



**LA LIBERTAD COMO LÍMITE AL PODER DE IMPOSICIÓN
EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD**

ALUMNA: CRISTINA RITA LUCHESSI
TÍTULO A OBTENER: ABOGADA
FACULTAD: DERECHO

Mayo del 2005

UNIVERSIDAD ABIERTA INTERAMERICANA

INDICE

| | |
|---|----|
| CAPITULO I | 1 |
| 1 INTRODUCCIÓN | 1 |
| 1.1 ESTE TRABAJO PRETENDE... | 1 |
| CAPITULO II | 2 |
| 2. TEMA. LA LIBERTAD COMO LÍMITE AL PODER DE IMPOSICIÓN | 2 |
| 2.1 CONFISCATORIEDAD IMPOSITIVA | 2 |
| CAPITULO III | 3 |
| 3 FUNDAMENTACIÓN | 3 |
| 3.1 DESQUICIAMIENTO FISCAL | 3 |
| 3.2 SUCESIVAS CRISIS REEMPLAZADAS POR OTRAS CRISIS MAYORES | 7 |
| 3.3 LA EQUIDAD TRIBUTARIA | 8 |
| 3.4 ELUSIÓN IMPOSITIVA | 11 |
| 3.5 IMPUESTOS RAZONABLES | 12 |
| 3.6 LÍMITES PRECISOS A LA IMPOSICIÓN | 13 |
| 3.7 IMPUESTOS EXCESIVOS E IMPUESTOS RAZONABLES | 14 |
| 3.8 IMPUESTOS PROGRESIVOS | 16 |
| 3.9 QUE PORCENTAJE DE LOS INGRESOS ANUALES DE UNA PERSONA SON ABSORBIDOS POR EL ESTADO MEDIANTE EL PODER FISCAL QUE DETENTA POR DELEGACIÓN DE LOS CIUDADANOS? | 17 |
| CAPITULO IV | 25 |
| 4.1 LOS DERECHOS Y GARANTÍAS INDIVIDUALES COMO LÍMITE AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO | 25 |
| 4.2 LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES | 27 |
| 4.3 LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS | 27 |

| | | |
|-------|---|----|
| 4.4 | PROGRAMA CONSTITUCIONAL | 28 |
| 4.5 | ESTATUTO CONSTITUCIONAL DEL CONTRIBUYENTE | 28 |
| 4.5.1 | PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LA LEY TRIBUTARIA | 28 |
| 4.5.2 | PRINCIPIO DE IGUALDAD | 29 |
| 4.5.3 | PRINCIPIO DE GENERALIDAD | 32 |
| 4.5.4 | PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA | 33 |
| 4.5.5 | PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA | 33 |
| 4.5.6 | PRINCIPIO DE PROPPORCIONALIDAD Y PROGRESIVIDAD | 35 |
| 4.5.7 | PRINCIPIO DE EQUIDAD | 36 |
| 4.5.8 | PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD | 37 |
| 4.5.9 | PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN | 38 |
| | | |
| | CAPITULO V | 40 |
| | | |
| 5.1 | PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD: JURISPRUDENCIA ARGENTINA | 40 |
| 5.1.1 | CASOS EN LOS QUE PROSPERÓ LA IMPUGNACIÓN | 40 |
| 5.1.2 | CASOS EN LOS QUE NO PROSPERO LA IMPUGNACIÓN | 48 |
| 5.2 | CASOS EN DONDE SE TRATO LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA | 54 |
| 5.3 | CASOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO JUNTO CON MULTAS, ACCESORIOS Y OTROS ADICIONALES | 58 |
| | | |
| | CAPITULO VI | 60 |
| | | |
| 6.1 | LA CONFISCACIÓN COMO INSTITUTO | 60 |
| | | |
| | CAPITULO VII | 62 |
| | | |
| 7.1 | LA DOCTRINA | 62 |
| 7.1.1 | POSTURAS QUE LE RECONOCEN AL PRINCIPIO RELEVANCIA JURÍDICA | 62 |
| | | |
| | CAPITULO VIII | 74 |

| | | |
|-------|---|----|
| 8.1 | DERECHO DE PROPIEDAD Y TRIBUTOS | 74 |
| | CAPITULO IX | 76 |
| 9.1 | AMBITO DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN | 76 |
| 9.1.1 | LA PROHIBICIÓN DE CONFISCACIÓN ACTUA RESPECTO DE TODO EL TRIBUTO EN GENERAL O HAY QUE HACER DISTINCIONES DE ESPECIE, ACTUANDO SOLO RESPECTO DE LOS IMPUESTOS, O DE LAS TASAS, O DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES? | 79 |
| 9.1.2 | LA IDEA DE CONFISCACIÓN: PUEDE VARIAR SEGÚN MIREMOS LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO O RENTA DEL INDIVIDUO CONSIDERADO, O SI NOS ATENEMOS A UN ASPECTO O MANIFESTACIÓN PARCIAL DE DICHS PARÁMETROS? | 81 |
| 9.1.3 | QUE ES LO QUE OCURRE CON EL PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN SEGÚN QUE EL TRIBUTO RECAIGA SOBRE LA RENTA, SOBRE EL PATRIMONIO O SOBRE LOS CONSUMOS? | 83 |
| 9.2 | AMBITOS DONDE EL PRINCIPIO NO TIENE CAMPO DE ACCIÓN | 85 |
| | CAPITULO X | 87 |
| 10.1 | ALCANCE DE LA DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA DE LA NACIÓN | 87 |
| | CAPITULO XI | 91 |
| 11.1 | DETERMINACIÓN O ESTABLECIMIENTO DEL LÍMITE DE LA CONFISCATORIEDAD TRIBUTARIA | 91 |
| 11.2 | LIMITE CUANTITATIVAMENTE FIJADO Y LÍMITE CUALITATIVAMENTE ESTABLECIDO | 93 |
| | CAPITULO XII | 97 |
| 12.1 | CONFISCACIÓN GLOBAL | 97 |

| | |
|---|-----|
| CAPITULO XIII | 104 |
| 13.1 EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE CONFISCATORIEDAD | 104 |
| 13.2 SUJETOS QUE PUEDEN INVOCAR EL PRINCIPIO | 104 |
| 13.3 ALTERNATIVAS ANTE LA IMPUGNACIÓN GLOBAL DEL REGIMEN TRIBUTARIO POR CONFISCATORIEDAD | 105 |
| CAPITULO XIV | 108 |
| 14.1 OTROS TEMAS NO TRIBUTARIOS DONDE APARECE EL CONCEPTO DE CONFISCACIÓN | 108 |
| 14.1.1 AHORRO OBLIGATORIO | 108 |
| 14.1.2 CARGAS QUE NO SON TRIBUTOS | 111 |
| 14.2 ASPECTOS DE LA CONFISCACIÓN EN EL DERECHO CIVIL | 112 |
| 14.3 PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN Y DERECHO LABORAL | 113 |
| CAPITULO XV | 115 |
| 15.1 RESCATE DE LA CLASE MEDIA | 115 |
| 15.2 NECESIDAD DE UNA PROFUNDA REFORMA IMPOSITIVA | 116 |
| 15.3 SOLUCIONES PROPUESTAS PARA ALCANZAR UN SISTEMA IMPOSITIVO RAZONABLE | 116 |
| CAPITULO XVI | 120 |
| 16.1 REFLEXIONES FINALES | 120 |
| BIBLIOGRAFÍA | 121 |
| ANEXO | 123 |

1. INTRODUCCION

1.1 ESTE TRABAJO PRETENDE :

- a) Colocar la reflexión pública sobre los impuestos que el Estado cobra a personas y sociedades.
- b) Proponer una reforma impositiva que tenga en cuenta los derechos e intereses de la población tanto como las necesidades del Fisco.
- c) Proponer una audaz reforma impositiva que establezca límites al poder fiscal de los gobernantes.
- d) Descubrir el límite al poder de imposición, para cumplir con el principio constitucional del art.17 de nuestra Constitución Nacional que reza: " La confiscación de bienes queda borrada..."

Desde hace tiempo, los contribuyentes argentinos estamos soportando constantes reformas impositivas que arrojan como resultado un sistema destructivo y discriminatorio que hace imposible el cumplimiento del principio constitucional de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas y a la vez, se ha convertido en la principal causa de la decadencia nacional. Por lo tanto, proponemos organizar un sistema impositivo claro y simple al servicio de la sociedad o esclavizamos a la gente mediante múltiples impuestos.

Una de las cuestiones más complejas que rodean a los sistemas tributarios es la fijación de un límite a partir del cual el Estado puede exigir a los contribuyentes un sacrificio económico en pos del bien común, es decir, quién tiene capacidad contributiva y quién no, a quién se le puede exigir un sacrificio económico y en que cuantía para que sea justo. Esta determinación es tal vez la más difícil de consensuar.

2.TEMA

2.1 CONFISCATORIEDAD IMPOSITIVA.

LA LIBERTAD COMO LÍMITE AL PODER DE IMPOSICIÓN.

La política tributaria no puede estar desligada de la política económica, de la política administrativa, de la política legislativa y de la política laboral. Porque todas ellas son partes de un único Orden Social que debe permitir a las personas buscar amparo en la Sociedad para alcanzar sus metas individuales trascendentes e intransferibles.

Las cuestiones básicas del sistema impositivo responden a los siguientes interrogantes: ¿ para qué sirve el Estado?, ¿ cuáles son sus funciones?, ¿ dónde están sus límites?, ¿ cuánto pueden exigirnos a los ciudadanos para garantizarnos la justicia y la seguridad ?, ¿ cómo hacer para impedir que el Estado ponga en peligro nuestra capacidad creativa?. Si logramos dar respuesta a estas preguntas, encontraremos una solución eficiente y equitativa al tema de la evasión fiscal.

Además el Derecho Tributario está formado por principios constitucionales , leyes, reglamentos, decretos y resoluciones que establecen normas reguladoras del derecho a exigir, propio del sujeto activo y de la obligación de pagar, a cargo del sujeto pasivo, sobre la base de la igualdad ante la norma legal de los sujetos intervinientes. Por lo tanto, el Derecho Tributario está íntimamente relacionado con el Derecho Constitucional y con los Derechos Humanos, que le sirven de estructura a todo tema relacionado con los tributos.

3. FUNDAMENTACION

3.1 DESQUICIAMIENTO FISCAL

En nuestra historia fiscal se han dado acontecimientos de coacción e insensatez que se traducen en una estructura tributaria tramposa, compleja, incoherente e impredecible. El común de la gente no tiene clara conciencia de la complejidad impositiva y de la maraña envolvente a que están sometidas porque nuestro sistema fiscal, habilidosamente ha dispersado los impuestos en múltiples tributos y los ha dividido en dos grandes categorías que podrían resumirse en impuestos directos e impuestos ocultos. Los primeros son aquellos de los que se tiene conciencia de su peso porque deben pagarse a nombre personal, dentro de éstos encontramos ocho grandes tributos: el impuesto a las ganancias de personas físicas, el impuesto sobre los bienes personales, el monotributo para quien no alcanza el nivel de contribuyente pleno, las deducciones previsionales descontadas de las remuneraciones mensuales, el impuesto inmobiliario provincial, las tasas municipales sobre bienes inmuebles, la patente automotor y la enorme lista de impuestos cargados al usuario en el combustible y en tarifas de agua, gas, electricidad y teléfono.

Los impuestos ocultos son aquellos que se cargan al precio de los bienes y servicios de consumo., dentro de éstos últimos encontramos otros diez tributos adicionales: el IVA, las cargas sociales sobre las remuneraciones personales que paga el empleador, el impuesto sobre los ingresos brutos provinciales que integran el costo de bienes y servicios, los aranceles de importación, los impuestos internos, el impuesto sobre los combustibles, el impuesto a los débitos y créditos bancarios, los impuestos de sellos, la carga soportada para cubrir el costo de riesgos de trabajo y otros impuestos menores.

Además existen impuestos que afectan a las empresas como el impuesto a las ganancias de personas jurídicas, el impuesto sobre la ganancia mínima presunta y las retenciones que gravan los precios de embarque de las exportaciones.

En 1998 Roque Fernandez, ministro de economía de Carlos Menem, creó dos impuestos extravagantes: impuesto sobre la ganancia mínima presunta e impuesto sobre los intereses pagados y sobre el costo financiero del endeudamiento empresario..

El impuesto sobre la ganancia mínima presunta intentaba corregir las filtraciones que se producían en el impuesto sobre bienes personales, tributo que grava los activos de las personas físicas sin tener en cuenta si están afectados por pasivos equivalentes. El ministro se daba cuenta que se le escabullían los impuestos sobre lujosos departamentos, aparatosos aviones privados, ostentosas embarcaciones, poderosos vehículos todoterreno y residencias en barrios cerrados. Las sociedades extranjeras aparecían como propietarias de esos bienes y por lo tanto no tributaban un impuesto que sólo alcanza a las personas físicas con bienes en el país. Por otro lado como esas mismas sociedades no tenían ingresos, tampoco pagaban dividendos ni tributaban ganancias. Entonces se les ocurrió gravar todos los activos de las empresas y sociedades presumiendo que generaban utilidades sin poder probar lo contrario. Lo ridículo del planteo radica en la absurda imposición sobre los bienes personales y en la pretensión de cobrarlo a través de las empresas.

El impuesto sobre los intereses pagados y sobre el costo financiero era otro engendro fiscal que intentaba atrapar los fondos de las empresas que hacían autopréstamos con dinero sacado legalmente del país y depositado en el exterior. Pero también se aplicaba una tasa menor, a los préstamos internos que los bancos locales otorgaban a las empresas radicadas en el país. Este contradictorio impuesto fue justificado por la sospecha de que los empresarios llevaban dinero negro al exterior y luego se autoprestaban ese mismo dinero. Terminó penalizando a muchas firmas responsables que necesitaban créditos y no podían soportar las altísimas tasas de interés cobradas en el mercado financiero local por lo cual obtenían auténticos préstamos en bancos localizados en el exterior. La paridad estable entre el peso y el dólar les permitía endeudarse en esos bancos pagando un interés adecuado a la rentabilidad de sus negocios. El impuesto sobre los intereses pagados, creado por Roque Fernández, destruyó éste genuino mecanismo de financiación y afectó el flujo de ingreso de capitales externos. Su derogación fue considerada como una liberación.

Luego de todo esto, antes de que transcurrieran dos años, llega Fernando de la Rúa y José Luis Machinea, éste último, al asumir en sus funciones, proyectó un impuestazo para romper el maleficio creyendo que el aumento de impuestos generaría un círculo virtuoso. Hay que recordar que Machinea había presidido el Banco Central durante el gobierno de Raúl Alfonsín desde donde organizó y puso en marcha el festival de bonos que contribuyó a precipitarnos la hiperinflación.

Machinea se ilusionaba con la aparición de hipotéticos inversores extranjeros más que con la presencia de empresarios locales. Pero cometió el grave error de imponer aumentos impositivos a los de adentro para seducir a los de afuera. Aumentó fuertemente las alícuotas en el impuesto a las ganancias, redujo los mínimos no imponibles y extendió el IVA para cubrir el déficit fiscal, pero no tocó ni un centavo del gasto público.

A partir de allí la administración del gobierno de De la Rúa introdujo una profunda desconfianza porque durante la campaña electoral había prometido bajar los impuestos, entre otras cosas. Cuando el vicepresidente Carlos Álvarez renunció en octubre de 2000, los inversores entraron en pánico y comenzó el proceso de una tragedia anunciada. El índice riesgo país subió y Machinea buscó protegerse solicitando un blindaje al F.M.I. , Banco Mundial, BID y al reino de España. El organismo monetario internacional nos otorgó 39.000 millones de dólares, pero esos fondos fueron absorbidos para renovar deuda vieja y financiar un gasto público que nadie se animaba a tocar. Poco tiempo después, Machinea tuvo que renunciar.

Luego fue nombrado ministro de economía Ricardo López Murphy, quien impulsó un ajuste del gasto público para evitar el aumento de impuestos. No pretendía ser un ajuste aplicado a la gente, sino a la política, ya que implicaba eliminar indudables nichos de corrupción, que eran los canales de financiamiento clandestino de la política. Utilizando pequeños grupos de agitadores estudiantiles, el propio partido expulsó al ministro López Murphy desplegando bancos escolares en las calles de Buenos Aires. Así terminó el único intento de reducir el gasto público.

Inmediatamente después de pedirle F.de la Rúa, la renuncia a su ministro de economía, regresó Domingo Cavallo , su técnica en ésta etapa puede resumirse es ésta frase: " yo estoy de acuerdo en votar la ley que usted necesita pero a cambio de obtener un apoyo monetario de su parte o conseguir lo que a mí me interese". Así, Cavallo logró que el Congreso le concediera las facultades, sumisiones y supremacías que el art. 29 de la Constitución Nacional declara como nulas de nulidad insanable, sancionando a quienes las formulen, consientan o firmen como responsables del delito de infames traidores a la patria. Cavallo estableció aumentos de impuestos para impulsar "políticas activas" que consistían en planes sectoriales de competitividad otorgando beneficios fiscales a ciertas empresas discrecionando al resto. Esos planes no dieron resultados apreciables y su anulación fue

planteada por el F.M.I. en el acuerdo de transición firmado luego con el presidente Duhalde.

Cavallo, devenido en político, comenzó a aumentar fuertemente la presión fiscal y dispuso crear el impuesto a los débitos y créditos bancarios, generalizó el IVA a todos los sectores, estableció un impuesto del 15% a la venta de acciones no cotizables, aumentó el arancel de importación de bienes finales e intermedios, adulteró la convertibilidad tradicional introduciendo el euro en una cesta de monedas e ideó un extraño factor de convergencia cambiaria para fomentar exportaciones y desalentar importaciones. Finalmente dispuso el "corralito financiero" tendiente a evitar la extracción de dinero de los bancos e impedir la circulación monetaria de billetes físicos que la ley de convertibilidad garantizaba. La conmoción social causada por tales medidas provocó la inmediata caída del ministro y la posterior renuncia del presidente de la Rúa.

El discurso oficial los arengaba a "bancarizarse" y "regularizar la situación impositiva", registrándose como responsables inscriptos y emitiendo las facturas A, B y C requeridas por la AFIP..

Luego, en pocos días del 2001 el país vivió la sucesión de cinco presidentes que se alternaron en el poder. El último de ellos fue Eduardo Duhalde quien derogó la ley de convertibilidad, modificó las reglas monetarias que impedían emitir dinero para financiar el déficit del Estado, dispuso la devaluación del peso, estableció una pesificación asimétrica en los contratos públicos y privados, pesificó a algunos deudores y dolarizó a otros, colocó el sistema bancario al borde de la quiebra por la conversión compulsiva de sus activos en bonos públicos, prohibió la remesa de fondos a las empresas privadas que tenían deudas con el exterior, reimplantó un sistema de reajuste de deudas monetarias según el índice CER, restauró las retenciones a la exportación e incumplió su compromiso de que "quien depositó dólares recibirá dólares" disponiendo el canje de esos depósitos por BODEN (bonos en pesos inconvertibles) y la sustitución de los plazos fijos en dólares por depósitos reprogramados canjeables por certificados CEDROS. La consecuencia de todo fue que la actividad económica quedó paralizada y el país se hundió en un nivel de miseria jamás visto. El 54.7% de la población argentina quedó sumergida debajo de la línea de pobreza. La cantidad de gente sin trabajo aumentó en 800mil personas durante 2002, incluyendo aquellos que recibían subsidios por desempleo. Una cuarta parte de la población entró en la

indigencia . y muchas otras consecuencias del mayor ajuste a que fuera sometida jamás la economía nacional.

3.2 SUCESIVAS CRISIS REEMPLAZADAS POR OTRAS CRISIS MAYORES

La improvisación e inestabilidad de las reglas impositivas y monetarias se repitieron con las moratorias fiscales. Durante los últimos 12 años se dictaron 13 moratorias, hasta que al final se resolvió que en el futuro las nuevas moratorias sólo pueden ser sancionadas por el Congreso. En mayo del 2000 se promulgó una moratoria anunciada como la última de su género, pero en octubre de ese año se produjo la "crisis de liquidez" subsanada con un blindaje financiero otorgado por el FMI. En los primeros meses del año siguiente esa masa de crédito fue dilapidada y no alcanzó a impedir que la situación empeorara.

Así fue como tuvimos sucesivas crisis que eran reemplazadas por otras crisis mayores: la crisis de liquidez, la crisis de riesgo país, y finalmente la crisis del default. Por todas ellas la Argentina tenía que pagar una sobretasa de interés que destruía la actividad económica nacional. La deuda pública alcanzaba el 75% del PBI y sus vencimientos no podían ser refinanciados porque no había superávit primario suficiente, ni excedentes de exportaciones. El mecanismo del endeudamiento ideado por Cavallo, unido a un sistema de convertibilidad con paridad fija permitía emitir pesos convertibles sin disciplina fiscal. Durante 10 años éste sistema logró mantener una actividad económica sin bases reales, asegurar la estabilidad de precios mediante la apertura de importaciones y sostener un tipo de cambio fijo con el dólar. Pero el costo fue terrible: una deuda pública impagable, la destrucción del aparato productivo y el empobrecimiento generalizado.

El frenesí por crear y modificar impuestos, sólo ocasionó pobreza, decadencia y devastación de la clase media. La recaudación siguió cayendo y no aumentó por más impuestos y mayores alícuotas que se sancionaren.

Renunciando Cavallo, el senador Duhalde pretendió destruir el modelo enterrando la convertibilidad e imponiendo la pesificación forzosa y asimétrica, con lo cual trastocó el orden jurídico.

Estas son las razones por las que la gente reclamó y volvió a refugiarse en el dólar para conservar el valor de su ahorro.

Entre diciembre de 2001 y junio de 2002 se sucedieron gravísimas violaciones a los derechos de la propiedad, creando una economía al margen del Estado de Derecho. Argentina quedó convertida en una sociedad sin derecho de propiedad .

Luego asume la presidencia de la Nación Néstor Kirchner, quien en el segundo mes de su gestión (junio de 2003) ordenó una nueva reforma impositiva, con claros perfiles de agresividad recaudatoria. Reforma fiscal que vuelve a desalentar las expectativas de que alguna vez podamos tener normas, reglas y procedimientos sensatos para liquidar y pagar impuestos razonables.

Para comprender el impacto de esta nueva reforma impositiva, hay que tener en cuenta que desde hacía cuatro años al país estaba inmerso en recesión, que los ciudadanos acababan de soportar la peor de las confiscaciones por parte del Estado, que la conciencia popular estaba profundamente indignada por la desaprensión de la dirigencia política. Dentro de éste clima de desconfianza popular, la estrategia de la reforma tributaria tenía dos opciones: apostar a la grandeza o quedarse en la mezquindad. La primera alternativa consistía en proponerle al pueblo un nuevo pacto fiscal amplio y generoso, con reglas impositivas claras, simples y estables, fijando alícuotas que puedan ser pagadas sin destruir el capital privado, pero advirtiéndole que el nuevo sistema tributario será aplicado con estrictas medidas disciplinarias. La segunda alternativa era seguir amenazando a los contribuyentes con medidas para someter a los que eludían el pago de impuestos, prometiendo hacer una reforma a fondo que nunca se concreta y reconociendo que el actual sistema impositivo es complicado, incoherente y depredador.

3.3 LA EQUIDAD TRIBUTARIA

Pagar impuestos es una obligación moral, y también es un grave deber moral cuidar que no falte nada esencial a la esposa y a los hijos. Del mismo modo es obligación natural mantener a los padres cuando ellos son ancianos y no pueden valerse por sí mismos. Una situación similar se presenta cuando un empresario dispone de poco dinero porque le han pesificado sus depósitos bancarios o le han cortado la cadena de cobranza al impedirle ejecutar legalmente las garantías otorgadas por un deudor. Supongamos que en ésta situación el Fisco le reclama el pago de impuestos y simultáneamente tiene que pagar la quincena de sus empleados, abonar facturas de proveedores, y pagar boletas de electricidad, gas y teléfono. ¿ qué obligación prioriza? éstos ejemplos generan tremendos problemas de

conciencia porque son conflictos de intereses que cada uno resuelve según su conciencia moral y sus necesidades más urgentes de acuerdo con las posibilidades financieras.

Desde el punto de vista del deber moral, los principios de equidad constituyen un mandamiento de la recta razón que permite a cada uno resolver los conflictos existentes entre el deber de cumplir con graves obligaciones personales y de incumplir otros compromisos semejantes pero de menor jerarquía. Se trata de atender lo que, simultáneamente sea más importante y urgente. De la adecuada solución a éstos conflictos de conciencia surge la esencia del derecho, que en un sentido técnico consiste en el "poder moral de poseer, hacer o exigir una cosa para conseguir legítimamente aquello que nos permita alcanzar la máxima perfección posible".

En materia impositiva, el conflicto entre cumplir con las obligaciones fiscales o cumplir con otras obligaciones personales se plantea por violación de uno de los términos de seis reglas de ética social, referidas a los impuestos y que son las siguientes:

- 1- Potestad de imponer: el Estado puede exigir el pago de impuestos siempre que sean razonables y no excedan lo necesario para cumplir su fin.
- 2- Límites fiscales: los impuestos que paga una persona deben tener un límite claro y preciso, para que la potestad de imponer por parte del Estado no se convierta en un acto de despojo.
- 3- Igualdad ante la ley: la base del impuesto es la igualdad que incluye a los gobernantes.
- 4- Obligación del Estado: a respetar la vida, el honor y el patrimonio de las personas.
- 5- Deber de las personas: el jefe de la familia tiene el deber de sostener a los suyos por encima de otros deberes cívicos, incluyendo la obligación de pagar impuestos.
- 6- Derecho de resistencia: los ciudadanos tienen el derecho a resistir las leyes injustas que imponen tributos confiscatorios, causen grave daño moral o violen el principio de exigir impuestos en proporción a la fortuna de cada uno.

Para comprender la validez de éstos principios de equidad en relación con los impuestos, damos un ejemplo: imagine que las autoridades de la AFIP le niegan algún derecho surgido de éstas reglas, piense qué le pasaría a usted y su familia si el Fisco le exige impuestos más allá de sus ingresos, así comprenderá la opresión que significa para su vida, la negación de éstas reglas de equidad formuladas por Johannes Messner.

La dignidad de la persona humana exige que los individuos y las familias tengan el derecho natural irrevocable e imprescriptible a disponer del fruto de su trabajo sin que les sea

arrebatado por las formas que asume el despojo: el fraude, el robo, la confiscación, la imposición fiscal excesiva.

Este derecho natural a poseer una cosa y usarla como propia es el derecho a la propiedad privada que requiere un comportamiento social: respetar el derecho de los demás al bienestar. Ambos derechos, el de la propiedad privada y el del bienestar social, son complementarios, porque ni aún el individuo más egoísta que exista sobre la tierra puede gozar placenteramente de lujosas mansiones o de una vida opulenta si el entorno humano que lo rodea se caracteriza por una gran pobreza o grave indigencia.

El derecho a la propiedad privada es un derecho distinto al derecho que la comunidad tiene a su bienestar, porque aquel es divisible y eminentemente individual y por eso el dueño de las cosas tiene que estar identificado con nombre y apellido. No puede existir la propiedad privada de nadie, de un dueño desconocido porque ese objeto mueble o inmueble sería un bien mostrenco y el primero que lo encuentre puede apoderarse legítimamente del mismo. La propiedad privada siempre se basa en la posesión legítima de cosas materiales fundadas en un título y con propietario identificado.

En cambio, el derecho al bienestar de la comunidad es un derecho indivisible y colectivo. Se compone de intereses asociativos que no tienen dueños y se apoyan en el bien común. Esto es lo que proclama el preámbulo de la Constitución Nacional cuando menciona como uno de los objetivos supremos "promover el bienestar general". El bien común o bienestar general no pertenece a una persona determinada ni a un sector político ni a una clase social específica.

Estas razones son tan profundas que por eso no es admisible que el derecho de propiedad sea violado argumentando el derecho al bienestar social, tal como sucede con los impuestos confiscatorios.

El bien común o bienestar general corresponde a todos los miembros de la sociedad tomada como un conjunto político. Su defensa y protección es el criterio más sensible para evaluar la real orientación de un gobierno, ya que si los gobernantes usan las facultades coactivas que en materia de impuestos les otorgan las leyes, para provecho propio y abusan de la justicia para defender sus intereses particulares, entonces actúan en contra del bien común.

El logro pleno y satisfactorio del derecho al bienestar general depende de que los gobernantes, legisladores y jueces, cada uno en su esfera, sepan descubrir, legislar y administrar en Orden Social que haga posible la vigencia simultánea de la libertad con la

justicia, el progreso económico con la paz social, la solidaridad con la subsidiariedad y el éxito material con el mérito personal. Por eso es tan importante y decisivo que haya buenas leyes también en el campo impositivo.

Cuando el mal gobierno sanciona malas leyes y abusa de su autoridad para imponer su cumplimiento, degrada el bienestar general de la comunidad ya que no respeta a sus propios ciudadanos y vuelve insostenible sus vidas. El mal gobierno provoca un elevado costo de ineficiencia que en materia impositiva se traduce transfiriendo recursos productivos del sector privado eficiente al sector estatal ineficiente. Al obrar de éste modo, el mal gobierno destruye valores económicos, sociales y culturales, empobrece a los ciudadanos y provoca malestar social. Esto es lo que sucede cuando las alícuotas de impuestos son elevadas y el dinero recaudado por el gobierno se destina a gastos deplorables, al provecho particular de la clase política, mediante la corrupción y el enriquecimiento ilícito, por ejemplo sanción de leyes mediante el pago de sobornos a los legisladores, los sobresueldos en negro abonados a ministros y secretarios del Estado, la utilización de fondos reservados para comprar adhesiones políticas y los paquetes de publicidad oficial destinados a condicionar las opiniones periodísticas en los medios de prensa y difusión. Tales casos son hechos ilícitos a los que habría que tipificar como delitos de "rapiña fiscal" y debieran sancionarse penalmente igual que la "evasión fiscal".

A estar por lo que venimos analizando, las cuestiones planteadas por el enfoque de la equidad impositiva resultan esenciales para afianzar la justicia, consolidar la paz interior y promover el bienestar general, que en definitiva son los grandes objetivos de la acción del gobierno. Para eso sirve el Estado y por eso nos subordinamos a su autoridad.

3.4 ELUSIÓN IMPOSITIVA

La elusión fiscal significa el ejercicio de un derecho de los hombres libres empleando habilidosas interpretaciones legales para evitar, impedir, diferir o reducir el efecto apropiatorio de los impuestos. Aprovecharse de lo que dice la ley para reducir el pago de impuestos no tiene nada de ilegal ni de inmoral porque está en la naturaleza de las cosas.

Learnerd Hand (juez de la Corte Suprema de EE.UU) declaró que "los tribunales han dicho una y otra vez que no tiene nada de siniestro que los ciudadanos dispongan sus asuntos de modo que paguen menos impuestos posibles. Todo el mundo lo hace y todos hacen bien, porque nadie tiene el deber de pagar más de lo que la ley impositiva exige: los

impuestos son exacciones exigidas y no aportaciones voluntarias. Pedir más en nombre de la moral es pura hipocresía."

3.5 IMPUESTOS RAZONABLES

Entre los siglos X a XVII los escritores de la Escuela de Salamanca se ocuparon sobre temas impositivos. Es asombroso y causa gran impacto intelectual releer que para la totalidad de éstos autores la regla de oro de los impuestos era la moderación y la razonabilidad.

Pedro Fernández de Navarrete (Canónigo de la Iglesia Apostólica del Señor) publicó en 1619 un libro donde daba consejos sobre cómo conservar el reino de España. Según él, el mayor problema de España era la emigración causada por los altos impuestos necesarios para solventar los gastos públicos. Llega a la conclusión de que la moderación en los gastos es el mejor medio para engrandecer al Reino pues sólo el Rey que vive con austeridad no se halla con necesidad de imponer tributos intolerables a su pueblo. También criticaba el elevado número de personas que vivían del Estado o la Corte "chupando como harpías el patrimonio real, mientras que los miserables labradores y jornaleros debían sustentarse con limitado pan de centeno y algunas pobres yerbas".

Sigue diciendo Navarrete: " los impuestos que no son razonables originan la pobreza del pueblo y de ella ha nacido el imposibilitarse muchos de los vasallos a poder sustentar las cargas de su familia, pero además, temiendo cada día la venida de los cobradores de tributos toman como expediente desamparar sus tierras y las convierten en terrenos devastados porque sólo es agradable aquella heredad en la cual no se temen los cobradores de impuestos.

Bartolomé de Albornóz, otro miembro de la escuela de Salamanca, en 1573, dice que los impuestos son por lo común, el azote de los pueblos y la pesadilla de los gobiernos. Para aquellos son siempre excesivos y para estos nunca son sobrados ni bastantes.

Pedro de Navarra, también integrante de la escuela de Salamanca, decía que los impuestos no son razonables cuando el que los impone no tiene la potestad necesaria, pero también cuando a unos se les grava más que a otros y cuando los fondos de los impuestos en lugar de ser utilizados para la utilidad común son destinados a satisfacer el bien particular del gobernante. Si el príncipe emplea los fondos de impuestos para sus intereses personales comete un robo y la acción impositiva se transforma en confiscación tiránica.

Tomás de Aquino (1274) prescribió cuáles son las condiciones para considerar que un impuesto es justo o injusto. Dijo: " debe derivar de la ley natural, tiene que estar en concordancia con la regla de la razón y la utilidad humana, debe ser de posible cumplimiento según las costumbres del país, tiene que ser formulado por el poder gobernante sin que se exceda de sus facultades legislativas, y el peso del impuesto debe recaer sobre todos en forma proporcional y equitativa. La ley del impuesto de torna injusta cuando el peso de la ley no es igual para todos los miembros de la comunidad, en tal caso, más que leyes, éstos son actos de violencia.

3.6 LÍMITES PRECISOS A LA IMPOSICIÓN

TRIBUTOS RAZONABLES : el adjetivo razonable adquiere mayor importancia que el sustantivo que lo precede porque la expresión "tributos razonables" significa impuestos aplicados conforme a la razón , impuestos prudentes, sensatos, justos, equitativos y suficientes en calidad y cantidad.

En el tema de la razonabilidad hay tres opiniones excepcionales a tener muy en cuenta.

Adam Smith en su libro "Investigaciones sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones" sostenía que un impuesto exagerado del orden de la mitad o incluso de la cuarta parte de la riqueza de la nación, justificaría, como cualquier otro abuso flagrante del poder, la rebelión de todo el pueblo.

Jean-Claude Martínez, dijo que la rebelión fiscal asegura la defensa del bien común y constituye el único medio que todavía le queda al contribuyente para expresar su voluntad de una forma directa sin ser sometido por el poder del Estado.

Robert Nozick, profesor de la Universidad de Harvard, en su libro "Anarquía, Estado y Utopía", sostiene que toda tributación sobre ingresos y patrimonios personales constituye una forma de trabajo forzado, porque significa que hay que trabajar de más para entregarle dinero al gobierno y por lo tanto es injusta.

Alentados por éstas ideas, dirigentes internacionales, pusieron en circulación un eslogan que dice: " si los impuestos vuelven al pueblo como ustedes dicen, ¿ para qué se cobran?. Desde entonces, los gobiernos europeos tuvieron el impulso de rebajar impuestos, pero al mismo tiempo hicieron subir otros gravámenes indirectos que afectan al consumo.

La cuestión más sensible en materia de impuestos es el límite para aplicar el poder de exacción atribuido al Estado.

Los problemas generados por impuestos excesivos son de dos órdenes: por una parte, la presión fiscal exagerada que ahoga las expectativas de los contribuyentes producen como efecto que si las personas tienen que entregar al Estado más de la mitad de sus rentas, se sienten poco inclinadas a realizar esfuerzos productivos. Por otra parte, los altos impuestos que terminan liquidando la rentabilidad de las empresas y provocando su desaparición producen como efecto el envejecimiento de las empresas y generan la incapacidad para expandirse. Entonces, no podemos dejar de preguntarnos: ¿cómo es posible que nunca se logre garantizar la prosperidad del país si el Estado dispone anualmente de una enorme cifra de recursos?, ¿qué le falta al Estado Argentino para ser eficaz?. En Argentina fracasó el estatismo que intenta someter la actividad económica a los imperativos e intereses de la política. Por otra parte, los poderes legales del Fisco crecen al mismo nivel de los impuestos que recauda. Mientras más altos sean los impuestos, más fuerza hace el Estado para dobligar la resistencia de los ciudadanos y a su vez más poderes penales requiere a los legisladores. De hecho, los poderes actuales, contenidos en nuestra legislación penal tributaria, son incompatibles con una sociedad libre.

Hilaire Belloc en su obra "El Estado servil", sostenía que los impuestos excesivos son incompatibles con la institución de la propiedad privada, acaban por aniquilarla y anulan cualquier esfuerzo que se haga para restaurarla. Cuando el ingreso y la riqueza están bien distribuidos entre todos los ciudadanos, los pueblos se convierten en comunidades fuertes, solidarias y perdurables, invulnerables a los enemigos de adentro y de afuera. Por ello, tales pueblos resisten los impuestos excesivos de una manera tan tenaz y uniforme que cualquier intento político por dobligarlos, termina fracasando.

3.7 IMPUESTOS EXCESIVOS E IMPUESTOS RAZONABLES.

Los que pagan impuestos saben muy bien en qué consisten los impuestos excesivos: significan impuestos que han sobrepasado un punto tal después del cual el contribuyente ya no puede ahorrar, ni producir, ni invertir y soporta una sobrecarga de ansiedad frente a las exigencias del Fisco que le impiden la plena dedicación a sus asuntos.

John Locke, filósofo inglés, sostenía que cuando a los seres humanos se les obliga a entregar una gran parte de sus ingresos al Estado, pierden la posesión pacífica de lo que es propio. En ese mismo instante se rompe el contrato social que une a los gobernantes con la sociedad civil y la insurrección del pueblo se torna legítima.

John Stuart Mill, economista británico, dijo que una alícuota del 10% en los impuestos sobre los ingresos personales era un límite razonable y equitativo. Se inspiró en la norma bíblica del diezmo, un impuesto constituido por cánones en especie destinado a sostener el culto religioso.

Un siglo después, John Keynes (1945) , sostuvo que el límite de imposición admisible era el 25% sobre el ingreso nacional o el PBI. La explicación es la siguiente: cuando el Estado se apropia de más del 25% de las ganancias de las personas, sobrepasa el límite de la moderación y produce una deformación en las relaciones de intercambio, porque el cuántum intercambiable se reduce a tres cuartas partes. Como el proceso normal de la actividad económica consiste en múltiples cambios libres y espontáneos, tales intercambios se ven alterados violentamente por la avidez recaudatoria del Estado. Los individuos comprueban que cada vez les queda menos renta residual y cada uno por su cuenta quiere protegerse del despojo. Entonces, desaparecen las motivaciones a favor de la cooperación social voluntaria, que es la condición esencial del orden social.

Conclusión: cuando la presión de todos los impuestos directos que recaen sobre cada individuo es más alta que el 25%, los ciudadanos perciben sensiblemente que la poda fiscal de sus ingresos es una amenaza directa a su bienestar y un intento de confiscación de los bienes personales. Por encima de ese porcentaje, la apropiación fiscal no les deja recursos suficientes para mantener y reemplazar el propio capital, que sufre la depreciación natural por envejecimiento y la obsolescencia por evolución tecnológica, con lo cual los ciudadanos a quienes el Estado quita más del 25% de la renta individual terminan convertidos en seres arrasados.

Resulta evidente que el 25% exigido en un momento determinado a un gran comerciante es muy distinto al 25% aplicado a un pequeño quiosquero. Al gran comerciante se le puede sacar cada año la cuarta parte de sus rentas y aún dejarlo rico. Pero si se le saca tanto a un pequeño rentista, se lo arruina para siempre, se le quita lo imprescindible para cubrir necesidades vitales. Por lo tanto, la misma presión tributaria no produce los mismos efectos en individuos con distintos niveles de rentas, ni tampoco en pueblos con diferentes ingresos per cápita.

Si los impuestos fueran bajos, podrían cobrarse a todos los habitantes a una tasa uniforme sin provocar disturbios en la vida de los ciudadanos medios. Cuando se aplicaba un impuesto a las ganancias del 2% sobre los ingresos de los individuos se podía lograr una

recaudación sin fricciones ni injusticias. Es cierto que con una tasa uniforme, cuánto más grande sea la fortuna, menor será el gravamen real aplicado sobre la misma. Pero al ser exigua la presión fiscal los menos pudientes no resultan perjudicados.

Por el contrario, si los impuestos fueran excesivamente altos, la recaudación fiscal se convierte en una cuestión moral que pone en peligro la paz social, y se los reconoce como depredatorios.

3.8 IMPUESTOS PROGRESIVOS

A partir de 1933, terminada la primera guerra, se comenzó a sostener que era conveniente establecer impuestos con tasas progresivas, para permitir redistribuir los ingresos y la riqueza.

Impuestos proporcionales son los que gravan con la misma alícuota a todas las personas por igual, cualquiera sea el nivel de renta que tengan o los bienes personales que posean.

Los **impuestos progresivos** son los que gravan a las personas con un porcentaje cada vez más alto a medida que aumentan sus ingresos o incrementan su patrimonio.

Los expertos en finanzas públicas partidarios del Estado de bienestar social comenzaron a justificar la superioridad de los impuestos progresivos por encima de los proporcionales. Coincidían en sostener una nueva teoría de justicia, para defender impuestos altamente progresivos, tratando de alterar los efectos de una distribución inicial de la riqueza, derivadas de herencias familiares. Luego comenzaron a pretender modificar la distribución final de la renta alegando que la naturaleza no produce seres humanos exactamente iguales en habilidades, talentos y virtudes. Decían que los individuos no tienen la culpa de su ignorancia, holgazanería o instintos criminales, sino que todo es un problema social y la sociedad debe expiar sus culpas con la redistribución de los frutos del proceso económico. Lo que importa es ofrecer iguales resultados, y no iguales oportunidades.

En Argentina, ésta es la posición de los que dieron en llamarse "piqueteros" y de los intelectuales autodenominados "garantistas", quienes pretenden hacer desaparecer el código penal por su carácter represivo y adscriben a una doctrina de la impunidad penal. Influenciados por las ideas del igualitarismo, se movilizaron en contra de la "naturaleza" por la cual algunos hombres nacen con mayor número de neuronas que otros, sus neurotransmisores funcionan mejor y el enlace entre las células nerviosas les permite hacer un buen uso de los dones recibidos por Dios.

Conclusión: sostienen que hay que privar a aquellos favorecidos por los dones de la naturaleza, es decir a las personas talentosas, inteligentes, laboriosas, creativas, etc, del derecho a obtener mejores retribuciones, obligándolas a ceder en forma solidaria esa super renta a los desfavorecidos por la misma naturaleza, quienes de ésta manera lograrían el derecho a disfrutar sin esfuerzo de las retribuciones que no pueden conseguir por sí mismos.

Éstos ideólogos pretenden alcanzar la justicia social a través de impuestos progresivos, de manera que quien más gane, pague más.

Para los defensores de la tributación redistributiva, el problema consiste en resolver cómo quitar válidamente de la legitimidad las pertenencias de los contribuyentes pudientes y cómo puede demostrarse que es justo quitar una parte de lo que una persona adquirió honestamente con el fin de transferirlo a otros individuos, quienes no poseen títulos para reclamar ese reparto.

Estos son los dos problemas que nunca han sido resueltos.

Al pretender redistribuir la renta por la vía de los impuestos progresivos, inmediatamente se presenta un conflicto entre el tamaño del sector público y la progresividad de los impuestos. Esta es la paradoja que enfrentan los políticos progresistas porque entre el deseo de redistribuir el ingreso a través de impuestos y el aumento del gasto público existe una íntima contradicción: a mayor gasto público, menor efecto de la progresividad y peor distribución de la renta.

Podemos decir que sólo cuando el sector público se dimensiona en relación con la economía y deja de ser una carga para todos, es posible establecer un sistema tributario progresivo. A medida que aumenta el tamaño del gasto público, se hace necesario disponer de nuevos impuestos sobre los grupos de menores rentas , lo que motiva una lógica disminución de la progresividad del sistema, en comparación con lo que puede hacerse con un sector público más pequeño.

3.9 QUÉ PORCENTAJE DE LOS INGRESOS ANUALES DE UNA PERSONA SON ABSORBIDOS POR EL ESTADO MEDIANTE EL PODER FISCAL QUE DETENTA POR DELEGACION DE LOS CIUDADANOS?

El propósito de ésta investigación consiste en demostrar que la presión legal del Estado Argentino sobre los ingresos de las personas es abrumadora, impidiendo el proceso de capitalización individual sin el cual es imposible lograr el ascenso social de los humildes y restaurar la clase media.

En las empresas el problema es más grave porque si sus costos aumentan a causa de los impuestos, dejan de ser competitivas y pierden rentabilidad hasta desaparecer.

Mediante los impuestos el Estado puede destruir el capital si se apropia de una proporción exagerada de los ingresos personales.

Analizaremos distintos supuestos de contribuyentes que obran de buena fe y pagan todos los tributos establecidos por las leyes, para saber cuánto nos queda después de pagar los impuestos.

Existen diversas categorías de impuestos:

Impuestos directos: son aquellos impuestos que se pagan directamente, por medio de boletas de depósitos y con comprobantes que identifican a quien los paga. Son impuestos directos porque son visibles, es decir que el contribuyente toma conciencia sensible de su costo financiero. Es el caso del impuesto a las ganancias y el impuesto sobre los bienes personales en la jurisdicción nacional o el impuesto inmobiliario y la patente de los automotores en la jurisdicción provincial.

Impuestos indirectos u ocultos: no son fácilmente identificables, porque se incluyen en los costos de diversos bienes o servicios, como el IVA cargado en el precio de la mercadería, el impuesto de los débitos y créditos bancarios, los impuestos cobrados con los servicios públicos, el impuesto sobre los ingresos brutos, los aranceles aduaneros, los sellados provinciales, los impuestos internos, las retenciones a las exportaciones, el derecho de registro e inspección y todos los impuestos al trabajo que constituyen el costo de la seguridad social estatizada.

Estos impuestos permanecen ocultos a los ojos del contribuyente porque las disposiciones fiscales prohíben su discriminación explícita en los comprobantes de pago destinado a los consumidores finales, como método para no generar resistencias.

Impuestos paraestatales sancionados legalmente pero que no percibe el Estado sino ciertas organizaciones sindicales o instituciones privadas, privilegiadas con una recaudación directa que el Estado les otorga. Se caracterizan por contribuciones y aportes forzosos que recaudan entes particulares como si fueran organismos públicos y que tienen idéntica

característica coactiva que los demás tributos.: obras sociales, AFJP, ART, seguros de vida sindicales, cuotas gremiales y fondos de compensación. Todos ellos están amparados por leyes positivas sancionadas por razones políticas.

Supongamos tener configurada una pirámide social que se integra con distintos grupos sociales:

Clase de bajos ingresos. Obrero asalariado.

Clase media baja. Profesional independiente.

Clase media intermedia. Empresario mediano.

Clase media alta. Alto ejecutivo.

Clase alta.

Analizaremos, en primer lugar el caso de un obrero asalariado, que trabaja en relación de dependencia con un sueldo de 700\$ por mes. Este importe nominal se reduce con las retenciones laborales y llega a 609\$ de salario de bolsillo. Se han considerado los siguientes supuestos:

Impuestos directos:

a) Impuesto sobre los bienes personales: consideramos que en su patrimonio personal tiene bienes por importes menores al límite de 102.300\$ (establecidos como mínimo no imponible para el impuesto sobre los bienes personales). Por lo tanto no es contribuyente en éste tributo.

b) Impuesto a las ganancias: al tener ingresos anuales nominales por 9100\$, éste trabajador casado con dos hijos menores, puede deducir como ganancia no imponible 4020\$, por esposa 2400\$, por hijo 1200\$ y por relación de dependencia 18000\$, con lo cual tampoco tributa impuestos a las ganancias.

c) Impuesto inmobiliario: por la casa que ocupa heredada de su padre. Paga según su valor fiscal el impuesto inmobiliario provincial 188\$ y la tasa general de inmuebles a la municipalidad de Rosario 90\$ anuales.

d) Impuestos sobre servicios públicos: son impuestos que se añaden a las facturas de servicios públicos por parte de los gobernantes. En el caso de una trabajador en relación de dependencia con ingresos nominales de 609\$ mensuales, cuando se agrega la parte proporcional del aguinaldo resultarían 659.75\$ por mes. Para personas de tales ingresos hemos determinado que los impuestos sobre servicios públicos alcanzan el 39.7% sobre

tarifas de gas, el 28.7% sobre tarifas de electricidad, el 22.1% sobre tarifas de agua . Total: 302.61\$ por año, incluyendo el IVA.

Total de impuestos directos: sobre los cuales el contribuyente tiene conciencia de su costo, tenemos un total de impuestos visibles de 580.61\$, que representan el 6.38% del salario nominal.

Impuestos indirectos:

a) Sueldos en blanco y en negro: los ingresos nominales de ésta persona son 700\$ mensuales pero incluyendo el aguinaldo ascienden a 9100\$ por año. Sin embargo su entrada de bolsillo es inferior porque soporta retenciones que constituyen un auténtico impuesto sobre el salario. Estas retenciones pueden oscilar entre el 13% y el 19% del salario nominal. En el caso suponemos 91\$ por mes y 1183\$ por año que surgen de la tabla de costos laborales no salariales.

Podemos apreciar que el obrero soporta una doble presión impositiva disfrazada de cargas sociales. Por un lado, se trata de deducciones sobre el sueldo nominal. Por el otro, se trata de una contribución que el empleador tiene que realizar por cada persona ocupada. Sumando ambas cargas, se llega al 71%, que es el costo no salarial del trabajo en blanco.

b) Impuestos al trabajo: debido a que el obrero de éste ejemplo está adherido al sistema jubilatorio de capitalización, no todo lo que aporta queda acreditado en su cuenta personal, sino que experimenta una quita porque aportando el 11% sólo capitaliza el 7% y el resto se destina a comisiones a las AFJP, seguros de invalidez y contribución solidaria al Estado. La quita jubilatoria equivale a un impuesto encubierto. El obrero paga una cuota mensual a una empresa de ambulancias médicas.

Sumando éstos conceptos, el sueldo nominal soporta otro impuesto al trabajo equivalente al 10%. Sobre 700\$ mensuales, ésta carga tributaria es de 70\$ por mes que representan 910\$ por año.

c) Margen para el consumo: si establecemos ingresos anuales nominales de 9100\$, deducimos el 13% de las retenciones sobre el salario nominal, tendremos un salario de bolsillo de 7917\$ anuales.

Este asalariado gasta el 100% de sus entradas. Primero paga los impuestos visibles y los impuestos contenidos en las facturas de servicios que suman 580.61\$. El dinero disponible para consumir es entonces, 7336.39\$.

d) IVA e Impuestos al consumo: el IVA puede calcularse sobre la compra de objetos gravados con la alícuota del 21%. Del mismo modo se calcula el impuesto sobre ingresos brutos.

CONCLUSION: un obrero que obtenga un sueldo mensual nominal de 700\$, paga impuestos al trabajo por 910\$, impuestos directos por 580.61\$, impuestos al consumo por 2136.75\$, con lo cual paga en total en concepto de impuestos 3627.36\$, que representan el 33.5% de los ingresos anuales nominales (9100\$).

De ésta manera el asalariado trabaja para el Estado desde el 1° de enero hasta el 23 de mayo, es decir 4 meses y 23 días.

En segundo lugar, analizaremos el caso de la clase rica alta. Se consideran individuos que tienen ingresos superiores a 40.000\$ mensuales, que equivalen a 500.000\$ anuales. En éste caso, es razonable suponer que éstas personas adquieren hábitos de consumo y ahorro diferentes.

Impuestos directos:

a) Impuesto sobre los bienes personales: vamos a suponer que los bienes personales de un clase alta llegan a 7.500.000\$, de los cuales 5.867.700\$ corresponden a activos en le exterior (los cuales son de casi imposible detección por parte de los organismos fiscales, lo cual afecta la base imponible de éste impuesto) , y 1.632.300\$ corresponden a activos en el país, sobre los cuales se deducen 102.300\$ (mínimo no imponible) , arrojando un saldo de 1.530.000\$ en concepto de excedente imponible, sobre lo cual, al aplicar el porcentaje del 0.5% y del 0.75% (éste último a partir de los 200.000\$), nos indica un impuesto a pagar de 10.982,75\$.

b) Impuesto a las ganancias: en total puede ascender a 90.146\$

c) Impuesto inmobiliario, tasas municipales e impuestos cargados a los servicios públicos: suman 13.735\$ anuales.

d) Patente automotor: 3.800\$ anuales, si consideramos que ésta persona es propietaria de dos automóviles importados y unidades menores para movilidad auxiliar.

e) Impuestos sobre los servicios públicos: ésta persona paga impuestos cargados en las facturas por 3.703\$ anuales.

Impuestos indirectos:

- a) Determinación del consumo: dependiendo del sentido opulento o austero que ésta persona imprima a su vida, de su formación moral, del esfuerzo con que logró su fortuna, de su espíritu de ahorro, suponemos que sus consumos individuales en el país anuales son de 191.386\$. En tal caso, los impuestos al consumo llegan a 68.569.36\$ anuales.
- b) Aportes jubilatorios no computables: en general, las personas de clase alta el máximo aporte a que están obligados es de 20.000\$ anuales, siempre y cuando encuadren en las categorías de autónomos o directores de sociedades anónimas. Por tales contribuciones, éstas personas soportan también una apropiación coercitiva del Estado calculada en 2.099\$ anuales, es decir el 0.5% de sus ingresos, más un costo anual de 600\$ a las ART.
- c) Honorarios por asesoramiento impositivo: tiene generalmente, para éstas personas, un costo anual de 4.000\$ y las tareas administrativas destinadas a preparar comprobantes fiscales o realizar trámites llegan a un costo anual de 1.500\$.

CONCLUSION: éste contribuyente clasificado de clase alta tiene un costo impositivo directo de 122.367,25\$ y de impuestos indirectos de 74.869,36\$, totalizando 197.236,61\$ anuales. La presión fiscal alcanza al 39.5% de sus ganancias anuales, lo cual es curiosamente igual a la presión que soporta un obrero asalariado cuyo sueldo mensual es de 700\$. Ambos representan 4 meses y 22 días de los ingresos respectivos.

La apropiación de rentas en los restantes niveles con diferentes ingresos , siguiendo los mismos criterios analizados en los casos anteriores, podemos sintetizarla de la siguiente manera:

POBRE INDIGENTE: cuyos ingresos mensuales ascienden a 150\$, paga impuestos directos e indirectos que representan una presión fiscal del 20% de sus ganancias anuales, debiendo trabajar 2 meses y 12 días para el Estado.

PROFESIONAL INDEPENDIENTE: con ingresos mensuales de 2.500\$ mensuales, soportan una presión fiscal equivalente al 41.3% del ingreso bruto anual, lo que equivale a tener que trabajar íntegramente para el Estado 5 meses por año.

EMPRESARIO MEDIANO: sobre ingresos mensuales de 5.000\$, paga impuestos que representan el 51.8% de sus ingresos, es decir que debe trabajar para el Estado durante 6 meses y 6 días por año.

ALTO EJECUTIVO: considerando que el ingreso mensual es de 15.000\$, soporta una presión impositiva del 53.9% y durante el año debe trabajar 6 meses y 14 días para el Estado.

Es evidente que el sistema impositivo argentino con sus impuestos, tasas y contribuciones en distintas jurisdicciones obra como un verdadero sistema confiscatorio , que impide a cada grupo social el derecho humano elemental a la movilidad social.

Los impuestos constituyen un desapoderamiento de bienes realizado bajo una afirmación de éste tipo: entrégame todo lo que yo deseo o te castigaré con algo que tú no desees: multas, embargos, clausura, inhibiciones o cárcel. En su forma extrema el impuesto es idéntico a la exigencia del bandido que nos asalta diciendo: "la bolsa o la vida".¹

Desde 1459 y durante siete siglos, académicos como Adam Smith, Pedro de Navarra, James Buchanan y Geoffrey Brennan, entre otros, presentan asombrosas coincidencias en torno a sanos principios de tributación que pueden enunciarse de la siguiente forma:

- 1- La fiscalidad democrática es válida para financiar funciones esenciales del Estado (seguridad, justicia, defensa nacional y bienestar general). Si algunas de éstas funciones esenciales no se brindan, el gobierno se convierte en "usurpador" y se transforma en una asociación ilícita que se apodera del poder con fines detestables.
- 2- La fiscalidad democrática puede aliviar la pobreza de las personas pero jamás tiene el derecho de confiscar ganancias ni destruir el proceso de creación de riquezas porque impediría el logro de aquél objetivo.
- 3- La fiscalidad democrática debe respetar la neutralidad impositiva de tal modo que los individuos puedan disminuir su impacto cambiando de rubro o modificando prácticas comerciales sin que ello implique acusarlos de delincuentes.
- 4- La fiscalidad democrática debe respetar la autonomía regional mediante la descentralización fiscal para que municipios y provincias recauden y perciban la mayor parte de los impuestos, de manera que si alguien se ve acosado tributariamente pueda cambiar de lugar sin tener que emigrar del país.
- 5- La fiscalidad democrática requiere que se limite el poder del Estado para cobrar impuestos, incurrir en déficits, endeudarse y emitir moneda inflacionaria.

¹ Kennerh Boilding, "La economía del amor y del temor" (Alianza Editorial , Madrid 1976)

6- La fiscalidad democrática tiene que ser legítima, es decir conforme a derecho según las normas universales de justicia tributaria: impuestos iguales para todos, importes ciertos y razonables, proporcionados a la renta, de liquidación simple, cómodos en tiempo y forma para el pago.

4.1 LOS DERECHOS Y GARANTÍAS INDIVIDUALES COMO LÍMITE AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO.

En la Constitución Nacional, encontramos preceptos contenidos en los cuarenta y tres artículos ubicados en la Primera Parte de la Constitución, divididos en dos capítulos: el primero de "Declaraciones, derechos y garantías", y el segundo de "Nuevos derechos y garantías", que vienen a enunciar la forma de Estado y de Gobierno adoptada por la Nación; definir y reglamentar los derechos individuales; y, finalmente, aportar precisiones ligadas con los antecedentes históricos de la Federación. Estas disposiciones, conforman el "Derecho Constitucional de la Libertad"², el que se nutre, incluso, con algunas disposiciones concordantes que se ubican en la Segunda Parte: "Autoridades de la Nación", entre las cuales cobran especial relevancia, a partir de la Reforma Constitucional de 1994, en el "Derecho Constitucional del Poder", la incorporación dentro de las atribuciones del Congreso (art.75, inc.22), de diez declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre derechos humanos, los cuales en las condiciones de su vigencia pasaron a tener jerarquía constitucional, más allá de no derogar artículo alguno de la Primera Parte, resultando complementarios de los derechos y garantías en él reconocidos.

Además, nuestra Constitución Nacional, respondiendo a los principios que la inspiran es una restricción de poderes en amparo de la libertad individual porque la finalidad suprema y última del Estatuto constitucional de los argentinos consiste en la protección y garantía de la libertad y dignidad del hombre, por lo que en caso de aparente conflicto entre libertad e interés del Estado, la libertad debe predominar siempre ya que no se concibe que la acción estatal manifestada a través de los cauces constitucionales pueda resultar incompatible con la libertad, que es el fin último del Estado, de la misma manera que resulta absurdo admitir que el interés del mandatario pueda hallarse en pugna con el interés del mandante, en tanto aquél ejecute el mandato dentro de sus verdaderos límites.

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

² Bidart Campos, German J. Tratado elemental de Derecho constitucional argentino, t.I, Buenos Aires, Ediar, 1985.

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.

Los derechos y garantías constitucionales que ofrece nuestra Ley Fundamental a partir de sus enunciados explícitos y, sobre todo, como consecuencia de haber incorporado en la Reforma de 1860 el art.33 sobre derechos implícitos, es una cantera de la cual puede extraerse un conglomerado de reglas y principios que, deben ser sistematizados en un objeto unitario de tratamiento, ya que todos propenden a la libertad fiscal, entendida ésta como la facultad de rechazar cualquier pretensión pecuniaria del Estado a título de tributo que no satisfagan los requisitos y exigencias que dimanen del Estatuto Fundamental y que convertirían al pago que se reclame, en tales circunstancias, en exacción y despojo.

Asumida la imperiosa necesidad de recaudar tributos, ello no debe conducir a olvidar el interés particular de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que los contribuyentes, en los Estados constitucionales y democráticos de Derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos.

Se deben tener particularmente en cuenta los conceptos vertidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, haciendo suyas las expresiones del juez Jhon Marshall, del Máximo Tribunal Federal de los Estados Unidos de América, cuando en la causa "Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Nación Argentina, en 1940, precisó: "La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero este poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo."

En tales condiciones los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la Ley Fundamental, en punto a la "libertad civil", vienen a representar en materia tributaria los cauces que no pueden ser desbordados o, los límites concretos que se convierten en una valla infranqueable al ejercicio irrazonable del poder fiscal, dado que los derechos constitucionales son plenamente operativos y están garantizados por los tribunales judiciales, los cuales, a requerimiento de parte interesada, deben declarar la inconstitucionalidad de toda norma que los desconozca o los vacíe, dejándolos huecos de contenido..

4.2 LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Entendemos por principios constitucionales aquellos principios que tienen relevancia a nivel constitucional, o que se han expresado positivamente de una u otra forma. Es decir, los que se encuentran ubicados en el vértice de la pirámide jurídico-positiva.

Los principios constitucionales pueden considerarse como los instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del Ordenamiento, valores que no deben ser tomados en forma aislada, sino como partes integrantes de un orden sistemático, que desarrolla una función disciplinaria dentro del Derecho.

Son los principios jurídicos los que cumplen con la función de limitación, sea en forma de declaración de derechos o de establecimiento de garantías individuales o colectivas.

Los principios jurídicos adquieren definitivamente, en tanto normas de rango constitucional, el carácter de verdaderos mandatos constitucionales, de cumplimiento impostergable. Al respecto, la C.S.J.N. ha establecido la efectividad, vigencia, aplicación y operatividad de los principios constitucionales en general, involucrando al principio de no confiscación tributaria en dicho conjunto.

4.3 LOS PRINCIPIOS JURIDICOS TRIBUTARIOS

La calificación de tributario de un determinado principio implica especificar el ámbito en el cual dicho principio desarrollará su normatividad, pero sin desconocer su posible origen en otro principio más general del Ordenamiento.

Cuando hablamos de Derecho Constitucional Tributario nos referimos a la parte del Derecho Constitucional que regula la conformación del Derecho Tributario, de las instituciones tributarias consideradas fundamentales o básicas por el constituyente.

Podemos definir al Derecho Constitucional Tributario con los siguientes términos: " es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del Derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura".³

³ SPISSO, RODOLFO R.: Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1991, p.1.

4.4 PROGRAMA CONSTITUCIONAL

Hace referencia a los fines, valores y objetivos que persigue una Constitución. Se sostiene que la Constitución en sí implica un programa, que se encuentra dentro de la misma y que dicho programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las 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.

4.5 ESTATUTO CONSTITUCIONAL DEL CONTRIBUYENTE

ESTATUTO DE DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE, entendido como el conglomerado de reglas y principios que en armónica amalgama pueden ser sistematizados como objeto unitario de tratamiento y estudio y que, como contracara, se convierten en una valla infranqueable más allá de la cual no puede obrar la potestad tributaria normativa estatal.

Habida cuenta de la forma de Estado federal que ha adoptado la Constitución para la Nación Argentina ordenamos las reglas, principios, derechos y garantías en tanto actúan como cauce y límite del poder tributario federal y local; sólo de la potestad federal; o, exclusivamente, de las prerrogativas tributarias subnacionales.

4.5.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LA LEY TRIBUTARIA

Art. 19 Constitución Nacional

Indica que "nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe".

La razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones. La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que gobernados y gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir.

El principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de lograr su finalidad. El principio de certeza impone un orden racional, para que las normas

legales sean claras, completas y precisas, de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden jurídico. De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable a fin de consolidar la seguridad jurídica.

El art. 19 no debe ser interpretado circunscribiendo el concepto de ley al acto legislativo emanado del Congreso, ya que también se puede imponer obligaciones por medio de cualquier norma jurídica inferior a la ley, que legítimamente se base en ésta y que cuente con habilitación constitucional o legal. Todo acto del Estado que interfiera con la libertad individual debe estar fundado en ley formal, sea inmediata o mediata, por la aplicación válida de normas de jerarquía inferior, reglamentos u ordenanzas, que se apoyen en aquella.

Este principio se enlaza necesariamente con el de razonabilidad, ya que no toda regulación de los derechos individuales por una ley formal, se adecuará a la Constitución. En éste sentido, el art. 28 de la C.N., que consagra el principio de razonabilidad de las leyes, dice que los principios, derechos y garantías no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. La razonabilidad exige que exista una adecuada proporción y aptitud entre el medio escogido por la ley y la finalidad que persigue, que debe preservar el "valor justicia", a cuyos efectos la norma jurídica debe conformarse con los principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad.

4.5.2 PRINCIPIO DE IGUALDAD

Arts. 1, 16, 20 y 33 Constitución Nacional.

Siguiendo a Valdés Costa distinguimos :

a) La igualdad ante la ley.

El ideario de la igualdad de todos ante la ley estuvo presente en la Revolución Francesa y así fue plasmada en la "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano" al proclamar que "los hombres nacen libres e iguales en derechos" como reacción a las características políticas y sociales propias de la dominación monárquica absolutista que condujeron a una distribución inequitativa y desproporcionada de las cargas tributarias entre las clases más pobres, quedando exoneradas de ellas, en virtud de las inmunidades y privilegios, los integrantes de la nobleza y del clero, quienes en dicha sociedad estamental

también se encontraban al margen del servicio militar y, de ordinario, de quedar sujetos, en virtud de los fueros personales, a la jurisdicción de los tribunales comunes.

Se postuló entonces el "principio de la universalidad de la ley" a través de un sistema de normas que tuviera como destinatario al conjunto de la sociedad, reaccionando contra las diferencias y privilegios hasta entonces vigente. El Estado, siendo que las leyes serían universales y abstractas, se abstendría de actuar o interferir en el área socioeconómica, limitándose a ordenar las relaciones de carácter civil y penal.

Esta noción de la "igualdad jurídica" será valiosa para proscribir aquellas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social pero, de todos modos, por tratarse de una igualdad formal, congelará y perpetuará las profundas disparidades reales, en una sociedad no homogénea en clases y regiones geográficas marcadamente distintas.

Así entonces, la igualdad ante la ley, en el ámbito tributario, conduciría a proponer como impuesto óptimo "las capitaciones puras", cargadas por igual sobre todas las personas, sin tener en cuenta las fortunas y las rentas, sin distinción de edad, sexo o nacionalidad, como pudieron haber existido en algunas tribus primitivas y, en una postura más atenuada, llegando a admitir, exclusivamente, la imposición al consumo, o los gravámenes fijos, o aquellos que operando sobre las rentas o los bienes lo hagan sólo con tipos proporcionales.

En consecuencia, el principio de igualdad puramente formal, por su insuficiencia, debió dar paso a otro tipo de igualdad, fruto de la ideología democrática: la igualdad "en la ley" y "por la ley"

b) La igualdad en la ley.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia se hizo cargo de la facultad legislativa de dictar leyes singulares para los grupos o categorías de personas, siempre que los criterios de diferenciación se exhibieran razonables, de modo que situaciones iguales fueran tratadas igualmente, y situaciones desiguales de forma diferente

El principio de la igualdad de todas las personas ante la ley, según el espíritu de nuestra Constitución, es 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 donde surge que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o aceptación de éste derecho es

contraria a su propia naturaleza o interés social. En síntesis, la Corte recoge la idea de que la igualdad es una noción relativa, por lo cual los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones, y desiguales ante circunstancias desiguales.

c) Igualdad por la ley.

Hoy tiende a afirmarse que el Estado no puede permanecer prescindente ante las desigualdades económicas y sociales. En la búsqueda de la igualdad sustancial, real y de hecho, obliga a intensificar la imposición directa, personal y progresiva en defensa del "postulado de redistribución" de los ingresos, abandonando la pesada carga de la imposición genérica al consumo de rasgo regresivo, alejándonos del dogma liberal que exalta la neutralidad del impuesto.

De tal modo, la creación de grupos y categorías de contribuyentes en el caso de los tributos fiscales no importará agravio al principio de igualdad cuando se inspire en el principio de capacidad contributiva; y en los extrafiscales, cuando se conforme a la regla de la razonabilidad.

d) Igualdad en la interpretación y aplicación de la ley.

El supuesto se verificará cuando frente a una ley que no contiene distinguos reprochables, la desigualdad se consuma en la desigual consideración administrativa o judicial en casos análogos.

e) Igualdad de las partes en la obligación tributaria.

En un Estado de Derecho, en que gobierno y administración se encuentran sometidos a la ley, a una esencial igualdad del Fisco y el contribuyente por encontrarse ambos ubicados en un mismo plano sin supremacía, concluimos que para dirimir eventuales controversias deban someterse a la decisión de un órgano independiente (la magistratura judicial) que, en definitiva será la llamada a interpretar y aplicar la ley en el caso concreto.

Para Dino Jarach, el principio de igualdad en el Derecho Continental, en general, ha sido tomado más como un consejo, una enunciación del principio, que como una norma perfecta, operativa. En cambio, en la Argentina, desde el inicio de la jurisprudencia de la C.S.J.N. se la tomó como una norma completa, verdadero límite al poder fiscal y su ejercicio por el Poder Legislativo. Claro que si bien parece que una norma tan

perfectamente operativa y capaz de producir la tacha de inconstitucionalidad de las normas inferiores jerárquicamente que no la respeten, debería tener una enunciación clara y precisa, no es éste el caso. Por el contrario, dice Jarach que "nada más difícil y vago que definir lo que se entiende por igualdad". Su aporte se limita a enunciar que no sólo debe respetarse la igualdad ante la ley, en su fase de aplicación por los órganos jurisdiccionales o la Administración, sino también en la fase de elaboración, la igualdad "en" la ley, por parte del Poder Legislativo, con lo cual también es un límite al mismo.

4.5.3 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Arts. 1, 16 y 33 Constitución Nacional, Preámbulo, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Capítulo II: "Deberes", art. XXXVI, y Pacto de San José de Costa Rica, Parte I, Capítulo V: "Deberes de las personas", art.32.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que tiene jerarquía constitucional, dispone que "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos"

A su vez, tanto la Convención Americana sobre Derechos Humanos como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que también gozan de jerarquía constitucional, disponen en forma similar que "los Estados se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en tales Convenciones 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, por origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

En la Constitución Nacional no surge expresamente mencionado como tal, sino que surge implícita, pero indudablemente, del juego de sus arts. 4 y 16.

Se puede hablar de generalidad en dos sentidos: objetivo y subjetivo.

En un sentido objetivo, generalidad significa que todo hecho de sustancia económica que revele capacidad contributiva debe ser alcanzado por el tributo.

En un sentido subjetivo, el principio de generalidad en materia tributaria puede expresarse afirmando que, conforme a él, todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado conforme a su capacidad contributiva.

El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas, en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios como nacionalidad, religión, raza, etc., sean sometidas a gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural o por imperativos de la técnica tributaria.

4.5.4 PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Nos enfrentamos ante un principio que actúa de permanente guía para la solución de situaciones variadas. Por ello, su contenido varía de época en época, y lo que ayer se reputó naturalmente justo, hoy tal vez no lo es, y lo que hoy nos resulta justo quizá mañana deje de serlo.

Se entiende que el principio de justicia debe abarcar tanto el conjunto de las contribuciones o tributos que conforman el sistema, es decir, el sistema en sí, como cada uno en particular. Este principio se corresponde con uno más general, que abarca el ámbito financiero. Por ello, autorizada doctrina sostiene la necesidad de contemplar la justicia en dicho ámbito, abarcador de los dos momentos principales, el de la detracción y el del gasto público.

Pérez de Ayala, sobre el principio de justicia, indica tres significados atribuibles al término justicia. Primero, entendido como justicia del impuesto, la adecuación de la carga tributaria a la capacidad económica del contribuyente, es decir, el fin fiscal. El impuesto es justo en sí mismo. Segundo, la justicia a través del impuesto, donde se busca una distribución más justa de la renta y del patrimonio; claramente, el llamado fin extrafiscal. Tercero, la justicia en la aplicación del impuesto, que implica ajustarse a las normas y principios constitucionales en los dos supuestos anteriores.⁴

4.5.5 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Nos encontramos ante uno de los principios más controvertidos y difíciles de precisar con exactitud en toda la doctrina tributaria. No está contemplado expresamente en la C.N., la doctrina lo hace surgir del juego de los arts. 4,16 y 75inc.2. suele decirse en la doctrina

⁴ Pérez de Ayala: Los principios de justicia del impuesto, Madrid, Edersa, 1986.

argentina que la capacidad contributiva es actualmente la riqueza políticamente valorada por el Legislador.⁵

La doctrina argentina mayoritariamente propugna la irrestricta vigencia de la capacidad contributiva como criterio material limitador del poder fiscal del Poder Legislativo. Sin embargo, no se ha hecho una construcción completa, sino que se maneja un concepto confuso, de claro corte garantizador. Podemos explicar esa falta de precisión en la definición de capacidad contributiva en la existencia de una gran cantidad de jurisprudencia sobre la no confiscatoriedad tributaria, que suplantaría la necesidad de un límite sustantivo impuesto desde la capacidad contributiva.

Rodolfo Spisso expresa que al admitirse que existe confiscatoriedad cuando los tributos absorben una parte sustancial de las rentas reales o potenciales de un capital o una actividad racionalmente explotados, se está presuponiendo, necesariamente, la existencia de capacidad contributiva, que así quedó subsumida, amparada o protegida bajo el manto del principio de no confiscatoriedad.

La C.S.J.N. ha reconocido la vigencia y operatividad del principio de capacidad contributiva, expresando "que la existencia de una manifestación de riqueza o de capacidad contributiva resulta un requisito indispensable de validez de todo gravamen"⁶

La capacidad contributiva puede entenderse en diferentes aspectos o clasificaciones: puede entenderse como referida a la causa por la cual se establece la obligación de contribuir (fuente de imposición), comprendiendo ciertas valoraciones que habrá de realizar el Poder Legislativo para cuantificar la prestación tributaria; y también entenderse como el criterio conforme al cual se debe realizar el reparto de la carga tributaria, es decir la medida de la contribución de acuerdo con la cual se realiza la distribución de las cargas públicas tributarias entre todos los sujetos llamados a sostener el gasto público.

Paralelamente a la clasificación anterior, se sostiene otra que distingue la capacidad económica en absoluta y relativa. Capacidad económica absoluta se entiende como la potencia abstracta de la riqueza poseída, relevante al momento de la elección de los hechos imposables. Tiene un alcance genérico y se determina independientemente de toda comparación con la medida en que tributen los demás contribuyentes, pues se está tratando con base en el criterio llamado de la "normalidad de los casos". La capacidad económica

⁵ Luqui, Juan Carlos: La obligación tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1989, p.118.

Jarach, Dino: Curso superior de Derecho tributario, tomo I, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1980.

⁶ Fallos: 312:2467, 1989.

relativa opera en el instante de determinación cuantitativa de la obligación tributaria, intentando la equiparación del peso de los hechos imposables en cuanto a la concurrencia de los contribuyentes al gasto público. La operatividad del principio de capacidad contributiva se debe manifestar en ambos casos. La capacidad absoluta va ligada a la determinación del hecho imponible, en congruencia con el objeto imponible elegido por el Legislador, mientras que la capacidad relativa afecta a la medición de la base imponible en tanto medio de cuantificación de la concreta prestación.

Finalmente, podemos concluir expresando que la doctrina se inclina por reconocer operatividad al principio, dada su raigambre constitucional implícita en el texto constitucional, pero con la salvedad de que sus límites, sus alcances "verdaderos" los dará la jurisprudencia del órgano de control constitucional.

4.5.6 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROGRESIVIDAD

Arts. 4 y 75, inc.2.

El deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquéllos. Se presenta así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.

La distribución de las cargas públicas debe ser estructurada en forma proporcional y progresiva a la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo. La igualdad, por un lado, y la proporcionalidad y la progresividad, por el otro, no son principios distintos, sino que constituyen una exigencia de la distribución de las cargas públicas.

La proporcionalidad y la progresividad, más que principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de igualdad como principio inspirador del sistema tributario, al servicio de la efectiva igualdad de hecho.

La igualdad tributaria no puede ser entendida en el sentido de que todos paguen la misma contribución, la igualdad impone que sea proporcional a la capacidad económica, existiendo fuertes corrientes de opinión que sostienen que la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de igualdad relativa sólo se mantiene si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos, lo cual exige

una tributación progresiva, de forma tal que ambos experimenten un sacrificio proporcional en relación con la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta.

La C.N. se refiere, en el art. 4, entre los recursos del Tesoro Nacional, "a las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población establezca el Congreso". La C.N. no menciona expresamente la progresividad, lo cual no ha sido óbice a su legitimidad constitucional, a la luz de la doctrina de la Corte, que tiene dicho "Que conviene dejar sentado, previamente, que tanto los impuestos llamados proporcionales como los progresivos, son aceptados dentro del campo de las finanzas públicas y que ambos tienen fundamento científico con arraigo en la opinión de los autores y en la práctica de las Naciones, dividiéndose aquéllos, solamente, al apreciar las consecuencias y la justicia de su adopción, teniendo en cuenta que los primeros están caracterizados por la uniformidad y constancia de la tasa, en tanto que en los segundos el divisor es variable de acuerdo con la progresión establecida por las leyes respectivas, oponiéndose, de esta manera, al sistema de la proporcionalidad material del impuesto la teoría de la proporcionalidad del sacrificio."⁷

La progresividad del sistema tributario y su justicia intrínseca sólo pueden estar garantizadas si éste resulta coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debe estar dirigido a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquél con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos indirectos conforme a la regla de la progresividad.

4.5.7 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Art. 4 y Preámbulo.

El art. 4 de la C.N. establece como recursos del Tesoro Nacional, entre otros, las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso.

La equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellas personas que deben pagarlos. Los tributos inequitativos pueden provocar el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión.

⁷ C.S.N., 20/6/28, Eugenio Díaz Vélez c. Provincia de Buenos Aires, "Fallos", 151-359

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos. De acuerdo a ello, se desarrolló la teoría según la cual los contribuyentes deben realizar su aporte al sostenimiento de los servicios públicos de acuerdo con su capacidad económica.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha identificado la equidad con la prohibición de establecer tributos confiscatorios.

4.5.8 PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

Arts. 28 y 33.

La garantía de la razonabilidad importa, en nuestro sistema constitucional, la interdicción de su contravalor, que es la arbitrariedad o la irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos.

Desde el punto de vista legislativo se llena el recaudo de razonabilidad si los medios adoptados para la consecución de los propósitos de los distintos poderes del Estado son rectamente apropiados en todas las circunstancias, con lo cual lo razonable no se identifica necesariamente con lo oportuno ni lo conveniente.

La construcción de éste principio se ha hecho a partir del art. 28 de la Constitución Nacional en que se consigna que: " Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio", complementado por el art.33 de la Ley Fundamental que dispone: "Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como la 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".

La doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema han construido la teoría de la razonabilidad de las leyes, como garantía innominada de la Constitución.

Podemos definir al principio de razonabilidad de las leyes, como una exigencia referida a la ley que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción, establece dicho acto.

El principio de razonabilidad de las leyes en materia tributaria juega en dos dimensiones: la primera, en términos de razonabilidad en la ponderación de la capacidad económica,

marcando los vínculos de esta regla con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia referente al principio de confiscatoriedad; y la segunda, para la selección, al conformar las distintas categorías de contribuyentes, o al elaborar el catálogo de los diversos hechos imponibles.

4.5.9 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Sin dejar de admitir la importancia de los principios constitucionales antes mencionados, que amalgamados entre sí, sirven de estructura al sistema tributario, nos referiremos al principio de "no confiscatoriedad" con mayor detalle, ya que dicho principio es el apuntado en nuestro título "La libertad como límite al poder de imposición" y es su análisis nuestro punto de partida para arribar a tres objetivos específicos:

- a) Analizar si es posible lograr que los Magistrados pongan límites al Estado.
- b) Contribuir a dar soluciones a los hombres de buena voluntad que pagan impuestos.
- c) Demostrar que el principio de no confiscatoriedad merece ser estudiado, aportando un esfuerzo intelectual sobre un objeto aparentemente de poco contenido, para muchos.

Arts. 4, 14,17,28 ,33 y Preámbulo de la Constitución Nacional. Fundamentalmente el principio de no confiscatoriedad se construye por el juego de los arts. 14 y 17 de nuestra Constitución Nacional.

Este principio reviste en nuestro ordenamiento constitucional carácter implícito, y es el resultante de una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que en reiterados pronunciamientos, ha expresado que un impuesto es confiscatorio y, por ende, incompatible con el derecho de propiedad, cuando de la prueba rendida surja la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado.

La regla deriva, en esencia, del reconocimiento y tutela que nuestra Constitución ha brindado al "derecho de propiedad" y a la caracterización que de él ha hecho nuestro tribunal máximo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina es el más alto tribunal del orden federal. Sus pronunciamientos tienen valor para el caso concreto, por ello veremos como se aparta de anteriores pronunciamientos sobre la materia, modificando su doctrina en el tema de que se trate.

Los demás tribunales federales no están constitucionalmente obligados a seguir la jurisprudencia de la C.S.J.N., aunque podemos hablar de una fuerza moralmente vinculante de sus pronunciamientos, tanto por la autoridad de la que emanan como por cuestiones de economía procesal, ya que las causas pueden llegar hasta los estrados de la Corte, donde, teóricamente al menos, ésta fallará de acuerdo con su jurisprudencia. De igual manera, la declaración de inconstitucionalidad de una norma no implica otra cosa que la inaplicabilidad de la norma al caso concreto bajo análisis, ya que no existe en el sistema constitucional argentino la posibilidad de invalidación con carácter general de una norma por órganos del Poder Judicial. Cada vez que la C.S.J.N. declara inconstitucional una norma, la misma sigue vigente plenamente en el Ordenamiento, con excepción del caso sometido a la consideración del tribunal, aunque nadie ignora el peso que la declaración constituye .

5.1 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD: JURISPRUDENCIA ARGENTINA

Analizaremos algunos casos en los que la jurisprudencia aplicó el principio de no confiscatoriedad .

La idea de confiscación surge, entre otras causas, "cuando un tributo se aplica de forma desproporcionada, inequitativa o poco razonable", conceptos todos ampliamente utilizados en la relación jurisprudencial Argentina, tratadas en ésta tesis.

En tal sentido citamos algunos precedentes que fueron perfilando el referido fundamento jurídico.

Hay ciertos aspectos que creemos conveniente aclarar, antes de adentrarnos en el análisis de la jurisprudencia de la C.S.J.N. Entre ellos se destaca la característica de no haber pronunciamientos específicos sobre la aplicabilidad del principio a un conjunto de tributos. La aplicación siempre ha sido individual para un tributo determinado, y en el caso concreto, cuando la protesta del contribuyente fue favorablemente acogida. Hay, sin embargo y como veremos, algunos aspectos de la jurisprudencia, expresados en forma de "*obiter dictum*" (pronunciamientos, elaboraciones y razonamientos que están en el fallo, pero no son necesarios para decidir el caso y entonces, como regla general, no tienen la misma importancia como precedentes para el futuro), o de argumentos que pueden utilizarse a *contrario sensu* en fallos algo distantes en el tiempo, aunque de doctrina aplicable en la actualidad, que podrían dar asidero a un pronunciamiento favorable en cuanto a la aplicación del principio a un conjunto de tributos, es decir, que el efecto confiscatorio se vea configurado por la actuación de más de un tributo. Otra característica es el hecho de encontrar pronunciamientos sobre algunas contribuciones especiales, sobre algunas tasas y sobre ciertos impuestos. Puede decirse que no hay doctrina sobre impuestos generales a las ganancias ni sobre los impuestos generales al patrimonio. Ello no impide que las conclusiones obtenidas a partir del material disponible puedan ser aplicadas por los tribunales, en los casos mencionados donde no hay jurisprudencia al respecto, siempre que guarde la debida coherencia.

5.1.1 Casos en que prosperó la impugnación

Haremos la exposición separada de éstos casos, según la especie de impuesto o de tributo sobre el que haya recaído el pronunciamiento. En la totalidad de los fallos que analizaremos a continuación, los argumentos señalados han sido admitidos como válidos para la impugnación, con independencia de que se hayan o no demostrado los extremos condicionantes de su existencia en los casos dados.

Así, en 1922, en la causa "Don José Horta contra Ernesto Harguindeguy, sobre consignación de alquileres"⁸ se dijo que el art. 17 del Estatuto Fundamental "protege todo aquello que forma el patrimonio del habitante de la Nación, trátase de derechos reales o de derechos personales, de bienes materiales o inmateriales, que todo eso es propiedad, a los efectos de la garantía constitucional". Luego, en 1925, en la causa "Don Leonardo Mango contra Ernesto Traba, sobre desalojo"⁹, se dejó expuesto que lo que estaba en juego en la causa era un derecho patrimonial y, por lo tanto, la propiedad en el sentido constitucional, según remisión a la jurisprudencia norteamericana, al referir: "la palabra propiedad, empleada en la Enmienda XIV comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad". En otra causa, también en 1925, "Don Emilio Bourdieu contra la Municipalidad de la Capital, sobre devolución de sumas de dinero"¹⁰ se expresó que "el término propiedad, cuando se emplea en los arts. 14 y 17 de la Constitución comprende, 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*"

La Constitución Nacional se refiere al derecho de propiedad en su art. 14, protegiéndolo en el art. 17 donde, entre los diversos enunciados que contiene, uno expresa: "La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino". En atención a ésta afirmación la Corte Suprema sostuvo en la causa "Faramiñan contra la Municipalidad de La Plata, sobre inconstitucionalidad de ordenanzas municipales"¹¹, año 1906, ante ciertas

⁸ Fallos: 137:47.

⁹ Fallos: 144:219.

¹⁰ Fallos: 145:307.

¹¹ Fallos: 105:50.

ordenanzas que creaban impuestos, que dichos gravámenes no importaban una confiscación de bienes y agregó "las confiscaciones prohibidas por la Constitución, son medidas de carácter personal y de fines penales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes, es la confiscación del Código Penal, y en el sentido amplio del art. 17 el apoderamiento de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares; pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos pueda imponer el Congreso o los gobiernos locales, y la de que aquí se trata, no reúne aquellas cualidades".

IMPUESTO SUCESORIO

A pesar del precedente reseñado, la salvaguarda del derecho de propiedad permitió que la expresión "confiscatoriedad", incorporada al texto constitucional con otro alcance, también llegara a ser útil como freno ante el desborde fiscal. Así aconteció en el fallo "La sucesión de doña Tomasa Vélez Sársfield c. Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires", año 1882, como uno de los primeros pronunciamientos de la Corte en que se admitió favorablemente la tacha de inconstitucionalidad de un tributo. Sin embargo, pese a las alegaciones de confiscación por parte de la actora, la mayoría del tribunal se apoyó en un argumento diferente para otorgarle la razón, consistente en la alteración del derecho constitucional de testar, una de las formas de disponer de la propiedad. En efecto, el gravamen provincial del 10% sobre ciertas herencias, a favor del Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, configuraba una violación de lo estipulado por el art.67, inc.11, de la C.N., que reserva al Congreso de la Nación el dictado, entre otras normas, del Código Civil, violación consistente en la institución de una legítima forzosa por parte de una ley provincial, y no por una nacional, como correspondía hacer, contraviniendo también el art.31 C.N. en cuanto al sistema constitucional de prelación de normas. Esto deja entrever que si la norma impugnada era una ley nacional, el pronunciamiento del tribunal debería haber sido necesariamente el contrario si el reseñado es el argumento decisivo.

Años más tarde, en 1911, en la causa "Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires"¹² ", la queja estaba basada en que sobre un legado se aplicaba una alícuota del 50% a favor de la Dirección General de Educación de la Provincia de Buenos Aires. Doña Rosa Melo de

¹² Fallos: 115:111.

Cané hizo un legado a favor de la Iglesia Católica. Dicho legado era gravado con una alícuota del 50%. En dicha oportunidad los agravios llevados al alto estrado revestían diversa índole:

- a) Unos se referían a que los legados a favor de la Iglesia Católica no podían ser gravados en virtud del art. 2 de la Constitución Nacional: " El gobierno federal sostiene el culto católico, apostólico romano"; por lo tanto, esos legados a favor de la Iglesia Católica, se podían gravar?.
- b) Otros se referían a que el impuesto sucesorio del 50% sobre el monto de las mandas testamentarias resultaba violatorio de los arts. 14, 28 y 31 de la C.N.; y,
- c) Finalmente, otros se referían a contradicciones de las disposiciones del Código Civil sobre sucesiones deferidas por la voluntad del testador, al instituir la ley, mediante el impuesto, un legado a favor del Fisco.

La Corte, por decisión unánime, sostuvo que ya en precedentes anteriores había admitido la constitucionalidad de los impuestos provinciales a las herencias sobre la base de los debates suscitados en la Convención Constituyente de sancionarse su art.4, donde se reconoció como una fuente de recursos fiscales para las provincias el impuesto sobre las herencias, al lado del de patentes, del de papel sellado y de otros; que el art.2 del Estatuto Supremo, al declarar que el Gobierno federal sostiene el culto católico apostólico romano, no impedía que la Iglesia pudiera ser sometida al pago de contribuciones comunes sobre los bienes que posee o recibe como persona jurídica; y, finalmente, en lo que aquí interesa, que el impuesto del 50% que pretendía cobrarse sobre el legado instituido por el testador resultaba una verdadera confiscación, pues venía a restringir, en condiciones excesivas, los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagra en sus arts. 14 y 20 a favor de ciudadanos y extranjeros, toda vez que él alcanza a una parte sustancial de la propiedad o a la renta de varios años de capital gravado, agregando que el poder de crear impuestos está sometido a ciertos principios de justicia, y que si de ellos se prescinde, se transforman de impuestos en despojos. Señala con acierto Casás, que si bien en este fallo se declaró inconstitucional un impuesto del 50% del valor de los bienes recibidos, aún no se estableció cuál es el porcentaje máximo, a juicio del tribunal, tras el cual se desnaturaliza el derecho de propiedad, eliminándolo.

El establecimiento del quantum máximo constitucional admisible, que años después explicitara la Corte Suprema en el 33%, se halla huérfana de sustentos dogmáticos

jurídicos. La Corte estableció el 33%, como pudo decir otra cifra, y durante mucho tiempo aplicó este criterio.

Consolidada la doctrina que fijó el límite cuantitativo en el consignado porcentaje, una posterior evolución en la jurisprudencia elevó el tope al 50% , considerando un recargo por ausentismo en la causa "Eduardo Shepherd", en el año 1948, donde sosteniendo la validez de los distingos entre los contribuyentes domiciliados en el país y los contribuyentes domiciliados en el extranjero, se establece para éstos últimos un límite de hasta el 50% del valor de los bienes transmitidos, y descartando la pretensión de la actora de invalidar un impuesto del 35,20%.

El cambio de la composición del tribunal provocado por la revolución de 1955, trajo aparejado el regreso a la doctrina tradicional. Así, aun admitiéndose el recargo impositivo por ausentismo (correspondiente al caso en que el beneficiario de la transmisión sucesoria no fuera residente en el país) como constitucionalmente válido por no contrariar el principio de igualdad, se fijó un límite máximo uniforme a la herencia, incluyendo en su caso el adicional de corresponder, es decir el 33%, tope que operaría tanto en el caso de beneficiarios residentes en el país como en el de los residentes en el extranjero, en la causa "Carlos Vicente Ocampo", en 1956, donde, aunque reiterando la validez constitucional de los recargos impositivos a los contribuyentes domiciliados en el extranjero que no violan la igualdad impositiva, el límite de confiscatoriedad es reducido del 50% al límite general del 33%, sin dar explicaciones acerca de la reducción ni de los coeficientes adoptados.

Recordemos que el impuesto sucesorio rigió hasta 1976.

IMPUESTO INMOBILIARIO

En materia de Impuesto Inmobiliario la Corte distinguió entre impuesto inmobiliario rural y urbano, considerándose que ésta diferencia resultaba ser inconstitucional.

Sobre bienes rurales, para juzgar la existencia de confiscatoriedad, se tuvo en cuenta su renta, y no el valor del inmueble, computando lo que podía obtenerse por la explotación de los campos en forma racional y eficiente sin gastos desmedidos y de acuerdo a sus condiciones y posibilidades.

En la causa "Don Eugenio Díaz Vélez c. Provincia de Buenos Aires", en 1928, se atacó la progresión en las alícuotas de la contribución territorial de la provincia. La Corte dijo que

la progresividad en materia de impuesto inmobiliario rural no convierte al impuesto en confiscatorio y no viola el principio de igualdad, dadas las escalas progresivas que el tributo contenía. Sobre el tributo, dijo que al propiciar una progresión limitada, se encuadra en el marco de la equidad, pudiendo asegurarse que su límite máximo del 8 por mil, no asume los caracteres de una confiscación.

En 1935, en la causa "Gregorio Morán"¹³, ratifica el fallo anterior, es decir admite que a mayor superficie corresponde tributar mayor alícuota. En éste caso, el tribunal no encontró violación alguna a la igualdad ni a la configuración de una confiscación, no pudiendo aceptarse que el impuesto máximo de 10 por mil, para los predios cuya superficie excede de 20.000 hectáreas, sea confiscatorio, desde que, aun siendo más elevado que los impuestos nacionales o que los existentes en otras provincias, sólo importa un aumento del 4 por mil sobre el impuesto mínimo de 6 por mil que tributan los pequeños predios cuya superficie es inferior a 100 hectáreas.

En 1941, en la causa "Dolores Cobo de Macchi di Cellere c. Provincia de Córdoba"¹⁴ se impugnó el tributo territorial con una tasa progresiva del 5.50 por mil hasta el 20 por mil, según el valor de los inmuebles, calculada dicha tasa sobre la suma global total de los inmuebles rurales pertenecientes al mismo propietario. Reiteró la C.S.J.N. que no se viola la igualdad al crearse ciertas categorías razonables, ni porque se establezcan sobretasas, sujeto ello a la restricción de no llegar a lo confiscatorio en ninguna categoría: "Que el impuesto debe responder fundamentalmente, según nuestro sistema institucional, a la finalidad de proveer de recursos al Estado para atender a los servicios de la Administración, pero ello no excluye la función subsidiaria y cada día más importante de fomento y asistencia social, siempre también que no sea arbitraria o sectaria.

"Que al fijar categorías de bienes inmuebles a los fines del impuesto territorial y hacer progresivo dicho impuesto, no ha reglamentado la propiedad sustituyéndose a la Constitución y al Código Civil, como no lo hicieron las leyes de impuesto al latifundio, al mayor valor no creado, a los baldíos, al ausentismo; pero, en cambio, puede ser inconstitucional la ley cordobesa si en algunas de las categorías se llega a la exacción o a la confiscación de la propiedad o de la renta por acción de la tasa del impuesto o de la tasación arbitraria, tal como lo sostiene la parte demandante; debiendo advertirse, como

¹³ Fallos: 171:390.

¹⁴ Fallos: 190:231.

premisa, que para resolver ese problema jurídico no se ha de tomar como base el hecho circunstancial y transitorio de una crisis de los valores, lo cual, en determinado momento, puede llegar a la pérdida de las cosechas, a la desvalorización de los productos agropecuarios, a la insuficiencia del producido territorial para pagar los gastos de explotación; esas crisis, de origen natural o político-social, interno o internacional, que conocemos por dura experiencia, desmedran el valor o el precio de la propiedad y la consiguiente baja de la renta, pero tanto la Nación como las provincias no modifican sincrónicamente ni las tasaciones o valuaciones ni la tasa del impuesto, porque el sostén de la Administración, el cumplimiento de los compromisos en el exterior, la defensa nacional y los otros fines esenciales enunciados en el Preámbulo de la Constitución no permiten cambios instantáneos en el presupuesto. Al Congreso y no a la justicia corresponde adoptar las medidas de emergencia.

La tasa del 20 por mil cobrada a la actora en el caso en examen, demuestra cabalmente el carácter confiscatorio del impuesto que absorbe más del 50% de las utilidades, por ciento que fue declarado confiscatorio, referido al impuesto a las sucesiones en el caso "Rosa Melo de Cané...". siendo de advertir que es más irrazonable el gravar con la misma cuota lo que se recibe gratuitamente que lo que se adquiere con el capital y el trabajo inteligente en la explotación progresista de la agricultura y ganadería que, por constituir las fuentes principales de la riqueza nacional y de la prosperidad del país, deben fomentarse con la importación de capitales extranjeros como lo dispone el art.67, inc.16 de la C.N., y no destruirse por medio del impuesto.

En 1944, se agregó que la proporción entre la renta y el impuesto, en los casos de gravámenes que inciden sobre la producción agrícola, debe establecerse computando el rendimiento normal medio de una correcta explotación del fundo concretamente afectado, añadiéndose que no cabe así tener en consideración ni la disminución o supresión de las utilidades por circunstancias eventuales, ni la que proviene de la inapropiada administración del contribuyente.¹⁵

Lo trascendente de esta jurisprudencia es que la Corte, aún tratándose de un impuesto que incide sobre los capitales, tomó en cuenta, a los efectos de juzgar la confiscatoriedad del gravamen, las utilidades de un inmueble razonablemente explotado. O sea, que sin rentas reales o potenciales no existe impuesto constitucionalmente válido, aunque se trate de un

¹⁵ C.S.J.N., causa: "Felicitas Guerrero v. Provincia de Córdoba", 1944. (Fallos: 200:128)

tributo que grave la tenencia de capitales y no las utilidades que éstos devenguen u originen.

CONTRIBUCION DE MEJORAS

Un fallo del año 1906, "Faramiñán, Manuel c. Municipalidad de la Plata", ya citado en nuestro trabajo, indica que la C.S.J.N. tuvo en aquella época un concepto restringido de confiscación, al decir que las confiscaciones prohibidas por la Constitución son medidas de carácter personal y de fines penales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes, es la confiscación del Código Penal y en el sentido amplio del art.17 el apoderamiento de los bienes de otro sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares, pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos pueda imponer el Congreso a los gobiernos locales. Esta opinión fue vertida a raíz de un cuestionamiento a una contribución de mejoras por empedrados realizados por la municipalidad demandada. esta doctrina se va suavizando luego paulatinamente en otros pronunciamientos, tomando un concepto más amplio de confiscación.

Así, se afirmó definitivamente el cambio de la idea del tribunal sobre el tema respecto de la causa expresada en el primitivo fallo de 1906, con motivo del afirmado del camino público La Plata - Avellaneda. Como consecuencia de tal obra, en la causa "Martín Pereyra Iraola contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de sumas de dinero", en 1923¹⁶, el tribunal se pronunció por la inconstitucionalidad del gravamen en base a la prueba producida que demostraba que la valorización del inmueble por el camino había sido tan sólo del 12% del valor de la tierra, mientras que la contribución fijada equivalía a dos tercios de la cotización del inmueble, además señaló que la construcción de un camino pavimentado es de interés general, no revistiendo por su propia naturaleza los caracteres de una mejora local, por lo que la contribución que absorbe la mayor parte del valor de la tierra afectada por el gravamen, o, en su caso, casi toda la renta que podría producir durante 36 años, si el gravamen fuera pagado en cuotas, en tanto la propiedad sólo ha sido beneficiada po la obra pública en un aumento que no excede el 12% de su valor, es confiscatoria.

¹⁶ Fallos: 138:161.

En la causa "Filomena Vázquez de Filipini c. S. A. Wayss y Freitang"¹⁷, en 1946, se prescribe un notable cambio en la forma en que el tribunal instrumenta sus pronunciamientos. Dijo la C.S.J.N. que : "No es acertada la conclusión de que la inconstitucionalidad declarada de un gravamen imponga la anulación total de la norma que lo crea. Ello no sucede, sin duda, cuando la invalidez se origina en la forma de su percepción establecida por decreto, ni en los casos en que se debe el monto del tributo. En este último supuesto no cae necesariamente sino la parte de los preceptos que establece aquella cuantía y, por consiguiente, la inconstitucionalidad puede ser sólo parcial".

Es decir, se abandona la jurisprudencia que, declarando la inconstitucionalidad de la ley, ordenaba devolver completamente el tributo, mandando desde este fallo la devolución de lo cobrado por encima del tope o límite que la C.S.J.N. pretoriana y buenamente establecía.

Sobre la materia, hay abundante jurisprudencia que tiene dicho que la contribución de mejoras exige para su validez la existencia de una prudente equivalencia entre el beneficio reportado por la obra pública y el gravamen creado para sufragarla, debiéndose tener en cuenta que una obra de interés general debe ser soportada por la colectividad en su conjunto, y no sólo por determinados propietarios.

5.1.2 Casos en que no prosperó la impugnación

Bajo este título trataremos la especie de tributo o de impuestos sobre los cuales la jurisprudencia denegó la procedencia de la tacha de confiscatoriedad.

IMPUESTOS INTERNOS

Los impuestos específicos sobre ciertos consumos son los denominados impuestos internos, por oposición a los impuestos aduaneros o externos..La razón por la cual el hecho imponible de estos impuestos se ubica en la primera etapa de elaboración obedece a una evidente facilidad recaudatoria, pues a quien verdaderamente se pretende hacer cargar con el tributo es al consumidor del producto mediante el hecho de la traslación.

Este hecho de la traslación del tributo es el que ha sido causante de idas y venidas en la jurisprudencia, pues si el contribuyente que ingresa el tributo a las arcas estatales pretende algún tipo de devolución o planteo respecto del monto del tributo, al suponerse la traslación

¹⁷ Fallos: 206:21.

del mismo, por vía de precios o por vía de insumos, muchas veces la C.S.J.N. desestimó su pretensión por no tener, en teoría, daño del cual quejarse.

En el año 1865, en el caso "Don Domingo Mendoza y hermano c. Provincia de San Luis"¹⁸, la Corte declara la inconstitucionalidad de una ley provincial. Si bien el tribunal reconoce que la ley provincial que establece el tributo importa claramente el establecimiento de aduanas interiores para la percepción de esos derechos, y grava con contribuciones la circulación de los productos, contraviniendo expresas cláusulas de la C.N., y declara inválida la referida ley, empero respecto de lo pagado por el actor en virtud de la norma invalidada, como son los productores en realidad sobre quienes ha recaído el impuesto, porque los compradores han debido deducir su valor del precio del producto, disminuyéndolo proporcionalmente al importe de los derechos que tenía que satisfacer. Que así la cantidad de dinero cuya restitución solicitan los demandantes viene a ser la misma que se supone que ellos pagaron de menos al productor o dueño primitivo de los frutos; presentándose en consecuencia esta reclamación ante la Corte destituida de todas las consideraciones de equidad que pudieran recomendarla. Finalmente se matizan estas conclusiones, pues se obliga a la provincia a la devolución de lo percibido desde la protesta formal del actor, es decir, desde que se iniciara la causa, pues se comprobó que anteriormente no hubo protesta de pago. Es válido el antecedente, rescatando la traslación de la carga, al menos como "*obiter dictum*", como motivo que impediría la pretensión de devolución de impuestos indebidamente cobrados.

En similar línea se encuentra el fallo "Scaramella Hnos. c. Provincia de Mendoza por inconstitucionalidad de la ley 903"¹⁹. Se trató de un adicional de emergencia sobre el quintal métrico de uva. La actora arguyó la confiscatoriedad del impuesto, debido a la desproporción que implicaba respecto de sus ganancias, dada una catástrofe natural acaecida (una enorme helada) que arruinó gran parte de las cosechas. La C.S.J.N. dijo que así planteada la cuestión, no es ésta susceptible de solución satisfactoria apreciando aisladamente las situaciones en litigio, sino juzgándolas en conjunto, y en ese sentido no es posible desconocer que si bien no pudiera considerarse aquel un momento propicio respecto del contribuyente para aumentar sus cargas fiscales, las que se arbitraron para salvar la crisis económica de la Administración del Estado no resultan por su naturaleza,

¹⁸ Fallos: 3:131, 1865.

¹⁹ Fallos: 155:78.

sus términos y caracteres cuantitativos, de proporciones tales que puedan tildarse confiscatorias. Para que esa tacha proceda, el impuesto ha de absorber el valor o una parte considerable del valor de la propiedad gravada, e impedir al contribuyente el resarcimiento del gravamen tributario, y no puede decirse que está en esas condiciones una contribución de emergencia que representa menos de un vigésimo del precio medio de la materia imponible y que el industrial recupera del consumidor elevando el precio del producto, como ha ocurrido en el caso.

No podemos decir a ciencia cierta cuál es el argumento, de los dos que brinda el tribunal, que lleva el peso específico en la resolución, si el hecho de la traslación al consumidor o lo moderado de la contribución. Hay una gran diferencia entre ambas soluciones, pues si el argumento determinante es el de la traslación, cuando ésta no ocurra, habrá confiscatoriedad cualquiera sea el monto. Y si el peso lo lleva el hecho de la cuantía, la confiscatoriedad estará en relación con el monto, con independencia o no de la traslación.

En el fallo "Fisco Nacional c. Sociedad Anónima Roberto Bosch"²⁰ se analiza la incidencia de otro impuesto al consumo, específicamente sobre encendedores de nafta, piedra, mecha o de cualquiera otra clase que sustituyan al fósforo, diciendo que "es indubitable que el impuesto ha sido creado sobre la venta o comercio de esta clase de mercadería, que, si bien puede ser de un valor pequeño, se ha considerado que puede soportar el fuerte gravamen exigido por las circunstancias extraordinarias de apremio en que se encontraba el país y de que se ha hecho mérito en el mismo decreto, por ser de aquellos que no responden a la satisfacción de necesidades imprescindibles de la vida", y que si bien el artículo tiene un reducido valor, puede soportar un alto impuesto, pues "la ley ha querido gravitar el impuesto sin contemplación al valor que pueda tener en sí la mercadería, a base que el consumidor, y no el comerciante, es quien, en último término, lo paga, y quien hace tales consumos se encuentra en buenas condiciones para sufragar las cargas exigidas por los apremios del Tesoro Público". A ello agrega que "Bajo este punto de vista, no puede llegarse a la conclusión de que el gravamen de que se trata sea confiscatorio y por este motivo inconstitucional, dada su modalidad especial. Aunque desproporcionado al valor de la mercadería, el impuesto, que es uniforme para todos los consumidores y que representa un insensible aumento en los gastos cotidianos y personales del contribuyente, fácilmente se adiciona a aquél y la mercadería no deja de ser requerida o de suscitar interés".

²⁰ Fallos: 170:180, 1934.

De este fallo hay dos argumentaciones que la C.S.J.N. utilizará con frecuencia, que constituyen una recreación de los argumentos con los cuales un especialista en finanzas públicas defendería la instauración de tales tributos. Explicaciones que tienen que ver con el tema de los fines no fiscales de la tributación, por una parte, y con los efectos económicos de los impuestos, por la otra. En efecto, por un lado utiliza, por lo general como argumento de corte netamente emotivo, la idea sobre que ciertos consumos son malos "per se" y que, por lo tanto, el Estado se hallaría "más justificado" a recargar sobre tales consumos la presión impositiva, a fin de hacer dichos consumos más onerosos, más difíciles. Este tipo de justificaciones suelen ir de la mano con un razonamiento del tipo "quien puede lo más puede lo menos", sobre todo hallable cuando de tributos aduaneros se trata, ya que se dice que si el Estado puede llegar a prohibir el ingreso a plaza de una mercadería, bien puede dificultar dicho ingreso, mediante el uso de un tributo desalentador. Por otro lado, el argumento de la pequeñez del aumento que sobre el precio del producto se produce al adicionar el tributo. Aunque a veces el aumento, porcentualmente es enorme, como por ejemplo en el caso de los cigarrillos, donde el 70% o más del precio final suele ser tributo. En este último caso, la comparación, para seguir manteniendo el concepto de "insignificancia" o de "pequeñez" se hará con lo que representa el precio final dentro de los consumos totales del individuo; es decir, comparándolo con sus ingresos "in totum".

En el fallo "Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. C. Provincia de San Juan"²¹ la ley que creó el impuesto impugnado se limitaba a establecer la cantidad que debía pagarse por litros de vino. La C.S.J.N. dijo "que la incompatibilidad del gravamen con la garantía constitucional de la propiedad, por razón de su monto, no puede resultar sino de la prueba de la absorción por el Estado de una parte de la renta o capital gravado. Entonces, de llevarse a cabo una prueba concluyente de dicha absorción, ¿podría darse un resultado favorable al reconocimiento de la confiscatoriedad en un tributo del tipo del mencionado?. La respuesta la encontramos en un fallo posterior, en 1940, en el caso "Cía. Sudamericana de Servicios Públicos c. Provincia de Santiago del Estero"²². La Corte reiteró que "la única prueba del carácter confiscatorio del impuesto impugnado que existe en autos acreditaría la proporción que guarda con el valor del combustible sobre el que recae (cerca del 50%), y

²¹ Fallos: 184:542, 1939.

²² Fallos: 186:22, 1940.

es sabido que en materia de gravámenes al consumo tal circunstancia no es óbice a su validez constitucional".

Cotejando la doctrina de ambos fallos, aparece una contradicción, pues si en el primero asiente en cuanto a que la confiscación en este tipo de impuestos podría prosperar de demostrarse, en el segundo, una vez aportada dicha prueba, se desdice de lo anterior, sosteniendo que en gravámenes al consumo no es la confiscatoriedad un obstáculo que los invalide.

En 1946, en la causa "S.A. Argentina de Construcciones Acevedo y Shaw c. Municipalidad de Santa Fe"²³ la C.S.J.N. sostuvo que no se demostró que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir, absorbiéndolos sustancialmente, por lo tanto esta consecuencia es ajena a la cuestión que se debate en la causa.

En 1962, en "S.A. Compañía Swift de La Plata c. Municipalidad de Concepción del Uruguay"²⁴ dijo la C.S.J.N. "Que ni la circunstancia de que el gravamen alcance a influir sobre el precio de la mercadería a exportar ni el hecho de los efectos que pueda tener sobre el régimen de la producción bastan para su objeción constitucional. Lo primero porque es consecuencia necesaria de la autonomía provincial en materia impositiva y ambos porque, en tanto no se trate de sumas excesivas, no cabe impugnar un tributo por su inherente efecto regulador de las actividades que alcanza". Volvemos a ver la postura que parece admitir que, de probarse el exceso en la suma que constituye tributo, aunque sea al consumo, prosperaría la impugnación.

IMPUESTOS ADUANEROS

Los argumentos son similares a los vertidos por la Corte para los impuestos internos, pero con especial hincapié en cuestiones referidas a los fines extrafiscales de los impuestos, en su aspecto regulador de la economía y en su aspecto prohibitivo.

En "Ernesto N. De Milo v. Nación Argentina"²⁵ hubo ocasión de discutir sobre una repetición de un recargo cambiario con motivo de la importación de automóviles desde Alemania. Recargo que se impone luego de comenzados los trámites para la importación.

²³ Fallos: 205:562, 1946.

²⁴ Fallos: 253:74, 1962.

²⁵ Fallos: 267:247, 1967.

La C.S.J.N. dijo en el considerando 11 "Que el hecho de haberse formalizado la compra real y efectivamente con anterioridad a la fecha del decreto 2332/58 no autoriza, pues, la exención, ni confiere título para repetir el recargo en el sublite. De autos no resultan cumplidos los requisitos que señalan los decretos 3267/58, 8298/58, como lo apunta la sentencia recurrida, y existen además otras razones que mueven a desconocer la procedencia de la reclamación. Es evidente que el accionante no ha comprado para sí los 44 automóviles y que sólo es el introductor de ellos, con miras a su negociación en la plaza. Y no hay en este juicio prueba de que estuviese comprometida la venta de las unidades a precios determinados o de que hubiese sido imposible, por cualquier otra razón, trasladar el recargo a los consumidores, de modo tal que el introductor deba sufrir el perjuicio en su patrimonio"

En el fallo "Marcelo A. Montarcé v. Dirección Nacional de Aduanas"²⁶ se trataba de discos clásicos para uso personal, con tributos cuya alícuota superaba el 33% del valor de los mismos. La Corte desestimó el recurso, pues sostuvo que no se aplica la doctrina sobre confiscatoriedad cuando se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías, bien se advierta que si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros, con igual razón debe considerársele habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de una o más veces el valor de la mercadería objeto de importación. Invoca posteriormente el uso extrafiscal del impuesto, como herramienta de regulación económica, y agrega que no obsta a lo expuesto el uso particular asignado por el contribuyente a los bienes importados, toda vez que el carácter impersonal y la generalidad de la ley tributaria empece apartarse de sus disposiciones, cuando no promedia norma liberatoria alguna que dispense al accionante del pago de los gravámenes objeto de repetición.

Destacamos la contradicción entre estos dos últimos fallos, en el primero analizado, la Corte sostiene para rechazar la pretensión del actor que es evidente que "el accionante no ha comprado para sí" la mercadería gravada, siendo sólo su introductor para su posterior comercialización en plaza, donde por vía de la traslación podrá remover su pérdida

²⁶ Fallos: 289: 443, 1974.

patrimonial. En el segundo fallo, considera que el actor ha comprado para sí las mercaderías gravadas.

5.2 CASOS EN DONDE SE TRATO LA DOBLE IMPOSICION INTERNA

El instituto de la coparticipación federal de impuestos es un instituto constitucionalizado en el art.75, incs. 2 y 3 C.N..

Desde el fallo "S.A. Limitada Mattaldi Simón c. Provincia de Buenos Aires"²⁷ es pacífica la conclusión de que, por sí sola, la doble o múltiple tributación no es inconstitucional, siempre que los Estado actúen dentro de sus competencias y no se afecten garantías constitucionales. La impugnación de la actora se basaba "en la improcedencia de los impuestos internos provinciales cuando recaen sobre materias gravadas por un impuesto interno establecido por la Nación en ejercicio de facultades constitucionales", mientras que la posición de la provincia estribaba en "que en todo caso son los impuestos internos federales los que afectan al régimen constitucional impositivo de las provincias y que las cláusulas pertinentes de la Constitución no pueden interpretarse sino en el sentido de que las facultades que al respecto se atribuyan a la Nación dejen a salvo las que corresponden correlativamente a las provincias ". Con esto queda planteada según la Corte "la debatida cuestión consistente en determinar si los impuestos internos, nacionales y provinciales se excluyen o pueden coexistir dentro del régimen impositivo de la Constitución". La decisión del tribunal sostuvo que los impuestos al consumo interno pueden ser establecidos tanto por la Nación como por las provincias, "en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden constitucional", según la interpretación hecha de los arts. 4 y 67, inc.2 de la C.N.

A partir de esta resolución, la Corte tomó partido por una de las posibles interpretaciones que acerca de la distribución de las potestades tributarias constitucionales entre la Nación y las provincias se venían dando. De allí en adelante, las discusiones pasaron a un plano histórico y teórico, pues en la práctica quedó en claro cuál era la interpretación jurídicamente vigente.

Pero, pese a que la solución jurídica del tema queda clara para la C.S.J.N., no deja de señalar "obiter dictum" más adelante "Que no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y

²⁷ Fallos: 149:260, 1927.

provincial, en sus actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De ahí la constante requisición colectiva traducida en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales".

El análisis de los fallos resueltos sobre este tema por la Corte, dejan en claro que de por sí el hecho de la doble o múltiple imposición interna no es inconstitucional, mientras cada impuesto sea establecido por la Nación o las provincias dentro de sus facultades constitucionales y mientras, obviamente, no viole ningún otro derecho constitucionalmente reconocido.

Ahora analizaremos la doble imposición interna y la coparticipación federal de impuestos. Las leyes de coparticipación federal de impuestos tienen por objeto evitar la doble imposición interna entre Nación, provincias y municipios. Funcionan de la siguiente manera: el Congreso Nacional sanciona una ley por la cual los tributos que él establece, en virtud de facultades propias y concurrentes con las provincias (en general indirectos, en la terminología de la propia Constitución), como aquellos establecidos en virtud del art. 75, inc.2, de la C.N., por tiempo determinado y con las limitaciones que el inciso implica (en general, directos), pasan a quedar en manos de la Nación, y ésta los reparte entre ella y las provincias, los coparticipa según ciertos prorrateadores. Otros tributos quedan en manos de las provincias, y éstas asumen una serie de compromisos respecto de los municipios. La condición mediante la cual entra en vigencia la ley es que las provincias que deseen adherirse al sistema dicten las correspondientes leyes provinciales. Mediante estas leyes provinciales, cada provincia dispone de su poder tributario, comprometiéndose a abstenerse de sancionar leyes sobre las materias objeto de tributación por parte de las leyes nacionales, entre los compromisos más importantes.

La jurisprudencia a variado notablemente sus decisiones al respecto.

En el fallo "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c. Provincia de Buenos Aires"²⁸ se hace lugar a la repetición del impuesto provincial a los ingresos brutos, al entenderse que dadas la actividad de la actora y la manera en que la Secretaría de Transportes y Obras Públicas de la Nación fijaba las tarifas aéreas sin computar la incidencia del tributo, se convirtió el tributo de un impuesto indirecto en un impuesto directo, en contradicción con lo establecido por el Legislador en la ley de coparticipación 20221, donde se establece la imposibilidad por parte de los fiscos provinciales de mantener o establecer impuestos locales sobre materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable. En la hipótesis de este caso, la superposición se daba respecto del impuesto a las ganancias. Dijo la C.S.J.N. en el considerando 7: "Que la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía..., existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la C.N. y con el Ordenamiento jurídico vigente". En el considerando 8 agregó "Que en el caso, la incidencia sobre la rentabilidad hace operar al impuesto como de naturaleza directa, si se atiende a los datos que proporciona la realidad económica, la que no autoriza sin más a presumir que los impuestos llamados directos en la doctrina de la tributación se pueden trasladar a los precios".

La jurisprudencia de este fallo sufrió una variación a partir del pronunciamiento "Yacimientos Petrolíferos Fiscales Sociedad del Estado c. Municipalidad de Banda del Río Salí", en 1994. Se trató de un recurso de queja de la actora, porque la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Tucumán rechazó su pedido de repetición "en concepto de gravámenes sobre la actividad comercial, industrial y de servicios". Las quejas comprendían varios temas. En primer lugar, que el gravamen cobrado por la municipalidad con fundamento en una ley local violentaba el estatuto jurídico que correspondía a su planta de almacenaje, ubicada en un establecimiento de utilidad nacional (art.75, inc.30,C.N.), sometido como tal a la potestad legislativa exclusiva del Congreso de la Nación. Por otro lado, "Aduce asimismo que la presión del gravamen local no ha sido contemplada en la fijación de los precios de los productos que elabora, lo cual produce una distorsión entre precios y costos que afecta el desarrollo de su actividad y lesiona la inviolabilidad de la propiedad" (considerando 2). Remite al voto en disidencia del juez Belluscio en la causa

²⁸ Fallos: 308: 2153, 1986.

"Satecna Costa Afuera S.A. c. Buenos Aires, Provincia de s/cláusula comercial", en 1993, tanto respecto de lo concerniente a las potestades del Gobierno Federal en los establecimientos de utilidad nacional, como respecto del planteo relativo a la imposibilidad de trasladar la incidencia del gravamen local a los precios oficiales.

La mencionada causa "Satecna Costa Afuera S.A. c. Buenos Aires..." fue un caso similar al de "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado", que correspondía a la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos a la actividad de remolque de maniobra en el puerto de Bahía Blanca. La mayoría sostuvo una posición conteste con lo argumentado en el caso anterior, donde "ha quedado acreditado que las tarifas pertinentes son fijadas por la autoridad nacional..., que en su determinación no se tuvo en cuenta, entre los elementos del costo, el impuesto a los ingresos brutos provincial..., que la actora es contribuyente, en el orden nacional del impuesto a las ganancias..., lo que torna aplicable lo decidido en los precedentes indicados, a cuyos fundamentos cabe remitir en razón de brevedad". Es decir, que se ve la imposibilidad de trasladar a las tarifas el impuesto provincial, lo cual desnaturaliza el carácter indirecto del mismo, y obsta a su encuadramiento en el art. 9, inc.b), de la ley 20221. La disidencia del juez Belluscio destacó que la imposibilidad de trasladar el gravamen local a las tarifas obedeció a una imprevisión de la autoridad de aplicación, lo cual no puede conducir a un cercenamiento de las facultades impositivas del fisco provincial. Sostuvo en el considerando 5 que "si bien se ha demostrado que en la determinación de las tarifas por parte de la autoridad nacional competente...no se tuvo en cuenta, como elemento del costo, el impuesto sobre los ingresos brutos provincial, tal circunstancia no transforma la naturaleza del impuesto ni determina su exclusión del supuesto contemplado en el art. 9, inc.b) de la ley 20221..., ni significa que la demandada, al reclamar el tributo local, interfiera en la actividad de la prestataria del servicio al extremo de obstaculizar la satisfacción de la finalidad de utilidad nacional". Continúa en el considerando 6 " la falta de previsión de la autoridad competente al fijar las tarifas del servicio de remolque maniobra en los puertos de jurisdicción nacional sin tomar en cuenta la incidencia del tributo local, así como la propia actitud de la actora, que se consideró exenta de tal obligación y asumió compromisos que entrañan la afectación de su capacidad económico-financiera, no pueden justificar un cercenamiento de las facultades impositivas del fisco local. Máxime cuando no se ha demostrado que su pretensión sea confiscatoria".

5.3 CASOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO JUNTO CON MULTAS, ACCESORIOS Y OTROS ADICIONALES.

Señala Casás que la C.S.J.N. dejó claramente a salvo de los alcances de su doctrina sobre la confiscatoriedad por vía impositiva aquellos casos en que el contribuyente pretendiera agregar a su obligación fiscal, buscando llegar al límite establecido, otras sumas debidas en concepto de multas, recargos, intereses de cualquier tipo y otros adicionales especiales.

El el fallo "Enrique Díaz de Vivar c. Provincia de Buenos Aires"²⁹ la Corte sostuvo que el monto a que ascienden los intereses acumulados por atraso en el pago del impuesto no le dan el carácter de confiscatorio, agravante a la garantía del art.17 de la C.N., pues siendo aquéllos una indemnización consecutiva al daño emergente de la privación al Estado de los recursos previstos en sus finanzas y en sus leyes para la debida atención de los servicios públicos, es justo que esa reparación sea adecuada al tiempo que perdura el daño; y como ya lo dijo la Corte "un interés del 1% mensual por mora es apenas un poco más de lo que cobran los Bancos en sus préstamos ordinarios y más o menos lo que reclaman los prestamistas particulares a su clientela necesitada"; pudiendo agregarse que en esta cuestión de intereses moratorios el Estado no hace ningún negocio como lo hacen los Bancos y los prestamistas con sus intereses normales; y lo que el actor ha dejado de pagar el impuesto desde hace más de 40 años y sólo se le cobraron intereses por diez. No hay, pues, base alguna para calificar de exacción o confiscación la exigencia fiscal; ni tampoco para llamar pena a esos intereses moratorios".

Menciona, Casás un fallo alentador, "Provincia de Tucumán c. Cía Hidroeléctrica de Tucumán"³⁰, que si bien versó sobre aplicación de multas a una empresa de electricidad por el aumento indebido de sus tarifas en la emisión de facturas, la C.S.J.N. dijo que el carácter confiscatorio de las multas puede provenir del monto y además de la inexistencia de una relación razonable entre dicho aumento y la naturaleza de la infracción cometida, "que cabe distinguir en una multa su falta de razón, de su confiscatoriedad", "las multas administrativas, cuya finalidad es promover el más ajustado cumplimiento de las leyes y la más estricta sujeción a la disciplina que dentro de los límites de sus atribuciones establezcan las autoridades ejecutivas, comportarán o no exacción según cuál sea su monto, también según la racionalidad de la relación que dicho monto tenga con la naturaleza y las

²⁹ Fallos: 187:306, 1940.

³⁰ Fallos: 203:78, 1945.

circunstancias de la infracción penada. En principio, la graduación del monto en relación con la naturaleza y circunstancias de la infracción es materia propia del poder administrador, está librada a su prudencia y no puede ser revisada por los jueces. Pero si alcanza extremos confiscatorios, el resguardo del derecho de propiedad hace necesaria la revisión judicial para declarar la inconstitucionalidad de la atacada, sin perjuicio de que el poder administrador proceda a graduarlo de nuevo en ejercicio de facultades que le son privativas y que la declaración de inconstitucionalidad no allana ni mutila".

Por lo general, la Corte no los ha computado en el cálculo de la suma tributaria tildada de confiscatoria. Puede pensarse, desde otra perspectiva diferente, que en el caso de las multas de carácter penal, o bien estamos dentro del campo penal, siendo de aplicación la garantía constitucional del art. 17 de la C.N. referida a la prohibición de confiscar, o bien estamos dentro del campo tributario, donde las sumas deben acumularse y aplicarse la garantía del principio de no confiscación tributaria.

Hay que tener presente que la Corte no resolvió nunca un planteo puntual de inconstitucionalidad del Impuesto de los Réditos o del hoy Impuesto a las Ganancias, más allá de que la tasa marginal y efectiva del mismo para contribuyentes personas físicas y sucesiones indivisas desbordó, durante mucho tiempo, el 33% que había tomado en cuenta el tribunal en otros tributos como límite máximo.

6.1 LA CONFISCACION COMO INSTITUTO

En este capítulo trataremos de lograr como resultado aislar el instituto de la confiscación, para abordar posteriormente, la idea de confiscatoriedad impositiva.

La confiscación como instituto se puede definir como la pena consistente en apoderarse el Estado de los bienes de algún reo. Es decir, que se remarca en ella el carácter penal, que no es el único posible. Éste fue el carácter que primero tuvo en el Derecho romano. Luego fue desarrollándose en otros campos jurídicos, como el Derecho civil, en tanto debieron contemplarse las consecuencias civiles del traspaso patrimonial efectuado.

Desde los tiempos de la Monarquía, parece haberse aplicado como pena accesoria. La deportación conllevaba la pérdida de los derechos civiles del ciudadano, entre ellos el de propiedad. También la pena de muerte podía llevar como accesoria la confiscación de bienes. En el período imperial, tras la República, los bienes confiscados dejaron de aplicarse al culto de los dioses, pasando directamente al Fisco, que asumía la posición de sucesor universal, perjudicando las expectativas hereditarias de los sucesores del condenado. Pero fue durante el Imperio cuando este instituto se agravó, aplicándose, no sólo como accesoria, sino también como pena principal para ciertos delitos.

Durante la Edad Media, siguió existiendo este instituto.

En la segunda mitad del siglo XVIII, con la llegada de las ideas ilustradas, cuando comienza una más patente humanización del Derecho, se van limitando las durezas de la confiscación, poniéndose en duda su justicia y su aplicación, encontradas con el reconocimiento de ciertos derechos innatos del hombre.

Su uso fue tan abusivo, que el problema de la confiscación pasó a formar parte del Derecho constitucional, dejando de ser una mera cuestión penal, apareciendo como incompatible con el sistema liberal de gobierno y con el Estado de Derecho, por ejemplo, como ocurrió en la Constitución Nacional, en el art. 17, donde si bien es una garantía de tipo penal, no se trata en el art. 18, donde se hallan las clásicas garantías fundamentales de carácter penal, sino en el artículo anterior, bastión de la defensa del derecho de propiedad en el articulado de nuestra Constitución.

La confiscación es un es un cerco limitador del derecho de propiedad. El límite del derecho de propiedad está integrado por el instituto confiscación, más allá de éste límite deja de

haber derecho de propiedad individual. Ilustrativamente, podemos entender el derecho de propiedad imaginando la casa en la que vivimos, cuyas paredes, puertas y ventanas que configuran su contorno, lo podemos definir como aquello que nos separa del mundo exterior. Esa construcción que nos separa, es a lo que llamamos límite del derecho de propiedad. El instituto confiscación representa el punto donde el derecho individual de propiedad es recortado, cercenado, disminuido. Más allá de éstas paredes, puertas y ventanas, deja de haber derecho de propiedad individual.

Del instituto confiscación podemos desprender el concepto de alcance confiscatorio o efecto confiscatorio, para redondear la idea del sistema tributario como un todo que puede entenderse como un límite al derecho de propiedad.

Entendemos como "efectos" o "alcances" confiscatorios que se le atribuyen a un tributo o al sistema tributario, el fenómeno que se produce cuando, aplicados a un contribuyente particular, producen en su patrimonio o en sus rentas una situación similar a la que ocurriría si se le hubiera aplicado el instituto de la confiscación. A partir de este concepto es desde donde analizamos lo que la jurisprudencia haya dicho al respecto.

Conclusión: la prohibición de confiscación por vía tributaria no se refiere en forma literal al instituto de la confiscación en su conceptualización jurídica. La confiscatoriedad tributaria implica algo similar, pero de contenido más amplio, y que en principio conformará un concepto de "efectos" o "alcances" confiscatorios, aplicable a cualquier instituto jurídico que pueda conllevarlos u ocasionarlos. Es decir, diferenciar la confiscación como instituto jurídico de la confiscación como efecto o resultado. Ello significa que habrá alcances confiscatorios cuando la detracción patrimonial producida sea de considerable entidad, en términos relativos a la renta o al patrimonio considerado. El sujeto pasivo quedará así en similares condiciones a las que se encontraría de haberle sido confiscada esa misma renta o ese patrimonio. Este concepto amplio permite rechazar las críticas basadas en una interpretación literal del principio referentes a una presunta contradicción en los términos. Nunca un tributo podrá ser confiscatorio estrictamente en un sentido institucional. Los tributos presuponen la existencia del derecho de propiedad y son a su vez presupuestos de éste, ya que posibilitan la vida del aparato estatal que garantiza ese derecho.

7.1 LA DOCTRINA

En este capítulo nos ocuparemos de lo que la doctrina argentina ha dicho respecto del principio de no confiscación. Responderemos a la siguiente pregunta: ¿ se da o no relevancia al principio?. Analizaremos las posturas que le dan un lugar de actuación relevante al principio, sin detenernos a analizar las posturas que piensan que el principio no tiene peso alguno dentro del concierto de los principios de la tributación, dejando claro sólo esto, que existen.

En argentina, como se vio, la Constitución formal no reconoce expresamente este principio, pero la Constitución material indudablemente lo trae en sí. Forma parte del Ordenamiento jurídico nacional, aunque sus límites y alcances puedan aparecer borrosos.

7.1.1 Posturas que le reconocen al principio relevancia jurídica

Analizaremos dos grandes polos de atracción, dos institutos con los cuales el principio aparece vinculado estrechamente: el derecho de propiedad privada y el conjunto de los principios jurídicos de la tributación.. ubicarnos en uno o en otro polo, determinará en que punto se deposita mayormente la carga de la explicación.

Además mencionaremos otros dos temas que aportan su explicación sobre el principio: las posiciones que le dan una relevancia propia, con mayor independencia del resto de los principios jurídicos de la tributación y las posturas que relacionan el principio con la limitación a la incidencia de los tributos con fines extrafiscales.

1- Posturas relacionadas con el derecho de propiedad.

Se pone en un plano primario dentro del análisis, el derecho de propiedad en relación con el principio de no confiscación.

Giulliani Fonrouge sostiene que si la Constitución garantiza la propiedad privada, su uso y disposición, y prohíbe la confiscación, no se puede por la vía indirecta de la tributación vulnerar esas garantías. Por ello, en cuanto a la configuración positivo-constitucional argentina del principio de no confiscatoriedad, surgiría éste de los arts. 14 y 17 de la C.N. , pero no de la prohibición de la confiscación como pena (art.17, in fine C.N.), sino de la misma garantía de la propiedad. Es difícil determinar cuándo se afecta una parte sustancial de la propiedad o de la renta, y más precisamente qué se entiende por dicha "parte

sustancial". El concepto de la razonabilidad de la imposición, en tanto peso de la carga tributaria, se debe establecer en cada caso concreto, dictado por las condiciones de tiempo y de lugar, y los fines económicos sociales de cada impuesto.³¹

Esa protección asimismo puede provenir de pactos internacionales, que se encuadrarán como normas supraconstitucionales, o al menos supralegales, dependiendo de los Ordenamientos jurídicos positivos. Así, en la C.N., tras la reforma de 1994, su art.75, inc.22, ha incorporado diez pactos internacionales sobre derechos humanos que "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". Varios de éstos pactos internacionales reconocen, protegen y garantizan el derecho de propiedad.

Aparece la prohibición de confiscatoriedad como una valla ante las posibles afectaciones por vía tributaria al derecho de propiedad. En esta dirección se ha sostenido que el centro del problema reside en proteger el derecho de propiedad del individuo cualquiera sea el mecanismo utilizado para avasallarlo. Existen diversas maneras de ver el instituto:

❖ Se remarca la importancia del concepto del programa constitucional, dentro del cual, en el ámbito de la C.N., las referencias concretamente tributarias son pocas, y la mayoría de las que inciden en este campo son especificaciones de referencias más generales. Entonces, la tutela de la igualdad y la propiedad, y su común relación, no implica la tutela meramente abstracta de la igualdad, por el puro hecho de su afectación, sino en casos concretos, como cuando la propiedad se ve afectada, llegándose al campo de la confiscatoriedad. En materia tributaria, el programa constitucional opera como una directiva a los poderes públicos, y como un límite a la vez.

❖ Se considera que el volumen económico excesivo del tributo lo torna irrazonable, y que a su vez, razonabilidad implica en este caso que el tributo no constituya un despojo, respetando la propiedad e impidiendo la producción de efectos confiscatorios. Es decir, razonable entendido como sinónimo de adecuado respeto al derecho de propiedad.

³¹ Giuliani Fonrouge, Carlos: Derecho Financiero, tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1987, p.307.

- ❖ También se ha dicho que si bien la confiscatoriedad es una forma de irrazonabilidad, no son conceptos equivalentes, ya que podrían darse casos de irrazonabilidad, sin que necesariamente impliquen confiscatoriedad.³²
- ❖ La relación con la propiedad también puede verse expuesta en las posiciones defensivas del tratamiento conjunto del sistema financiero en cuanto a su contenido de justicia. La justicia en el gasto público implica concebir al ciudadano no sólo como contribuyente, sino como interesado en los demás problemas colectivos que hacen al gasto público en sí. La defensa de la parte correspondiente a la propiedad privada se hace a través del principio de capacidad contributiva, el cual limita el ejercicio del poder tributario, su posible utilización con fines confiscatorios o que atenten contra la integridad del derecho de propiedad. Entonces, puede deducirse que la no confiscatoriedad es concebida como un refuerzo al derecho de propiedad, sea que se articule por sí misma o que se articule a través del principio de capacidad contributiva.
- ❖ Una postura que opone criterios formales y sustanciales en la protección de la propiedad privada, alude al principio de legalidad, que pese a haber sido establecido con carácter formal, tiene relación estrecha con el derecho de propiedad privada, el cual ha dado lugar a otro principio y límite constitucional al poder fiscal, el de la prohibición de los alcances confiscatorios.³³

Realizando el análisis con base a la jurisprudencia de la C.S.J.N., se dice que en un primer momento dicho tribunal entendió que la prohibición de confiscación contenida en el art.17 de la C.N. sólo prohibía las confiscaciones penales. El principio de legalidad tributaria daba suficiente garantía a la propiedad privada. Posteriormente hubo una evolución en el criterio de la Corte y formuló el principio de no confiscatoriedad, dándole un contenido más sustantivo al asunto. Ese cambio es producto de la evolución de la conciencia jurídica, admitiendo que el impuesto puede ser un instrumento que permite privar de la propiedad indirectamente, confiscando. En ningún otro campo se ve tan claramente la protección constitucional de la propiedad como en el campo de la tributación, por la protección que adquiere su contenido útil y económico

- ❖ Las perspectivas hasta ahora tratadas siempre implican el aspecto defensivo, buscando la conservación de la propiedad. Podemos invertir la mira y decir que cierta parte de la

³² Corti, Arístides Horacio: Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino, Buenos Aires, Depalma, 1994.

³³ Jarach, Dino: Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1980.

doctrina opina que el aspecto adquisitivo de la propiedad debe asimismo ser defendido por la acción del principio de no confiscación, pues los tributos no deben impedir u obstaculizar a quien no es propietario aún, permitiéndole que pueda adquirir, además de preservar en su propiedad a quien actualmente es propietario.

❖ También se ha utilizado la protección del derecho de propiedad como fundamento del principio de no confiscación, cuando se toma en cuenta el efecto confiscatorio producido por una serie de tributos, y no por un solo gravámen.³⁴ Dentro de éste marco de análisis, la defensa del derecho de propiedad aparece como una razón más dentro de un conjunto argumental. Por ejemplo, en el caso Argentino se han dado los siguientes elementos de la confiscatoriedad del sistema tributario: el progreso social como objetivo constitucional, el federalismo racional, la forma republicana y democrática de gobierno, la razonabilidad en el ejercicio del poder tributario, la capacidad contributiva y la garantía del derecho a trabajar y ejercer industria lícita. Sin embargo, se puede resaltar entre este conjunto argumental la importancia que reviste la protección del derecho de propiedad, y que además uno de los argumentos valederos no solo ante el cúmulo de tributos, sino ante el ataque desmedido por parte de un solo tributo, a diferencia de los demás, sólo válidos, por lo general, para el caso en que provengan de dos o más entes públicos y cuando se intente impugnar el sistema tributario en conjunto por sus efectos confiscatorios.

Conclusión: dentro del conjunto de posturas que otorgan relevancia y significado al principio de no confiscatoriedad, las posturas relacionadas con el derecho de propiedad privada, pese a pequeñas discrepancias que dejamos señaladas, el principio aparece como una última valla garantizadora de la preservación de la propiedad privada frente al ataque ocasionado por vía fiscal. Los demás principios jurídicos de la tributación, si bien necesariamente no pueden dejar de tomar en consideración la defensa del derecho de propiedad, constitucionalmente garantizado, por otro lado, no tienen por específica misión la defensa del derecho de propiedad como sí la tiene el principio de no confiscación, desde éste punto de vista doctrinal.

Las posturas relacionadas con el derecho de propiedad tienden a vincular al principio de no confiscatoriedad con la defensa de este derecho, con su necesaria existencia. Esa vinculación puede darse tanto desde dentro del mismo sistema tributario (al no poder concebirse un tributo que suprima la fuente de la cual él mismo se detrae), o bien desde

³⁴ Casás, José Osvaldo: Presión fiscal e inconstitucionalidad, Buenos Aires, Depalma, 1992, p.180.

fuera del sistema tributario, directamente desde el núcleo conceptual del derecho de propiedad. Esta defensa atiende tanto al derecho de propiedad en su aspecto subjetivo, derecho de cada contribuyente afectado particularmente por un tributo o por el sistema, como en su aspecto objetivo o institucional, ya que de generalizarse los efectos confiscatorios de la imposición, a la larga llevarían a un traspaso de los bienes hacia el Estado, causando un cambio en el sistema jurídico político considerado.

2- Posturas relacionadas con los principios jurídicos de la tributación

Aclaremos que aunque se exponga de manera aislada la relación entre el principio de no confiscatoriedad y uno cualquiera de los restantes principios constitucionales referidos a la tributación, no debemos pensar que se halla totalmente desvinculado de los demás principios. Cada concepción doctrinaria relaciona el principio de no confiscación con cada uno de los demás principios jurídicos de la imposición, sostiene su propia construcción de cómo los principios se van articulando, de cómo se relacionan lógicamente y hasta de su gradación jerárquica en su caso.

Ya hemos tratado los aspectos de los principios jurídicos que relacionaremos en éste punto con el principio de no confiscatoriedad, por lo que ahora analizaremos la relación que se hace sobre el entretendido de principios jurídicos de la tributación, entre los cuales figura el principio de no confiscación.

Uno de los principios más relacionados con éste es el de progresividad, que si es conceptualizado como principio jurídico de la tributación (y no meramente una técnica, como sostiene cierta parte de la doctrina), tendrá al principio de no confiscatoriedad como un contrapeso lógico para evitar que por vía tributaria, dada la progresividad excesiva, se produzcan resultados claramente violatorios de otros derechos constitucionales.

Asimismo puede verse una profunda relación con el principio de capacidad contributiva, principio cuyos límites distan aún de estar pacíficamente trazados en la doctrina, situación que repercute en su relación con el principio de no confiscación. Parecería que el espacio que ocupará el principio de no confiscación dependerá, a su vez, del espacio que le deje el principio de capacidad contributiva. En una posición extrema, si se concibe que las concretas situaciones en que puede encontrarse un contribuyente cualquiera respecto de un tributo o del sistema tributario son o bien de respeto a su capacidad contributiva absoluta, pero especialmente la relativa en cuanto a que ésta es medida concreta de la obligación de contribuir, o bien de violación a ese principio de capacidad contributiva, haría inútil o

superflua toda otra aplicación del principio de no confiscación, ya que éste quedaría como un nombre especial o específico para las situaciones extremas de violación del principio de capacidad contributiva. Pero como no todas las posiciones son tan extremas ni el principio de capacidad contributiva tan absolutamente bien configurado, el principio de no confiscación puede concebirse como aplicable en situaciones donde, habiendo tal vez capacidad contributiva absoluta, se produzcan situaciones tildables de confiscatorias, como la que se daría si un contribuyente, pudiendo solventar la obligación tributaria con rentas provenientes de otras fuentes, no cubre con las rentas del bien gravado el monto de la cuota exigida.

Con los principios de igualdad, de justicia y de generalidad su relación no es tan estrecha, pero sí tiene algunos ribetes que merecen ser al menos mencionado.

La vinculación entre la no confiscatoriedad y la igualdad puede plantearse en tanto se considere que son dos principios constitucionales plenamente operativos, pero de signos opuestos. Ambos deben compatibilizarse mutuamente según su naturaleza: la igualdad real debe ser promovida por los Poderes Públicos, respetando otros mandatos de naturaleza no igualitaria, como el derecho de propiedad, el derecho a la herencia, etc., elementos que restringen en mayor o menor medida la capacidad de aplicación del principio de igualdad real.

En esta línea de pensamiento, entendiendo la igualdad en sentido real, implica que serán las circunstancias sociales, culturales e históricas las que fijen el deslinde entre ambas fuerzas de sentido opuesto.

Pero si tomamos el concepto de igualdad formal, podemos plantear un dilema: si pensamos que a un contribuyente se le concreta un supuesto de confiscación por vía tributaria, mientras que al resto de los contribuyentes la aplicación es conforme con la razonabilidad en cuanto al monto de la carga, hay una violación del principio de igualdad, que se corrige o bien equiparando ambas cargas, en el sentido de no producir confiscación equiparando a la baja (reparación de la quiebra de la igualdad), o bien equiparando las cargas, pero elevando la detracción al resto de los contribuyentes, equiparando el alza, con lo cual entramos en el ámbito de los cambios de sistema económico político, dada la magnitud de la transferencia del sector privado al público.

En cuanto a la relación del principio de justicia con el principio de no confiscación, la introducción de ésta última en el entramado constitucional, ha modulado el concepto

constitucional de justicia tributaria. Si no existiera, el límite a la justicia tributaria sería el derecho de propiedad, pudiendo ser justo un sistema tributario confiscatorio mientras respetara los otros principios. Pero como el principio existe en el ordenamiento jurídico positivo, y es operativo, el sistema será injusto cuando sea confiscatorio, sin que pueda decirse que la prohibición ésta sea obstáculo para conseguir la justicia tributaria.

La relación que podemos plantear entre el principio de generalidad y la no confiscatoriedad es que, atento al alcance de la generalidad, implicando la extensión del deber de contribuir a todo aquel que se halle en condiciones de hacerlo, nadie podrá ser obligado a hacerlo más allá de dichas condiciones; es decir, nunca sometido a una tributación de efectos confiscatorios.

También la idea de generalidad implica la necesaria ampliación de la base de contribuyentes, sin discriminaciones, y la división de la carga tributaria total. De esta manera, la carga tributaria individual es lo menos gravosa posible, en relación con los demás contribuyentes y, por ello, alejada en lo posible de la detracción con efectos confiscatorios. Conjugada con el principio de igualdad, si la carga fuera realmente insoportable, lo sería en igual proporción para todo contribuyente, con lo cual el sistema económico sufriría un cimbronazo en su estructura e ideología.

3- Posturas que le dan relevancia propia al principio de no confiscación

Podemos incluir en este apartado algunas objeciones hechas a posiciones anteriores³⁵, cual es la de decir que más que un principio, lo que se configura es una prohibición dirigida al Poder Legislativo, fundada en la protección de principios reconocidos por el Ordenamiento, como el de propiedad, de distribución de la carga tributaria, etc. Tampoco se ajusta a Derecho que a la tributación excesiva se la tilde de confiscatoria, pues lo que ocurre es que se ha establecido una obligación pecuniaria no basada en una causa constitucionalmente legítima.

Desde otra perspectiva se sostiene el valor propio del principio estudiado por exclusión: mientras no se dé la confiscación como efecto, estaremos en la órbita de actuación de los restantes principios³⁶. Cuando se llega a configurar ese efecto, será el principio específico el que tenga intervención. Se señalan de esta manera dos campos de actuación según exista o no confiscación por vía tributaria. En una parte, los principios tradicionales: generalidad,

³⁵ Valdés Costa, Ramón: Instituciones de Derecho tributario, Buenos Aires, Depalma, 1992.

³⁶ González Sánchez, Manuel: El principio de no confiscación y las Haciendas Locales. En El sistema económico en la Constitución Española, Madrid, Ministerio de Justicia, 1994.

justicia, progresividad, igualdad y capacidad contributiva, actuando conectadamente entre sí, y en conjunto con el gasto público y el sistema tributario justo. Cuando pasamos a un supuesto de confiscatoriedad, dejan de operar esos principios, pero comienza la actuación del principio de no confiscación tributaria. Se sostiene que "con carácter general se podría conrear que el principio de no confiscación viene a confirmar el juego de los restantes principios en cuanto que mientras no se dé la confiscación estamos en el " ámbito de los demás principios". Se puede ejemplificar esta actuación de los principios de no confiscación y de capacidad contributiva en el marco de la sucesión en la deuda tributaria, en el supuesto en que el sucesor esté obligado al pago de una deuda tributaria cuando no alcance con el patrimonio del causante.

En el caso del principio de la capacidad contributiva, la cuestión aparece difusa, puesto que este principio está relacionado con el presupuesto de hecho, y éste aconteció en la órbita del causante, aunque se reconoce que se podría admitir su aplicación al sucesor, entendido como especificación del principio de igualdad en orden a la formulación del principio de justicia en el ámbito de la tributación. Es decir que, en la sucesión tributaria, la capacidad económica solamente puede tomarse en consideración en cuanto media o parámetro para evitar que el tributo alcance al patrimonio del heredero o sucesor y que supere el propio patrimonio del transmitente, para lo cual el Derecho tributario adopta ciertas reglas. En cambio, en el ámbito de aplicación del principio de no confiscación, estamos ante un sucesor que, por insuficiencia del patrimonio del causante, paga con su propio patrimonio deudas tributarias de éste. Sostiene González Sánchez que se le están incautando bienes sin fundamento jurídico, dado que el fundamento de la relación jurídica tributaria ha quedado cortado, y más que de un sucesor, estaríamos en presencia de un tercero en el pago de la deuda³⁷.

Desde un punto de vista abstracto, podemos observar en esta manera de concebir el principio el hecho de que no se sabe qué es lo primero, si el huevo o la gallina: al no actuar debidamente los demás principios estamos ante un caso de confiscación tributaria o porque es un supuesto de confiscación los demás principios no actúan?. La diferencia estriba en que en el segundo caso nos vemos ante una imposibilidad jurídica de actuar de los demás principios. En el primero, cuando no se respetaron los principios, se llegó a un supuesto de

³⁷ González Sánchez, Manuel: La sucesión en la deuda tributaria, Pamplona, Aranzadi, 1993.

efectos confiscatorios, que se resuelve con el principio especial de no confiscación, y luego con el normal funcionamiento de los principios generales.

Es entonces un principio que limita el poder tributario, cuya actuación se da en el ámbito de la tributación, de las obligaciones tributarias en sí mismas consideradas, y no en el campo del incumplimiento. Significa un límite de respeto a la renta y a los bienes particulares, representando de esta manera una garantía para la propiedad privada. Y su vigencia es plena para los casos en que los impuestos sobre la renta y el patrimonio no puedan ser solventados con el caudal normal de renta, debiendo hacerse con patrimonio, lo cual constituye un ataque a la propiedad, una inconstitucionalidad.

De todos modos y pese a la positiva valoración que nos merece esta postura, puede criticársele que no se ve muy claramente cuál es la diferencia entre ausencia o violación de la capacidad contributiva relativa y un supuesto de confiscación tributaria. Pues si al principio de capacidad contributiva se lo configura al estilo clásico, parecería no haber lugar para operar con el principio de no confiscación, salvo superposición más o menos total.

Desde otra óptica³⁸, se propugna la idea de que no estamos ante un principio tributario, sino de garantía personal que en su estructura y esencia se asimila a aquellas que protegen contra la imposición de sanciones que impliquen crueldad, o que lesionen la intimidad o la violación del secreto profesional.

Otra posición le otorgan un enfoque cambiante a la prohibición de confiscatoriedad³⁹. Parte del reconocimiento de que la prestación tributaria es constitucionalmente una prestación patrimonial obligatoria y que, en principio, la tributación y el derecho de propiedad son plenamente compatibles, jurídicamente hablando, porque las incompatibilidades pueden examinarse por cualquier otra ciencia. Sin embargo, cosa diferente es decir que, en ciertos casos, se pueden plantear problemas entre la norma tributaria y otros principios jurídicos. Se concibe la no confiscatoriedad como un principio ordenador expreso de la imposición, reforzando las garantías del contribuyente, ya que implica un límite al ejercicio del poder tributario. No hay que olvidar su valor operativo directo. No configura un principio innecesario, sino que refuerza el equilibrio entre el derecho de propiedad y de herencia y las detracciones de riqueza por vía tributaria. Es un criterio rector a la hora de establecer normas reguladoras de tributos.

³⁸ Banacloche Pérez, Julio: Los tributos y la Constitución, En: Estudios sobre el Proyecto de Constitución, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978..

³⁹ Nuñez Pérez, Guillermo: La prohibición constitucional de tributos confiscatorios, Revista Impuestos, 1991..

El principio de no confiscación es un límite, entonces entre dos intereses constitucionalmente protegidos: el interés público que implica el deber de todo ciudadano de contribuir y, por otro lado, el interés particular del reconocimiento del derecho de propiedad privada. Por lo tanto, en el juicio de confiscatoriedad se verá si la afectación del derecho de propiedad privada es ilegítima o legítima. De acuerdo con la mayoría de la doctrina, la tributación puede ser un instrumento de política económica, y entonces el contenido de la no confiscación no está tanto en las altas detracciones o en tarifas excesivas, sino que es preciso conformar un concepto más técnico-jurídico, que le dé un contenido más certero a la hora de analizar su concreta operatividad.

Esa concepción más certera, que lo transforma en un concepto más operativo, consiste en tomar en cuenta el uso del tributo como elemento sancionador. El elemento esencial en el plano jurídico es el empleo del tributo como mecanismo sancionador de lo prohibido. La diferencia entre la obligación tributaria pecuniaria y la sanción pecuniaria estriba en la existencia o no de de antijuridicidad en la conducta del sujeto pasivo de ambas figuras. Por lo tanto, será constitucional el tributo que pase el límite social e históricamente determinado y jurídicamente precisable por el órgano jurisdiccional competente cuando esa superación del límite sea similar a la pena de confiscación de bienes en cuanto a su efecto. Con más razón será inconstitucional la norma tributaria que imponga como sanción constitucionalmente infundada una confiscación directa. Se dice que la no confiscatoriedad se transforma así en un límite objetivo frente al uso del tributo como elemento sancionador de conductas.

Desde esta perspectiva, al principio se le da un rasgo completamente diferente a las anteriores posturas, concibiéndolo como proscripción de lo claramente sancionatorio, o que por sus efectos se asimile a la confiscación como pena.

Conclusión: este grupo engloba una serie no homogénea de opiniones respecto a la naturaleza y función del principio de no confiscación. Algunas le dan un realce propio, con independencia de los principios de la tributación restantes. Otros la conciben como una cláusula que refuerza no sólo el derecho de propiedad, sino una serie más amplia de libertades, como la de trabajo e industria, de ejercicio de la profesión, o como protectora del libre mercado, concibiéndolo como una protección a la llamada Constitución económica de un Estado. Algunas otras hasta lo vinculan con la prohibición de un contenido sancionatorio

al sistema económico. Dada la naturaleza residual de este núcleo de opiniones, la variedad es mayor.

4- Posturas relacionadas con los fines extrafiscales

Fines extrafiscales o no recaudatorios: se refiere a impuestos cuya finalidad primordial no es la cobertura de los gastos públicos en razón de la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos, sino procurar una mejor redistribución de la renta, penalizar la existencia de determinadas propiedades o la práctica de ciertas actividades.

Ante la existencia de fines extrafiscales en relación con el uso de los tributos, la función que le compete al principio de no confiscación sería en parte la de constituirse en un límite a la acción redistribuidora del Estado, es decir, un elemento garantista de carácter sustantivo.

La cláusula constitucional, expresa o implícita, está para evitar una estructura del sistema tributario tachable de confiscatoria, aunque tienda a lograr fines de igualdad, respetando la igualdad, progresividad y la capacidad contributiva; es decir, siendo justo.

Tiene cierta lógica su relación con los fines extrafiscales, pues éstos encuentran cabida en el punto de vista que concibe la capacidad contributiva como criterio general de justicia en el reparto de las cargas tributarias, pero no ya exclusivo, dado que puede haber tributos constitucionalmente admisibles que no se basan en la capacidad contributiva en su vertiente relativa. En este esquema, el tributo puede desenvolverse con mayor independencia respecto del principio de capacidad contributiva, persiguiendo los fines constitucionales que los poderes políticos pretendan conseguir, pero encuentra como barrera infranqueable el principio de no confiscatoriedad. Podemos decir, intentando graficar el esquema, que hay una franja entre la capacidad contributiva relativa y el límite máximo de la tributación; es decir, cuando se comienzan a producir efectos confiscatorios, dentro de la cual aún es admisible el tributo, pese a que no está adecuado, como se ve, a la capacidad contributiva. Claro está que pueden surgir contradicciones dentro del mismo texto constitucional, entre postulados con diferentes direcciones. Así ocurre en la C.N., en el art. 75, inc. 18, que permite hacer discriminaciones legales, en materia económica, en cuanto a la consecución del bien general. Estas contradicciones en el texto entre fuerzas opuestas son resueltas desde una perspectiva doctrinal, que pone a ambas en el mismo nivel, buscando compatibilizar dentro de la idea del deber de contribuir, tomando una clave solidaria. No

habría contradicción, sino una necesaria compatibilización entre fuerzas que se limitan mutuamente en forma lógica.

Al sostener que la tributación debe ubicarse dentro de una banda económica, cuyos bordes están conformados por el mínimo de existencia y el máximo confiscatorio, se permite la articulación de este último límite, con la tributación extrafiscal. Se dice que si bien el Legislador puede ampararse en otras valoraciones con sustento constitucional para otorgar exenciones, o dejar de gravar manifestaciones de riqueza o, para aumentar la carga tributaria, de ninguna manera esas valoraciones extrafiscales podrían legitimar el gravamen de una riqueza fuera de los límites impositivos. Dicho gravamen sería injusto y arbitrario al prescindir por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes. Es decir que, si bien la extrafiscalidad puede justificar que se deje una capacidad sin gravar, al contrario no puede justificar que se grave una situación no comprendida dentro de los límites de la imposición, que no demuestre capacidad económica alguna.

Conclusión: la existencia de fines extrarrecaudatorios ha sido vinculada con el principio de no confiscación. La razón es lógica, pues la capacidad contributiva ha dejado de ser el criterio exclusivo de imposición en cuanto al reparto concreto de la carga tributaria. La capacidad contributiva relativa no sirve de parámetro único para medir la detracción de todos y cada uno de los casos contemplados. Por ello, el principio de no confiscación actuará como última valla infranqueable con fines limitativos, protegiendo así los intereses pecuniarios del contribuyente. En otros términos, no puede tomarse el tributo, so pretexto de conseguir fines extrarrecaudatorios, como un instrumento para expropiar o sustituir consumos o conductas. En esos casos, el tributo será inconstitucional, por causar efectos confiscatorios.

8.1 DERECHO DE PROPIEDAD Y TRIBUTOS

El principio de no confiscatoriedad como límite a la potestad tributaria cumple un papel garantista, por lo tanto se impone la necesidad de saber qué es lo que se garantiza, dado que el concepto de propiedad ha ido evolucionando con el devenir de la historia.

El art.17 de la Constitución Nacional reconoce enfáticamente el derecho de propiedad al establecer: "La propiedad es inviolable, y ningún habitante 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".

Sin embargo, esa enfática protección, se ve atenuada por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada. Es cierto que los tributos constituyen el precio que debemos pagar para vivir en sociedad, exigidos para sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución. Sin menoscabo de ello, debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra.

Ese límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado conceptual y cuantitativamente a fin de construir una valla infranqueable, 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 actual, preventivamente, de forma de evitar la consumación de un daño irreparable.

Analizaremos cuándo las contribuciones son compatibles con el pleno ejercicio del derecho de propiedad, que al decir de la Corte alcanza a todos los intereses apreciables que el hombre pueda tener fuera de sí mismo, de su vida y de su libertad.

Cuando se habla del derecho de propiedad como objeto de una garantía amparada constitucionalmente, no se quiere decir que lo protegido es el derecho de propiedad sobre cada bien concreto. Ocurre que nos hallamos ante una garantía de corte institucional, que protege no sólo la posición jurídica de quienes ya son propietarios, sino la perduración de la institución de la propiedad, en un sentido objetivo. Lo protegido no es el dominio como

conjunto de facultades de que es titular el propietario, sino que se está estudiando la intangibilidad del valor patrimonial.

El derecho de propiedad, como los demás derechos reconocidos en la Constitución, está sujeto a las leyes que reglamenten su ejercicio, las cuales no podrán alterarlos o desconocerlos con excepciones reglamentarias, conforme los establece el art. 28 C.N., que adopta el principio de razonabilidad de las leyes. Planteado así el problema, cabe preguntarnos: ¿ Cuándo la reglamentación legal y limitativa del derecho de propiedad justificada, en orden a la consecución del bien común, constituye una limitación que lo altera en su esencia?. Podemos decir que esa situación se presenta en la medida que los gravámenes sean confiscatorios.

El principio de no confiscatoriedad de las contribuciones es una expresa garantía de orden constitucional, que fluye del art.28 de la C.N., que, al consagrar que los derechos reconocidos por ella no pueden ser alterados o desconocidos en su esencia por las leyes que reglamenten su ejercicio, establece un límite a la atribución de imponer contribuciones.

Conclusión: las posturas tienden a vincularlo con la defensa del derecho de propiedad. Esta vinculación puede darse tanto desde dentro del sistema tributario (al no poder concebirse un tributo que suprima la fuente de la cual él mismo se detrae), o bien desde fuera del sistema tributario, directamente desde el núcleo conceptual del derecho de propiedad. Esta defensa atiende tanto al derecho de propiedad en su aspecto subjetivo, derecho de cada contribuyente afectado particularmente por un tributo o por el sistema, como en su aspecto objetivo o institucional, ya que de generalizarse los efectos confiscatorios de la imposición, a la larga llevarían a un traspaso de los bienes hacia el Estado, causando un cambio en el sistema jurídico político considerado.

9.1 AMBITO DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

La quinta recomendación de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario afirma que cabe descartar los impuestos trasladados. Expresa: " Reconocer como integrantes potenciales de un concurso fiscal excesivo, en principio, tanto a los impuestos directos, como a las otras cargas fiscales que efectivamente inciden en el sujeto contribuyente. Descartar, asimismo, el cómputo de los impuestos trasladados, o de los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas. Dejar sentada la existencia de dudas si la invocación de objetivos extrafiscales justifica la exorbitancia fiscal, tratándose las gravadas de actividades legalmente lícitas y social y económicamente útiles y provechosas..."

Consideramos que la clasificación entre impuestos directos e indirectos, que carece de verdadera base científica, debió ser dejada de lado en orden a la admisibilidad del planteo de confiscatoriedad de los tributos. Tampoco participamos del criterio de presumir la no traslación de los impuestos directos y la traslación de los indirectos. Si se articula un planteo de confiscatoriedad no cabe presunción de ningún tipo, cualquiera sea la naturaleza del tributo de que se trate. La confiscatoriedad implica un perjuicio, al absorber el gravamen una parte sustancial de las rentas reales o potenciales de una empresa o actividad, racionalmente explotadas. Y ese perjuicio debe ser probado por quien lo alega.

En materia de impuestos indirectos, la Corte Suprema, partiendo de la hipótesis de que es el consumidor y no el comerciante quien en definitiva sufraga el gravamen, por efecto del fenómeno económico de la traslación del tributo, y que ello, además, no hace que las mercaderías dejen de ser requeridas o de suscitar interés entre los potenciales adquirentes, ha considerado inadmisibile la alegada confiscatoriedad en tales tributos.⁴⁰

De éstos fundamentos podemos extraer la conclusión de que si, en el caso concreto, el gravamen, al no haber podido trasladarse total o parcialmente al precio de venta, ha absorbido una parte sustancial de la ganancia, o engendrado una notable disminución de la demanda del producto de que se trate, obviamente, la confiscatoriedad deberá ser admitida ya que, en definitiva, la confiscatoriedad es un perjuicio cuya prueba está a cargo de quien la alegue.

⁴⁰ Causa "Fisco Nacional c. Roberto Bosch S.A. S/ Impuestos Internos", 1934. Fallos, 170:180.

En la causa "Montarcé, Marcelo c. A.N.A", la Corte Suprema de la Nación rechazó la aplicación del principio en materia de impuestos que gravan la importación, justificando su exclusión expresando que "si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros (arts. 75, incs. 13, 18 y 32, C.N.), con igual razón debe considerársele habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades disuasivas, gravámenes representativos de una o más veces el valor de la mercadería objeto de importación."

Concordamos con la Corte en que el poder fiscal constituye un instrumento de regulación económica, siendo válidas las finalidades extrafiscales que puedan perseguir los tributos, por lo cual si el Estado se encuentra facultado para prohibir la importación de determinadas mercaderías extranjeras, en atención al bien común, con mayor razón podrá establecer, con fines disuasivos, gravosos impuestos a la importación de productos. Pero ello no significa que el principio de no confiscatoriedad es totalmente inaplicable en materia de impuestos indirectos al consumo . El criterio de la Corte , en ésta materia, no puede extenderse cuando un aumento sustancial de los derechos de importación o exportación tiene incidencia sobre operaciones o contratos anteriormente celebrados y en curso de ejecución. Si bien, al no estar nacionalizadas las mercaderías, el nuevo gravamen es exigible respecto de las no libradas a consumo, se deberá admitir, en este caso, la eventual confiscatoriedad del gravamen que se alegue.

Por lo tanto, si el importador prueba que la mercadería sólo pudo ser vendida a pérdida, por la incidencia del aumento de los aranceles de importación, el principio de no confiscatoriedad del tributo debe ser admitido, como forma de restablecer el derecho de propiedad afectado. Si, en cambio, el nuevo arancel no puede ser trasladado a los precios y disminuye las utilidades esperadas por el importador, la cuestión no se resuelve por la sola consideración de la absorción por el tributo de una parte sustancial de tales ganancias. Si pese a producir ese efecto, el incremento del arancel no ha privado al importador de una razonable utilidad por la actividad desarrollada, el interés común que justificó la implementación de los nuevos aranceles impone el rechazo de la confiscatoriedad que pudiera ser alegada, como forma de conciliar el interés de la colectividad con el interés particular, que, pese a todo, no ha sido lesionado en forma arbitraria o irrazonable.

La improcedencia de alegar el principio de no confiscatoriedad en materia de impuestos indirectos, en el pensamiento de la Corte Suprema, está condicionada a la configuración de la hipótesis sobre cuya base el tribunal formula su conclusión. En ese sentido, clarifica la cuestión la doctrina establecida por la Corte en un caso en el cual, si bien rechazó la acción por falta de comprobación de los hechos alegados, tuvo oportunidad de decir que "para considerar confiscatorios los impuestos al consumo se requiere que el monto del gravamen absorba una parte sustancial de lo que el dueño del producto obtiene al venderlo al consumidor, en la medida en que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir, absorbiéndolo sustancialmente"⁴¹

En suma, en un planteo de confiscatoriedad no cabe descartar ningún tipo de gravamen directo o indirecto, y el concepto de traslación debe ser sustituido con ventajas por el de existencia de un perjuicio derivado de la absorción sustancial de las rentas reales o potenciales. A fin de determinar la carga fiscal global debemos tomar el rédito potencial teórico de cada actividad o explotación o, en su caso, las mayores rentas brutas que en concreto se hubieran obtenido, comparándolas con el total de prestaciones fiscales que inciden sobre el patrimonio del contribuyente, tributos directos e indirectos y demás medidas económicas que representan cargas efectivas, para de esa manera cuantificar el porcentual que representa la carga fiscal total sobre el beneficio real o potencial, para así determinar si el nivel de sacrificio se compadece con el programa constitucional.

En el caso de que el contribuyente no alcanzara el rédito potencial teórico, se deberá determinar si ello es debido a una irracional administración, o al hecho de que la carga fiscal, al ser trasladada a los precios, ha determinado un nivel de demanda que imposibilita obtener ese rédito teórico, pues de ser así nos encontramos ante la confiscación de las legítimas utilidades que podrían haber sido obtenidas de una racional explotación de la actividad llevada a cabo.

Estas conclusiones, se compadecen con la doctrina de la Corte, por cuanto al descartar el tribunal la confiscatoriedad, en la medida en que la traslación del tributo a los precios de las mercaderías no haga que ellas dejen de ser requeridas o de suscitar interés entre los potenciales adquirentes, o admitirla cuando el encarecimiento de las mercaderías, representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de

⁴¹ Fallos: 205:573.

los compradores absorba una parte sustancial de la ganancia, reconoce explícitamente el derecho de los individuos y de las empresas a obtener utilidades razonables por el ejercicio de toda actividad lícita. La consecución de ese propósito no debe ser obstaculizada por tributos que afecten parte sustancial de las ganancias, o que produzcan una retracción considerable que obste a su percepción. Sin ese reconocimiento se desvirtúa el programa constitucional conculcándose el derecho de propiedad y el de trabajar y ejercer toda industria lícita. (arts. 14 y 17 C.N.)

Por todo, el concepto de tributos trasladados utilizado en la 5° recomendación de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario nos resulta insuficiente, dado que esa traslación se puede dar a expensas de las utilidades, o bien operar sobre la demanda reduciéndola drásticamente, e impedir la obtención de utilidades razonables, susceptibles de ser generadas por la administración racional de una actividad o explotación, y que toda persona tiene derecho a obtener como producto de la inversión de su capital y trabajo.

9.1.1 ¿ La prohibición de confiscación actúa respecto de todo tributo en general o hay que hacer distinciones de especie, actuando sólo respecto de los impuestos, o de las tasas. o de las contribuciones especiales ?

Si estamos de acuerdo en aplicar el principio de no confiscatoriedad al sistema tributario en conjunto y a sus partes integrantes, responderemos ahora que se aplica a las especies que consideremos comprendidas en dicho sistema tributario, obviamente, con las particularidades que requiera cada especie de tributo, presentando tal vez el impuesto, por su falta de contraprestación directa, más posibilidades de aplicación de esta garantía al resultar más sencillo el planteo. Asimismo, el principio es extensible a las contribuciones parafiscales en tanto se les reconozca naturaleza tributaria, y por ello reconducibles a una de las tres especies tributarias.

Las contribuciones parafiscales son tributos que están instituidos con fines de interés colectivo y que están excluidos del Presupuesto General del Estado. Es común denominador de esta especie de tributos el hecho de haber sido ideados por el Estado, no sólo en demanda de nuevos ingresos con los que financiar ciertos servicios generalmente prestados por entes u órganos descentralizados, sino que además buscaba eludir o aminorar las garantías jurídicas de los contribuyentes en cuanto a la tributación. Es decir, buscaba cierta efectividad en el hecho de conseguir fondos, tomando en cuenta la recaudación.

Las mayoría de la doctrina coincide en remarcar el carácter tributario de este tipo de exacciones. Dependerá de su configuración positiva en cada caso la inclusión dentro de los impuestos o de las contribuciones especiales. Giuliani Fonrouge incluye la parafiscalidad entre las contribuciones especiales por tratarse de prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de especiales actividades del Estado. Sin embargo, la doctrina no es uniforme al respecto.

Por ello, podemos sostener que el principio de no confiscación por vía tributaria es aplicable, en principio, a esta especie, al igual que el principio de legalidad y el de capacidad contributiva. Es decir, que el hecho de titular como parafiscal una detracción pecuniaria no la excluye ipso facto de toda posible tacha de confiscatoriedad. Dependerá entonces de la configuración positiva concreta en cada caso de la contribución parafiscal que se trate, en la cual se podrá analizar su posible confiscatoriedad, que dependerá de si se articuló como un impuesto, como una tasa o como una contribución especial. Las contribuciones parafiscales deberán ser tomadas en consideración de acuerdo con los criterios comunes que se utilicen para computar el resto de los tributos integrantes del sistema.

Respecto de la tasa pueden presentarse dudas, que hacen difícil imaginar una tasa confiscatoria. Sus tipos suelen ser muy bajos, gran parte del servicio público que constituye su hecho imponible se cubre a través de impuestos; y en las legislaciones suele existir inclusive el límite del coste real del servicio. Sin embargo, se pueden hacer ciertas aclaraciones. Del hecho que sea difícil imaginar una tasa confiscatoria, no se deriva la inaplicabilidad del principio ya que el principio será aplicable a cada especie tributaria, inclusive a la tasa. Es oportuno aclarar que la jurisprudencia registra casos de tasas tachadas de confiscatorias, y a las cuales ha aplicado el principio. Si bien su configuración aparece un tanto diferente respecto de los impuestos, porque juega el factor de la efectiva prestación del servicio, haciendo referencia al hecho de que el servicio sea concretamente brindado al particular. También tiene relevancia la absorción por la tasa de una parte sustancial de la renta o del capital. Ambos argumentos juegan separadamente, y no son necesarios simultáneamente para que proceda la tacha, pues de incurrirse en uno solo, la pretensión debería prosperar.

García Belsunce sostiene que en las tasas puede darse la confiscatoriedad cuando su cuantía sea irrazonable, no guardando proporción con el coste directo o indirecto del servicio prestado, o cuando no medie prestación del servicio.

La jurisprudencia muestra la aplicación del principio no sólo a los impuestos, ya que se ha aplicado en el análisis de las impugnaciones a las tasa y de contribuciones de mejoras desde temprano. La C.S.J.N. ha declarado la inconstitucionalidad de las leyes que establecieron contribuciones de mejoras en aquellos casos en que por su monto se consideraban confiscatorias, teniendo en cuenta el valor de la propiedad con anterioridad a la ejecución de las obras, su renta líquida durante varios años, el mayor valor de los inmuebles como consecuencia de la realización de aquellas y el costo de las obras, y también los plazos de pagos otorgados.

En el caso de contribuciones especiales, las dos notas fundamentales las dan la realización por el ente público de una actividad y la obtención por ciertos individuos de una ventaja especial por sobre el beneficio general que la actividad implica para el resto de la comunidad. Hay una valorización, una mayor valor patrimonial para el contribuyente, producto, generalmente, de una obra pública de la Administración, lo que implica la existencia de dos límites para el monto de la contribución especial: uno global, el costo de la obra, y uno individualizado, el concreto mayor valor que ha registrado el contribuyente en su patrimonio a causa de la obra pública. Es este último límite el que debe tomarse en consideración para medir la producción de efectos confiscatorios.

Consideramos que la prohibición de confiscatoriedad es aplicable a toda especie del género tributario, pues la lesión sustancial a los derechos que ocurre en un caso de producción de efectos confiscatorios se da tanto con una figura como con otra.

9.1.2 La idea de confiscatoriedad, ¿ puede variar según miremos la totalidad del patrimonio o renta del individuo considerado, o si nos atenemos a un aspecto o manifestación parcial de dichos parámetros?

La idea de efectos confiscatorios se vincula principalmente con el instituto de la confiscación, en cuanto produce un desplazamiento patrimonial desde el patrimonio del particular hacia el Estado, sin contraprestación o contrabalanceo de valores.

Por lo tanto, vemos cómo los efectos confiscatorios tanto pueden examinarse respecto de una manifestación particular o sectorial del patrimonio o de la renta como también sobre el

conjunto de éstas. Como no existe un único tributo que grave de forma total y completa la capacidad económica del contribuyente, sino un sistema tributario, con figuras que van gravando en diversa forma las distintas manifestaciones económicas que se entienden como manifestaciones de riqueza denotativas de capacidad contributiva, una figura tributaria puede confiscar o expropiar la capacidad económica sectorial gravada.

Dependerá, obviamente de la especie de tributo del cual se trate, ya que será distinto el caso de un impuesto general sobre el patrimonio, que de uno que solamente contemple los inmuebles rurales, por ejemplo. En ambos casos podrá producirse el llamado efecto o alcance confiscatorio, siempre que en la comparación entre el patrimonio gravado antes y después de satisfacer el tributo, el resultado finalmente obtenido permita así calificar el tributo. En términos absolutos, la detracción deberá ser cuantitativamente mayor en el primer caso ejemplificado que en el segundo, aunque las ratios sean similares, tomando la relación entre el patrimonio gravado como objeto del tributo, y la cuantía de la detracción producida en un caso y otro.

De todas maneras, si consideramos como ejemplo un impuesto que grava una manifestación parcial de riqueza, y tomamos la cuota tributaria resultante, podemos a ésta compararla con dos magnitudes patrimoniales del sujeto gravado. Tanto con el objeto del gravamen como con el total de su patrimonio. Entendemos que la magnitud a tomar en consideración respecto de la producción de efectos confiscatorios es la primera. Si el contribuyente debe recurrir a otras fuentes de renta para cubrir la cuota tributaria, pues de otra manera se vería obligado a desprenderse del objeto del gravamen, hay ya un dato que muestra que la cuantía del gravamen es cuanto menos excesiva. Por otro lado, la capacidad contributiva tomada en consideración por el tributo, y por ello gravada, es la sectorial, la que hace al objeto gravado y no a otras posibles manifestaciones de capacidad contributiva.

Al mismo resultado jurídico puede arribarse desde otra perspectiva. Es claro que el efecto confiscatorio se configura cuando, aunque no exista una aplicación de la confiscación como instituto, el resultado que se obtiene es similar, en cuanto a la sustancial merma patrimonial experimentada. Ese efecto confiscatorio se contempla tomando en cuenta el valor de cada porción del patrimonio del contribuyente que la ley ha tomado como objeto del tributo. Volviendo a nuestro ejemplo del impuesto inmobiliario rural, es sabido que el importe de la obligación tributaria debe provenir de la renta que dicho inmueble genera, dado que de lo

contrario habrá que recurrir a otras fuentes de renta o a la realización de todo o parte del bien considerado para cubrir el importe de la deuda.

Tanto en uno como en otro caso la respuesta es la misma: el tributo tiene alcances confiscatorios. En el primer supuesto, es reconocido tanto doctrinaria como jurisprudencialmente que el Legislador no puede suponer que todo contribuyente tiene otras fuentes de renta aparte de la gravada, con las que financiará la obligación sustantiva. Sobre el segundo caso, es obvio que no puede obligarse a vender el bien para pagar las deudas tributaria, en la normalidad de los casos (excluyendo los supuestos de ejecuciones forzadas), porque el núcleo del derecho de propiedad se ve claramente tocado

9.1.3 ¿Qué es lo que ocurre con el principio de no confiscación, según que el tributo recaiga sobre la renta, sobre el patrimonio o sobre los consumos?

La respuesta correcta es que el efecto confiscatorio se puede configurar en cualquiera de los casos, pero es más fácil de individualizar en algunos casos que en otros.

González Sánchez⁴² afirma que el principio tiene plena vigencia en los casos de imposición sobre el capital o sobre la renta que no puedan ser pagados con la afluencia normal de renta en un período impositivo, teniendo que recurrir a rentas acumuladas de períodos anteriores. Esto constituye una privación de bienes de la economía particular, un ataque a la propiedad llevado a cabo de forma inconstitucional. El carácter confiscatorio es más fácilmente apreciable en tributos directos, que atienden a expresiones globales de la capacidad contributiva del contribuyente.

La dificultad de apreciar la aplicación del principio en cierto tipo de tributos la trata Cazorla Prieto⁴³, al decir que mientras en los tributos directos la confiscatoriedad está más en relación con la capacidad económica general del interesado, pues ésta es más fácilmente determinable, permitiendo un gravamen mayor en los tramos superiores de la escala, en cambio, en los tributos indirectos la confiscatoriedad se halla en relación con el elemento que constituye el objeto del gravamen, y no con la capacidad económica global, desdibujada en estos casos, dejando menor margen de apreciación para la configuración de la confiscatoriedad.

⁴² González Sánchez, Manuel: El principio de no confiscación y las Haciendas Locales, En: El Sistema Económico de la Constitución Española, Madrid, Ministerio de Justicia, 1994.

⁴³ Cazorla Prieto, Luis Maria: Comentarios al artículo 31 de la Constitución, Madrid, Civitas, 1985.

García Belsunce dice que la jurisprudencia de la C.S.J.N. parte de la hipótesis sostenida como incontrovertible de la traslación de la carga del consumidor. En alguna jurisprudencia con motivo de tributos aduaneros, sostuvo que si el Estado puede válidamente prohibir el ingreso de la mercadería, puede entonces gravar y obtener un resultado semejante mediante su poder tributario. García Belsunce critica esta concepción que no toma en cuenta la traslación de la carga, que puede no haberse realizado, y que además no tiene en consideración las circunstancias del caso, pues si la mercadería fue despachada a plaza al amparo de la legislación vigente, o aun si su venta fue concertada a precio fijo con anterioridad, al igual que la concertación de las operaciones necesarias para llevar a cabo la importación, se está produciendo un daño cierto al importador.

Luqui⁴⁴ dice que la C.S.J.N. en los impuestos a los consumos ha establecido que el monto debe absorber una parte sustancial de lo que el dueño del producto obtiene por venderlo al consumidor, es decir, de su renta, para poder considerarlo confiscatorio. Asimismo sostiene que la excepción al principio de no confiscación se encuentra en los derechos aduaneros, pero en éstos actúan otras razones.

Parece entonces que, aunque la tributación recaiga sobre consumos, dadas las dificultades de medición de la producción de efectos confiscatorios, y la consiguiente aplicación del principio, habrá que reconducir la detracción tributaria realizada a términos de renta ganada, o de renta consumida, para que la aplicación del principio pueda llevarse a cabo de una manera más clara.

En cuanto al impuesto a las ganancias suele decirse en la doctrina argentina que será confiscatorio el tributo cuando su alícuota, en más o en menos del 33%, según las diversas circunstancias a tomar en cuenta, den como resultado una cuantía irrazonable del gravamen, que afecta o altera el derecho de propiedad.

Dentro de este punto cabe incluir otra opinión ya mencionada, referida a la afectación de la propiedad que puede darse en el aspecto de adquisición o de creación de la misma, con ribetes que pueden llegar a considerarse confiscatorios. Es decir, que el sistema tributario no sólo no debe erosionar la renta de tal manera que impida su posterior fructificación, o impedir el enajenamiento de capital para satisfacer las deudas tributarias, sino que debe permitir a todo propietario seguir siéndolo y a cualquiera que no lo sea permitirle llegar a serlo. No puede transformarse en un obstáculo insalvable para los no propietarios.

⁴⁴ Luqui, Juan Carlos: La obligación tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1989.

Otro tema vinculado con la búsqueda de fines extrafiscales y con la renta lo constituyen los tributos que gravan rentas potenciales. Por definición, estos tributos no se basan en la capacidad contributiva real del contribuyente, sino en una capacidad contributiva presunta, que estará más o menos alejada de la realidad. Algunos tributos, como, por ejemplo, los tributos sobre la renta potencial de la tierra, hasta se proponen conseguir el llamado efecto productivista, con escalas más gravosas cuanto menor sea la producción, obligando al contribuyente a conseguir una producción tal que le reditúe beneficios después de impuestos, so pena de tener que desprenderse de patrimonio para pagar el tributo. Otros tributos, sin llegar a tal extremo, establecen módulos ideales dentro de los cuales se ubican los diferentes contribuyentes, módulos que fijan de manera objetiva los elementos a tomar en consideración para determinar la cuota. Es clara la posibilidad de llegar de esta manera a producir efectos confiscatorios, cuando la renta potencialmente gravada sea mayor que la renta real, con la cual la cuota tributaria se solventa en definitiva. Este tipo de tributación exige una integración dentro del sistema de forma tal que esa renta potencial se acerque a la realidad o, mejor, que la exacción realizada de acuerdo a cánones no reales se adecue a la capacidad contributiva real, sin producir efectos confiscatorios.

9.2 AMBITOS DONDE EL PRINCIPIO NO TIENE CAMPO DE ACCION

En el ámbito de las ejecuciones forzadas de deudas ciertas, cuando la cuantía del tributo está definitivamente determinada y el contribuyente no cumple con su pago, esa ejecución parece que es inatacable por cuestiones de confiscatoriedad, es decir, nos encontramos ante la situación del incumplimiento de deudas fiscales y de su posterior ejecución forzada, por el mero hecho de esa ejecución de la deuda (no de la discusión de la causa). Es un caso similar a la ejecución forzada de deudas entre particulares.

Ahora, cuando la ejecución fiscal proviene de deudas estimadas por la Administración, que con posterioridad son repetibles, sea porque las leyes sobre procedimiento fiscal prevén la posibilidad de ejecutar los anticipos, o estimar deudas aún no definitivamente ciertas, aquí la confiscatoriedad sí será alegable.

En el tema de las multas y los diferentes recargos por cumplimiento retrasado o incumplimientos encontramos otro campo vedado a la invocación exitosa del principio. Dentro de la jurisprudencia de la C.S.J.N. se registra una continua doctrina que excluye la aplicación del principio a las multas por infracciones y a los recargos. Sin embargo, se

suele señalar doctrinariamente que queda a salvo el supuesto de extrema irrazonabilidad por su cuantía o su falta de adecuación a la infracción sancionada.

En este caso, el principio de no confiscación por vía tributaria deja de ser aplicable, porque la deuda nace en virtud de la aplicación de una sanción. Pero aparte de la mención hecha a la razonabilidad en sí de la sanción y de su monto, hay que tomar en consideración que también constituye un eficaz argumento defensivo impedir que lo que se produzca sea lisa y llanamente una confiscación penal. Es decir, con motivo de la imposición de una pena (sanción pecuniaria) , lo que puede suceder es que se esté aplicando una confiscación, lisa y llana, de los bienes. Sobre todo si, para pagar el monto de la deuda resultante de la multa, el sancionado debe recurrir a la venta de bienes, o si su situación patrimonial aparece comprometida.

10.1 ALCANCE DE LA DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA DE LA NACION

1- Exigencia de mantener la intangibilidad del capital.

Esta exigencia determina que no haya tributo constitucionalmente válido cuando no existen utilidades reales o potenciales.

El principio de que el impuesto debe recaer sobre la renta y NO sobre el capital, constituye una expresa garantía constitucional que se deriva del derecho de propiedad. Si el impuesto recae sobre el capital destuyéndolo, la Nación se encamina hacia su propia destrucción. Esto no significa que no se pueda establecer tributos que tomen en cuenta el capital como manifestación de riqueza, por cuanto ello, incluso, resulta beneficioso en la medida en que constituye un medio de gravar un patrimonio ocioso. Pero en la medida en que ese patrimonio no genere utilidades reales o potenciales, gravarlo implica su paulatina destrucción y, por ende, agravia al derecho de propiedad.

Si admitimos que el tributo puede recaer sobre el capital, más allá de la existencia de utilidades devengadas o de las que hubiere podido producir con una razonable explotación, y que además la tasa del gravamen, por ejercicio fiscal, pueda llegar al 33% del capital, implicaría una total conculcación del derecho de propiedad. Por esa vía, en menos de tres años el Estado se apropiaría sin indemnización alguna de toda la riqueza privada.

De la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación se puede extraer el criterio general. En tal sentido, dicho tribunal, con relación al impuesto a los réditos expresó en la causa " Cía. Minera Aguilar S.A. c. Gobierno de la Nación"⁴⁵: "...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, con el fin de que se pueda vivir consumiendo la renta sin empobrecerse y que sea posible enriquecerse no consumiéndola del todo".

La Corte ha participado del criterio enunciado al juzgar sobre la confiscatoriedad del impuesto territorial o contribución inmobiliaria, relacionando la cuantía del tributo con las

⁴⁵ Fallos: 220:939.

rentas que pueden devengarse de una explotación racional de los inmuebles, mediante el aprovechamiento de todas sus posibilidades, según lo que está al alcance del común de las personas dedicadas a la explotación agropecuaria. O sea, sin rentas potenciales, por ejemplo, por encontrarse los campos inundados, no existe contribución constitucionalmente exigible.

Con relación al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, la Corte ha expresado en la causa "Ocampo, Carlos V" que en el impuesto a la herencia el gravamen 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 a la renta, que deja a salvo e intacto el capital o fuente que produce.⁴⁶

¿ Por qué la Corte encuadró el impuesto a la herencia como un tributo sobre los capitales en notoria contradicción con la doctrina que fijara para los demás gravámenes?, es decir que en éste caso afirma que un tributo puede absorber el 33% del capital que grava. Cabe concluir que la incidencia en no más del 33% del valor de los bienes que recibe el heredero o legatario, por absorber una parte considerada no sustancial de la ganancia por ellos recibida, hace que el gravamen sea compatible con el derecho de propiedad.

2- Acumulación de las tasas al impuesto.

La Corte ha excluido la posibilidad de alegar la confiscatoriedad de las tasas: "para establecer la confiscatoriedad del impuesto territorial no procede adicionar lo abonado por servicios sanitarios y por alumbrado, barrido y limpieza, que son tasas por retribución de servicios individualizados."⁴⁷

Pero la corte, luego, ha superado esta opinión admitiendo que la cuantía de la tasa pueda fijarse de acuerdo con la capacidad contributiva del contribuyente y no sólo por el costo efectivo del servicio.

Solamente se puede excluir la posibilidad de alegar la confiscatoriedad de las tasas si partimos del presupuesto de que las tasas guardan una razonable proporción con el costo efectivo del servicio.

3- Impuesto a la herencia.

Las desventajas que presentaba éste impuesto, ya derogado, podemos sintetizarlas considerando que los herederos que habitaron con el causante no siempre reciben un

⁴⁶ Fallos: 234-129.

⁴⁷ Fallos: 263:23.

beneficio patrimonial por el hecho de la posesión de la herencia. Todo lo contrario, éstos tenían con anterioridad a la posesión de la herencia el goce pleno del patrimonio del causante, y el deceso de éste los priva, en muchos casos, de la principal fuente familiar de ingresos, tornando más desfavorable su situación económica.

Pero debemos aclarar que el Impuesto a la Herencia fue derogado.

4- Impuestos que recaen sobre la propiedad inmueble.

El precio de vivir en una sociedad civilizada y democrática es cumplir con las obligaciones fiscales, soportados por el contribuyente, que muchas veces se priva de acceder a ciertos goces materiales o espirituales para cumplir con los impuestos que recaen sobre la propiedad inmobiliaria. Ocurre que , al declinar en su actividad laboral y acceder a la jubilación, éste contribuyente se encuentra en la necesidad de tener que enajenar su vivienda confortable, obtenida debido al esfuerzo de una vida dedicada al trabajo, para adquirir otra más modesta.

Esta consecuencia denuncia una cruel falta de solidaridad de la sociedad, que le ha exigido a una persona el puntual pago de gravosos impuestos por el solo hecho de poseer un inmueble y que, al declinar la potencialidad de sus aptitudes laborales, pretende desentenderse de la cuestión esencial que da validez constitucional a los impuestos que inciden sobre los capitales: la existencia de utilidades suficientes para sufragar tales gravámenes.

Pensamos que dicha exigencia constitucional, que se deriva del derecho de propiedad, que se refuerza por la garantía de la protección integral de la familia, impone la reducción de dichos impuestos, que en conjunto no deberán exceder del 33% de las remuneraciones totales del contribuyente: las sumas cobradas a título de jubilación o pensión más las rentas u otras utilidades que por otros conceptos fueran percibidas por el contribuyente.

5- Impuesto a las ganancias.

Según Rodolfo Spisso, en materia de réditos derivados del trabajo personal, el monto que corresponde tener en cuenta para relacionarlo con el impuesto determinado, en función de juzgar sobre su confiscatoriedad, no debe incluir el mínimo no imponible y las cargas de familia, cuya deducción autoriza el art. 23 de la ley de Impuesto a las Ganancias, y que implica mitigar o, en su caso, compensar la prohibición del art.88 de dicha ley, que no autoriza la deducción de los gastos personales del contribuyente y su familia, como si fuera admisible considerar que los gastos de subsistencia del contribuyente y su familia no fueran

gastos necesarios para obtener réditos derivados del trabajo personal. A fin de juzgar sobre la confiscatoriedad del gravamen, habrá que deducir del rédito bruto todos los gastos necesarios para obtenerlo.

11.1 DETERMINACION O ESTABLECIMIENTO DEL LIMITE DE LA CONFISCATORIEDAD TRIBUTARIA.

Naveira de Casanova dice que el debate acerca del límite más allá del cual la tributación devendría confiscatoria presenta dos carriles entre los que puede colocarse cada postura u opinión al respecto.

a) De un lado aparece una pregunta: ¿ Existe tal límite? , es la pregunta clave en este punto. La respuesta indudablemente es que sí, que el límite existe. Pero esta respuesta no surge porque el límite se conozca, sino por otro dato: hay al menos dos campos en la materia estudiada. Uno dentro del cual la tributación permanece respetuosa del derecho de propiedad y otro en el cual es patente la violación o desconocimiento de este derecho. No resulta discutible entonces, afirma Naveira de Casanova, la existencia del límite, por la sencilla razón indicada: los dos campos señalados y la necesaria existencia de una división entre ellos. Si ambos ámbitos se ubican en un mismo plano, en la relación entre derecho de propiedad y la tributación, es obvio que habrá un momento, más o menos determinado, mejor o peor delimitado, estrecho o amplio, marcado o difuso, momento traspasado el cual pasamos al otro lado, al de la violación o desconocimiento del derecho de propiedad, y viceversa.

Lo que sí presenta muchas dificultades, entonces, es la determinación de dicho límite, su cuantificación. Si dicho límite pudiera formularse y darse a conocer, quedaría expuesto desde el inicio a los avatares del período histórico, es decir, que aparte de las circunstancias extraordinarias que pudieran afectarle, el propio devenir de las cosas , lo podría dejar desactualizado más tarde o más temprano.

b) De otro lado, Naveira de Casanova , se aparta del problema de la existencia y determinación del límite y dice , entonces, que el otro carril que se puede construir responde a la utilidad que la fijación de un límite puede tener. Si se fija un tope más allá del cual se considerará que la tributación va contra la garantía de propiedad, o que viola los principios y garantías de la tributación, pese a lo que de arbitrario tenga ese límite establecido, es innegable que redundará en una situación de certeza. Se ve que desde este punto de vista el acento se pone en el aumento de la seguridad jurídica que el conocimiento de un límite cierto y efectivo puede acarrear. Así el Legislador sabría a qué límite atenerse

en la creación, establecimiento o aumento de los tributos, y los tribunales podrían amparar las situaciones incursas más allá del límite no permitido o no tolerado. Los contribuyentes, por su parte, tendrían un parámetro cierto con el cual medir su situación, aportando certeza jurídica.

En cuanto al grado de arbitrariedad del tope que se estableciera siguiendo estas ideas, es similar al grado de arbitrariedad existente en otros tipos de cuantificaciones, por ejemplo, en la elección de una tarifa u otra para cualquier tributo progresivo, donde no hay razones de peso específico excluyentes para el establecimiento de tales o de cuales porcentajes en vez de otros un poco mayores o un poco menores. Parece ser este acto de discrecionalidad insalvablemente arbitrario, entendido en estos términos, pensando por arbitrario un acto de elección que no aparece respaldado de manera sólida por razones de peso, o por normas de rango superior que lo determinen, y que muestra la presencia de apreciaciones personales. Como acto comprensivo de una dosis de discrecionalidad, será observable siempre que no incurra en irrazonabilidad o sobrepase ese límite mínimo indeterminado que marca el concepto amplio de justicia, o que se encuentre respaldado por razones no atendibles por el Ordenamiento jurídico, encubriendo fines disimulados o no, o que directamente no sean fines de interés público.

De este cúmulo de ideas que intentan examinar la utilidad que puede presentar la existencia de un límite surge inmediatamente la cuestión de quién lo fija y cómo.

Una solución muy discutida, a favor y en contra, estriba en la fijación por vía constitucional. Cuando se habla de límites constitucionales, se hace alusión a dos tipos de posibles limitaciones. Por un lado, el establecimiento de un límite fijo, cuantificado por lo general, producto de una discusión política y plasmado por el Legislador constituyente en la Constitución. Por otro lado, las limitaciones constitucionales surgen del cúmulo de derechos y garantías del contribuyente, de obligaciones del Fisco, que conforman un plexo jurídico que permite hacer construcciones de las cuales se desprenda una idea que, atenta a las consideraciones de tiempo y lugar, permita limitar al Estado y corregir la situación creada cuando se exceda en el requerimiento tributario de contribución al gasto público respecto de un determinado contribuyente.

Como una cuestión adicional se presenta la consideración de si el límite es único e invariable o si, por el contrario, dicho límite es uno cuando se trata de la afectación de la propiedad por un solo tributo, mientras que si se trata de más de un tributo hay que plantear

las circunstancias tomando en cuenta otro tope que, para quienes opinen que hay que diferenciarlo del anterior, seguramente será mayor. Así parece desprenderse de lo dicho por la C.S.J.N. en el fallo " S.A. Ganadera e Industrial Ciriaco Morea c. Provincia de Córdoba" , ya citado.

11.2 LIMITE CUANTITATIVAMENTE FIJADO Y LIMITE CUALITATIVAMENTE ESTABLECIDO.

Resulta interesante comentar algunas de las posiciones doctrinarias que existen en cuanto al tema del límite.

Este límite puede tener dos formas de considerarse: una cuantitativa, al estilo del límite del 33% sobre un parámetro dado, establecido por la C.S.J.N., y otra , cualitativa; es decir, cuando se basa en la apreciación del efecto sustitución, o el hecho de tener que desprenderse de todo o parte del patrimonio para pagar la obligación tributaria, o en la llamada afectación sustancial del derecho de propiedad, del capital o de la renta, etc. Es decir, que el límite lo consideraremos cuantitativamente establecido cuando de manera expresa, por el método que fuere, se fije una cantidad determinada que sirva de límite, un guarismo o una razón que permita comprobar si se ha transpasado o no la frontera. Y cualitativamente fijado cuando esa cantidad no aparece determinada mediante guarismo alguno, sino que se expresa con fórmulas generales de aplicación a cada caso.

Existen varias opiniones al respecto:

La Corte Suprema ha expresado el límite de la tributación tanto cuantitativa como cualitativamente. Se señala que el límite del 33% del capital o de la renta gravada, establecido en la jurisprudencia de la Corte, aparece carente de una seria y real fundamentación, pues de la misma forma podría haber establecido el 30% o el 35%, etc.

Es de observar que ese límite del 33% se estableció tanto para la renta como para el capital gravado, como si se tratara de parámetro homogéneos, sin hacer las diferenciaciones que corresponde hacer, dada la naturaleza de ambos conceptos, violando así la regla tributaria no escrita de la intangibilidad del capital, y que el impuesto debe recaer y ser pagado con rentas, pues con la tasa del 33%, en tres años el capital desaparecería.. Obviamente hubo que interpretar que al hablar del capital gravado, el porcentaje mencionado hace referencia a la renta de dicho capital, que es en teoría el objeto sobre el cual recae el gravamen, y a la vez la riqueza con la cual hay que solventarlo, dada la buena regla de la tributación,

mentada por la propia C.S.J.N., que indica que las deudas tributarias se solventan con renta, con los frutos y no con el capital.

La Corte Suprema ha determinado , con especial referencia al impuesto territorial y a la transmisión gratuita de bienes que el tributo no puede absorber más del 33% de la riqueza gravada. El establecimiento de un límite cuantitativo a los impuestos, superado el cual resultan confiscatorios, debe responder a un criterio de razonabilidad.

El principio de razonabilidad, no tenemos duda, debe abarcar a todos los restantes principios constitucionales referidos a los tributos. En todos los fallos en los que se ha tratado el principio de no confiscatoriedad, implícitamente nos remite al de razonabilidad.

¿Constituye una medida razonable de la participación de los particulares en el sostenimiento de los gastos del Estado la absorción por parte del mismo de la tercera parte de la riqueza gravada?

Para responder a ésta pregunta , previamente nos parece oportuno recordar una frase de Alberdi : " un impuesto abusivo era el que llevaba la contribución más allá de los límites de la renta...el gravamen...debe salir de donde salen los demás gastos privados, vale decir de la renta o de la utilidad de sus bienes. Es preciso vivir de las ganancias y para tener ganancias, se hace menester trabajar los fondos que las producen. El Estado debe subsistir de la renta colectiva de sus ciudadanos y no de sus capitales, exigir capitales es entrar en una crisis de destrucción" (Alberdi, Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1953).

Ya en esa época la Corte había fijado como tope el 33% .No creemos que las circunstancias socioeconómicas actuales han variado con respecto a la época en que dicho límite fuera establecido por la Corte, por lo que no creemos tampoco aconsejable un aumento del límite de confiscatoriedad de los tributos, todo lo contrario, ya que en un país en vías de desarrollo sería suicida desalentar las inversiones con tasas que pretendan absorber más de una tercera parte de la riqueza gravada.

La mayor parte de la doctrina argentina califica el porcentaje del 33% de adecuado, razonable, opiniones sustentadas desde una perspectiva económica o política, pero que carecen de fundamento jurídico.

García Belsunce tilda de "sacramental" y de "cabalístico" el coeficiente elegido, porque no se dan las razones para su elección.

Villegas, por el contrario, señala que ese porcentaje del 33%, es decir de un tercio de la renta o del valor, representa un límite "válido y coherente", que no podría sufrir alteraciones ni por variabilidad de circunstancias ni por la consideración de los fines extrafiscales.

En otros fallos, la C.S.J.N. ha expresado una delimitación de carácter cualitativo de la confiscatoriedad, al decir que la confiscación se produce cuando el tributo absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado, que como se ve es otra fórmula que sigue manteniendo el misterio sobre la determinación cuantitativa más o menos exacta del límite. Dino Jarach señala que la C.S.J.N. ha tomado un criterio de apreciación para evaluar si se ha producido o no confiscación, derivado del viejo adagio romano del "buen padre de familia". La renta sobre la cual se considerará si ha existido o no una confiscación por vía tributaria no será la renta real, sino la potencial, tomando el criterio relativo de la explotación según las pautas normales o comunes de comportamiento, al estilo del buen padre de familia.

El problema consiste en determinar qué se entiende por "parte sustancial de la renta o capital". Villegas señala que la razonabilidad en la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según las exigencias que dicten el tiempo y el lugar, y según los fines económicos sociales de cada impuesto, dando relieve así también a los fines extrafiscales del tributo.

Para Casás existe un punto crítico de imposición que la C.S.J.N. ha reconocido, cuando ha sido traspasado por un solo tributo, y que por elementales razones de congruencia, se impone igual conclusión cuando se llega al mismo resultado por la acción concurrente y combinada de la aplicación de más de un gravamen, dada la igual afectación que sufre el derecho de propiedad.

El problema se presenta en cómo realizar el cómputo de la carga tributaria conjunta. Reiteramos nuestra opinión acerca de la congruencia de tener un límite único. La afectación del derecho de propiedad se da cuando se traspasa un cierto punto, por uno o más tributos, pero ese punto a partir del cual se produce un desconocimiento del derecho es único e invariable en ambos casos.

Para asegurarnos que el desborde fiscal no conspire contra la producción de la riqueza, es decir contra los capitales que producen ganancias, se impone la necesidad de establecer en la Constitución Nacional expresamente el límite cuantitativo de los tributos, sin perjuicio de

facultar al Congreso , en situaciones de excepción para elevar el tope establecido, exigiéndose para ello mayorías especiales de los representantes del pueblo, flexibilizándose, de ésta manera el sistema.

Por último, a nuestro juicio, el tope del 33% fijado por la Corte, es aplicable a todos los gravámenes, **incluso cuando se trata de juzgar sobre la confiscatoriedad global de los impuestos.**

12.1 CONFISCACION GLOBAL

La tendencia de los últimos años a nivel mundial se orienta a reducir la presión impositiva global como forma de estimular el crecimiento, a instituir expresas garantías a nivel constitucional, como forma de impedir que se desvirtúe el programa constitucional.

La Corte, en 1948, sostuvo que el tope del 33% fue fijado con referencia a un solo gravamen, máxime teniendo en cuenta que, en caso de tener que referirse a la confiscatoriedad global de los impuestos, "habría de ser por necesidad considerablemente mayor que el establecido por un solo impuesto"⁴⁸

Sobre éste fallo podemos comentar dos conclusiones que no compartimos, la primera es que si al absorber más de una tercera parte de la riqueza gravada el tributo resulta confiscatorio con agravio al derecho de propiedad, la situación es siempre la misma, se trate de uno o de varios tributos, la segunda es que el distingo que pretende hacer la Corte entre confiscatoriedad de un impuesto y confiscatoriedad global del régimen tributario permitiría sostener que el tope del 33%, fijado en el caso de un impuesto, es arbitrario, ya que existiría por encima de él un margen, por ejemplo de hasta el 50% en que el tributo aún resulta compatible con el derecho de propiedad, y más allá del cual deviene confiscatorio.

La Corte no ha resuelto expresamente sobre el tema de la impugnación conjunta de tributos, o del sistema tributario de manera global, resolviendo que son cuestiones de hecho y no de derecho. La máxima prueba de esto, se da en un fallo que comentamos a continuación que reunía todos los requisitos para que una acción con base en el principio de no confiscatoriedad global prospere y aún así, la Corte rechazó la demanda incoada.

Se trata del caso "Gómez Alzaga, Martín Bosco c. Provincia de Buenos Aires", año 1999, "Necesidad de una acreditación clara y precisa del agravio constitucional. Improcedencia de una acción promovida sobre la base de considerar confiscatorio el sistema tributario en su conjunto. Fundamento dado por la ausencia de prueba concluyente en la pretensión deducida": Una reiterada jurisprudencia señala de manera invariable que para que se configure la confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital y que, a los efectos de su apreciación cuantitativa

⁴⁸ Caso "S.A. Ganadera e Industrial Ciriaco Morea c. Provincia de Córdoba". Fallos: 210:175.

debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, es decir, a su capacidad productiva potencial.

En ésta línea conceptual se ha establecido asimismo que la comprobación del índice de productividad es siempre indispensable o un elemento de juicio primordial e insustituiblemente necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto.

También se ha dicho que la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales no debe ceder sino ante una prueba contraria tan clara y precisa como sea posible, particularmente cuando se trata de impuestos creados por el Poder Legislativo, en virtud de sus facultades no discutidas. Cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una estimación personal, aunque ella emane de peritos, ni de circunstancias accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor real del bien gravado y el monto de ese gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquél.

Por otro lado, la C.S.J.N. ha sostenido que a los fines de juzgar acerca de la confiscatoriedad del impuesto impugnado de inconstitucionalidad por el contribuyente, no debe incluirse el monto del gravamen entre los gastos de explotación, como tampoco lo pagado en concepto de tasas por retribución de servicios. A la vez, destacó que en la organización social actual, el propietario de la tierra fértil no atiende al real destino de ella haciéndola mero capital productivo de renta, para limitarse a disfrutar del precio que obtiene por la cesión de uso.

Es oportuno recordar también que 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.

Debe señalarse, por último, que se ha requerido una prueba concluyente a cargo del actor acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada.

De lo expuesto, surgen principios básicos aplicables en casos semejantes:

a) El carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva.

b) Ésta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación, sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente.

c) La acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, es decir, inequívoca. Tales exigencias están lejos de ser satisfechas en la especie, por ejemplo por omisión en la tarea probatoria, o quizá por deliberado propósito, la actora no ha ofrecido elemento alguno tendiente a acreditar el valor real de los campos, requisito indispensable.

Por las razones expuestas, la demanda incoada por el actor contra la Provincia de Buenos Aires y el Estado Nacional, por entender que es inconstitucional por confiscatorio el sistema tributario al que se encuentra sometido, debe ser rechazado.

En otro caso, "López López, Luis"⁴⁹, "Carácter relativo del límite tolerable de la carga tributaria", 1991, la Corte concluyó que no tiene carácter confiscatorio el recargo máximo de treinta veces el impuesto inmobiliario, que representa el 45% del avalúo fiscal.

Existen algunos pronunciamientos que, a veces obiter dictum, a veces gracias a interpretaciones a contrario sensu, nos dan ciertas pautas que permiten alentar un intento de configuración de una doctrina que dé acogida positiva a un planteamiento de confiscatoriedad por la presión conjunta de más de un tributo.

En el fallo "S.A. Mattaldo Simón Ltda. Establecimientos Rurales y Destilería c. Provincia de Córdoba" se trató acerca de una contribución territorial cuyo monto fue considerado excesivo por absorber más del 50% de las utilidades líquidas. Dijo la C.S.J.N. "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 cuando, empleándose métodos racionales de explotación agropecuaria, un inmueble no ofrece sino el 1.50% anual de interés, muy inferior al que presumen como normal el art. 11 de la ley 11682 y el art. 6 de la ley de moratoria hipotecaria". Lo rescatable bajo este punto de vista es la consideración y el remarque que surgen del fallo en cuanto a que el desmedro del 50% es excesivo, máxime

⁴⁹ Fallos: 314: 1292.

resultando de un solo tributo. Es decir, en una interpretación a fortiori, se producirá confiscación por la sumatoria de tributos si se llega a una suma similar o superior.

En el fallo "Gustavo A. Frederking y otros c. Nación Argentina"⁵⁰, se trató de un juicio de repetición de impuesto a los réditos. Se les cobraba en rédito presunto por un inmueble, conjuntamente con lo que tributaban en razón del impuesto inmobiliario. La C.S.J.N. sostuvo "que la doble imposición -aún concurriendo las provincias con la Nación- ha sido motivo de constantes discusiones en la doctrina y en la justicia, pero esta Corte Suprema resolvió el asunto en varios casos y especialmente precisó su doctrina interpretativa en el juicio de "Mataldi Simón Limitada c. La Provincia de Buenos Aires"

"Que si ese doble gravamen sobre la misma materia y por el mismo concepto fue categóricamente reconocido a las provincias en concurrencia con la Nación, claro se advierte que, desde un punto de vista institucional, no se le puede desconocer a la Nación misma para una doble imposición que vendría a ser como una sobretasa en tanto no se exceda el límite que fija el concepto de confiscatoriedad".

En "Cándida de Gregorio, viuda de Cipriano, y otros"⁵¹ existió una impugnación conjunta del impuesto inmobiliario y de la tasa de servicios sanitarios, dado que la suma de ambos absorbía el 59,32% de la renta del inmueble, debiéndose hacer sobre cada cuota parte de los condóminos. La C.S.J.N. dijo que "no corresponde sumar, como lo hace la demandada, lo pagado por servicios sanitarios al importe de la contribución territorial, pues si ésta última es un impuesto, no lo es la primera, que entra en la categoría de las tasas por ser retribución de los servicios de aguas corrientes y cloacas". Reitera la jurisprudencia en cuanto a la relación del monto de la tasa con el costo del servicio. Continúa diciendo el tribunal que "Por consiguiente, la impugnación judicial que se haga del monto de una tasa considerada exorbitante debe juzgarse del punto de vista de su posible carácter confiscatorio. No es esto lo que se cuestiona en autos, pues lo que pretenden los actores a los efectos de la confiscatoriedad alegada es unir el monto del impuesto territorial al de la contribución por servicios sanitarios, incurriendo en el error de atribuir a esta contribución el carácter de un impuesto al igual que el territorial. Ello no es admisible, como no lo sería la acumulación de las contribuciones municipales por alumbrado, barrido y limpieza". Si bien, como se ve, hay un rechazo de la pretensión, no se dice que es improcedente la consideración conjunta

⁵⁰ Fallos: 193:397, 1942.

⁵¹ Fallos: 236:22, 1956.

de tributos, sino sólo de tasas e impuestos. Luego, al menos según este antecedente, la sumatoria de impuestos sería admisible, o al menos no rechazable in limine.

En otro fallo "S.A. General Electric v. Municipalidad de Rosario - Santa Fe"⁵², se dijo que la existencia de superposición impositiva entre la municipalidad de Rosario y la provincia de Santa Fe no resultaba opuesta a ninguna norma, salvo que se comprobara que en conjunto resultara confiscatoria, cosa no constatada en la especie. La actora trató de repetir una tasa por retribución de servicios, cuya base imponible consistía en la determinación de los ingresos brutos anuales del contribuyente, computando a tal efecto la totalidad de las operaciones realizadas en la provincia. En lo que atañe al caso de la posible confiscatoriedad por superposición de tributos, dijo la C.S.J.N. "que la recurrente aduce también que existiría superposición entre el impuesto cuestionado y el de carácter provincial que grava las actividades lucrativas, puesto que toma en consideración las llevadas a cabo dentro de todo el territorio provincial y, además, la Municipalidad de Rosario tiene importante participación sobre el producido. La Cámara a quo ha decidido que no existe norma alguna que se oponga a tal sistema, a menos que se compruebe que ambos en conjunto resulten confiscatorios, lo que no resulta de autos ocurriera con el gravamen que se cuestiona. No aparece que el procedimiento seguido infrinja la garantía de la igualdad o resulte confiscatorio de la propiedad del recurrente"

Existen numerosos trabajos de investigación, opiniones y conclusiones sobre "presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente".

Las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Argentina, en el año 1989, en el tema que se ocupó de "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente", expresó, que la concurrencia de tributos que van más allá de los límites tolerables "aniquila el derecho de propiedad" porque "la capacidad contributiva es una sola".

Recomiendan :

1- Declarar la inconstitucionalidad de las cargas fiscales, que individualmente o en su conjunto resulten excesivas, por contravenir los principios y garantías superiores que en cada país contengan las respectivas Constituciones o Leyes de rango superior al de la ley ordinaria.

⁵² Fallos: 255: 66.

2- 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 materia.

3- Reafirmar la conveniencia en orden a los países con forma de Estado políticamente descentralizada, que coordinen su acción fiscal mediante alguno de los métodos que propone la ciencia financiera y el Derecho comparado, a fin de ejercitar armónica y racionalmente el poder tributario, sin desmedro de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

4- Dejar categóricamente sentado, que una premisa esencial del Estado de Derecho reclama la justiciabilidad plena de cuestiones constitucionales como la que aquí se trata. En tal sentido, la revisión de la constitucionalidad de las leyes fiscales importa el contralor de la supremacía de la Ley Fundamental, potestad de la cual no puede abdicar la magistratura judicial, ni siquiera invocando que las propuestas revisten cuestiones privativas de otros poderes.

Las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario consideró que el principio de no confiscatoriedad debe estar explícito en la Constitución Nacional, tema muy importante a la hora de su aplicación por parte del tribunal.

Villegas resume lo que es el parecer general de la doctrina argentina al respecto, sosteniendo que el principio de no confiscatoriedad se predica tanto de cada tributo individualmente considerado como del conjunto, pues se da igualmente una afectación del derecho de propiedad que no puede diferenciarse ontológicamente en un caso y en otro, como asimismo que la capacidad contributiva sobre la recae el tributo o los tributos es una y única, personal del contribuyente.

La doctrina argentina ha seguido los pasos dados por la C.S.J.N. al reconocer la existencia de confiscatoriedad en diversos supuestos de tributos aisladamente considerados. Asimismo es conteste en la opinión que, de por sí, la doble imposición interna no es inconstitucional, pero que sí puede tornar inconstitucional cuando es tachable de confiscatoria. Sin embargo, la doctrina intenta avanzar un paso más allá, buscando que el principio sea también aplicado por la jurisprudencia a los casos de superposición tributaria cuando se produzcan

similares circunstancias a las que, en los casos de tributos aislados, justificaron la aplicación del principio.

Giuliani Fonrouge analiza alguna jurisprudencia de la C.S.J.N. respecto a su negativa a considerar la acumulación de los diversos gravámenes que puedan incidir sobre la persona, con lo cual parece estar de acuerdo, y agrega que en ese caso el tope para la configuración de la confiscatoriedad debería ser mayor. No explica por qué, a su parecer, el supuesto es diferente cuando la confiscatoriedad se produce por un tributo que cuando se origina por una suma de ellos, ni fundamenta cuál debería ser el límite en este segundo caso.

Gustavo Naveira de Casanova opina que el principio resulta aplicable en ambos supuestos. Una respuesta contraria llevaría a restringir injustificadamente el ámbito de aplicación, lesionando la Norma Constitucional por restarle operatividad al principio. Por otro lado, las razones que llevan a aplicar el principio en un caso son idénticas a las que se producen en el otro, y se refiere tanto a la lesión que se da en el derecho de propiedad por la producción de un efecto confiscatorio, sea en el caso de un tributo aislado como en el caso de un conjunto de ellos, como asimismo la violación grave del principio de capacidad contributiva o el exceso en la progresión, etc. Visto el problema desde el punto de vista del patrimonio afectado, si la porción que se le detrae al contribuyente implica la constatación de un efecto confiscatorio, da igual que esa suma sea producto de un tributo que de dos o más. El resultado sufrido en el patrimonio es idéntico en cualquier caso.

Paralelamente, las razones que se pueden encontrar para no aplicar el principio en el supuesto de un conjunto de tributos, o del sistema tributario, no son muy de recibo. Que sean varios los sujetos activos, o que sean diferentes los hechos imposables, o que resulte más difícil articular la pretensión del particular en cuanto a su planteamiento, no quitan razón al hecho incontrastable de la lesión en los derechos que sufre quien experimenta un efecto confiscatorio en su patrimonio cuando se le aplica más de un tributo. Surge evidente que la capacidad contributiva personal es una y única, aunque sus manifestaciones puedan considerarse plurales.

13.1 EFECTOS DE LA DECLARACION DE CONFISCATORIEDAD

La Corte, en un primer momento, se orientó a sostener que el pronunciamiento que acoge la impugnación de confiscatoriedad del tributo se debe limitar a declarar la inconstitucionalidad del impuesto tal como ha sido organizado y percibido, pues no le incumbe a ella, sino al Congreso o a las Legislaturas Provinciales, fijar la tasa o porcentaje que subsidiariamente puede cobrar el fisco.

Esta posición origina una desigualdad entre aquellos contribuyentes a los que se les exonera de todo pago al declararse la confiscatoriedad del tributo por superar, aunque más no sea mínimamente, el tope más allá del cual se considera que el impuesto trasgrede el derecho de propiedad, y aquellos otros que por no exceder el impuesto el límite máximo admisible deben pagarlo íntegramente, desigualdad que se encuentra en pugna con el principio consagrado por el art. 16 C.N.

La solución adoptada por la Corte excede el agravio del contribuyente lesionado en su derecho de propiedad, en la medida que el tributo absorbe su renta por sobre el límite considerado razonable. Ese exceso constituye el perjuicio sufrido por el contribuyente, y la reparación se debe circunscribir a nulificar dicha demasía. Por ello, la Corte, al rever su posición, estableció que la declaración judicial de que un impuesto es confiscatorio, y por ello inconstitucional, sólo alcanza a la porción del monto en que consiste el exceso.

13.2 SUJETOS QUE PUEDEN INVOCAR EL PRINCIPIO

En principio y como norma general, el contribuyente será el único sujeto pasivo que pueda articular una pretensión basada en la violación del mandato constitucional estudiado, pues por lo general es él quien paga el tributo.

Pero se presentan otras situaciones en las cuales la duda aparece. Por ejemplo, en el caso del responsable subsidiario, cuando la insolvencia del contribuyente hace que el Fisco se dirija contra él por una deuda ajena, de la cual por ley resulta responsable. Es indudable que la situación en que se encuentra es desfavorable y definida. Cabe pensar que por más herramientas que el ordenamiento ponga a disposición del responsable para recuperar lo pagado al Fisco de parte del deudor originario o contribuyente, será ilusorio que lo pueda hacer. Si el Fisco con todo su potencial no ha podido hacerse con la suma debida de manos

del contribuyente, que aparece insolvente por principio, no cabe pensar que un responsable subsidiario pueda hacerlo.

Al responsable subsidiario se le está quitando, por vía fiscal, una suma que no debe originariamente, y que aunque tenga derecho y medios procesales para hacerlo en teoría, en la práctica difícilmente podrá recuperar, por no decir que le será imposible, pues el contribuyente por regla ha sido declarado fallido. La respuesta a esta situación en cuanto a la aplicación o no del principio de no confiscación dependerá de la manera en que se conciba el principio y de las distintas posturas que sobre él hemos visto. Un dato indiscutible es que, en el caso ejemplificado, como en otros que puedan aparecer, es por medio del sistema fiscal que se está produciendo un efecto que puede llegar a ser confiscatorio.

13.3 ALTERNATIVAS ANTE LA IMPUGNACION GLOBAL DEL REGIMEN TRIBUTARIO POR CONFISCATORIEDAD.

En la acción judicial de impugnación global de los tributos se presentan distintas alternativas a fin de adecuar cuantitativamente los impuestos a límites compatibles con la Constitución Nacional cuando el conjunto de los impuestos nacionales, provinciales y municipales que recaen sobre un mismo contribuyente superan el límite de confiscatoriedad de los tributos.

Entonces, si la confiscatoriedad se configura por la superposición de tributos nacionales, provinciales y municipales o sólo entre los primeros y cualesquiera de los otros, se podría optar por una de las siguientes alternativas:

1- Declarar la inconstitucionalidad del último o últimos sancionados que, al agregarse a los vigentes, dieron causa a la confiscatoriedad global alegada. Es una solución simplista que puede producir graves injusticias, ya que seguramente afectará en forma desigual a los fiscos involucrados.

2- Dar preferencia en materia de impuestos indirectos a la Nación y en el caso de impuestos directos a las provincias, aduciéndose que en el caso de conflicto entre facultades concurrentes se debe dar primacía a la Nación, inclinándose la decisión a favor de las provincias cuando se trate de impuestos directos, que la Nación sólo puede sancionar en situaciones de excepción, conforme al art. 75, inc. 2, de la C.N. Este criterio no responde a una razonable interpretación de la Constitución, ya que no cabe otorgar preferencias de tal

orden limitativas del ejercicio de poder tributario, en la medida en que tanto la Nación como las provincias actúen en el marco de sus atribuciones.

3- Descontar un determinado porcentaje de todos los tributos involucrados en el litigio, de manera que el conjunto de ellos no incida más allá del límite máximo del 33% sobre la riqueza gravada. Creemos que es la mejor solución.

Si en la controversia solamente estuvieran involucrados impuestos sancionados por una misma jurisdicción, en principio la alternativa que se escoja es indiferente, salvo que el conflicto se dé entre impuestos nacionales coparticipables y no coparticipables, en que la decisión que se adopte puede afectar a las provincias en caso de que se anule o disminuya exclusivamente el cuántum de cualquiera de los que integran el fondo de coparticipación federal.

Debemos destacar dos situaciones:

a) Supuesto de que la provincia demandada, en el pleito en que se cuestiona la confiscatoriedad global del sistema, no se encuentre adherida al régimen de coparticipación federal de impuestos nacionales. En éste caso, la provincia en cuestión podría promover una acción contra la Nación por el inconstitucional ejercicio por parte de ésta del poder tributario con motivo de la sanción de impuestos directos en trasgresión a las disposiciones del art.75, inc.2 de la C.N., alegando que ese irregular ejercicio no puede acarrearle la disminución del cuántum de sus impuestos, a causa de la confiscatoriedad global del sistema, debiendo declararse la inconstitucionalidad de los impuestos nacionales dictados en pugna con la Constitución Nacional. Esta acción podría acumularse a la promovida por el contribuyente afectado por la confiscatoriedad a fin de resolverlas conjuntamente.

b) Supuesto de que la provincia se hallase adherida al régimen de coparticipación federal tributaria, la controversia entre ambos fiscos, el nacional y el provincial, no se podría plantear ya que la provincia carecería de legitimidad para impugnar con base constitucional un régimen que ha aceptado voluntariamente, de conformidad con la doctrina de los propios actos.

Relacionados con éste tema hay varios precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que constituyen afirmaciones contenidas en las sentencias referidas a aspectos jurídicos, que sin ser imprescindiblemente necesarias para resolver el caso que se decide, importan fijar o anticipar criterios del tribunal (obiter dictum). Así, luego de descartarse

que la "doble imposición" por sí sola basta para fundamentar agravios constitucionales, se estableció, sin embargo, que ello no sería así en la medida que los tributos implicados, en su conjunto, excedieran el límite tomado en cuenta para tener por configurada la confiscatoriedad, lo que hubiera requerido de alegaciones concretas y de las probanzas correspondientes para acreditar tal extremo.⁵³

Se registra un reciente fallo, en 1999, en el que la parte actora cuestionaba los efectos concurrentes de distintos gravámenes sobre propiedades rurales ubicadas en la Provincia de Buenos Aires (nacionales, provinciales o municipales), reiterando la sentencia su doctrina jurisprudencial en los siguientes términos: para que se configure confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o capital; debe considerarse la productividad posible del inmueble rural; la tacha de confiscatoriedad requiere una prueba concluyente a cargo del actor, lo que no ocurrió en la especie ante la escasa idoneidad del peritaje practicado.⁵⁴

⁵³ La familia de fallos en este sentido se integra con las causas: "Gustavo A. Frederking c. Nación Argentina", 1942 (Fallos: 193:397); "S.A. General Electric c. Municipalidad de Rosario", 1963 (Fallos: 255:66); y "S.A. Bodegas y Viñedos Saint Remy", 1965 (Fallos: 262:367).

⁵⁴ Causa "Martín Bosco Gómez Alzaga c. Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 322:3255).

14.1 OTROS TEMAS NO TRIBUTARIOS DONDE APARECE EL CONCEPTO DE CONFISCACION

En particular, llama la atención el tema del controvertido empréstito forzoso . sus consecuencias litigiosas en estos días se siguen ventilando, pasada la etapa de impugnación basada en su presunto no reconocimiento constitucional, como figura no contemplada dentro de las facultades tributarias del Gobierno federal.

Asimismo hay en la jurisprudencia de la C.S.J.N. pronunciamientos acerca de la existencia de ciertas "cargas que no son impuestos", que producen un incremento en la carga fiscal en la economía de un contribuyente determinado, pero al no ser consideradas como pertenecientes al género tributario, parecería que no les son aplicables las garantías constitucionales correspondientes.

14.1.1 AHORRO OBLIGATORIO

Este empréstito forzoso fue introducido en 1985 por ley 22256 con vigencia por dos períodos anuales consecutivos, y posteriormente por ley 23549, en 1988.

Doctrinaria y jurisprudencialmente se discrepó acerca de su naturaleza, sobre si constituía un impuesto con cargo de devolución, o un empréstito obligatorio, u otro tipo de medida fiscal, etc. Concretamente, sobre la capacidad económica de los contribuyentes, expresada en las declaraciones impositivas del año anterior, se presumía como cierta una capacidad de ahorro, y sobre la misma se establecía un tributo, cuya principal característica esa su devolución en un plazo de 60 meses, sumando al capital un interés capitalizable (anualmente en la primera ley, mensualmente en la segunda), cuya tasa coincidía con la utilizada para los depósitos en caja de ahorro común por una entidad oficial, la Caja Nacional de Ahorro y Seguro.

En un contexto claramente inflacionario como el dado en Argentina en el período de vigencia de las leyes mencionadas, sumando el período de agudización de dicho fenómeno, conocido como de la hiperinflación, el interés estipulado por las normas se tornaba insuficiente, por no decir irrisorio, desde la entrada en vigencia de la ley, ya que no sólo no configuraba una retribución por el uso del capital prestado forzosamente, sino que tampoco recomponía en forma alguna el deterioro del mismo producto de la inflación.

Ante este panorama, se han utilizado principalmente dos argumentaciones para impugnar el ahorro forzoso. Por una parte, se intentó atacarlo porque configuraba una medida no contemplada en la normativa constitucional, es decir que quedaba fuera de la potestad tributaria y hasta de la financiera del Estado. Por otra parte, un nuevo planteamiento se llevó a cabo cuando venció el período de gracia del Estado y se hizo exigible la obligación de devolver el capital con más el interés legal. Es aquí donde aparecieron con más fuerza las argumentaciones basadas en la violación del principio de no confiscatoriedad. Pero la mayoría de los intentos no prosperaron ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo de la Capital Federal, la que, sin embargo y en la mayoría de sus Salas, reconoció que la tasa a la que se devolvía el capital revelaba ciertos efectos confiscatorios en el instituto, pues no lo recomponía ni remotamente siquiera. Apelada ante la C.S.J.N., la cuestión se resolvió en los fallos "Horvath, Pablo c. Fisco Nacional (DGI) s/ ordinario (repetición)" e "Indo S.A. c. Fisco Nacional (DGI) s/ repetición", sentencias ambas de 1995.

En el primero de los pronunciamientos, el tribunal, por mayoría, dijo, respecto a la naturaleza del instituto, que es un empréstito forzoso, una especie del género de los tributos, que puede poseer fines extrafiscales, que se encuentra comprendido dentro de las potestades tributarias del Congreso del art. 67, inc. 2 de la C.N. . En el considerando 9 agregó que como tributo presenta la particularidad de que los importes ingresados son restituidos, en forma posterior a la extinción del vínculo obligacional del contribuyente. Y que la restitución efectiva de los montos fue sujeta por el propio Legislador a una circunstancia futura e incierta: el mantenimiento de las variables macroeconómicas proyectadas, para lo cual fijó la tasa de interés más baja del mercado, sin posibilidad de actualización monetaria para el capital. Dentro de este marco de validez constitucional del instituto en principio, señala en el considerando 16 que "las situaciones de hecho que se sujetaron al gravamen, son reveladoras de aptitud económica de los llamados a efectuar las contribuciones", y en el considerando siguiente agrega que , si bien el instituto es constitucionalmente válido, ello se entiende "sin perjuicio de la posibilidad de que el contribuyente demuestre que alguna cláusula en particular, en su concreta aplicación al caso, pudiera lesionar determinada garantía consagrada en el texto constitucional"

Dentro de estas consideraciones en cuanto a los casos puntuales de violación de garantías constitucionales, comienza por decir en el considerando 21 que la presunción de aptitud

económica de los contribuyentes no obstaba a la posibilidad de demostrar modificaciones en la capacidad de ahorro, las que podían excluir la obligación o reducirla. En el considerando 23 marca que la presunción es una modalidad razonable, que entra en el campo discrecional del Legislador, y que en tales condiciones, el contribuyente debería haber demostrado que la presunción era inexacta, porque disminuyó o desapareció su capacidad contributiva tomada como base. El planteo del recurrente es inadmisibles porque falta la prueba de la situación patrimonial y rentística del contribuyente en el período base y su comparación con la de los ejercicios siguientes, y falta la prueba del perjuicio indebido que ha originado la aplicación de la norma. En el considerando 25 sostuvo que "por otra parte, a los efectos de demostrar que la obligación tributaria que el Estado impone mediante el régimen del llamado empréstito forzoso es inválida constitucionalmente, el contribuyente deberá probar su carácter confiscatorio en forma concreta y circunstanciada conforme a la jurisprudencia de este tribunal. A tales propósitos cabe recordar la garantía de la razonabilidad en el ejercicio de prerrogativas de los poderes públicos y la pauta de fijar un 33% como tope de la presión fiscal, en el caso, calculado sobre la capacidad del contribuyente establecida según los criterios de la ley 23256, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del art. 17 de la C.N."

Son interesantes de remarcar los votos de los jueces Moliné O' Connor y Petracchi, en cuanto a su visión de los efectos confiscatorios en el caso. En sus votos, la confiscatoriedad puede verse también referida a la devolución del capital, si no se respetara su integridad con más la tasa de interés pura que el Legislador ha querido y previsto en la norma.

En la segunda de las causas citadas en este título, las conclusiones de la mayoría son similares a la del fallo "Horvath", al decir en el considerando 7 "que, en este sentido, y habida cuenta de que la confiscatoriedad es una cuestión de hecho que, conforme a reiterada doctrina del tribunal debe ser, caso por caso, objeto de concreta y circunstanciada prueba por parte de quien la alega, correspondería al contribuyente demostrar que lo ingresado en total en el período de que se trata en virtud de la obligación tributaria que se impugna; esto es, con la previa deducción de aquellos montos que el Fisco le hubiese reintegrado en aplicación de las pautas del art.4 de la ley de ahorro obligatorio, configura en su conjunto un exceso del 33% tradicionalmente admitido en la presión fiscal (considerando 25 de la causa Horvath) "

14.1.2 CARGAS QUE NO SON TRIBUTOS

Este tema está íntimamente ligado al hecho de la abundante intervención estatal en la vida económica. Al pasar históricamente de una concepción limitada del poder de policía, restringido a la seguridad, salubridad e higiene y moralidad, a una más amplia, abreviada en la idea del estado intervencionista o del bienestar, se hace necesario contar con más herramientas para operar sobre la realidad económica. Aparecen ciertos institutos de naturaleza discutible, pero que se encuadran dentro de la categoría de las obligaciones legalmente impuestas, debilitándose la anterior concepción de la inviolabilidad de la propiedad.

Entre los casos más conocidos, podemos citar el caso "Inchauspe Hermanos c. Junta Nacional de Carnes"⁵⁵. Por ley 11747 se creó la Junta Nacional de Carnes, cuyo financiamiento se lograba gravando la venta de ganado bovino, ovino y porcino, hechas en, o a mercados, frigoríficos o remates ferias, con una contribución de hasta el 1,5%, que será percibido por la Junta con cargo de invertir 1/5 en gastos de administración, propaganda, estadística o censos, y los 4/5 restantes, con aprobación del Ejecutivo, en frigoríficos e instituciones comerciales o industriales, destinadas a la defensa de la ganadería nacional y abaratamiento de la carne para consumo. De esta forma se asoció compulsivamente a los vendedores de ganados. La Corte hizo una remembranza de que había adoptado anteriormente al caso un criterio amplio en cuanto al poder de policía del Estado, y que respecto del asunto sometido a su juicio "desde luego, el análisis de la eficacia de los medios arbitrados para alcanzar los fines propuestos, la cuestión de saber si debieron elegirse esos u otros procedimientos, son ajenos a la jurisdicción y competencia de esta Corte Suprema, a la que sólo incumbe pronunciarse acerca de la razonabilidad de los medios elegidos por el Congreso..." "La contribución exigida a los ganaderos no es un impuesto, sino un aporte...la propiedad de la contribución se conserva dentro del patrimonio de quien hizo el aporte y puede, además, constituirse para él en causa de utilidad o de ganancia independiente del beneficio general que la entidad tiene principalmente en mira procurar. Esta doble circunstancia impide asimilar al impuesto la contribución establecida por la ley 11747, desde que aquél sólo es devuelto a quien lo paga en la forma diluida de un beneficio colectivo y nunca con la perspectiva de cualquier beneficio personal" "Por consiguiente, ni los principios constitucionales ni la jurisprudencia acerca del impuesto es

⁵⁵ Fallos: 199:483.

de estricta aplicación a la contribución de referencia". "...el Gobierno de la Nación ha podido autorizar a los ganaderos a celebrar el contrato sui generis de que se trata, dándole carácter obligatorio, en ejercicio de su poder de policía con el fin de tutelar, mediante su intervención, fundamentales intereses nacionales comprometidos".

Otro fallo tratando cuestiones relacionadas se dio en el caso "Cine Callao"⁵⁶, debido a la obligación legalmente impuesta a los empresarios dueños de salas de cine de contratar y presentar números vivos. Los números vivos consistían en actuaciones en vivo, representaciones de cantantes o animadores. Esta obligación se había impuesto debido a la poca demanda de este tipo de representaciones y consiguiente escasez de trabajo al gremio. Es decir, se imponía una obligación de contratar al empresario, que aparejaba otro tipo de cargas, como la de acondicionar la sala para la presentación de estos números previamente a la exhibición de la película. La C.S.J.N. convalidó la legislación correspondiente, destacando que configuraba la imposición de cargas que no son impuestos.

En conclusión, el hecho cierto y relevante es que al particular se le están imponiendo ciertas cargas que le representan un detrimento patrimonial.

Llegados a este punto, cabe preguntarnos: ¿ puede articularse el principio de no confiscación a su respecto, tanto cuando se quiebra la razonabilidad de la medida imponiendo una carga desmesurada ? . La S.S.J.N. no ha hecho uso del principio de no confiscación en ninguno de los casos mencionados.

14.2 ASPECTOS DE LA CONFISCACION EN EL DERECHO CIVIL

Dentro del derecho privado, la confiscación de bienes fue una consecuencia de la muerte civil, institución ya desaparecida. También pueden citarse dentro del Derecho Civil las consecuencias patrimoniales derivadas de la confiscación como pena, en tanto modifican la situación hereditaria, apareciendo el Fisco como heredero universal en reemplazo y desmedro de los herederos legales ordinarios.

A pesar de la abolición de la muerte civil, con la consideración actual del patrimonio como uno de los atributos inalienables de la persona, no podría darse la confiscación tal como se la conoció históricamente. Aunque a una determinada persona le quitaran todos los bienes que integran su activo patrimonial en un momento dado, seguiría en posesión del

⁵⁶ Fallos: 247:121.

patrimonio en tanto atributo de la persona y en posibilidad de adquirir nuevamente activo concreto en su caso.

14.3 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD Y DERECHO LABORAL

En 1938, en el fallo "Rusich Elvira c. Cía. Introdutora de Buenos Aires"⁵⁷ se trató de una cuestión de derecho laboral: las vacaciones pagadas. Dijo la C.S.J.N. que: "La obligación de pagar el breve reposo anual que el art. 156 de la ley impone a los patrones a favor de los dependientes, factores, obreros, etc., no tiene el carácter de un impuesto, ni de una tasa, ni de un servicio; es una condición legal del contrato de trabajo que el Estado impone en virtud de su poder de policía en resguardo de la salud y de la mayor eficacia del dependiente u obrero; lo impone como lo hace con la indemnización por despido y por falta de preaviso....el hecho es que la acción de Estado se ejerce no como un poder de imposición fiscal, sino como un regulador, en beneficio de la higiene y de la salud social, de las relaciones entre empleador y empleado". Pese a las alegaciones de la actora acerca de la confiscación de la cual era víctima, la C.S.J.N. recurrió al concepto de poder de policía amplio y salió del campo de lo fiscal, o más específicamente tributario, evitando así tener que pronunciarse sobre la cuestión de la confiscatoriedad.

En 1941, en la causa "José Dordal v. Calderón y Roperó"⁵⁸ se trató de un fallo donde se discutió si la imposición al patrón de las vacaciones pagadas para el empleado implicaba una confiscación. La C.S.J.N., resolvió en forma similar al caso anterior, pero agregó: "pero es claro que si a pesar de no tener los caracteres de un gravamen fiscal la concesión legal gravitara sobre el patrimonio del comerciante en forma o intensidad o alcance aniquilador del mismo, destruyendo la posibilidad de continuar el giro del negocio, la garantía constitucional del art. 17 reclamaría su imperio, no siendo el nombre o la apariencia del derecho lo que ella protege, sino su esencia y fundamento"

Se nota el uso de un concepto más amplio de confiscatoriedad con respecto al fallo anterior, contenido en la defensa que se hace del derecho de propiedad.

En setiembre de 2004 en el caso "Vizzotti, Carlos Alberto c/ AMSA S.A. s/despido", la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del art. 245 de la ley de contrato de trabajo,

⁵⁷ Fallos: 181:209.

⁵⁸ Fallos: 189:234.

que establece que la indemnización por despido (de un sueldo por año de antigüedad) no puede superar tres veces el sueldo promedio de la actividad.

A los efectos de determinar la inconstitucionalidad decretada, el fallo ha comparado el sueldo bruto mensual con el tope que estableció la ley de contrato de trabajo, consistente en tres veces el importe mensual de la suma que resulta del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable al trabajador al momento del despido por la jornada legal o convencional, excluida la antigüedad.

La Corte entendió que ese tope era confiscatorio porque, en el caso en cuestión, implicaba una quita mayor del 33% de lo que le correspondería al trabajador si hubiera cobrado sin tope.

En el caso, el trabajador percibía un sueldo mensual de \$ 11.000 y al tomarse como salario base para el despido el resultante de tres veces el promedio de los salarios de convenio de la actividad (1040,31), el sueldo por año quedó muy reducido, es decir se compararon 11.000 y 1040,31 pesos. La antigüedad del trabajador era de 26 años al momento del despido y la Corte dijo que no era una reparación razonable y que la base salarial para el cálculo de la indemnización del actor debe ascender a 7.370\$, resultantes de restar 33% a 11.000\$.

Creemos oportuno incluir las argumentaciones de la Corte como anexo a este trabajo, y analizar lo que ha dicho en este fallo.

Nuestro comentario sobre el fallo analizado es desfavorable a la decisión de la Corte ya que si la norma es inconstitucional, no corresponde aplicar tope alguno. Y si no corresponde aplicar tope alguno, podría plantearse un caso de confiscatoriedad , pero desde la parte empleadora, fundamentando la pretensión bajo los mismos argumentos señalados en el fallo " José Dordal v. Calderón y Roperó" (189:234), citado en este título.

15.1 RESCATE DE LA CLASE MEDIA

La clase media ha sido considerada históricamente como una orgullosa tradición nacional y causa de la fortaleza argentina en latinoamérica. En este grupo podemos incluir a los empleados bancarios y de comercio, viajantes, artesanos, profesionales independientes, docentes secundarios, pequeños comerciantes, industriales, transportistas, etc. Su principal característica consiste en que disponen de un amplio capital cultural y una red de buenas relaciones sociales. Ello se debe al origen social de sus integrantes que provienen de familias inmigrantes, bien constituidas, con una buena educación recibida en el hogar y colegio. Pero los valores que le han sido inculcados desde niños y la buena educación que demuestran en su trato cotidiano les representan una tremenda barrera para enfrentar situaciones como las que ahora soportan y que consisten en un súbito empobrecimiento.

Pero para el Estado, la clase media está compuesta por deudores morosos que no pagan impuestos por simple perversidad, ignorando que ellos han sido arrojados a una condición indigna y contradictoria con sus méritos individuales. Nuestra clase media no tiene práctica para ejercer la mendicidad, tampoco sabe pedir planes asistenciales, no se organiza en grupos de presión para solicitar bolsones de comida en los supermercados, está inhibida para armar piquetes y cortar las rutas y se llena de vergüenza cuando debe requerir ayuda a parientes y amigos, que se encuentran en sus mismas condiciones.

Los gobiernos amenazan con sancionarlos por no pagar impuestos y les empujan a inscribirse en moratorias que de antemano saben que no pueden cumplir. La clase media se siente aprisionada. No pueden reinsertarse en el sistema productivo mediante el ejercicio de un trabajo honesto o la práctica profesional y no pueden facturar abiertamente porque no pueden cumplir con las leyes impositivas y previsionales. La última reforma impositiva del monotributo es una prueba de estas injurias fiscales porque se les exige un solo rubro de trabajo y pagos mensuales fijos, aunque no facturen nada. Los integrantes de esta clase media están perseguidos por el Fisco bajo el pretexto de que eluden el pago de los impuestos.

El sistema impositivo basado en impuestos excesivos es un enemigo declarado de la clase media porque la clase media necesita de una propiedad privada y los impuestos excesivos fomentan la concentración de la riqueza en manos de una minoría, y también porque los

impuestos excesivos liquidan las aspiraciones de los que intentan ascender socialmente, destruyendo el proceso de capitalización mediante el cual se acumula la pequeña propiedad privada.

15.2 NECESIDAD DE UNA PROFUNDA REFORMA IMPOSITIVA

Por lo expuesto en el punto anterior, surge la necesidad de una reforma impositiva que restablezca el orden fiscal. Para lograr dicho orden es necesario el conocimiento del porcentaje nominal que las leyes impositivas pueden tomar de las personas, según sus niveles de ingresos, y además es necesario respetar un conjunto de reglas fiscales para hacer posible el surgimiento de una sociedad de hombres libres. Dichas reglas fueron formuladas por Adan Smith en el libro V de su obra sobre "La Riqueza de las Naciones", para proteger a los pueblos contra la arbitrariedad de los gobernantes.

Reglas fiscales para generar la riqueza de las naciones.

- 1- Los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de su gobierno en proporción a los ingresos que disfrutan bajo la protección estatal.
- 2- El impuesto que cada uno está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario.
- 3- Los procedimientos para liquidar impuestos deben ser claros, sencillos y fáciles de entender.
- 4- Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente.
- 5- Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre el dinero que sale del bolsillo del contribuyente y el importe que ingresa en el Tesoro Público.

15.3 SOLUCIONES PROPUESTAS PARA ALCANZAR UN SISTEMA IMPOSITIVO RAZONABLE.

Proponemos varias soluciones que podrían actuar conjuntamente, o cuanto menos somos optimistas en la aplicación por parte del Estado de una de ellas o de cualquier otra que nos brinde solución a las necesidades planteadas.

La solución más sencilla que encontramos es la propuesta por el premio Nobel de Economía, Friedrich August von Hayek, y consiste en fijar constitucionalmente que la máxima alícuota marginal para cada contribuyente, individualmente considerado, no

debiera exceder del mismo porcentaje del Producto Bruto Interno que el Estado recaude por medio de la presión fiscal global.

Alicuota impositiva: es el porcentaje que se aplica a la base imponible para determinar el impuesto del contribuyente.

Base imponible: suma de dinero que representa las ganancias de las personas, el valor de sus bienes particulares, el importe de sus compras, o el monto de las exportaciones y que sirve para medir la capacidad de pago del contribuyente sobre la cual se aplican las alícuotas impositivas.

Los economistas del siglo pasado comparaban la presión tributaria con la fiebre de un enfermo, es decir que una mayor presión tributaria, implica una economía enferma.

Después de la segunda guerra mundial, se comprobó que países con alta presión tributaria tenían mejor nivel de vida

La presión fiscal se presenta como el índice destinado a reflejar el sacrificio económico que supone para los ciudadanos el mantenimiento del Estado. Se muestra como el cociente entre los impuestos nacionales divididos por el Producto Bruto Interno. Pero de los impuestos nacionales hay que restar los servicios que nos presta el Estado. A su vez, al P.B.I. hay que restarle la Renta Vital Mínima, que es la necesaria para subsistir y desenvolverse. Por lo tanto $PRESION\ TRIBUTARIA = \frac{IMPUESTOS\ NACIONALES - SERVICIOS}{P.B.I. - R.V.M.}$

$$P.B.I. - R.V.M.$$

Nuestra presión tributaria es igual a 27.

La otra solución que proponemos es el estudio de la Curva de Laffer, que consiste en una función matemática que resulta de las observaciones efectuadas por el economista americano Arthur Laffer, quien demostró que la recaudación fiscal crece a medida que se aumentan las alícuotas impositivas pero hasta un punto de ruptura tal que cualquier incremento marginal provoca una caída en la recaudación por la inevitable resistencia al pago de impuestos elevados. Ese punto de ruptura fue establecido en el 25% de la renta monetaria disponible por el contribuyente. En este porcentaje fijáramos el límite más allá del cual los impuestos devienen confiscatorios.

En cuanto a las formalidades, proponemos una simplificación impositiva. Es interesante el sistema que adoptó EE.UU. denominado Flat-Tax y que consiste en un impuesto plano o lineal sobre las rentas de las personas y sobre el valor económico agregado por los

negocios. En este sistema quedan eliminadas todas las exenciones, deducciones, admisión de gastos permitidos, tratamientos especiales y complejos cálculos para liquidar impuestos. Cuando se aplica a las personas, el Flat-Tax se llama Individual Wage-Tax o impuesto a las rentas personales provenientes de sueldos, pensiones, alquileres, rentas financieras, honorarios y dividendos.

Cuando se aplica a ingresos derivados de negocios, se designa Business-Tax o impuesto a las ganancias originadas en transacciones.

Sus características principales son:

- 1- es un impuesto unico
- 2- uniforme
- 3- con una misma alícuota del 17%
- 4- sin excepciones fiscales para nadie
- 5- consta de formularios sencillos que caben en una tarjeta postal
- 6- requiere datos de fácil obtención y rápido control.

Flat-Tax para personas físicas: es un impuesto de tipo fijo con una base imponible extendida a toda persona física en edad económicamente activa. Sobre dicha base se deducen mínimos no imponibles que permiten una vida de cierta dignidad. A la diferencia entre ingresos anuales y mínimos exentos se aplica el tipo impositivo del 17%, que puede ser retenido por el empleador en la fuente y depositado a nombre del beneficiario.

Sólo nos resta reflexionar sobre un sistema que brinde eficiencia, porque al unificar los tipos marginales en un porcentaje bajo, incentiva el trabajo, el ahorro y la inversión mejorando el nivel de los contribuyentes y reduce la inclinación a sustituir actividades declaradas por otras subterráneas ; que es equitativo, porque en sí mismo es un impuesto progresivo, ya que a pesar de que la alícuota marginal es constante, como existe un mínimo exento suficientemente alto, los tipos medios del impuesto crecen a medida que aumenta la renta.

Impuesto a los negocios o Business-Tax: la reforma impositiva que proponemos también se extiende a las transacciones que generan ingresos en las empresas comerciales y las sociedades civiles. El proyecto consiste en sustituir los clásicos impuestos a las ganancias, el impuesto sobre rentas presuntas, el impuesto al valor agregado, el impuesto al cheque y el impuesto provincial sobre los ingresos brutos por un impuesto único sobre flujo de fondos de las sociedades, con la misma alícuota del 17%. De este modo se eliminan todas

las complicaciones administrativas derivadas de exigir facturas con requisitos minuciosos y operaciones complejas.

Las empresas y sociedades quedarían obligadas a un único impuesto poniéndose fin a la viciosa cadena de tomar los débitos fiscales facturados por proveedores y deducirlos de los créditos fiscales facturados a los clientes. La idea subyacente a este impuesto consiste en gravar toda creación de valor sin incurrir en duplicación de impuestos o tributaciones en cascada.

16.1 REFLEXIONES FINALES

El análisis del principio de no confiscación impositiva lleva un detallado y profundo estudio de las variables intervinientes, ya que nos encontramos frente a conceptos establecidos por la jurisprudencia y estos pueden variar ante una misma situación ya que las decisiones del tribunal supremo alcanzan al caso concreto analizado en cada fallo.

Podemos concluir nuestro trabajo expresando que surge nítidamente que el principio de no confiscación tiene un espacio de juego y de aplicación menor al del resto de los principios, pero no por ello deja de merecer ser estudiado, como sostiene alguna doctrina, a la cual no nos adherimos, que le niegan relevancia jurídica en beneficio del principio de justicia, por entender que un tributo nunca será justo si alcanza niveles confiscatorios, y por tanto no haría falta un principio *ad hoc* para esos casos. Creemos haber demostrado el valor jurídico de una herramienta al alcance de todos para salvar un infranqueable obstáculo y que consiste en poner límites a la potestad tributaria.

Para el desarrollo económico es esencial un estado de derecho con gobierno limitado y propiedad privada.

" El derecho de poseer bienes no ha sido dado por la ley, sino por la naturaleza y, por tanto, la autoridad pública no puede abolirlo, sino solamente moderar su uso y compaginarlo con el bien común" " procedería por consiguiente, de una manera injusta e inhumana si exigiera de los bienes privados más de lo que es justo bajo razón de tributos". Encíclica "Rerum Novarum" , dada en Roma el 15 de mayo de 1891.

BIBLIOGRAFÍA.

- VILLEGAS, Héctor., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. ,Séptima Edición. ,Argentina ,Editorial Depalma. 1982.-
- BIANCHI, Alberto B. ,Control de Constitucionalidad .El proceso y la jurisdiccion constitucionales.,Tercera Edicion. , Buenos Aires ,Editorial Abaco , 1992
- BIDART CAMPOS ,German , Tratado elemental de derecho constitucional argentino , Segunda Edicion, Buenos Aires , Editorial Ediar , 1988
- CASADO OLLERO, Gabriel, El principio de capacidad y el control constitucional de la imposicion directa, Primera Edicion, España, Editorial Civitas, 1992
- CASAS ,Jose Osvaldo , Derechos y Garantias constitucionales del contribuyente, Tercera Edicion, Buenos Aires, Editorial Ad Hoc , 2003
- CASAS ,Jose Osvaldo , Presion fiscal e inconstitucionalidad , Segunda Edicion, Buenos Aires, Editorial Depalma , 1992
- DE VEDIA Y MITRE ,Mariano ,El regimen tributario de la argentina .Estudio constitucional ,economico y financiero del sistema impositivo de la Nacion ,las provincias, y municipalidades ,Primera Edicion, Buenos Aires, Editorial UBA, 1925
- LOZANO SERRANO, Carmelo, Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario, Tercera Edicion, Madrid, Editorial Civitas ,1990
- LUQUI , Juan Carlos, El derecho constitucional tributario , Primera Edicion, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1993
- MARGARITI, Antonio, Impuestos y Pobreza, Rosario, Fundación Libertad, 2004.
- NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina, Madrid, Editorial Mc.Graw-Hill, 1997.
- PEREZ DE AYALA ,J.L. y GONZALEZ GARCIA, Eusebio, Derecho Tributario, Segunda Edicion ,Salamanca, España, Editorial Plaza Ediciones ,1994

- QUERALT ,Juan Martin ,Derecho Tributario, Cuarta Edicion, España, Editorial Aranzadi, 1994
- RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro, El sistema tributario en la constitucion, Primera Edicion, España, Editorial Aranzadi, 1992
- SANCHEZ VIAMONTE, Carlos, El poder constituyente .Origen y formacion del constitucionalismo universal y argentino, Primera Edicion, Buenos Aires, Editorial Bibliografica Argentina, 1957
- SPISSO ,Rodolfo, Tutela judicial efectiva en materia tributaria, Segunda Edicion, Buenos Aires, Editorial Depalma , 1996
- SPISSO ,Rodolfo, Derecho Constitucional tributario, Segunda Edicion, Buenos Aires, Editorial Depalma , 1996

Buenos Aires, 14 de septiembre de 2004.

Vistos los autos: "Vizzoti, Carlos Alberto c/ Amsa S.A. s/ despido".

Considerando:

1º) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo revocó la sentencia de primera instancia que había declarado la inconstitucionalidad del límite a la base salarial previsto en el art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo (según ley 24.013) para calcular la indemnización por despido sin justa causa, y, consecuentemente, rechazó la demanda por cobro de diferencias por esta reparación. En tal sentido, el a quo, después de dejar a salvo la opinión que el asunto había merecido a la mayoría de sus integrantes, siguió precedentes de esta Corte en los que se reconoció la validez de la limitación legal antedicha (Fallos: 320:2665; asimismo, Fallos: 306:1964, sobre el art. 245 según t.o. por decreto 390/76).

2º) Que, contra tal decisión, la actora interpuso recurso extraordinario, en el que invoca la existencia de cuestión federal. Afirma, entre otros conceptos, que la validez del tope impugnado no debe postularse con prescindencia de un examen riguroso de la situación del caso, sino cuando en su efecto particular, traduce un reconocimiento adecuado y razonable de la intención protectora del art. 14 bis de la Constitución Nacional. Considera que con su aplicación en el litigio, se ha desnaturalizado el derecho que la norma promueve. Entiende que, bajo la apariencia de la separación de poderes, se ha evitado la apreciación ineludible del salario percibido por el actor (\$ 11.000), con lo cual, al tomarse en cuenta una base inferior al 10% de éste (\$ 1.040,31), se consagró un resultado constitucionalmente inaceptable. Relata que trabajó 26 años para la demandada, por lo que la suma de sólo \$ 27.048,06 no es reparación razonable a la luz de la norma constitucional que garantiza la protección contra el despido arbitrario.

3º) Que el recurso extraordinario ha sido correctamente concedido pues, además de reunir los restantes recaudos de admisibilidad, pone en cuestión la constitucionalidad del art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo (según la ley 24.013) en cuanto limita la base salarial del cálculo de las indemnizaciones por despido sin justa causa, y la decisión apelada ha sido contraria a la pretensión del recurrente fundada en el precepto constitucional invocado (art. 14.3 de la ley 48).

4º) Que el primer párrafo del citado art. 245 dispone: "En los casos de despido dispuesto por el empleador sin justa causa [...], éste deberá abonar al trabajador una indemnización equivalente a un mes de sueldo por cada año de servicio o fracción mayor de tres meses, tomando como base la mejor remuneración mensual normal y habitual percibida durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si éste fuera menor".

Corresponde poner de relieve dos de los caracteres de este instituto, que se infieren de los términos en que fue enunciado por el legislador. Primeramente, ha sido concebido como una indemnización, al igual que lo ocurrido en oportunidad de su aparición en el ordenamiento jurídico, en 1934 (Código de Comercio, art. 157.3, según ley 11.729). En segundo lugar, se encuentra regulado, manteniendo análoga tradición, con arreglo a un doble orden de pautas fundamentales. Por un lado, el importe de la indemnización es tarifado. Empero, por el otro, esta suerte de rigidez es relativa, dado que la determinación de dicho importe tiende, explícitamente, a adecuarse a la realidad a la que pretende dar respuesta, mediante el cómputo de dos circunstancias propias del contrato disuelto: antigüedad y salario del trabajador despedido.

Es innecesario, por lo menos a los fines del caso, ahondar en otras consideraciones sobre la naturaleza jurídica de la prestación en juego, punto que, como es sabido, ha despertado tanto la reflexión como el desencuentro entre los estudiosos. Sí importa subrayar que, por intermedio de la referencia a la realidad mencionada precedentemente, el legislador ha buscado, como era preciso, la protección contra el despido arbitrario en concreto, vale decir, con apego a las circunstancias de cada caso, tenidas por relevantes.

5º) Que lo antedicho no oculta que el citado art. 245 también ha establecido límites a uno de los datos del recordado binomio fáctico del contrato disuelto. Es el supuesto de la base remuneratoria que, de acuerdo con la mencionada norma, no podrá exceder el equivalente de tres veces el importe mensual de la suma que resulta del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable al trabajador al momento del despido, o en el convenio colectivo más favorable, en el supuesto de empleados no amparados convencionalmente. Con ello, la Ley de Contrato de Trabajo, aunque bajo otro parámetro, reitera la impronta establecida en 1934, pero que no siempre rigió el diseño del régimen indemnizatorio, tal como lo atestigua la ley 23.697 (art. 48).

En tales condiciones, es posible que la fijación de un importe máximo a la mentada base pueda producir tensiones con los propósitos de alcanzar la reparación en concreto antes indicada. La evaluación legal del daño, que en un primer momento busca, naturalmente, anclar en la realidad por vía del cómputo de la "mejor remuneración mensual normal y habitual" del trabajador despedido, comienza a alejarse de dicha realidad, a desentenderse de ésta, por el obrar de un tope. Y ello, en medida directamente proporcional al cuántum en que dicha remuneración supere el promedio citado.

6º) Que, por cierto, no hay dudas en cuanto a la validez constitucional de un régimen tarifado de indemnizaciones por despido sin justa causa, esto es, un sistema que resigne la puntual estimación del daño en pos de determinados objetivos, entre otros, la celeridad, certeza y previsibilidad en la cuantía de aquéllas. Con todo, si el propósito del instituto es reparar, tampoco hay dudas con respecto a que la modalidad que se adopte, en todo caso, debe guardar una razonable vinculación y proporción con los elementos fácticos que el propio legislador eligió como significativos para calcular la prestación.

En efecto, no podría considerarse que la ley lograra su declarada finalidad reparadora si terminara desconociendo la concreta realidad a la que quiso atender, a causa de limitaciones en la evaluación de uno de los elementos de cálculo que, precisa e inequívocamente constituye uno de los dos indicadores de esa realidad: el salario realmente percibido por el trabajador despedido y no por otro u otros.

7°) Que, en tal sentido, es aplicable al presente caso la doctrina de la Corte según la cual "el resarcimiento del empleado debe ser equitativo, y ello importa afirmar que la reglamentación legal del derecho a la llamada estabilidad impropia, constitucionalmente reconocido, debe ser razonable, lo que a su vez quiere decir, adecuada a los fines que contempla y no descalificable por razón de iniquidad" ("Carrizo c. Administración General de Puertos", Fallos: 304:972, 978, considerando 5° y su cita). Más aún. Este precedente concierne a un supuesto en el que el Tribunal confirmó la declaración de inconstitucionalidad de una norma (art. 4 de la ley 21.274), en la medida en que las pautas fijadas para calcular el crédito conducían a "una insuficiencia de la indemnización" por despido (ídem, considerando 6°).

Más todavía. La necesidad del nexo entre la indemnización y la realidad concreta del trabajador dañado por la disolución del contrato laboral, dispuesta por el empleador sin justa causa, también fue puesta de manifiesto en "Carrizo" al puntualizarse que la reparación tiene contenido alimentario y se devenga, generalmente, en situaciones de emergencia para el empleado (ídem, considerando 5° y su cita, entre otros). Por lo tanto, aplicadas estas comprobaciones al presente caso, sólo ilusoriamente podrían tenerse por atendidos dicho contenido y situación si los condicionamientos legales llevaran prácticamente a desdibujar la entidad de uno de los factores que los componen como es el importe del salario que el trabajador venía percibiendo para la época del distracto.

Corresponde, incluso, citar el caso "Jáuregui c. Unión Obreros y Empleados del Plástico". En esa oportunidad, esta Corte, al entender que la finalidad del art. 245 es ponderar la base salarial de cálculo de la indemnización "sobre pautas reales", juzgó que violentaba los arts. 14, 14 bis y 17 de la Constitución Nacional el hecho de que aquella norma fuese interpretada en el sentido de admitir que el salario a tomar en cuenta se apartase de dichas pautas al ignorar el deterioro del poder adquisitivo de este último, acaecido durante el lapso que medió entre la finalización de un ciclo de trabajo (de temporada) y el momento del despido (Fallos: 306:940, 944, considerando 4° y sptes.). Se advierte que la aplicación en la especie de la ratio decidendi de "Jáuregui", apareja que determinadas diferencias entre la remuneración establecida en el primer párrafo del art. 245, y el máximo previsto en su

segundo párrafo, también podrían tornar irreales las pautas indemnizatorias en juego y, por tanto, censurables con base en la Constitución Nacional.

8º) Que, por cierto, dadas las características del régimen en debate, no todo apartamiento por parte de éste de los aspectos de la realidad a los que remite, justificaría el reproche constitucional. Si es válido como principio, de acuerdo con lo ya expresado, que la indemnización por despido sin justa causa pueda ser regulada por la ley con carácter tarifado, i.e., sin admitir prueba de los daños en más o en menos, también lo será, con análogos alcances, que aquélla someta la evaluación de los elementos determinantes de la reparación a ciertos límites cuantitativos.

Para resolver la contienda, es cuestión, entonces, de establecer un criterio que, sin desconocer el margen de apreciación del legislador —y los equilibrios, balances y objetivos que motivaron a éste—, señale los límites que impone a todo ello la Constitución Nacional mediante las exigencias de su art. 14 bis: "el trabajo [...] gozará de la protección de las leyes", y éstas "asegurarán al trabajador [...] protección contra el despido arbitrario". Máxime cuando su art. 28 enuncia el principio de supremacía de aquélla, al disponer, claramente, que "los principios, garantías y derechos" reconocidos constitucionalmente, "no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio".

La intervención de esta Corte en los términos precedentemente expuestos no entraña ingerencia alguna en el ámbito del Poder Legislativo, ni quiebre del principio de separación de poderes o división de funciones. Se trata del cumplido, debido y necesario ejercicio del control de constitucionalidad de las normas y actos de los gobernantes que le impone la Constitución Nacional. Es bien sabido que esta última asume el carácter de una norma jurídica y que, en cuanto reconoce derechos, lo hace para que éstos resulten efectivos y no ilusorios, sobre todo cuando, como en el caso, se encuentra en debate un derecho humano.

Asimismo, los derechos constitucionales tienen, naturalmente, un contenido que, por cierto, lo proporciona la propia Constitución. De lo contrario, debería admitirse una conclusión insostenible y que, a la par, echaría por tierra el mentado control: que la Constitución Nacional enuncia derechos huecos, a ser llenados de cualquier modo por el legislador, o

que no resulta más que un promisorio conjunto de sabios consejos, cuyo seguimiento quedaría librado a la buena voluntad de este último.

Todo ello explica que la determinación de dicho contenido configure, precisamente, uno de los objetos de estudio centrales del intérprete constitucional. Explica también que al reglamentar un derecho constitucional, el llamado a hacerlo no pueda obrar con otra finalidad que no sea la de dar a aquél toda la plenitud que le reconozca la Constitución Nacional. Los derechos constitucionales son susceptibles de reglamentación, pero esta última está destinada a no alterarlos (art. 28 cit.), lo cual significa conferirles la extensión y comprensión previstas en el texto que los enunció y que manda a asegurarlos. Es asunto de legislar, sí, pero para garantizar "el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos" (Constitución Nacional, art. 75 inc. 23).

El mandato que expresa el tantas veces citado art. 14 bis se dirige primordialmente al legislador, pero su cumplimiento "atañe asimismo a los restantes poderes públicos, los cuales, dentro de la órbita de sus respectivas competencias, deben hacer prevalecer el espíritu protector que anima" a dicho precepto (Fallos 301:319, 324/325, considerando 5°).

9°) Que el art. 14 bis, cabe subrayarlo, impone un particular enfoque para el control de constitucionalidad. En efecto, en la relación y contrato de trabajo se ponen en juego, en lo que atañe a intereses particulares, tanto los del trabajador como los del empleador, y ninguno de ellos debe ser descuidado por las leyes. Sin embargo, lo determinante es que, desde el ángulo constitucional, el primero es sujeto de preferente tutela, tal como se sigue de los pasajes del art. 14 bis anteriormente transcritos, así como de los restantes derechos del trabajador contenidos en esta cláusula.

Más aún. Al doble orden de exigencias mencionadas en el segundo párrafo del precedente considerando, corresponde añadir un tercero, puesto que, cuando el art. 14 bis dispone que las leyes "asegurarán: condiciones [...] equitativas de labor" (itálica agregada), enuncia un mandato que traspasa este último marco. Al modo de un común denominador, se proyecta sobre todos los restantes contenidos de la norma que, sin perder su identidad y autonomía,

también son susceptibles de integrar el concepto de condiciones de labor. Entre ellos se incluye, sin esfuerzos, la protección contra el despido arbitrario. Y "equitativo", en este contexto significa justo en el caso concreto.

No es casual, en consecuencia, que el Tribunal haya hecho mérito de la "justicia de la organización del trabajo", al sostener la validez de normas que ponían en cabeza de los empleadores determinadas prestaciones en favor de los empleados (vgr. Fallos: 251:21, 34, considerando 3°). Que también haya juzgado, con expresa referencia a las indemnizaciones por despido, que "la regulación de las obligaciones patronales con arreglo a las exigencias de justicia, constituye un deber para el Estado" (Fallos: 252:158, 163, considerando 10). Se trata, asimismo, de la observancia de un principio, el antedicho, que "también incumbe a la empresa contemporánea" (Fallos: 254:152, 155, considerando 3°).

Esta preferencia, por lo demás, es la respuesta constitucional dada en 1957 a diversas situaciones y comprobaciones fácticas, entre otras, la desigualdad de las partes que regularmente supone la relación de trabajo, pero que habían arraigado en la jurisprudencia de esta Corte anterior a la vigencia del art. 14 bis (vgr. Fallos: 181:209, 213/214).

Se explica, así, que ya para 1938, el Tribunal haya considerado que el legislador argentino, al disponer que "el patrón no puede despedir a su dependiente sin justa causa — cualesquiera sean los términos del contrato de trabajo— sin indemnizarlo prudencialmente", no hacía más que seguir el "ritmo universal de la justicia" (Fallos: 181:209, 213).

A su turno, la incorporación del art. 14 bis a la Constitución Nacional tradujo ese ritmo en deberes "inexcusables" del Congreso a fin de "asegurar al trabajador un conjunto de derechos inviolables, entre los que figura, de manera conspicua, el de tener 'protección contra el despido arbitrario'" (Fallos: 252:158, 161, considerando 3°). Su "excepcional significación, dentro de las relaciones económico-sociales existentes en la sociedad contemporánea, hizo posible y justo" que a las materias sobre las que versó el art. 14 bis "se les destinara la parte más relevante de una reforma constitucional" (ídem, pág. 163, considerando 7° y sus citas).

10) Que sostener que el trabajador es sujeto de preferente atención constitucional no es conclusión sólo impuesta por el art. 14 bis, sino por el renovado ritmo universal que representa el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, que cuenta con jerarquía constitucional a partir de la reforma constitucional de 1994 (Constitución Nacional, art. 75, inc. 22). Son pruebas elocuentes de ello la Declaración Universal de Derechos Humanos (arts. 23/25), la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. XIV), el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (arts. 6 y 7), a lo que deben agregarse los instrumentos especializados, como la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (art. 11) y la Convención sobre los Derechos del Niño (art. 32).

Al respecto, exhibe singular relevancia el art. 6 del citado pacto pues, en seguimiento de la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 23.1), enuncia el "derecho a trabajar" (art. 6.1), comprensivo del derecho del trabajador a no verse privado arbitrariamente de su empleo, cualquiera que sea la clase de éste. Así surge, por otro lado, de los trabajos preparatorios de este tratado (v. Craven, Matthew, *The International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights*, Oxford, Clarendon, 1998, págs. 197 y 223). Derecho al trabajo que, además de estar también contenido en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. XIV) y en la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial (art. 5.e.i), debe ser considerado "inalienable de todo ser humano" en palabras expresas de la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (art. 11.1.a).

11) Que, en suma, establecer una pauta en el caso en examen, teniendo en cuenta los principios que han venido siendo enunciados, es cuestión que sólo puede estar regida por la prudencia, y los imperativos de justicia y equidad, antes aludidos.

En consecuencia, a juicio de esta Corte, no resulta razonable, justo ni equitativo, que la base salarial prevista en el primer párrafo del citado art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, vale decir, "la mejor remuneración mensual normal y habitual percibida durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si éste fuera

menor", pueda verse reducida en más de un 33%, por imperio de su segundo y tercer párrafos. De acuerdo con ellos, dicha remuneración no podrá exceder el equivalente de tres veces el importe mensual de la suma que resulta del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable. Esta pauta, por cierto, recuerda conocida jurisprudencia del Tribunal, relativa a que la confiscatoriedad se produce cuando la presión fiscal excede el señalado porcentaje (Fallos: 209:114, 125/126 y 210:310, 320, considerando 6º, entre muchos otros).

Permitir que el importe del salario devengado regularmente por el trabajador resulte disminuido en más de un tercio, a los fines de determinar la indemnización por despido sin justa causa, significaría consentir un instituto jurídico que termina incumpliendo con el deber inexcusable enunciado en el citado art. 14 bis, acerca de que el trabajo gozará de la protección de las leyes, y que éstas asegurarán al trabajador protección contra el despido arbitrario y condiciones equitativas de labor. Significaría, asimismo, un olvido del citado art. 28 de la Constitución Nacional.

La Corte no desconoce, desde luego, que los efectos que produzca la doctrina del presente fallo podrían ser considerados, desde ciertas posiciones o escuelas, como inadecuados a los lineamientos que serían necesarios para el mejoramiento del llamado mercado de trabajo, cuando no del mercado económico en general.

Esta hipotética censura, sin embargo, al margen de la naturaleza sólo conjetural de las consecuencias que predica, resulta manifiestamente desechable. Puesto que, seguramente de manera involuntaria, omite hacerse cargo de que su eventual consistencia exige ignorar o subvertir tanto el ya mentado principio de supremacía de la Constitución Nacional, cuanto el fundamento en el que toda ésta descansa según el texto de 1853-1860, robustecido aun más por los señeros aportes del art. 14 bis y la reforma de 1994 (esp. art. 75 inc. 22). Consentir que la reglamentación del derecho del trabajo reconocido por la Constitución Nacional, aduciendo el logro de supuestos frutos futuros, deba hoy resignar el sentido profundamente humanístico y protectorio del trabajador que aquélla le exige; admitir que sean las "leyes" de dicho mercado el modelo al que deban ajustarse las leyes y su hermenéutica; dar cabida en los estrados

judiciales, en suma, a estos pensamientos y otros de análoga procedencia, importaría (aunque se admitiere la conveniencia de dichas "leyes"), pura y simplemente, invertir la legalidad que nos rige como Nación organizada y como pueblo esperanzado en las instituciones, derechos, libertades y garantías que adoptó a través de la Constitución Nacional.

Puesto que, si de ésta se trata, resulta claro que el hombre no debe ser objeto de mercado alguno, sino señor de todos éstos, los cuales sólo encuentran sentido y validez si tributan a la realización de los derechos de aquél y del bien común. De ahí que no debe ser el mercado el que someta a sus reglas y pretensiones las medidas del hombre ni los contenidos y alcances de los derechos humanos. Por el contrario, es el mercado el que debe adaptarse a los moldes fundamentales que representan la Constitución Nacional y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos de jerarquía constitucional, bajo pena de caer en la ilegalidad.

Es perentorio insistir, ante la prédica señalada, que el trabajo humano "no constituye una mercancía" (Fallos: 290:116, 118, considerando 4°).

En este orden conceptual, es oportuno recordar lo expresado por la Corte, en el precedente "Mata c. Ferretería Francesa", al rechazar la impugnación constitucional de una ley que había elevado el tope máximo de la indemnización por antigüedad: "tratándose de cargas razonables [...] rige el principio según el cual el cumplimiento de las obligaciones patronales no se supedita al éxito de la empresa (Fallos: 189:234; 234:161; 240:30 y otros), éxito cuyo mantenimiento de ningún modo podría hacerse depender, jurídicamente, de la subsistencia de un régimen inequitativo de despidos arbitrarios" (Fallos: 252:158, 163/164, considerando 10).

La razonable relación que, según el Tribunal, debe guardar la base salarial de la indemnización por despido sin justa causa con la mejor remuneración mensual normal y habitual computable, toma en cuenta que esta última, por resultar la contraprestación del empleador por los servicios del trabajador, pone de manifiesto, a su vez, la medida en que aquél, en términos económicos, reconoció y evaluó los frutos

o beneficios que éste le proporcionó con su labor subordinada. Dicho salario, para el empleador, justipreció el esfuerzo y la importancia de las tareas desarrolladas por el dependiente, y se adecuó a las posibilidades económicas y al rendimiento que estimó al contratarlo o promoverlo.

12) Que, esta Corte ha establecido que las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional "cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagren una manifiesta iniquidad" (Fallos: 299:428, 430, considerando 5° y sus numerosas citas).

En el sub lite se ha configurado esta grave situación según se sigue de los guarismos y cálculos no controvertidos que ya han sido expresados (considerando 2°). Entonces, corresponderá aplicar la limitación a la base salarial prevista en los párrafos segundo y tercero del citado art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, sólo hasta el 33% de la mejor remuneración mensual normal y habitual computable. Dicho de otra manera y con arreglo a las aludidas circunstancias de la causa, la base salarial para el cálculo de la indemnización del actor asciende a \$ 7.370.

Por ello, oído el señor Procurador Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada, con costas por su orden en todas las instancias en atención al cambio de criterio sobre el punto en debate (Fallos: 323:973). Vuelva el expediente al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte una nueva sentencia de acuerdo con la presente. Hágase saber, acumúlese la queja al principal y, oportunamente, remítase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

