las exigencias de admisibilidad formal del recurso.

Especial interés subyace en la disertación de Daniel Rafecas referida a la influencia del recurso extraordinario federal sobre el recurso de casación, donde se concluye que a través de la doctrina de la arbitrariedad como cuestión fundamentadora de la apertura del recurso extraordinario, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, vigilada por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, está obligando a la Cámara Nacional de Casación Penal a asumir el papel de un tribunal intermedio en cumplimiento de la exigencia de la garantía constitucional de la doble instancia. En este rumbo se sondea el papel cumplido hasta nuestros días por el recurso de casación, la influencia de la reforma constitucional de 1994 y la evolución de la influencia y correlato entre los recursos extraordinarios que orientan a pensar cada día en un recurso casatorio de enjuiciamiento pleno.

Finalmente, Luis Salazar Rodríguez, aporta una nueva visión del recurso de casación por el fondo en el derecho procesal penal costarricense. Se trata de un fundado y crítico trabajo acerca de la finalidad moderna del recurso de casación que debe avanzar en la búsqueda de su desformalización y, si bien se refiere al sistema instaurado por el nuevo Código Procesal Penal de la República de Costa Rica, muchas de sus reflexiones y conclusiones pueden (y deberían) ser trasladadas a nuestro propio ordenamiento. Entre los temas de debate estudia la posibilidad de recibir pruebas en casación, el orden en que deben ser analizados los agravios cuando se recurre por la forma y por el fondo, el control de

las reglas de la sana crítica, la excesiva formalidad del recurso e, incluso, la aplicación del principio de *in dubio pro reo* y la casación por el fondo.

La segunda parte de la obra está destinada esencialmente a la jurisprudencia. Allí encontramos una primera sección destinada a comentar dos de los plenarios más relevantes y discutidos que ha emitido, hasta el momento, la Cámara Nacional de Casación Penal.

En primer lugar, el ya célebre Plenario nro. 5 "Kosuta" (Acuerdo 1/1999) cuyo texto es explorado en forma distinguida por Gustavo Bruzzone quien, reflexionando acerca del restrictivo plenario, induce a la necesidad de una amplia reforma legislativa. En esta misma orientación *amplia* se incluye la publicación de dos fallos posteriores que declaran la inconstitucionalidad del art. 10 de la ley 24.050 a propósito de este plenario, haciendo lugar en ambos casos a la suspensión del juicio a prueba y, finalmente, se incluye la trascripción del dictamen de la Comisión de Asuntos Penales y Regímenes Carcelarios del Honorable Senado de la Nación con el proyecto de ley para modificar el régimen de suspensión del juicio a prueba (art. 76 bis, CPen.).

En segundo lugar, se comenta el Plenario nro. 6 "Casas Neuquén" (22/8/2000) que fijó la doctrina según la cual para la procedencia del recurso de casación interpuesto por el Ministerio Público Fiscal contra una sentencia condenatoria, el art. 458, inc. 2º del CPPN exige que la pena privativa de libertad sea inferior a la mitad de la pedida, sin distinción alguna entre la de prisión y la de reclusión. Publicándose tanto el texto del plenario como de dos de sus fallos antecedentes.

Sin abandonar la sección de jurisprudencia comentada, el lector se encuentra con una separata dedicada a los fallos de la CNCP que abarcan una problemática compleja donde los subtemas tratados resultan variados y sumamente interesantes. Entre ellos, el fallo "Leiva" con comentario de Francisco D'Albora referido a la experiencia del juez en temas vinculados a las denuncias anónimas, escuchas telefónicas, tareas de inteligencia y recursos del Ministerio Público.

Destacándose el estudio de los fallos "Vicario" realizado por Daniel Morín sobre la crisis de las pautas objetivas que limitan la libertad durante el proceso penal. Básicamente las pautas impuestas por el legislador al regular la prisión preventiva y la excarcelación, en su interrelación con la regla establecida en el art. 280 del CPPN. La investigación parte de los criterios objetivistas para mostrar la evolución de las críticas que dieron paso a la nueva tendencia, que marca la ilegitimidad del régimen de medidas de coerción y la falta de razonabilidad de las presunciones legales en esta materia. Si bien el fallo comentado podría ser trascendente, el autor denota una cierta cuota de escepticismo sobre su efecto práctico en casos futuros.

Concluyendo la jurisprudencia comentada hallamos el análisis del fallo "Corres" efectuado por Nicolás Guzmán y Juan Manuel Otero, referido a la casación, la verdad y la autoincriminación. La problemática es bien conocida por

los penalistas: equilibrar entre la tensión existente entre la búsqueda de la verdad a través del proceso como forma de dar cumplimiento a las obligaciones internacionales contraídas por el Estado y el respeto de garantías constitucionales que marcan determinados límites a aquella búsqueda. Para ello los autores han recorrido la naturaleza de la obligación internacional, el concepto mismo de verdad y el contenido de la garantía de prohibición de autoincriminación para, luego, cotejar la forma en que la casación resolvió el caso.

Uno de los principales objetivos de la obra es confrontar las posiciones doctrinarias en franca evolución con los pronunciamientos emanados de la Cámara Nacional de Casación Penal, sin descuidar temas que constituyen tópicos esenciales de su funcionamiento. En este orden de ideas se publica un apartado de jurisprudencia seleccionada que aborda cuestiones relativas al tratamiento de la admisibilidad, de la tentativa y de la prescripción. Concluyendo el compendio de jurisprudencia con una selección de fallos sobresalientes del Tribunal Superior de Justicia de la provincia de Córdoba y una última sección relativa a la jurisprudencia internacional de casación penal que incluye el dictamen del Comité de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (Comunicación 701/1996) a la que ya se ha hecho referencia.

Queda como enseñanza la evidente evolución de la Casación y la incidencia que tendrá en su curso futuro la orientación que puedan imprimirle los juristas y los propios integrantes de la CNCP. A partir de esta perspectiva, los fines políticos de defensa de la ley y unificación de la aplicación uniforme del derecho deberían convertirse en una realidad que incluya la justicia en el caso individual. Esta publicación periódica seguramente tendrá una actuación importante en la revisión de las actuales limitaciones dando paso a una deseable ampliación de las posibilidades reales de impugnación.

En *Casación* encontramos pormenorizados análisis históricos, fundados cuestionamientos de índole práctico y jurídico tanto en el ámbito del derecho local como comparado y de pura dogmática jurídica. Incluyendo una aproximación al estudio de los motivos de casación que deja entrever, después de un profundo análisis jurisprudencial, la realidad de algunas de las conclusiones bosquejadas desde la perspectiva teórica, especialmente aquellas que orientan a permitir el enjuiciamiento pleno y la revisión de todo error que convertiría a la Casación en un recurso con mayor eficacia para revertir situaciones injustas.

En definitiva, la obra que sistemáticamente se reseña, de diverso contenido y apasionante lectura, denota un compromiso constante con la evolución del Recurso de Casación que, como novel instituto en la Argentina, presenta un campo fértil tanto para los juristas como para los propios tribunales de aplicación, invitados todos a aunar esfuerzos y trabajar activamente en su perfeccionamiento abogando hacia una protección jurídica axiomáticamente auténtica.

ANDREA F. CASAUX

REVISTA ARGENTINA DE DERECHOS HUMANOS

(Centro de Estudios Legales y Sociales y Centro de Derechos Humanos de la Universidad Nacional de Lanús, año 1, nro. 0, Ad-Hoc, Buenos Aires, junio de 2001, 1ª ed.)

El Centro de Estudios Legales y Sociales y el Centro de Derechos Humanos de la Universidad Nacional de Lanús, por intermedio de la editorial Ad-Hoc, han emprendido el loable desafío de crear y sostener un espacio para el abordaje crítico de la temática de los Derechos Fundamentales en nuestra región, la *Revista Argentina de Derechos Humanos*.

La línea editorial de la obra toma como punto de partida el fenómeno regional de la inadecuada protección de los derechos fundamentales y de su vigencia sólo para algunos sectores de la sociedad, a la vez que reconoce los innegables avances que se experimentan en la aplicación, especialmente por los tribunales internos argentinos, del Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

La revista apunta, desde el reconocimiento de esta realidad, a convertirse en una herramienta que, señalando avances y deficiencias en el campo de los derechos fundamentales, contribuya a su verdadero afianzamiento, a través del análisis crítico de la jurisprudencia local, extranjera, y de las decisiones de los organismos internacionales de derechos humanos; la difusión de trabajos doctrinales y de investigación; y la publicación de la normativa internacional reciente en materia de derechos humanos.

De tal modo, la publicación aspira a constituirse en una fuente de consulta permanente, dirigida a un público definido: el de los operadores jurídicos, tanto aquéllos comprometidos con la lucha por los derechos humanos, como los que deseen tomar contacto con la materia y adentrarse en ella.

La publicación adoptará, en cada número, como objeto de análisis, algún tema o problema particular y actual de derechos humanos —al que dedicará un *dossier*—, promoviendo el debate a su respecto. Pero además, como dijimos, la obra servirá para la difusión de trabajos de doctrina, investigación, material jurisprudencial y normativo, a la vez que contendrá una sección dedicada a brindar informaciones útiles acerca de becas, sitios de Internet y lugares en donde encontrar material relacionado con los derechos humanos.

El eje temático dominante, que da unidad a los distintos trabajos publicados este número 0 del año 1 de la revista, es el derecho internacional de los derechos humanos y su primacía en el ámbito interno.

En este sentido, el *dossier* de esta edición aborda la temática de los crímenes contra la humanidad y el derecho de gentes, a través de dos artículos.

El primero de ellos pertenece a Roberto Garretón Merino, y se titula "Trascendencia del caso Pinochet para el Derecho Internacional de los Derechos Humanos". En este trabajo, el autor, tomando en consideración distintas resoluciones de las autoridades británicas en el proceso de extradición del dictador (anteriores a que fuera devuelto a Chile por supuestas "razones humanitarias"), busca desentrañar los aportes y retrocesos que este trascendental caso ha representado para el derecho internacional de los derechos humanos.

Partiendo de este esquema de análisis, Garretón Merino trata, entre otros temas de interés, el de la inmunidad de los ex jefes de Estado frente a los crímenes de lesa humanidad, la candente cuestión del delito de genocidio, el tema de la jurisdicción universal y el principio de la doble incriminación en materia de extradiciones. El trabajo se complementa con la publicación de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de Chile que ratifica el desafuero de Pinochet, resuelto en las instancias inferiores.

También en el *dossier* de este primer número, encontramos un lúcido trabajo de Rodolfo Mattarollo, intitulado "La jurisprudencia argentina reciente y los crímenes de lesa humanidad", cuyo objetivo consiste en precisar la medida de la vinculatoriedad del derecho internacional de los derechos humanos —tanto convencional como consuetudinario— en la Argentina actual, tomando como base las decisiones judiciales más trascendentes en materia de delitos contra la humanidad.

Previo a ello, el autor realiza una introducción en la que examina los desarrollos experimentados en los últimos 50 o 60 años en el derecho internacional de los derechos humanos (convencional y extraconvencional).

A continuación, toca el debatido problema del principio de legalidad en el derecho internacional —remarcando la importancia del *ius cogens*—, y señala las diferencias que existen respecto de la consideración del principio en el ámbito del derecho interno de los Estados nacionales.

Ligado con ello, el autor se refiere al problema de la especificación de las penas en el derecho penal internacional, para concluir esta parte general de su trabajo, explorando la noción de crimen de esa humanidad en el derecho internacional vigente, pero realzando nuevamente la importancia del *ius cogens* en esta cuestión.

Tras esta introducción, y a la luz de las consideraciones allí vertidas, Mattarollo arriba al tratamiento de los casos jurisprudenciales argentinos, haciendo hincapié en el modo en que éstos han recogido la noción de crímenes contra la

humanidad, a partir de la aceptación de la supremacía, el consecuente carácter vinculante y la aplicación directa del derecho internacional en el ámbito interno, y cómo han enfrentado los tribunales la supuesta objeción que representaría el principio de legalidad. Para ello, el autor analiza el voto del juez de Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, Leopoldo H. Schiffrin, en el caso de la extradición del criminal nazi Joseph Leo Schwammberger, el fallo de la Corte Suprema en la extradición de Eric Priebke, y la resolución del juez federal Marquevich y de la Cámara Federal de la Capital Federal en el caso "Videla".

Acompaña al trabajo de Rodolfo Mattarollo, la publicación del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de agosto de 2000, en el que fue rechazada la jurisdicción militar en materia de apropiación de menores en la época del terrorismo de Estado que, fundamentalmente en el voto del Ministro Boggiano, toma en consideración fundamentos de derecho internacional.

La sección "Doctrina" de esta primera entrega de la *Revista Argentina de Derechos Humanos,* comienza con un artículo de Manuel Garrido, en el que se analiza la cuestión del valor de la cosa juzgada de las decisiones de los tribunales nacionales frente a las resoluciones de los órganos de aplicación de la Convención Americana de los Derechos Humanos que cuestionan dichas decisiones internas que, conforme con los ordenamientos respectivos, resultan inalterables, salvo casos de revisión muy específicos establecidos por las propias legislaciones nacionales.

En el examen del tema —que es objeto de debate también en el ámbito regional europeo (por ejemplo, la decisión del Tribunal Constitucional español en el caso "Barberá, Messegué y Jabardo", de diciembre de 1991)—, el autor se adentra en la búsqueda de soluciones satisfactorias para el problema, a la luz de la primacía del derecho internacional de los derechos humanos, arribando a la proposición de interesantes alternativas al respecto.

El siguiente trabajo doctrinal que la revista presenta, pertenece a Víctor Bazán y se refiere al papel del instituto del hábeas data como herramienta para el ejercicio del derecho de autodeterminación informativa adecuada para acceder a bancos de datos estatales y para requerir información relativa al destino de las personas desaparecidas.

El autor nos presenta un panorama acerca de la evolución del hábeas data en la Argentina, previa a su reconocimiento legislativo —analiza para ello tres casos de la Corte Suprema de Justicia: "Suárez Mason", "Urteaga" y "Ganora"— y realiza un enfoque doctrinario y de derecho comparado del instituto, desde la perspectiva del derecho de autodeterminación informativa, por cuya recepción local se inclina. Finalmente, vincula el reconocimiento jurisprudencial del hábeas data con las demandas de averiguación del destino de las personas desaparecidas durante la dictadura militar ("Suárez Mason" y "Urteaga").

Más allá de los méritos que puedan reconocerse al trabajo, desde mi propio punto de vista, se echa de menos en él alguna referencia a la circunstancia de que la averiguación del destino de los desaparecidos se encuentra indudablemente enmarcada en los procesos penales relativos a tales crímenes y que, la elección del hábeas data como camino para dichas indagaciones, como sucede en "Urteaga", puede llegar a representar algo así como un desconocimiento tácito o menoscabo de la entidad penal del tema.

En la sección "Investigaciones" de la revista, Juan Alejandro Kawabata elabora un recomendable informe en el que presenta los casos argentinos llevados ante el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos entre 1984 y 2000. El autor agrupa los casos en función de determinadas características que los emparentan y que permiten dividir el sexenio en tres etapas diferenciadas, que responden a distintas realidades histórico-políticas y que, a la vez, permiten explicar los motivos generales de las denuncias.

La segunda investigación que aparece en la revista, titulada "Jurisdicción y competencia en las peticiones individuales del Sistema Interamericano de Derechos Humanos", del profesor colombiano Diego Rodríguez-Pinzón, me animo a considerarla de lectura obligatoria.

En efecto, el trabajo, que constituye una brillante muestra de precisión y capacidad de síntesis, contiene una completa e ilustrada exposición normativa, jurisprudencial y doctrinal acerca del tema aludido, que compara en todo momento con el sistema regional europeo y el del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Reitero, vale la pena detenerse en este trabajo, y lo recomiendo tanto para los profesionales del derecho, como para los estudiantes, a quienes muchas veces no les resulta sencillo encontrar material de esta naturaleza, presentado con tal claridad.

En la sección "Jurisprudencia nacional y extranjera", Cecilia Medina Quiroga se plantea el problema de la viabilidad del retiro de una aceptación incondicional y sin fijación de plazo de la jurisdicción contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y, para el caso de aceptarse tal hipótesis —que la autora no concede—, a partir de qué momento y respecto de qué casos perdería la Corte su jurisdicción. El ensayo trata la cuestión a partir del caso del Perú durante la dictadura de Fujimori, pero se eleva de este supuesto particular, y se constituye en un muy interesante trabajo doctrinal que engloba, además, los casos de retiros válidos de la aceptación de la jurisdicción y sus efectos *ratione temporis*. El artículo se completa con la publicación de la sentencia de la Corte peruana que declaró inejecutable una decisión de la Corte Interamericana que condenó a ese país (el famoso caso "Loayza-Tamayo").

La sección "Decisiones de órganos internacionales" incluye, en este número 0 de la revista, una exposición, realizada por César San Juan, de la Opinión Consultiva nro. 16/1999 de la Corte Interamericana, solicitada por los Estados Unidos de México, relativa a las garantías judiciales mínimas y debido proceso en la pena de muerte para aquellos casos en que ésta es impuesta a extranjeros, a quienes el Estado sentenciante no ha informado de su derecho a comunicarse y solicitar la asistencia de las autoridades consulares del Estado de su nacionalidad.

En la misma sección, aparece un artículo escrito por Carolina Fairstein y Julieta Rossi, cuya lectura también me animo a recomendar. En él se comenta la Observación General nro. 9 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del Pacto homónimo, pero, para concretar tal objetivo, las autoras introducen una sintética pero muy clara exposición del actual debate académico y político —candente en los ámbitos internacionales y con decisivos aportes de iusfilosófos alemanes, como Robert Alexy y Emst Wolfgang Bockenforde— acerca de la justiciabilidad de los derechos prestacionales, que constituye el objeto de la Observación que se analiza. Por otra parte, el trabajo aborda la cuestión del grado de obligatoriedad de las observaciones del Comité para los Estados Partes.

La sección se complementa con una versión parcial del informe de la Relatora Especial de la ONU acerca de la violencia contra la mujer.

En la parte de la revista titulada "Normativa Internacional", se publica el Convenio 182 de la ONU sobre la prohibición de las peores formas de trabajo infantil y la acción inmediata para su eliminación; y un estudio comparativo entre los proyectos de declaración universal y americana sobre derechos de los pueblos indígenas, realizado por Morita Carrasco, Pablo Ceriani, Juana Kweitjel y Julieta Rossi.

Me parece interesante este último artículo porque toca, con la profundidad que el espacio permite, cuestiones muy actuales de filosofía y dogmática de los derechos humanos, como son, entre otros, el reconocimiento de derechos de titularidad colectiva, los problemas de las minorías y las nacionalidades y el fenómeno del multiculturalismo frente a la pretensión de universalidad de los derechos fundamentales.

Finalmente, en la sección "Et Caetera" se puede encontrar información útil acerca de becas y sitios en la web, relacionados con los derechos humanos. En definitiva, la *Revista Argentina de Derechos Humanos* viene a ocupar un espacio necesario y hasta ahora intransitado, puesto que no contábamos en nuestro país con ninguna publicación periódica específicamente dedicada a la materia. Y creo, después de haber tenido la oportunidad de leer el número de lanzamiento que, en estos tiempos, en los que la vigencia efectiva de los derechos huma-

nos en nuestros países periféricos corre con tanta desventaja respecto de la difusión universal del discurso de los derechos fundamentales, un emprendimiento que se proponga conjugar y sea capaz de sintetizar críticamente los aportes en el plano académico con los esfuerzos prácticos por alcanzar el pleno respeto de la dignidad humana —como esperan que suceda los responsables de la publicación—, es desde ya una buena noticia.

HERNÁN I. SCHAPIRO *

* Master en Derechos Fundamentales por la Universidad Carlos III de Madrid.

RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DE LOS TRATADOS
(Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2000)

de JORGE R. VANOSSI - ALBERTO R. DALLA VIA

Muchos años han pasado desde que la primera edición del *Régimen constitucional de los tratados* de Jorge Vanossi viera la luz por primera vez. En el año 1969 en que apareció dicha obra, la realidad jurídica argentina e internacional era sustancialmente distinta de la actual.

En el derecho argentino la relación entre el orden jurídico internacional y el interno pasaba por una etapa en la cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostenía la doctrina de la igualdad jerárquica de los tratados y las leyes nacionales. Los fallos "SA Martín y Cía. Ltda. v. Administración General de Puertos" [1] de 1963 y "SA Esso Petrolera Argentina v. Gobierno nacional" [2] de 1968, habían establecido que tratado y ley se hallaban regidos por los principios según los cuales *lex specialis derogat generalis*. Afirmar la existencia de esos principios implicaba, claro está, pregonar que la Argentina se consideraba libre de cumplir o no con los tratados internacionales, ya que con sólo sancionar una ley, se consideraba desligada de ellos. Y la Corte expresamente había reconocido que la cuestión atinente a la responsabilidad internacional que generaba la inobservancia del tratado le era ajena. Semejante doctrina era antijurídica tanto a la luz del derecho constitucional como del internacional: lo primero porque permitía que un acto que requiere para su perfeccionamiento la voluntad de los poderes Ejecutivo y Legislativo (v.gr., el tratado), sea dejado sin efecto por un acto que puede ser sancionado por voluntad de un solo poder (v.gr., la ley; ya que la facultad de veto del Ejecutivo puede ser sorteada con la insistencia del Congreso). Y lo segundo porque desde fines del siglo XIX —y con más énfasis desde principios del siglo XX— existe una norma consuetudinaria de derecho internacional por la cual un Estado no puede prevalerse de su derecho interno para incumplir una obligación internacional. Esa antigua norma consuetudinaria, aplicada por primera vez en 1872 en un laudo arbitral [3] fue

[1] Fallos, 257:99.

[2] Fallos, 271:7.

[3] Emitido en Ginebra, en el asunto relativo al buque "Alabama".

luego codificada en la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados (art. 27).

En el ámbito internacional, por su parte, la Convención recién mencionada era adoptada casi simultáneamente a la publicación de la primera edición de la obra de marras, por lo cual no pudo ser tenida en cuenta por el autor. Asimismo, el grado de desarrollo del derecho internacional era muy distinto del que existe hoy en día: la integración europea —y con ella el derecho comunitario— aún estaba dando sus primeros pasos y la americana prácticamente no existía [4]; y el derecho internacional de los derechos humanos carecía del fuerte contenido que le fue dando la jurisprudencia de los órganos de aplicación, ya que el sistema europeo [5] apenas llevaba dos décadas de ejercicio y el americano prácticamente no existía [6], y los pactos internacionales celebrados bajo los auspicios de las Naciones Unidas recién se habían adoptado tres años antes.

Quienes nos dedicamos al estudio y la docencia del derecho público con vocación y con pasión ya estábamos añorando una obra como la de Vanossi, que sin haber perdido vigencia teórica ni intelectual, había quedado desactualizada frente a tantos cambios. Era necesario entonces remozar ese trabajo para adaptarlo a los tiempos que corren, máxime teniendo en cuenta ciertos hitos fundamentales para la materia como fueron: a) El cambio radical en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que significaron los fallos "Cabrera, Washington v. Comisión Técnica Mixta Salto Grande" [7] de 1983 y "Ekmekdjian, Miguel v. Sofovich, Gerardo" [8] de 1992. El primero de ellos declarando la inconstitucionalidad de la ley aprobatoria de un tratado y el segundo proclamando —al fin— la superioridad jerárquica de los tratados respecto de las leyes. b) La creación del Mercosur a través del Tratado de Asunción de 1991 y su perfeccionamiento en los protocolos de Ouro Preto y de Brasilia. c) La reforma constitucional argentina de 1994, con la inclusión de la revolucionaria norma contenida en el art. 75, inc. 22, y el novedoso inc. 24 del mismo artículo. d) La puesta en funciones del Tribunal Arbitral del Mercosur y los primeros laudos emitidos por éste. Los cuatro ítems mencionados en este párrafo se dirigen en un mismo sentido, y constituyen el fenómeno más importante que se

[4] Apenas podemos mencionar el intento realizado a través de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) en 1960.

[5] Iniciado en 1950 con la adopción de la Convención Europea para la Salvaguarda de los Derechos y Libertades Fundamentales de la Persona Humana.

[6] La Comisión Interamericana de Derechos Humanos, creada en 1967, sólo ejercía funciones de promoción y recién en 1969 iba a ser volcada en el texto de un tratado (Convención Americana de Derechos Humanos) y a recibir atribuciones de protección de los derechos humanos. En ese tratado también se creó la Corte Interamericana, que comenzó sus funciones recién en 1969.

[7] Fallos, 305:2150.

[8] LL, 1992-C-538.

ha producido en el derecho público en la última década del siglo XX y que se extiende a ésta, la primera década del XXI. Nos referimos a la imprescindible interacción entre derecho constitucional y derecho internacional. Resulta imposible hoy en día delinear una línea divisoria entre ambos: la simbiosis es tal que su estudio conjunto es ineludible por cuanto es también inevitable trazar una frontera entre ambos: la simbiosis es tal que su estudio conjunto es ineludible por cuanto es también inevitable trazar una frontera entre ambos. Y ese fenómeno tiene por fuentes, justamente, ambos derechos: el internacional por el nacimiento de dos ramas que *necesitan* del derecho interno para ser operativas: el derecho de la integración y el derecho internacional de los derechos humanos; y el derecho interno porque *necesita* del internacional para completar y perfeccionar la red normativa de protección de la persona humana (a través de los derechos humanos) y de desarrollo de los pueblos (a través de la integración).

El doctor Dalla Via, prestigioso catedrático de derecho constitucional en esta casa de altos estudios, tuvo a su cargo el *aggiornamento* de la obra del Dr. Vanossi y la incorporación a la misma de los fenómenos jurídicos surgidos en las tres décadas que separan ambas ediciones. La gran mayoría de las novedades ocurridas en el ámbito de interacción del derecho público argentino y el derecho constitucional, que describiéramos más arriba, son estudiadas y analizadas en la nueva edición de la obra.

El prólogo estuvo a cargo nada menos que de Segundo Linares Quintana y Germán Bidart Campos; el primero en 1969, a la edición de Vanossi y el segundo en 2000, a la presente edición actualizada por Dalla Via. Los dos grandes maestros la elogian y destacan sus virtudes, concluyendo el segundo que "no sería fácil detectar un vacío o una laguna" en la materia bajo tratamiento, ya que todos los aspectos del derecho de los tratados, sean desde el punto de vista del derecho internacional o constitucional se han desarrollado. Incluso nos resulta muy difícil dilucidar si hay capítulos abordados desde la óptica del derecho constitucional y otros desde el internacional puesto que las remisiones a uno y a otro son constantes, lo cual demuestra —también desde el punto de vista metodológico— la íntima relación a que nos referíamos más arriba.

Las facultades que ejercen cada uno de los poderes constituidos con respecto a los tratados son objeto de un minucioso estudio. Los Capítulos IV, V y VII se ocupan en especial de los poderes Ejecutivo y Legislativo; mientras que la tarea interpretativa del Poder Judicial en materia de tratados es analizada en los Capítulos VIII a XIII, donde se ocupan de: la operatividad y justiciabilidad de los tratados, el control de su constitucionalidad, sus relaciones jerárquicas con las leyes y la Constitución, y el juego existente entre la tarea del juez nacional y la del internacional.

Los casos de tratados especiales o diferenciados de los ordinarios tampoco son descuidados; así el Capítulo VI se refiere a los acuerdos ejecutivos o tratados en forma simplificada, y el XIV a los acuerdos o concordatos con la Santa Sede.

Los Capítulos XVII y XVIII se ocupan de los tratados de derechos humanos, su operatividad en el ámbito interno y los deberes que generan para la República Argentina. Lamentablemente tenemos que discrepar con algunas afirmaciones vertidas por los autores en el primero de ellos, especialmente cuando al hablar de los tratados con jerarquía constitucional, sostienen que "cualquier tratado cuyos preceptos se opusieran a lo establecido en la parte dogmática quedaría automáticamente invalidado" [9]. Creemos que con ello recortan el alcance de la norma más revolucionaria y avanzada de la reforma constitucional de 1994, es decir, el art. 75, inc. 22, que otorga jerarquía constitucional a once instrumentos internacionales de derechos humanos. Admitir la posibilidad de "invalidar" alguna norma de alguno de ellos implica, sin eufemismos, asignarles jerarquía infraconstitucional, o al menos inferior a la de la primera parte de la Carta Magna.

La otra gran rama del derecho a que nos referíamos más arriba, el derecho de la integración, encuentra su lugar en los Capítulos XIX y XX, el primero es una reflexión genérica sobre el derecho de la integración y constituye una unidad autónoma que contiene su propio planteo del tema, el desarrollo y su conclusión, pero que, no obstante, se inserta perfectamente en el contexto de la obra; y el segundo aborda específicamente la incorporación de los tratados de integración al derecho argentino.

Tampoco escapó a la atención de los autores el arduo tema del federalismo en relación a los tratados (Capítulo III) y las facultades de las provincias para celebrar tratados internacionales con el impuso que adquirieron a raíz de la introducción del art. 124 en la reforma constitucional de 1994 (Capítulo XXI).

El resultado final es una obra que combina la pátina de lustre que los años van dando a los libros de los grandes maestros, con el aire joven que a esa obra puede insuflarle una nueva generación de constitucionalistas a quienes les toca actuar en una época de apogeo de la interacción del derecho constitucional con el internacional.

PABLO L. MANILI *

[9] P. 322.

* Profesor de Derecho Internacional Público, Facultad de Derecho de la UBA. Profesor adjunto regular de Derecho Constitucional y Derechos Humanos y Garantías en dicha facultad y profesor titular de Derecho Internacional Público en la Universidad Nacional de Lomas de Zamora.

ISBN 950-20-1422-7
9 789502 014227

LexisNexis™

Abeledo-Perrot • Jurisprudencia Argentina • Depalma

www.lexisnexis.com.ar