

275

# Revista

de

# Ciencias Económicas

---

PUBLICACION MENSUAL DE LA  
Facultad de Ciencias Económicas, Centro de Estudiantes  
y Colegio de Graduados.

La Dirección no se responsabiliza de las afirmaciones, los juicios y las doctrinas que aparezcan en esta Revista, en trabajos suscriptos por sus redactores o colaboradores.

---

DIRECTORES:

**Juan José Silva**  
Por el Centro de Estudiantes

**Dr. Nicolás A. Avellaneda**  
Por la Facultad

**Néstor B. Zelaya**  
Por el Centro de Estudiantes

REDACTORES:

**Luis Moreno**  
**Eugenio A. Blanco**  
Por los Graduados

**Dr. Alejandro M. Unsain**  
**Dr. Jorge Cabral**  
Por la Facultad

**Juan B. Courbet**  
**Armando Luis Raggio**  
Por el Centro de Estudiantes

ADMINISTRADOR: **Bernardo J. Matta**

---

**Año XI**

**Diciembre de 1923**

**Serie II. Nº 29**

---

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN  
**CHARCAS 1835**  
BUENOS AIRES

# Información Económico-Financiera

## I. — NACIONAL

### Régimen tributario de la Constitución Nacional (1)

La Facultad de Ciencias Económicas entiende que corresponde que el Congreso Universatario

#### DECLARE:

- 1.º—Que la Constitución Nacional tiene un régimen orgánico en materia impositiva;
- 2.º—Que de acuerdo con ese régimen, el establecimiento de los impuestos nacionales indirectos, es una facultad privativa de la Nación;
- 3.º—Que las provincias tienen la facultad de establecer contribuciones directas;
- 4.º—Que la Nación no podrá establecer sobre todos los ciudadanos contribuciones de este último carácter, sino cuando concurren las tres circunstancias excepcionales a que alude el artículo 67, inciso 2 de la Constitución;
- 5.º—Que las municipalidades deben formar, de acuerdo con las leyes respectivas, su sistema impositivo dentro del principio de que no deben incidir, sino en forma excepcional sobre el contribuyente, impuestos nacionales, provinciales y municipales;

#### FUNDAMENTOS

La Facultad de Ciencias Económicas ha entendido que era de interés fundamental dilucidar el punto referente al régimen tributario de la Constitución Nacional, a efecto de evitar la superposición de impuestos nacionales, provinciales y municipales.

No es un misterio para nadie que un tema de esta naturaleza exige desarrollos muy prolijos y puede ser materia de tratados especiales. En dicha Facultad constituye una asignatura del plan de estudios, tal es la importancia que el asunto en sí mismo se le ha dado con toda justicia.

---

(1) Proyecto de declaración presentado en el Congreso Universitario reunido en La Plata, el día 6 de Noviembre, por la delegación de la Facultad de Ciencias Económicas, formada por los doctores Mariano de Vedia y Mitre y Alfredo Labougle, ingeniero Eusebio García y señor Benjamín Harriague.

De manera, pues, que los fundamentos emitidos en este documento tendrán que serlo con la más absoluta brevedad por la naturaleza del mismo. Sea esto dicho a fin de radicar el asunto en su verdadero terreno y para que no pueda entenderse por el Congreso Universitario que la Facultad ha podido suponer que en un trabajo de esta clase habrían de aclararse todas las dudas, ni disiparse todas las obscuridades que de la Constitución y de las leyes surgen, ni decir la última palabra de los fundamentos necesarios para la conclusión propuesta.

Con estas breves palabras preliminares, la delegación de la Facultad de Ciencias Económicas, entra a fundar su proyecto de declaración.

El régimen económico y rentístico de la Nación está establecido en la Constitución Nacional. Sin embargo, es evidente que la forma de establecimiento de los impuestos por parte de la nación, de las provincias y de las municipalidades se hace corrientemente como si no existiera régimen alguno, y como si la cuestión constitucional sobre la naturaleza de cada impuesto fuese materia deleznable que pudiera ser dejada de lado, ya que no considerada primaria y fundamental.

Ultimamente el profesor Jéze, en sus conferencias, ha emitido con alguna extensión opiniones al respecto sobre la naturaleza de los impuestos que deberían establecerse en el país a efecto de modificar nuestro régimen tributario. No obstante, para nada se consideró en las conferencias dadas en nuestra facultad de Ciencias Económicas, las disposiciones precisas y terminantes de la Constitución que obligan al país — ya que se ha dado un régimen federal de gobierno — a respetar la jurisdicción sea de la nación, sea de las provincias, sea de las municipalidades, en su caso.

La única referencia hecha por el profesor Jéze a la Constitución, en aquella circunstancia, fué recordar que una disposición suya establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas; y sostuvo que fuera de este principio no existe ninguno en la constitución que sea óbice a que se considere que en materia impositiva debe primar la voluntad de la nación invariablemente sobre la voluntad de las provincias o de las municipalidades. De manera, pues que, según su autorizada opinión, la nación podría establecer impuestos directos en forma permanente y las provincias deberían abstenerse de hacerlo para evitar la superposición; criterio sustentado en el principio fundamental sobre el que el profesor Jéze asentaba su tesis de que debía primar en todo momento el concepto de la solidaridad nacional. No se nos oculta que el profesor Jéze podía estar bajo la influencia del régimen francés, centralista y unitario, pero no haríamos referencia a su opinión si no entenderíamos que se trata de un eminente profesor universitario y un tratadista de nota que se ha ocupado con igual brillo de cuestiones sobre finanzas como de derecho público general, y que conoce perfectamente nuestra organización política como la de los Estados Unidos que ha dado la pauta en materia de organización federal de gobierno.

Es que existe en general una verdadera despreocupación sobre el exacto sentido de las disposiciones de la constitución en esta materia. Y esta es la hora en que las opiniones, no solamente no se han unificado, sino que son profundamente divergentes y anárquicas a punto tal de que no es materia conocida — aunque ello parezca una afirmación

aventurada — la de cuál es el verdadero régimen económico y financiero que la Constitución Argentina ha establecido.

La naturaleza especial de la cuestión ha contribuido a este desconocimiento, ciertamente, ya que en materia de Derecho Público solamente han sido objeto de atención preferente por parte de los catedráticos y tratadistas de la materia, los asuntos referentes al régimen de garantías establecidos en el Estado, y a la organización política del gobierno.

Ahora bien; la Constitución Nacional en el artículo 4, y en el artículo 67, ha establecido el régimen tributario. El artículo 4, diciendo: "El gobierno federal provee a los gastos de la nación con los fondos del tesoro nacional formado por el producto de los derechos de importación y exportación de las aduanas, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso general y de los empréstitos u operaciones de crédito que decreta el mismo congreso para exigencias de la misma nación o para empresas de utilidad nacional". Y el artículo 67, inciso 2, en cuanto autoriza al congreso a imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan. Es evidente que los autores de la constitución asentaron al redactarla la terminología corriente en la época, de impuestos directos e impuestos indirectos. Es claro también, que sujetándose a esa terminología establecieron cuáles eran las facultades impositivas de la nación, siendo en todo caso de recordar el artículo 101 que dispone que las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al gobierno federal. De manera, pues, que las atribuciones que en esta materia económica, como en cualquier otro punto de la constitución no hayan sido delegadas especialmente al gobierno federal deben entenderse de una manera absoluta e indiscutible que pertenecen a los gobiernos de provincia.

Veamos previamente, cuáles son las facultades delegadas especialmente a la nación en materia impositiva.

Desde luego el asunto se prestaría a largas consideraciones respecto a las modificaciones que la constitución sufrió los años 1860 y 1866 respecto a los derechos de exportación. Carecería de objeto hacer al respecto un análisis detenido del asunto por cuanto la reforma de 1866 dejó definitivamente sentada la facultad de la nación de establecer estos impuestos. Sin embargo, sería siempre útil recordar que el sentimiento federativo expresado elocuentemente en la convención provincial de Buenos Aires de 1860, pretendió introducir en la constitución la reforma substancial de que se atribuyeran a las naciones la facultad de establecer impuestos a la exportación, y que la reforma sancionada por el congreso nacional constituyente del mismo año dejó trunca la iniciativa, no habiéndose hecho materia de discusión al respecto, a fin de evitar dificultades que pusieran en peligro la unión nacional, que era la aspiración de todos. Se estableció, pues, que en 1866 cesarían los impuestos de exportación como recursos nacionales, pero se agregó que no podrían ser recursos de carácter provincial, lo que equivalía a suprimir en absoluto los impuestos de exportación. Pero el año 1866, cuando vencía el plazo

fijado por la constitución, la República se hallaba empeñada en una guerra exterior y dentro de los recursos exiguos de su presupuesto, el producto de las aduanas era cosa fundamental y de que no podía prescindirse en manera alguna. De este modo la reforma del 66 tendió a restituir en la nación por razones absolutamente circunstanciales, la facultad de establecer estos impuestos con lo cual el asunto tuvo una solución inesperada, pues fueron partidarios de él los hombres públicos que habían combatido con violencia ese sistema cuando se trató de la reforma de 1860. Su cambio de opinión respondía a necesidades de orden público general; respondía asegurar al país, en la medida de lo posible, todas las rentas que pudieran aumentar su tesoro, ya que las necesidades de la guerra eran indeclinables. El propósito sustentado por los convencionales de Buenos Aires de 1860, hubiera importado adaptarse al régimen aduanero de los Estados Unidos que es, con ligeras variantes, el mismo régimen que ha adoptado el Brasil al hacerse república federal. Es sabido que en este último país los impuestos de exportación son rentas correspondientes al tesoro de los estados ya que ellos, como productores, son los que más legítimamente pueden gravar la exportación para aumentar sus propias rentas.

Tal sistema ha producido en el Brasil una prosperidad muy grande para los estados productores, a punto tal, que sus finanzas son muchas veces más desahogadas que las finanzas de la nación.

La cuestión, en cuanto a los impuestos de aduana, ha dejado, en realidad, de tener hoy la importancia trascendental que tuvo en el momento en que el asunto se planteó entre nosotros, pues entonces la aduana constituía la única forma de percepción de impuestos. Puede decirse, en términos generales, que todo el régimen rentístico de la nación residía en el producido de la aduana y es la verdad que durante largos años ha continuado siendo esa la fuente fundamental de recursos de la nación.

Si recorremos las actas del congreso general constituyente, así como las del de reforma de 1860, se verá que la discusión en torno a quién correspondería el producido de las aduanas, insumió la actividad, la energía y el empeño tenaz de los constituyentes. De modo que suprimir los impuestos de exportación para la nación importaba un descabro financiero para hacer frente al cual no estaba preparado el país ni los hombres que entonces lo gobernaban.

La nación, al atribuirse la facultad de establecer impuestos de aduana, o si se quiere, dicho en términos más estrictamente constitucionales, al delegar las provincias en favor de la nación el derecho de establecer estos impuestos, reconocieron que la división entre impuestos directos e impuestos indirectos, correspondía en principio, como base general y casi absoluta, el derecho de establecer impuestos indirectos a la nación, ya que los impuestos de aduana, sobre todos los impuestos de importación, son específicamente impuestos indirectos.

De todo esto resultaría que las provincias se reservaron el derecho de establecer para sí, como fuente de sus rentas, los impuestos directos; y por nuestra parte entendemos que el artículo 67, inciso 2, a que hemos hecho referencia, así lo establece de manera categórica y terminante. No es esta la interpretación que ha sido corriente durante mucho tiempo, pero veamos el fundamento de la que sostenemos.

Al decir el artículo 67 que podrían establecerse por el congreso federal contribuciones directas por término limitado siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan, no ha podido establecer en favor de la nación una atribución permanente. De los términos de la aludida disposición resulta bien claramente que se trata de un recurso extraordinario para los casos en que la defensa nacional lo exija, o en que la seguridad común esté comprometida.

Cuando en 1891 se sancionó entre nosotros por primera vez, por iniciativa del señor ministro de hacienda, doctor don Vicente Fidel López, la llamada ley nacional de impuestos internos, se suscitó por primera vez la duda sobre si los impuestos indirectos correspondían a la nación o a las provincias y en verdad dicha duda la suscitó el mismo autor del proyecto de ley, doctor López. Sostuvo el ministro su proyecto con tal decisión, y con tanto calor, que no quiso detenerse — y así lo dijo — a considerar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los impuestos internos. El país salía de una profunda crisis; más bien dicho, estaba en ella y quería librarse de su peso; para lograrlo se ofrecía la posibilidad de establecer este nuevo tributo, y en opinión del ministro era tan grave la situación de las finanzas nacionales, que no era lícito siquiera detenerse a considerar cuestiones de carácter tan poco del momento como la académica cuestión de saber si los impuestos proyectados estarían o no dentro del espíritu de la constitución. Las declaraciones del ministro fueron quizás excesivas, o hicieron nacer desde ese momento la duda sobre el alcance de las disposiciones constitucionales.

En el período legislativo de 1894 la cuestión se planteó en el congreso nacional en todos sus aspectos. El señor ministro de hacienda, doctor Terry, sostuvo brillantemente la constitucionalidad de los impuestos internos y fueron muchos los diputados que en las sesiones de prórroga de dicho año contribuyeron a ilustrar la cuestión. En nuestro concepto aquel debate fué de tal manera fundamental, que nada se ha agregado entre nosotros a sus conclusiones. Resultó de él definitivamente fijado el principio a que antes hicimos referencia, esto es, que los autores de la constitución han querido dar a la nación la facultad de establecer impuestos indirectos y, por ende, se han reservado las provincias los impuestos directos, sin perjuicio de reconocer que se da en el artículo 67, inciso 2, la facultad a la nación de establecer impuestos directos sobre todos los habitantes del país, en circunstancias excepcionales y por término limitado. Se observó en ese debate que la constitución habla de facultar al congreso para establecer contribuciones directas cuando el bien general del estado lo exija; así lo dice, en efecto, en su última parte el inciso de referencia, pero como también quedó allí establecido, no es eso lo que la constitución dice. El verdadero sentido de sus disposiciones es que la defensa, la seguridad y el bien general del estado exigen el establecimiento por término limitado, de una determinada contribución directa; y siendo así resulta bien claramente establecido que impuestos de esta naturaleza sólo pueden fijarse en circunstancias excepcionales.

Se sostuvo en contrario que no hay ninguna disposición de la Constitución que autorice de una manera expresa a establecer en la Nación impuestos indirectos. Sí lo establecen en nuestra opinión las últimas

palabras del artículo 4.º, antes transcripto. *Las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso general*, no son, no pueden ser contribuciones directas excepcionales de suyo, como ha quedado dicho, porque no podría admitirse en principio que la constitución hubiera pretendido limitar la facultad impositiva de la nación a los impuestos de aduana, en tanto que daba a las provincias el derecho de establecer impuestos directos o indirectos sin limitación alguna. Y tal decimos porque los otros tributos de que habla el artículo 4.º, como la venta o locación de ventas de propiedad nacional, la venta de correos o las operaciones de crédito, no son base suficiente en ningún régimen rentístico: son recursos legítimos a que el estado tiene el derecho de apelar, pero no pueden ser en manera alguna las fuentes normales y permanentes de un regular sistema tributario.

Se ha pretendido por algún autor nacional que la mencionada cláusula del artículo 4.º, en cuanto dice "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso general" solamente puede referirse en forma estricta a la capitación que es en el concepto de quien tal afirma la única contribución equitativa y proporcional a la población. Desde luego es evidente que la capitación no es una contribución equitativa. Establecer que todos los habitantes, cualquiera sea el grado de su fortuna privada, desde los más ricos hasta el último propietario, debieran contribuir con una suma fija igual, per cápita, es establecer todo menos una contribución equitativa. Y tan no puede ser ello materia de discusión hoy cuando en ninguna parte del mundo se conserva tal régimen impositivo. Pretender que la capitación es un impuesto proporcional a la población es en nuestro concepto sostener un galimatías jurídico. ¿Cómo ha de ser proporcional a la población un impuesto que se cobra a todos por igual? ¿En qué consistiría la proporcionalidad?

Dejemos a otros la respuesta y digamos por nuestra parte que los únicos impuestos equitativos, en el sentido corriente del término, son los impuestos indirecto, puesto que gravan a cada uno en relación al uso que haga de las materias imponibles o que hayan sufrido la imposición, y que por eso mismo son proporcionales a la población.

En estricto derecho entendemos que esa expresión "proporcionales a la población", alude a que no establezca el impuesto indirecto por parte de la nación en cuanto a productos que circulen en provincias determinadas en beneficio de otras en las cuales el impuesto no rigiera. Y desde que esta facultad ha sido otorgada por las provincias o la nación es claro que no ha sido conservada por ellas, debiendo, pues, decirse que corresponde a la nación el derecho de establecer impuestos indirectos como forma permanente de constitución de su tesoro.

Ninguna duda cabe, en cambio, acerca de que las provincias han conservado el derecho de establecer contribuciones directas. Los modernos tributos establecidos en el mundo a raíz de la guerra han gravado especialmente el capital, han consistido en contribuciones directas. La nación entre nosotros no podría establecer impuestos de esa naturaleza sin modificar las cláusulas constitucionales; de modo, pues, que mientras tal modificación no se haga, lo que la ciencia financiera más que el derecho constitucional habrá de aconsejar, el régimen tributario debe

inspirarse en el alcance estricto y legal de sus disposiciones; y de allí surge, como ya queda dicho, que la forma normal de constitución de las rentas de la nación ha de estribar en contribuciones indirectas para el estado federal y en contribuciones directas para las provincias, sin perjuicio de que en las circunstancias excepcionales a que se refiere el inciso 2.º del artículo 67 puedan establecerse por la nación también contribuciones directas sobre todos los habitantes, por término limitado.

Nos quedaría por establecer el alcance de algunas disposiciones de la Constitución respecto a la prohibición de imponer gravámenes por las provincias sobre el comercio interprovincial. Dichas disposiciones son coherentes con las que establecen que en la nación no habrá más aduanas que las nacionales, y existe al respecto una abundante jurisprudencia de la suprema corte de justicia nacional que nos exime de entrar en mayores detalles.

Por último, habría que establecer en qué han de consistir las rentas municipales y dado nuestro punto de vista, sólo hemos de sentarlo a la luz de las disposiciones constitucionales. A este respecto la constitución se ha limitado a establecer la obligación de las provincias de fijar su régimen municipal, y no nos queda otro antecedente que el dado por el congreso general constituyente de 1853, con la sanción de la ley municipal de Buenos Aires, hecha por el mismo congreso en mayo de ese año.

De acuerdo con él la facultad impositiva en materia municipal debe contemplar siempre el principio de la retribución de servicios, esto es, que la municipalidad debe asentar su régimen impositivo en el establecimiento de tasas que por su naturaleza tienen carácter de contribución directa, pero cuyo sentido es perfectamente ilimitado y conocido en el campo de los estudios financieros.

La última sentencia dictada por la Excm. Cámara de Apelaciones en lo Civil de la capital de la República contribuye a fijar la doctrina en esta materia, en cuanto al derecho existente; sin perjuicio de que las leyes orgánicas de las municipalidades de la provincia de Buenos Aires puedan fijar y fijan, dentro de estos principios, el régimen tributario de dichas municipalidades.