



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Aspectos fundamentales de nuestros impuestos al consumo

Zazzarini, Raúl

1946

Cita APA:

Zazzarini, R. (1946). Aspectos fundamentales de nuestros impuestos al consumo. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

77345 ORIGINAL

ASPECTOS

FUNDAMENTALES

DE NUESTROS

IMPUESTOS AL CONSUMO

1946

I N D I C E

INTRODUCCION..... 1

SINTESIS SOBRE POLITICA FISCAL Y TRIBUTARIA EN EL
ORDEN MUNDIAL.-EVOLUCION.DOCTRINAS DE POSTGUERRA.. 3

PRIMERA PARTELA POLITICA DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO

1 - LOS IMPUESTOS AL CONSUMO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LA REPUBLICA ARGENTINA.....	14
II - RELATO SOBRE EL ASPECTO CONSTITUCIONAL, LA DOBLE IMPOSICION INTERNA Y LA UNIFICACION.....	26
III - IMPUESTOS ADUANEROS REEMPLAZADOS POR IMPUESTOS AL CONSUMO.....	70
IV - LAS LEYES DE IMPUESTOS AL CONSUMO Y NUESTROS TRA- TADOS COMERCIALES.....	84
V - COMENTARIO DE LA LEGISLACION VIGENTE ACERCA DE LOS DIVERSOS RUBROS SUJETOS A GRAVAMEN O A SIMPLE FISCALIZACION.....	91
VI - SINTESIS ESTADISTICA.....	95
VII - ORIENTACION NECESARIA DEL REGIMEN VIGENTE.....	100

SEGUNDA PARTELA FISCALIZACION

I-	CONCEPTO	104
II-	LA ADMINISTRACION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.-FUN- CIONES, ORGANIZACION INTERNA.....	106
III-	DICTAMEN DE LA COMISION ESPECIAL DESIGNADA EN 1938...	127
IV-	OBRA DE LA INTERVENCION DURANTE LOS AÑOS 1939 Y 1940.	144
V-	DIVERSOS ASPECTOS DE LA FISCALIZACION.-RESEÑA CRITICA.	157
VI-	SINTESIS DE LAS FALLAS ESENCIALES.- SOLUCIONES PRO- PUESTAS.....	165

TERCERA PARTEEL REGIMEN FUNITIVO

I-	EL RESPONSABLE EN NUESTRO REGIMEN LEGAL.-OBLIGACIONES.	169
II-	INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES.- TEORIA Y PRACTICA DEL FRAUDE Y DE LA INFRACCION.....	186
III-	CARACTERES ESENCIALES DE LAS SANCIONES.....	200
IV-	ORIGEN DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO.-TRAMITACION.....	216
V-	APELACION ANTE EL PODER JUDICIAL.- JURISPRUDENCIA.....	224
VI-	DICTAMEN DE LA COMISION DESIGNADA EN 1941 PARA ESTUDIAR EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO EN LA APLICACION DE LEYES FISCALES.....	236
	BIBLIOGRAFIA.....	247

INTRODUCCION

El presente trabajo trata de los impuestos al consumo, sancionados en el orden nacional, desde 1891 hasta nuestros días.

La memorable discusión parlamentaria - a principios de aquél año - versó sobre distintos aspectos - de los gravámenes cuya creación se intentaba: el constitucional, el doctrinario y el fiscal. De esto mismo se ocuparon después prestigiosos tratadistas, expresando opiniones divergentes con respecto a ciertos aspectos fundamentales.

Mientras tanto, los que originariamente - fueron impuestos "temporarios" sobre tres artículos - alcohol, cervezas, y fósforos - constituyen hoy una de las primeras fuentes de recursos fiscales y están incorporados definitivamente a nuestro régimen rentístico, incidiendo sobre más de veinte rubros. Paralelamente con el desarrollo - del comercio y de la industria fué complicándose el régimen legal, siendo su reglamentación específica influenciada por las distintas situaciones del mercado interno, los progresos en la técnica industrial y aún por los sucesos internacionales con repercusión sobre nuestro país.

No ahondamos aquí en algunos aspectos, hechos o situaciones, a los que asignamos singular importancia, y que motivaron estudios de distinguidos autores; son ellos la cuestión de la constitucionalidad, el problema de la doble imposición interna y la unificación, dedicándoles sólo breves capítulos con el fin de dar más cohesión al trabajo. Por otra parte, no hemos considerado a los impuestos cuya recaudación tiene una afectación especial (Fondo Nacional de Vialidad, Comisiones o Juntas Reguladoras, etc.).

2

Podrá advertirse que en más de un caso al referirnos a esta materia decimos "impuestos internos", en atención a la terminología legal a la vez que corriente, aún cuando no dejamos de considerar que lo correcto ha de ser "impuestos al expendio interno" ó "impuestos al consumo".

Si bien el capítulo intitulado "Íntesis sobre política fiscal y tributaria en el orden mundial. Evolución. Doctrinas de postguerra" no se refiere en especial al tema básico, lo hemos incluido al estimar necesario un comentario de carácter general sobre aspectos de actualidad en materia impositiva.

El presente trabajo es descriptivo y de crítica. A través de este último aspecto expresamos las soluciones o mejoras que en nuestra opinión serían adecuadas, para que la crítica no carezca de nobleza y sea asimismo constructiva. Nuestra permanencia durante cinco años en la Administración General de Impuestos Internos hizo que pudiéramos apreciar de cerca diversos aspectos de interés consignados en estas páginas.

Fué nuestro sincero anhelo, pues, el de poder decir algo sobre un tema en que hay indudablemente mucho para decir.

3

SINTESIS SOBRE POLITICA FISCAL Y TRIBUTARIA EN EL ORDEN
MUNICIPAL.- EVOLUCION.-DOCTRINAS DE POSTGUERRA.-

Acerca de la función que corresponde a la política fiscal y tributaria el criterio dominante fué evolucionando notablemente.

Durante el siglo pasado prevaleció una doctrina que está sintetizada en una afirmación de Juan Bautista Say ("el mejor plan financiero consiste en gastar poco y el mejor impuesto es el más reducido"). Este tradicional criterio estaba esencialmente basado en la preocupación de entonces por constituir un ahorro cuyo volumen fuese adecuado a las exigencias de una incipiente economía industrial.

Y así, se consideraba a los gastos públicos como mal necesario, ya que restaban recursos al proceso de producción, pero debían existir dado la necesidad de atender servicios internos y defenderse asimismo contra cualquier posible agresión exterior. En consecuencia, la política tributaria recomendaba evitar el aumento, tanto de los gastos públicos como de las cargas fiscales y hacer todo lo posible para que éstas incidieran en mínimo grado sobre los precios y la distribución de los ingresos.

En realidad de verdad, si bien el criterio enunciado no pudo ser aplicado estrictamente, gravitó en forma decisiva para que la tributación no fuese un medio para orientar y estimular el desarrollo

de las economías, puesto que sólo se veía en ella el medio de proveer al Estado de los recursos que requería para atender sus necesidades.

Era natural, por lo tanto, que la norma básica de la política fiscal y tributaria, así como la medida para saber si era o no adecuada la recaudación impositiva, fuese el equilibrio anual del presupuesto. El efecto deflacionista de esa norma en épocas de depresión, que obligaba a reducir los gastos públicos y elevar impuestos, se compensaba porque mientras las finanzas del Estado estuviesen equilibradas, las inversiones privadas, ya debilitadas por la propia depresión, no se viesen aún más deprimidas en virtud de los temores que podían abrigarse con respecto a la estabilidad del crédito público.

Al término de la primera guerra mundial nos encontramos con que, a raíz de las apremiantes necesidades se acentuó la progresividad de los impuestos a los réditos, sucesiones y sobre beneficios de guerra; su elevado rendimiento demostró entonces las grandes posibilidades de la tributación para atender a las crecientes necesidades del Estado, ya decididamente intervencionista, y en especial para poder llevar a cabo determinados objetivos económicos o sociales, tales como la expansión del consumo de la comunidad y una más equitativa distribución de los ingresos en favor de los sectores más pobres.

Más tarde se comprendió que la médula del problema planteado por la crisis mundial debía buscarse en la relación de dependencia existente entre el nivel de ocupación humana y el volumen total del gasto de la población, descubriéndose que sobre éste tenían verdadera influencia los desembolsos y otras medidas gubernamentales.

Adquirió entonces definida orientación la política fiscal, por cuanto nuevos objetivos fueron transformando el mecanismo impositivo en un verdadero y eficaz instrumento de estrategia política y social, apto para morigerar y aún para solucionar diversos problemas planteados por las fluctuaciones económicas, es decir, asegurar un elevado y más o menos estable índice de ocupación de los factores de la producción.

Desempeña hoy pues, la política tributaria importantísimo rol en virtud de la convicción reinante de que para subsanar dificultades presentes o futuras es menester desarrollar una política económica y fiscal que tienda a conseguir la mejor utilización de los recursos nacionales. Deberá buscarse asimismo la coordinación entre la actividad privada y la acción general del Estado, desarrollada en base a su programa impositivo y a su presupuesto de gastos.

El problema consiste en estable-

6

cer qué medidas impositivas, monetarias y financieras propenderán, dentro de un régimen de empresa privada, a mantener un alto nivel de ocupación humana.

La recomendación de que se procure concentrar en épocas de depresión las inversiones efectuadas por el Estado, así como la de que los gobiernos traten de contrarrestar las fluctuaciones de los gastos privados mediante presupuestos deficitarios si aquéllos son muy bajos o mediante superávits cuando son muy elevados, significa que debe reconocerse que a través de sus gastos e ingresos el Estado moderno puede influenciar sensiblemente las tendencias cíclicas de la economía nacional, sin olvidar que una adecuada política fiscal debe comprender tanto un plan de gastos públicos como un sistema tributario flexible en forma de permitir su ajuste cíclico.

El presupuesto del Estado debe servir, pues, como instrumento de compensación para neutralizar las fluctuaciones cíclicas de los gastos del sector privado dentro de la economía. Se propicia, en esta forma y por lo menos en teoría, frenar la superexpensión de la actividad privada en épocas de prosperidad.

Para que un sistema tributario resulte elemento útil para promover un razonable ni-

vel de ocupación humana, debe cumplir su misión de financiar los gastos públicos en forma de evitar, en lo posible, anular los gastos privados que de otra manera se habrían realizado. Sin embargo, la experiencia demuestra que en épocas de depresión, cuando disminuye la renta nacional, no se vacila en castigar al consumidor con nuevos gravámenes y al empresario con impuestos y tasas que ahogan la inversión. Un sano sistema tributario debe contribuir a la estabilidad económica en lugar de destruirla.

La regulación cualitativa de la tributación crea problemas realmente serios. Es sabido, sin embargo, que la reducción de los impuestos al consumo sobre artículos de uso general, acrecienta el poder de compra de los consumidores y que la reducción del gravamen sobre los réditos del comercio y de la industria, refuerza las disponibilidades de capital. Se ha llegado a sugerir que las tasas de ciertos impuestos fluctúen cíclica y automáticamente, en función de índices determinados, como podrían ser la desocupación o la renta nacional.

Podemos afirmar que, en general, el régimen impositivo vigente en Sud América no implica una muy notable carga para la actividad económica. Hay casos, no obstante, en que la multiplicidad de gravámenes, lo complejo de su percepción y particularmente su concentración sobre determinadas

industrias, constituyen verdadero castigo para los que deben soportarlos. El tradicional predominio de los impuestos al consumo tiende a verse desplazado por el impuesto a los réditos, cuyas tasas son hoy muy inferiores a las percibidas en países de economía más evolucionada, argumento que esgrimen frecuentemente los ministros de hacienda sudamericanos en apoyo de su aumento.

Un sistema impositivo regresivo redundaba en desmedro de la estabilidad política y monetaria y, por ende, de la formación de capitales. El predominio de los impuestos indirectos significa un obstáculo para el progreso político y económico, por cuyo motivo es recomendable ampliar el número de los contribuyentes alcanzados por el impuesto a los réditos e impedir, al propio tiempo, que su progresividad pueda dificultar la formación de capitales.

La crisis económica mundial de 1930 y la guerra que acaba de terminar impusieron a la mayoría de las naciones sudamericanas la necesidad de recurrir a nuevas técnicas y mecanismos para financiar sus presupuestos y estabilizar su economía. Se encuentran hoy dichas naciones en situación mucho más favorable que la existente antes de iniciarse la última contienda, pues cuentan, en general, con grandes reservas monetarias, un mayor desarrollo industrial y un sistema impositivo que, sólo por excep-

ción, no incluye el impuesto a los réditos.

En cuanto a los impuestos que gravan a las industrias, ellos no deben trabar el aumento de su productividad o la posibilidad de renovar sus maquinarias y planteles, posibilidad basada en nuevos métodos y equipos que pueden ser la resultante de investigaciones a veces muy onerosas. Sería deseable, en consecuencia, que sean eximidos de gravámenes todos los gastos de investigación efectuados por el industrial y que se facilite asimismo a éste la acumulación de fondos destinados a la modernización de sus equipos.

Un aspecto que resulta interesante destacar es el que se refiere a los privilegios de que gozan, en especial en Sud América, las sociedades cooperativas. Sabemos que en Gran Bretaña, cuna del cooperativismo, como en casi todas las naciones europeas, se han limitado en la última década aquellos privilegios. Hoy sostienen autorizados tratadistas que la exención impositiva, por ejemplo, no es necesaria para el movimiento cooperativo, pues con buena dirección no hay motivos para que una cooperativa no pueda ser tan lucrativa como cualquier otra empresa comercial. Aducen además que aquella exención es contraria a todas las tendencias de la doctrina cooperativa, que ha negado recibir subvenciones del Estado por considerar que éstas afectan

a su propia independencia.

Finalmente, el viejo problema, siempre de actualidad, de la doble imposición internacional, así como la discriminación tributaria en perjuicio de las empresas extranjeras, son prácticas que deben ser corregidas en todo lo posible - por no decir desterrarlas - ya que significan una fuerte traba para el afianzamiento de las relaciones económicas internacionales.

No cabe duda de que la falta de coordinación entre los regímenes fiscales de los distintos países es el motivo de la superposición de gravámenes. En el caso, por ejemplo, del impuesto a la renta, cuando es distinto el país de residencia del beneficiario y aquél de donde proviene la renta, el primero la grava por el hecho del domicilio del beneficiario y el otro país en virtud de que la renta se origina en el suyo. Un país que disponga de grandes recursos naturales seguramente ha de adherirse al principio del origen del rédito, en tanto que otro país que tenga centros financieros difícilmente renunciará al principio del domicilio del contribuyente.

Sería extenso relato el detallar los múltiples aspectos del complejo problema de la doble imposición, especialmente sobre los réditos. El problema fiscal que enfrentan las empre-

11

sas con establecimientos en más de un país es el prorrateo de sus beneficios entre todos los países en donde actúan; si no se logra coordinar el criterio de las respectivas autoridades fiscales con respecto a la distribución de los mismos, una empresa puede verse obligada a tributar sobre una suma cuyo total exceda del conjunto de sus utilidades.

Existe acuerdo acerca de la conveniencia de impedir la doble imposición, pero como todo Estado tiene derecho a establecer dentro de su jurisdicción el sistema que mejor le convenga, cualquier compromiso de carácter internacional ha de tropezar con dificultades. No obstante, se han solucionado ya mediante convenios bilaterales muchos agudos problemas sobre este asunto.

En la Segunda Conferencia Tributaria Regional, celebrada en México en 1943, quedaron concretados los "Modelos de convenios bilaterales para evitar la doble tributación internacional y la evasión fiscal", tomando como base los proyectos elaborados por un subcomité del "Comité Fiscal", que se reunió en La Haya en abril de 1940, y por la Primera Conferencia Tributaria Regional que se reunió en México en julio de 1940.

En materia de convenios internacionales celebrados con el mismo objeto, se considera como el más antiguo el que Austria-Hungría conclu-

En base a lo expuesto en las páginas que preceden, nos permitimos : firmar:

a) que la política fiscal y tributaria debe perseguir como objetivo esencial el de dar al Estado los recursos necesarios para atender sus gastos y lograrlo de manera compatible con el mantenimiento de un buen sistema monetario que pueda asegurar un eficiente medio de pago y medida del valor.

b) El cálculo periódico de la renta nacional y la investigación del ritmo de la formación del capital son antecedentes valiosos para estructurar un racional sistema impositivo y su posible adaptación a las fluctuaciones cíclicas.

c) Es menester que la progresividad del impuesto sobre los réditos no absorba una proporción excesiva de los réditos individuales entorpeciendo la formación de capitales.

d) Puede eximirse de todo gravámen a los gastos e contribuciones de carácter social, como asimismo a los gastos de investigación para el perfeccionamiento técnico.

e) Debe simplificarse en lo posible el régimen y los métodos fiscales dando carácter orgánico a la tributación en los casos en que una misma actividad o producto sea imponible por más de una contribución.

j) No obstante el interés social implícito en las cooperativas es hoy discutible la tributación preferencial en su favor, ya que existe una señalada tendencia a que tales sociedades se coloquen en un mismo nivel de posibilidades que el comercio no cooperativo.

g) Debe recomendarse la negociación de convenios bilaterales con el fin de evitar o reducir la doble imposición internacional.-

PRIMERA PARTE

LA POLÍTICA DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO

14

I - LOS IMPUESTOS AL CONSUMO, CON ESPECIAL REFERENCIA A
LA REPUBLICA ARGENTINA.

Dentro de la clásica división de los impuestos en directos e indirectos, pertenecen al primer grupo el que recae sobre el producto de la riqueza rústica, el impuesto sobre edificios, sobre las rentas del capital, actividades profesionales y ejercicio de la industria, así como el impuesto sobre la renta global del individuo. Son indirectos los que inciden sobre el consumo privado y la transmisión de bienes.

Desde el punto de vista administrativo se denominan impuestos directos a los que usualmente se recaudan ajustándose a listas nominativas de los contribuyentes (matrículas o padrones), efectuando la cobranza en períodos determinados, considerando indirectos a los que son percibidos con motivo de ciertos actos, no se devengan en períodos fijos ni son recaudados en base a padrones.

Hay indudablemente impuestos idénticos en cuanto a carácter económico, debiendo incluirse en uno u otro grupo tan sólo por razón del sistema de recaudación. El impuesto sobre tenencia de animales domésticos y otros indirectos -se perciben con arreglo a listas. En consecuencia, la distinción administrativa debe entenderse en el sentido de que se refiere al distingo entre los impuestos de recaudación "directa" e

15

"indirecta" y en esta forma se justifica conservar la clasificación a los fines de la Administración, como órgano recaudador.

Se ha considerado por algunos autores que la nota diferencial entre ambos grupos estaba dada por el hecho de la "repercusión", pero se advirtió que en todos los impuestos podrá darse la posibilidad y la imposibilidad de ese hecho. Ahondando en el asunto se pensó en la intención que pudo asistir al legislador con respecto a la citada repercusión de los impuestos, diciendo que éste no la pretende para los impuestos directos y en cambio aspira a ella cuando se trata de los indirectos. En realidad el efecto en cuestión es ulterior a la voluntad del legislador e independiente de la misma.

Al estimar la renta de los individuos se advierte que la averiguación inmediata del rédito imponible no es siempre posible ni exacta por cuanto muchos han de sustraerse total o parcialmente a la determinación. En estos casos, los errores u omisiones de la evaluación directa de las rentas pueden rectificarse dentro de ciertos límites, por vía mediata, dado que el consumo privado de cada ciudadano puede ser considerado como proporcional a su renta o como medida de ella; es decir todas las que se ocultan en el instante de producirse son descubiertas posteriormente al.

///

///ser utilizadas por su titular.

Partiendo de la llamada "demanda individual de servicios públicos" la tasa retributiva de servicios resultaría una exacción directa, mientras que el impuesto sería exacción indirecta ya que no se mide por la demanda de bienes públicos sino por la renta del ciudadano que se utiliza como medida de aquella demanda. Además, el impuesto indirecto no se mide ni con arreglo a la demanda de servicios públicos ni sobre la base de la venta sino que está basado en los consumos.

En realidad, es siempre la misma renta la que en ciertos casos se determina en forma inmediata y en otros en forma mediata, llegando a afirmarse en tal virtud que los impuestos indirectos son una duplicación de los directos, pero más bien expresan un desdoblamiento de la deuda total fiscal del contribuyente.

Habiendo afirmado recientemente que la estimación inmediata de la renta no siempre es posible y exacta, surge la superioridad del sistema tributario basado en la coexistencia y complemento recíproco de los impuestos directos e indirectos. No se oculta que la tributación indirecta trae aparejada cierta desigualdad susceptible de ser atenuada mediante la determinación simultánea de la renta producida,

///en la propia fuente, es decir que el desdoblamiento de la deuda total fiscal de cada individuo en impuestos directos e indirectos tiene la virtud de permitir morigerar las dificultades sobrevinientes si no existiera más que uno sólo de ambos sistemas. El mecanismo impositivo se torna así más perfecto y garantiza una distribución más equitativa de las cargas a la vez que un mejor rendimiento fiscal.

Desde otro punto de vista, los impuestos indirectos tienen la ventaja de reducir la resistencia que manifiesta el contribuyente cuando el fisco procede a estimar la renta y a recaudar los impuestos directos. Y ello es - entre otras causas - porque aquéllos se dividen en fracciones pequeñas y se cobran en el momento en que se satisfacen necesidades individuales, aconteciendo que cuando en un país aumenta la presión tributaria también aumentan los impuestos indirectos, explicándose que éstos forman parte preponderante de los ingresos fiscales.

Por último anotaremos que las clases pudientes propugnan el aumento relativo de los impuestos indirectos de consumo, en tanto que las clases populares aspiran a una evolución hacia los directos.

Dentro de la imposición indirecta, los impuestos al consumo tienen por objeto inmediato la masa de bienes de primer orden que una persona destina

///para satisfacción de necesidades. Reaen, en otro término sobre la parte de la renta que cada uno destina para adquirir esos bienes. El precio de lo comprado da la medida de la parte de renta que ha gastado.

El impuesto al consumo tiene necesariamente un precio uniforme, es decir, es el mismo para todos los consumidores, ricos o pobres. Si el rico consume 10 unidades de un producto gravado de uso necesario y el pobre sólo una, el primero pagará diez veces más impuesto que el segundo. Esto quiere decir que el citado gravamen es necesariamente proporcional a la parte de la renta dedicada por cada uno de ellos al consumo del producto en cuestión, pero no es proporcional a la renta total de ambos.

Si el porcentaje de impuesto aumenta cuando se trata de bienes menos necesarios o superfluos, la distribución de la carga tributaria es indudablemente progresiva. Por el contrario, si en un determinado régimen se exceptúan los artículos de lujo y se hace pesar todo el aumento sobre los que son más necesarios para la vida, tendremos una distribución inversamente progresiva.

Se obtiene una base tributaria de amplio rendimiento gravando bienes cuya demanda es más o menos estable y que son de uso común, incluso por las clases menos favorecidas. He aquí la mayor injusticia de estos tributos, especialmente en países que gravan a

la sal, el pan y aún a la vivienda.

Desde el punto de vista de su rendimiento, no podrá limitarse el impuesto a los objetos de lujo ni a la masa de bienes de uso necesario, porque en este último caso resultaría una imposición inversamente proporcional a la renta. En consecuencia, la solución puede estar en gravar bienes que satisfagan una necesidad que no sea vital, consumidos en gran cantidad y ser su consumo susceptible de continuo aumento, tales como el tabaco, el alcohol, el azúcar, etc.

Cuanto menor sea el número de artículos gravados tanto más definida será la característica de incluir bienes de consumo ilimitado, creciente a tono con el constante aumento de la riqueza aún sin aumento de población. Por el contrario, los impuestos sobre artículos indispensables, cuya demanda no podrá aumentar sustancialmente, crecen con lentitud merced al incremento de población.

Se discute en doctrina el gravamen sobre las materias primas y se asegura por los tratadistas que los impuestos indirectos deben gravar a los bienes lo más cerca posible del consumidor, es decir, cuando el producto está en condiciones de ser consumido.

Para indemnizar a las clases menos pudientes de la imposición indirecta inversamente proporcional se acude hoy día a la práctica de eximir de las imposi-

siones directas a las rentas mínimas.

En cuanto a la percepción de los impuestos al consumo, el sistema de exigir el pago directamente al consumidor resulta sólo aplicable a bienes de uso reiterado y ni siquiera a todos ellos. En consecuencia para que el gravamen pueda ser aplicado a los restantes bienes es menester acudir al productor o al comerciante, quienes, en realidad anticipan el pago por cuenta del consumidor. Otro método de percepción lo constituye el monopolio y tiene lugar cuando el Estado se transforma en productor y vendedor, por privilegio legal, vendiendo a precio de monopolio los artículos, es decir, que el impuesto al consumo en este caso no es sino la diferencia entre el costo y el precio de venta. Estos monopolios fiscales pueden ser reemplazados por el impuesto de fabricación que se percibe, como acabamos de decir, del productor pero con repercusión sobre el consumidor.

Ahora bien, aplicando el sistema del impuesto de fabricación, el Estado aprovecha la mayor productividad de la industria particular, con menores ingresos en sus arcas; con el monopolio, a la inversa, puede obtener mayor rendimiento de recaudación pero a costa de una pérdida en la productividad del capital privado.

Se deduce finalmente que cuando apremian las necesidades del fisco los monopolios elíminan al impuesto de fabricación y en cuanto cambia la situa-

ción, éstas últimas eliminan a los monopolios.

Toca ahora - en mérito al título de este capítulo - referirnos al caso concreto de los impuestos al consumo en nuestro país. Sabemos que tales tributos son una parte que se quita sobre el precio del artículo y que el consumidor paga en favor del Estado, con carácter obligatorio. La Constitución Nacional y algunas leyes especiales imponen coercitivamente a los individuos que componen la Nación a aportar como contribuyentes del erario público.

El sistema tributario argentino está basado en el artículo 40. de la Constitución, que enumera los rubros que componen el tesoro nacional, en esta forma: a) derechos de importación y exportación; b) venta y locación de tierras de propiedad de la Nación; c) renta de correos; d) contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso; e) empréstitos y operaciones de crédito. Por otra parte y en carácter de retribución por servicios que presta, el Estado cobra las llamadas tasas.

Podemos, en consecuencia, clasificar a los ingresos del tesoro nacional en : 1) impuestos, 2) contribuciones especiales; 3) tasas; 4) producido del dominio fiscal; 5) crédito.

En nuestro régimen tributario tenemos los derechos aduaneros y los impuestos propiamente

diches, llamados éstos "contribuciones" por la Constitución.

Alberdi definió a las contribuciones directas como "aquéllas en que el Estado pide directamente al contribuyente una parte de su renta " y a las indirectas diciendo que "son las exigidas al contribuyente sobre ciertos consumos que hace con su renta, sin inquirir su nombre ni mencionar su persona". Además, considerando económicamente a éstas últimas, debemos agregar que ellas pueden ser objeto de traslación de un contribuyente a otro (el fabricante al comerciante y éste al consumidor).

Los impuestos al consumo son una especie de las contribuciones indirectas. La ley 3764 denomina "internos" a los impuestos de que trata, lo que supone en consecuencia la existencia de los "externos" y en realidad la Corte Suprema de Justicia así ha llamado a los derechos aduaneros. Afirmamos que la terminología usada por la ley no es correcta por cuanto los impuestos que debe pagar el contribuyente nacional son necesariamente internos; lo correcto hubiese sido "impuestos al expendio interno" ya que los productos a exportarse están exentos del gravamen, o simplemente "impuestos al consumo". Ahora bien, el consumo interno puede referirse a productos nacionales o a los importados al país; en este último caso no debemos confundir al derecho de

importación con el impuesto interno aplicable "a la salida de aduana" como reza el texto legal, pues es distinto el acto gravado. En la importación es la introducción al país lo que se grava y a esto se agrega el impuesto "interno" sobre el consumo del artículo imponible procedente del exterior.

Creados a raíz de la difícil situación del erario público, luego de la crisis de 1890, su finalidad fué esencialmente fiscal, aunque alguien haya afirmado que persiguen subsidiariamente otras finalidades, como las de orden sanitario o social mediante la disminución del consumo de productos nocivos para la salud al encarecer su precio. Más de medio siglo de vigencia nos demuestra que tales objetivos subsidiarios jamás fueron logrados.

En cuanto al modo de percepción se adoptó el procedimiento de cobrarlo cuando el producto sale de fábrica, de aduana o de depósito fiscal para ser introducido al mercado interno o a la circulación comercial, obrando el fabricante o importador como agente de retención. Con este sistema, nuestra legislación ha reemplazado al contribuyente de hecho (consumidor) por el contribuyente de derecho (fabricante o importador). Este, mediante la fácil traslación del gravamen se resarce del pago efectuado.

Observemos que la ley no menciona a la venta sino al expendio, o en otros términos, es suficien-

te que el producto salga de fábrica o de depósito fiscal para que el impuesto deba obliterarse. La Corte Suprema ha establecido que sólo debe considerarse expendio cuando hubo "transmisión" de los productos o sea cambio de dueño o de destino, como cuando se entrega a un comerciante para su reventa o son puestos directamente en venta por el propio fabricante.

Por otra parte, toda salida de fábrica no puede ser considerada como expendio, a los efectos del momento legal de pago, pues es bien admisible que no habiendo suficiente espacio en la propia fábrica para almacenaje de productos en condiciones de venta, el fabricante los deposite en otro lugar que pueda ser considerado como complemento o extensión de la fábrica, claro está, previo cumplimiento de los recaudos dictados en defensa de la renta fiscal.

La base para el cobro es la declaración jurada del fabricante o comerciante y la comprobación de los asientos en los libros. Nuestra ley ha incorporado la forma de percepción más económica - siempre que su aplicación sea factible - mediante la estampilla fiscal, que constituye un medio seguro para prevenir evasiones.

Para no incurrir en repetición, hemos de tratar en los capítulos que siguen los aspectos esenciales sobre los impuestos al consumo en la Repúbli-

ca Argentina, no sin antes anotar que en el transcurso de su existencia dentro de nuestro régimen tributario fué complicándose la legislación específica, así como la percepción y el derecho penal fiscal atingente a ellos, obligando a la formación de un cuerpo de disposiciones de difícil conocimiento e interpretación, siendo asimismo necesaria la ordenación de los textos y su aclaración por la doctrina y la jurisprudencia.

II - RELATO SOBRE EL ASPECTO CONSTITUCIONAL, LA DOBLE IMPOSICION INTERNA Y LA UNIFICACION.

De acuerdo con lo que afirmamos en la introducción al presente trabajo, no nos proponemos ahondar aquí tópicos tan importantes sino tan sólo esbozar un comentario con objeto de dar cohesión al tema básico, recordando que estos tres aspectos de nuestros impuestos al consumo han sido tratados extensamente por distinguidos autores.

Diremos entonces que en 1891, siendo presidente Pellegrini, su ministro de hacienda, el Dr. Vicente F. López, proyectó la primera ley sobre impuestos al consumo.

Ante la clara amenaza de que o se votaban esos gravámenes o el gobierno suspendía el pago de deudas y servicios, votóse la ley respectiva. Vinieron después dos años de normalidad financiera, y al decir del ministro de hacienda en 1894 - Terry- " el Poder Ejecutivo tenía una reserva de 17 a 20 millones de pesos en el Banco de la Nación". Ante tal situación, al someterse en ese año al Congreso el mismo asunto de 1891 se renovó la cuestión de la constitucionalidad, agotándose esta vez los argumentos de carácter constitucional. El principal impugnante fué el diputado Mantilla, aduciendo que el texto de nuestra Constitución en el que podía sustentarse el impuesto interno es el artículo 4,

referido a las limitaciones que consigna el art. 67, inc. 2, y agregaba que los impuestos en cuestión no participaban de ninguna de las características requeridas por esta última disposición, ya que no eran por tiempo determinado, ni proporcionalmente iguales a la población ni eran exigidos por necesidades de la defensa, seguridad común y bien general del Estado. Trajo luego a colación la palabra del constituyente Gorostiaga para afirmar que según la Constitución la parte de la soberanía delegada para la formación del tesoro nacional era limitada y tenía un carácter muy distinto del sistema norteamericano, creando un poder amplio de contribución dentro de los rubros permitidos y restringido al mismo tiempo en homenaje al federalismo nacional. Al relacionar los artículos 4 y 67 Mantilla sostuvo que la regla de proporcionalidad establecida para las contribuciones significa la exclusión de los impuestos indirectos del número de los que la nación pueda imponer que, por lo tanto, quedaron reservados a las provincias. Los impuestos al consumo son uniformes pero no proporcionales a la población, pero la regla argentina no es la uniformidad sino la proporcionalidad. Citó la opinión de López, quien entendía que nuestros impuestos eran directos porque recaían sobre los fabricantes y no sobre los terceros y como la Constitución autoriza para imponer impuestos directos los

impuestos en cuestión eran constitucionales.

El ministro Terry, con hábil discurso, argumentó en favor de la constitucionalidad de los gravámenes creados en 1891. Dijo que de considerar inconstitucionales los impuestos internos los constituyentes de 1853 habrían cometido el absurdo de colocar al Poder Ejecutivo Nacional en la imposibilidad de llevar a cabo la función protectora y de fomento que por la misma Constitución se le confió. Afirmó que el art. 4 sanciona las fuentes normales de los recursos nacionales y que es distinto del 67, inc. 2, que se refiere sólo a los casos especiales en que el poder ejecutivo puede echar mano de recursos que en tiempos normales pertenecen a las provincias, agregando que el término "contribuciones" es general y comprende a toda clase de impuestos, debiendo entenderse que cuando esa disposición hace referencia al elemento proporcional a la población ha querido establecerse una proporcionalidad "a la población consumidora" como insinúa Alberdi, lo que en última instancia vendría a ser la proporcionalidad al consumo. El resultado final de la votación - luego de otros discursos - dió la razón al ministro Terry en ambas Cámaras del Congreso, pero ello no autoriza a afirmar que los impuestos en cuestión sean constitucionales ya que el debate que hemos relatado tan someramente no fué concluyente, en nuestra opinión, sino que

más bien fué favorable a la tesis contraria.

Desde entonces nuevas leyes sobre esta materia fueron sancionándose sin que se suscitara nuevamente la espinosa cuestión del año 1894.

Veamos, con cierto detalle, cual es nuestra interpretación con respecto a este asunto.

Si la Constitución organizó la Nación y creó sus instituciones esenciales, dió asimismo carácter estable e inmutable a estas instituciones, sin que tal afirmación signifique la imposibilidad de una reforma en momento oportuno. El constituyente debió, pues, prever para un futuro lejano. Pero recordemos que toda reforma de esa índole trae aparejada una serie de resistencias que muchas veces hacen que el proyecto no se materialice.

Desde un punto de vista puramente jurídico nada tiene de intangible nuestra Constitución.

Los convencionales de 1853 no podían desconocer la existencia de impuestos al consumo, en la doctrina financiera. Si no los mencionaron entre los recursos del gobierno federal fué sin duda porque los consideraron dentro del poder tributario de las provincias, no delegado al Estado Federal.

A partir de 1853 las necesidades nacionales fueron aumentando en notable progresión y la teoría de nuestra Carta Magna sobre delegación de poderes

(art. 104) no resistió la prueba de los años ni de los acontecimientos. Y fué así como un poder no delegado a la Nación se concedió al Estado Federal, en virtud, entre otras causas, de que nuestros constituyentes no pudieron prever que ya en 1891 el gobierno federal iba a encontrarse en verdadera situación de bancarrota para poder lograr los fines expresados en el Preámbulo.

Dentro de la letra y espíritu de la Constitución Nacional, consideramos que los impuestos internos creados en 1891 son inconstitucionales, pero aclaramos que también advertimos las terribles consecuencias que se habrían derivado de una declaración de inconstitucionalidad, agregando que hasta hoy la vida del país habría sido imposible sin ese renglón de los recursos nacionales. En capítulos posteriores expresamos nuestra opinión acerca de la orientación necesaria que debe imprimirse al régimen vigente de los impuestos en cuestión.

Ahora bien, según el art. 40. el tesoro nacional está formado con: a) derechos de aduana; b) el producto de la venta o locación de las tierras de propiedad nacional; c) la renta de correos; d) las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso; e) operaciones de crédito público. El art. 67, por su parte, al fijar las atribuciones del Congreso repite casi en el mismo orden los

rubros; así, el inciso 1o. se refiere a los derechos de aduana, el 2o. a las contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación; el 3o. a las operaciones de crédito y el 4o. al uso y enajenación de tierras de propiedad nacional. En nuestro sentir, el inciso 2o. de este artículo que mencionamos, se refiere al art. 4o. cuando habla de las contribuciones. Además, por un lado el art. 4o. determina con qué rentas se integra el tesoro nacional, y por otra parte el art. 67 establece que órgano institucional del Estado las fija, en qué forma y en qué momentos son procedentes. En otro término, opinamos que los 4 primeros incisos del art. 67 - que hemos transcripto - son reglamentarios de la declaración general del art. 4 y que, en consecuencia, la disposición del inciso 2o. no es más que la referencia a la fuente de recursos establecida por el art. 4o. Asimismo el art. 17 dice que solamente el Congreso puede imponer las contribuciones de que trata el art. 4o. Y bien, si sólo el Congreso puede hacerlo, porque en el art. 4o los constituyentes refiriéndose a las demás contribuciones agregaron "que imponga el Congreso". Evidentemente fué para indicar que tales contribuciones sólo podrán ser sancionadas en los casos expresados en el inc. 2o. del art. 67.

Distinguidos tratadistas han abordado

la cuestión afirmando que "es indudable que los constituyentes quisieron referirse a aquellas contribuciones que debían ser consideradas generalmente como rentas provinciales y a las que podía recurrir el gobierno federal tan sólo en circunstancias extraordinarias." El propio miembro informante de la comisión redactora de nuestra Constitución, Dr. Gorostiaga, manifestó "que siendo esas contribuciones uno de los recursos que quedaba a las provincias, era natural que no se echase mano de él sino en circunstancias muy excepcionales". Dedúcese de esto la íntima relación existente entre esa cláusula del art. 4o. y el inc. 2o. del art. 67.

Ahora bien, ya se refiera la exigida proporcionalidad a la población o se refiera a la igualdad en todo el territorio de la Nación, no debe inferirse que tal proporcionalidad deba ser entendida con relación a la riqueza de la población, como alguien afirmó, por cuanto es notorio que los impuestos al consumo no son proporcionales a la riqueza de la población sino solamente proporcionales al consumo, y éste, especialmente en los artículos de uso necesario resulta casi el mismo en el rico que en el pobre.

Según el art. 4o. las contribuciones en cuestión deben ser equitativas y proporcionales a la población, requisitos que resultan incompatibles con los impuestos indirectos. En otros términos,

los impuestos al consumo no admiten reparto proporcional a la población.

No es cierto, por otra parte, que los impuestos indirectos sean los más equitativos y además la correcta interpretación del texto constitucional es la de "moderados", "ajustados" o "no excesivos". Un tributo realmente equitativo es el impuesto a la renta y es éste típicamente directo.

El informe de la comisión de negocios constitucionales decía que los ramos que habían de formar el tesoro nacional se reducían "casi exclusivamente" a las contribuciones indirectas de origen aduanero y al producto de la venta de tierras, lo que nos indica que los convencionales conocían la existencia de las contribuciones indirectas y que el hecho de no incluirlas en el art. 40, no fué involuntario.

Desde un punto de vista económico, corresponde destacar la contrariedad entre los derechos aduaneros y la institución de los impuestos al consumo en el orden nacional, pues mientras los primeros tienden a proteger a la industria nacional los segundos la traban, en cierto modo. Los constituyentes se inclinaron ciertamente hacia el proteccionismo y por tanto no pudieron mostrarse afectos al sistema opuesto.

Pero veamos también cual fué la opinión de nuestra Corte Suprema sobre tan interesante esun-

to.

En 1915 expresó, refiriéndose al art. 4o, que la Constitución "autorizó impuestos en circunstancias muy excepcionales, sobre valores, que en principio, estaban sujetos a las leyes impositivas provinciales; la facultad de establecer distinciones entre esos valores es punto de importancia secundaria que compete al Congreso; si las contribuciones del art. 4, fuesen las mismas que se mencionan en el art. 67, inc. 2o, el Congreso habría pedido establecerlas en los casos y circunstancias a que se refiere ese artículo; los impuestos internos no están así prohibidos en absoluto; por tanto, el Poder Judicial no puede resolver si la ley de impuestos internos ha sido o no sancionada en las circunstancias excepcionales aludidas".

La simple lectura de estas expresiones del Alto Tribunal revela que éste ha omitido considerar la letra del art. 4o, cuando dice "proporcionalmente a la población" donde radica justamente la tesis de la inconstitucionalidad. Además, se coloca en la hipótesis de que las contribuciones del art. 4o, sean las mismas a que alude el inciso 2o, del art. 67, y en tal virtud nos preguntamos si el tribunal puede confundir a los impuestos internos, que son indirectos, con los del art. 67, que se refiere expresamente a los directos. De lo que, en suma, no cabe duda, es de que

esta sentencia ha sido dictada por la Corte en virtud de los poderosos motivos que impiden una revisión judicial de las declaraciones del Congreso relativas a la necesidad o utilidad.

Esta sentencia no confirma explícitamente la tesis de la constitucionalidad. Tampoco la confirma el hecho de que la votación del año 1894 haya resultado favorable al régimen creado.

Llegamos así a 1927, en que nuevamente tiene ocasión nuestra Corte Suprema de tratar el asunto, referido esta vez al problema de la doble imposición interna, con motivo de la ley al comercio e industria de la Provincia de Buenos Aires, limitándose a recordar su anterior fallo y reconociendo que "a pesar de que dicha cláusula (del art. 40. de la Constitución) no encierra una delegación de poder expreso a favor de la Nación, contiene la facultad implícita de crear y percibir los referidos impuestos federales al consumo, los que ya tienen, sobre la sanción legal, la consagración de los hechos en el largo período de su funcionamiento, en el que se han seguido como renta fiscal el constante progreso del país en los diversos órdenes de su actividad económica y constituyen en la actualidad una fuente de recursos de que la Nación acaso no le fuera dado prescindir sin afectar en forma fundamental su situación financiera. Este fallo nos resulta tan crítica-

ble como el anterior.

Repetimos que desde el punto de vista estrictamente constitucional, los impuestos al consumo pertenecen a la esfera tributaria de las provincias, ya que no habiendo sido delegados expresamente a la Nación, fueron conservados por éstas, de acuerdo con el artículo 104 de la Carta Magna.

Admitimos, sin embargo, que por obra de autorizados constitucionalistas y también de la jurisprudencia, los impuestos en cuestión han adquirido verdadera carta de constitucionalidad, teniéndose siempre como mira las necesidades crecientes del Estado Federal. Así, la Corte ha expresado que "la facultad constitucional relativa a estos impuestos, sea cual fuere la amplitud que se le asigna, no tiene sin embargo, los caracteres de exclusividad con que se la han acordado otros, tales como los referentes a la organización tributaria aduanera, derechos de importación y de exportación, renta de correos, etc. con relación a los cuales existe la delegación expresa de poderes que no comprende el gravamen de los consumos internos, debiendo deducirse, en consecuencia, que las provincias conservan al respecto virtuales facultades impositivas y pueden ejecutarlas en concurrencia con las de la Nación, dentro del alcance y con las limitaciones determinadas por la ley fundamental".

Tal poder impositivo provincial sólo está limitado en los casos en que la propia Constitución atribuya al Congreso una exclusiva potestad o cuando se le haya vedado a las provincias, o bien cuando exista una absoluta incompatibilidad en el ejercicio de idénticos poderes.

Por último, si con referencia a las contribuciones de los artículos 40. y 67, inciso 2º, se admite la hipótesis de que son distintas, no podría admitirse que las provincias tienen facultad de gravar los consumos internos; y si el art. 40. se refiere también a los impuestos al consumo, con leer el art. 17: "sólo el Congreso impone las contribuciones del art. 40." llegaríamos asimismo a la conclusión de que las provincias no podrían imponerlas.

En virtud de lo expuesto cabe preguntarse qué clase de impuestos quedarían - de acuerdo con la Constitución - a los Estados provinciales.

Por suerte, semejante asunto no fué promovido hasta nuestros días y quedó en cambio sentado el poder concurrente del Estado Federal y de las provincias en materia de impuestos al consumo, circunstancia que ha venido a legalizar la doble imposición interna, de la que muy pronto hemos de ocuparnos.

Para terminar con esta glosa sobre el aspecto constitucional - y haciendo plena abstracción

del comentado fallo de nuestra Corte Suprema - veamos el asunto desde un nuevo ángulo.-

Con anterioridad a la interpretación dada por el Alto Tribunal existían quienes admitían una concurrencia de atribuciones de la Nación y las provincias, en lo que a aplicación de contribuciones indirectas respecta, sosteniendo que en aquellos casos en que se suscitaran conflictos de jurisdicciones, se reglarían por lo que la Constitución dice en su art. 31.

Varela, por ejemplo, dice: "del exámen de las cláusulas constitucionales hemos llegado a la conclusión de que la Nación y las provincias tienen facultades concurrentes en materia de impuestos".

"Ahora bien, hemos sentado tres reglas como conclusión del estudio que sobre esta última hicimos, las cuales son: 1o) la Nación y las provincias tienen facultades concurrentes en lo que se refiere a legislación sobre renta, vialidad, ferrocarriles, inmigración y colonización, privilegios y patentes, instrucción pública y administración de justicia. " 2o) estas facultades pueden ser ejercidas sobre los mismos objetos pero bajo diferentes formas o distintas jurisdicciones. 3o) Ejercitándolas la Nación, bajo una forma determinada, excluye el ejercicio por las provincias en la misma forma y dentro del radio jurisdiccional ".

"En materia de impuestos hemos dicho

que salvo lo relativo a los derechos de aduana, que se atribuyen exclusivamente a la Nación y al impuesto territorial cuyo establecimiento permanente y en circunstancias normales se lo reservan las provincias, la concurrencia de facultades entre la Nación y las provincias es general y amplia, las que se encuentran sometidas por lo tanto a sus reglas que acabamos de mencionar. Para mostrar en forma objetiva el mecanismo de la aplicación de estas normas a la materia tributaria tomemos una especie de impuestos en que se verifique la concurrencia, por ejemplo los impuestos internos al consumo, creados en 1891. Dichos impuestos podrían ser objeto de legislación tanto por las provincias como por la Nación de conformidad a la primera regla enunciada siempre que esa legislación no fuese simultánea, pues la regla segunda enunciada excluye el ejercicio de las facultades concurrentes sobre los mismos objetos bajo la misma forma y en idéntica graduación, y por fin la creación de los impuestos internos por parte de la Nación imposibilita a las provincias para hacer lo propio porque el ejercicio de las facultades concurrentes bajo forma determinada por parte de la Nación excluye el de las provincias de acuerdo con la regla tercera citada. De aquí que el ejercicio por la Nación y las provincias de facultades impositivas concurrentes en forma simultánea y determinada tiene la virtud de transformar di-

chas facultades concurrentes en poder exclusivo de la Nación".

"Por otra parte, esta preeminencia impositiva de la Nación sobre las provincias se basa en disposiciones de la misma Constitución, en decisiones de la Suprema Corte, así como en la doctrina de nuestros publicistas. En cuanto a la primera es de aplicación estricta el ya recordado art. 31 cuando dice : esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales.

Agrega más adelante: "con referencia a las decisiones de la Corte Suprema hemos manifestado ya lo que sentara en el caso "Mendoza v. prov. de San Juan". Los actos de las legislaturas provinciales pueden ser invalidades; 1) cuando la Constitución conceda al Congreso en terminos expresos un poder exclusivo. 2) Cuando el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias. 3) Cuando hay una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas".

En otra ocasión dijo en el mismo sentido: "los poderes de provincias ni pueden ejercer fa-

cultad alguna de las que han sido delegadas al poder público de la Nación ni de aquéllos cuyo ejercicio por los poderes provinciales admitiría o haría ineficaz el de los que corresponden a los poderes nacionales."

En nuestro sentir, Varela parte de una interpretación errónea del comentario hecho por Bryce a la enmienda X de 1791 de la Constitución Americana.

Bryce al hacer la clasificación de los poderes del Estado general y de los Estados particulares, los enumera en la siguiente forma:

- 1) Poderes atribuidos al Gobierno Nacional solamente.
- 2) Poderes atribuidos a los Estados solamente.
- 3) Poderes que pueden ser ejercidos indistintamente por el Gobierno Nacional o por los Estados.
- 4) Poderes prohibidos al Gobierno Nacional.
- 5) " " " " de los Estados.

Y el error está justamente en el alcance que el citado Varela dió al punto 3).

Sabemos que en nuestra organización política se admite, al igual que en la americana, la existencia de un Estado general y de varios Estados locales. A aquél le estaban reservados todos los fines de carac-

ter general, mientras que a los Estados particulares se les reservaba una misión de interés local. No obstante, y como función de colaboración, se admitía que tanto uno como los otros podrían o más bien debían dar cumplimiento a otros fines que nuestra Constitución los enumera en los artículos 67, inciso 16 y art. 107.

Al analizar nuestro sistema rentístico dentro de la Constitución encontramos cuales eran los poderes de la Nación y los poderes de las provincias en cuanto a los medios a que pueden recurrir para hacer frente a sus necesidades, y pese a la "oscuridad" que el articulado encierra no nos encontramos en tal dificultad de admitir atribuciones dudosas sobre las que pudiese tener aplicación en un caso dado el artículo 31.

Lo cierto es que la clasificación de Bryce a que hemos aludido se refiere solamente a los poderes no sólo como "medios" sino que abarca también los "fines" de los diferentes Estados. Entonces sí es admisible una clasificación como la suya dentro de una organización como la nuestra, una concurrencia de fines pero no de medios.

Entonces corresponderá clasificar el articulado de la Constitución siguiendo a Bryce en la siguiente forma:

1a. categoría: art. 4 (exclusión hecha del apartado que se refiere a las demás contribuciones).

art. 9 Art. 67, excepto incisos 2 y 16.

2a. categoría: art. 4 (Nada más que las demás contribuciones).

art. 67, inciso 2.

3a. categoría: art. 25 - art. 67, inciso 16 y art. 107
" 67, inciso 2, con carácter extraordinario.

4a. categoría: todo lo no delegado por la Constitución (art. 104).

5a. categoría: todo lo delegado (artículos 108 y 109).

Consideramos entonces que en nuestra Constitución, salvo el caso extraordinario establecido en el artículo 67, inciso 2, no existen facultades concurrentes en materia de impuestos, y si la práctica - hasta el último fallo de la Corte - pareció robustecer ese criterio, en nuestro entender existió solamente una extralimitación de poderes.

Volviendo al art. 31 de nuestra Constitución, no siempre ha de ser de aplicación su contenido literal, porque en el caso de doble imposición - sobre impuestos al consumo - si la Nación ha extralimitado poderes no sería posible hacer primar una ley que, aunque nacional, peca de inconstitucio-

nal. La constitucionalidad no dependerá en ningún caso de la fuente de que emana ni de su oportunidad de aplicación, dependerá siempre de su concordancia con los preceptos que la misma Constitución contiene.

 Escribe Calderón al respecto: "está cláusula, es preciso tenerle bien presente, no quiere decir que todas las leyes dictadas por el Congreso Nacional sean supremas, que estén por encima de las constituciones y leyes provinciales en cualquier caso; las leyes de la Nación serán supremas si son dictadas en consecuencia de la Constitución, es decir, en consecuencia de los poderes legislativos que la misma Constitución ha conferido al Congreso expresa o implícitamente".

 Agrega: "la supremacía puede ser de las leyes provinciales cuando aquéllas hayan sido sancionadas por las legislaturas en consecuencia de los poderes que la Constitución Federal les ha reconocido (art. 104) y cuando las sancionadas por el Congreso hayan excedido los límites de su competencia y jurisdicción."

 Termina expresando: "la jurisdicción legislativa de las provincias según la Constitución es tan respetable como la del Congreso dentro de sus atribuciones y deben ser desechados esos avances tendientes a nulificar la vida autonómica de

45

los Estados argentinos, porque tales avances están en pugna con los propósitos verdaderos de los constituyentes, que consistieron en crear y mantener organismos locales vigorosos y aptos para el mejor gobierno de los pueblos".

En suma, la aplicación del artículo 31 de nada puede servir en nuestro régimen político si las provincias y el Gobierno Central se atienen a los verdaderos derechos que la Constitución les acuerda. Al afirmar esto, no queremos negar la procedencia del citado artículo, sino simplemente atribuirle el verdadero fin que le está asignado. Su aplicación, pues, tiene constante oportunidad para aquellos casos en que las provincias se extralimitan en sus atribuciones o también para cuando no habiendo aún sido aplicado un determinado gravamen por la Nación, que legalmente le corresponde, las provincias dejen de aplicarlo cuando aquélla ejercita su derecho.-

Pasemos ahora a glosar el aspecto de la doble imposición en nuestro país, a raíz de la sanción de la ley nacional de 1891.

Aplicados los impuestos al consumo por parte de la Nación, bien pronto advirtieron los Estados provinciales que se trataba de una fuente de recursos a la que podían recurrir también san-

cionando leyes de carácter similar a la nacional, dentro de sus respectivas jurisdicciones.

Asimismo, municipalidades del interior del país fueron estableciendo gravámenes sobre artículos que ya tributaban impuesto nacional y provincial, planteándose así por vez primera, el problema de la doble y triple imposición interna. El consumidor soportaba esa sobrecarga impositiva, lo que significaba que el responsable debía cumplir con los requisitos que le eran exigidos por el Gobierno nacional, catorce fiscos provinciales y por último algunas municipalidades.

Tal sistema alentaba, en realidad, la evasión de las obligaciones impositivas, iniciándose un desorden fiscal que fué degenerando en un relajamiento total de los distintos intereses en juego. Se establecieron tasas que no consultaban la realidad del momento ni los más elementales principios de equidad.

Pero el afán de gravar los consumos no se limitó al consumo local porqué las provincias productoras de artículos de intenso consumo nacional, también establecieron sobre ellos impuestos a la producción, como aconteció con el vino, el alcohol, que debieron soportar un nuevo tributo.

El problema se fué agudizando y el sistema que alcanzó ciertas veces proporciones notables, produjo consecuencias por demás lamentables. Algunas provincias, que carecían de esa producción, elevaron las tasas de sus impuestos al consumo como instrumento de protección. El debilitamiento de la unión económica del país, provocado en esta forma, constituía otro problema que unido al de la doble y triple imposición, hacía necesaria la modificación del sistema vigente.

El Poder Ejecutivo nacional, en su mensaje al Congreso, de fecha 28 de septiembre de 1934, con el que acompañaba un proyecto de ley para establecer un régimen unificado de impuestos al consumo, expuso tal estado de cosas expresando:

"Más de cuarenta años han pasado desde que fueron establecidos los impuestos internos nacionales, en época de graves penurias del tesoro, y cuando problemas internos y externos preocupaban seriamente a los poderes públicos. Lo que pareció un recurso de emergencia destinado a desaparecer con las causas que lo motivaron, ha llegado a constituir una de las fuentes de renta más importantes y permanentes de la Nación, de la que no podría prescindir el Estado sin que ello ocasionara una profunda conmoción de sus finanzas, salvo que mediara la total

transformación de su sistema rentístico.

"Hace también muchos años que las provincias han establecido impuestos sobre los consumos de sus habitantes, aplicándoles, generalmente, a los mismos artículos gravados por el fisco nacional. Pareció en un principio que esos tributos, aplicados por pocos Estados, estaban destinados a tener corta vida y a constituir un modesto recurso de las provincias, superado en mucho por las otras rentas típicamente provinciales; pero con el andar de los años se ha comprobado que esos impuestos han adquirido carácter general y permanente y que cada día se apoya más en ellos el sistema financiero de las provincias.

"Prescindiendo de los impuestos establecidos por las provincias sobre los consumos de sus habitantes, las provincias productoras de artículos como el azúcar, el alcohol y el vino, que no pueden producirse en todo el país, pero que son consumidos por toda la población de la República, han impuesto tributos sobre la producción de esos artículos, o sobre las materias primas o subproductos con que son elaborados, con tanta más facilidad cuanto más protegidos se encontraban esos productos de la competencia extranjera, por efectos de los dere-

chos aduaneros.

"El resultado de la acción impositiva de la Nación y de las provincias, es que algunos consumos populares soportan varias clases de tributos: el impuesto interno nacional aplicado al consumo de todo el país, cuyo producido alimenta las arcas federales; el impuesto provincial establecido sobre el consumo provincial, cuyo producido alimenta las arcas de las provincias y el impuesto interno provincial sobre materias de consumo nacional, mediante el cual las provincias imponen tributo a la población consumidora de toda la República. Sobre todos esos gravámenes se superponen, además, con frecuencia, impuestos municipales que encarecen los artículos que han sido objeto de impuestos por parte de la Nación y de las provincias.

"La superposición de impuestos nacionales, provinciales y municipales sobre la misma materia imponible, con ser en sí un mal intolerable, está lejos de ser la peor consecuencia del sistema imperante. Cada día es más patente la tendencia de cada uno de los Estados que forman la Nación a defender su propia producción y a ese efecto se ha dado a los impuestos internos provinciales el carácter de derechos protectores, gravando en forma desigual las mercaderías

elaboradas dentro del territorio provincial o fuera de él.

"Los serios conflictos ya originados con motivo de la actitud de las provincias que han comenzado a servirse del impuesto como un arma de política comercial para facilitar el expendio de sus propios productos fuera de sus límites y para trabar la entrada a su territorio de los productos de los demás Estados, no son sino un anuncio de los trastornos de todo orden que pueden surgir de la generalización de esas prácticas.

"Hasta ahora son pocos los artículos sobre los cuales las provincias han ejercitado el derecho de establecer impuestos diferenciales, pero nada impide, si el sistema subsiste, que se generalice el procedimiento y que cada una de las provincias llegue a estar rodeada de verdaderas barreras aduaneras, que trabarán el comercio interprovincial y llegarán a dividir profundamente lo que la Constitución y la historia han querido que constituya un solo territorio, habitado por un solo pueblo.

"La Suprema Corte de Justicia nacional, en fallos que han fijado el alcance de los textos constitucionales en forma probablemente definitiva, ha declarado que tanto la Nación como las provincias tienen derecho a establecer los impuestos al consumo; ésa-

51

tas por no haberlo delegado de manera exclusiva a la Nación; y la Nación en virtud de la facultad que le ha sido concedida de establecer otras contribuciones que las mencionadas en el artículo 40, de la Ley Fundamental.

"Reconocido a la Nación y a las provincias el derecho de establecer impuestos internos, no es posible evitar los inconvenientes de la doble o triple imposición, y no se impedirá la lucha económica entre las provincias, sino por vía de convenio entre el Estado central y los Estados autónomos, convenios que centralicen la percepción del impuesto, y que den uniformidad a los tributos en todo el país y que garanticen en todo momento, tanto a la Nación como a las provincias, la percepción segura de las rentas suficientes para atender sus necesidades más imperiosas."

Consideramos que el relato que acabamos de transcribir consigna en forma por demás explícita la situación reinante a principios de 1934. Agregaremos, por nuestra parte, que fué tal la importancia cuantitativa de los impuestos establecidos por algunas provincias sobre la producción de alcohol, vino y azúcar, que las recaudaciones por tales gravámenes superaron durante el trienio 1932/34 a los recursos percibidos por todas las provincias en concepto

de impuestos al consumo sobre esos y otros artículos.

En síntesis, el resultado de tal estado de cosas era el siguiente:

1) Los impuestos provinciales sobre los artículos que gozaban de protección aduanera, neutralizaban dicha política proteccionista.

2) Se habían erigido verdaderas aduanas interiores, en pugna con el art. 9 de la Constitución Nacional.

3) No había uniformidad en los procedimientos de aplicación y de fiscalización.

4) Se entorpecía el libre tránsito y comercio interior.

5) En ciertos casos eran efectivamente derechos preferenciales sobre algunos artículos procedentes de otras provincias.

Presentáronse diversos proyectos para poner términos a esa situación, los que establecían en síntesis: a) la Nación sería la encargada de la recaudación; b) distribución a las provincias del producido, en proporción a la población de cada una; c) la participación oscilaba entre el 20 % y 40 % del producido total; d) obligación de las provincias de no gravar los artículos sujetos a impuestos internos nacionales. Dichos proyectos fueron: en 1910, diputado Leguizamón; en 1912, diputado

Laurencena; en 1913, diputado Luis Agote y otros; en 1916, Dr. Ahumada; en 1917, diputado Garzón; en 1920, diputado Arnedo y luego el diputado Leguizamón; en 1922, nuevamente el Dr. Ahumada; en 1923, diputado González Calderón; en 1924, Poder Ejecutivo Nacional; en 1933, diputado Escobar; en 1934, senador Sánchez Sorondo y finalmente en este mismo año el Poder Ejecutivo Nacional, cuyo proyecto, con algunas modificaciones, fué convertido en la ley 12.139.-

Eran generalmente admitidas las dificultades con que habían de encontrarse las partes interesadas para poder lograr una ley que pudiese satisfacer a todas ellas.

Si comparamos las recaudaciones provinciales por impuestos al consumo y a la producción a la época de la unificación, advertimos que las sumas percibidas no guardaban proporcionalidad alguna con las poblaciones respectivas ni con otros índices aplicables. Por otra parte, hacer la distribución sobre la base de las recaudaciones de las provincias, tenía que encontrar la oposición de muchas de las partes.

El proyecto del Poder Ejecutivo Nacional, que fuera enviado al Congreso el 28 de Noviembre de 1934 fué analizado, antes de ser conver-

54

tido en ley, en conferencias de representantes de provincias convocados especialmente.

Como dijimos anteriormente, este proyecto fué aprobado con pocas modificaciones, siendo la más importante la que se refiere al período a considerarse de la recaudación provincial, que serviría como base. El P.E. se basaba en la mayor recaudación obtenida durante 1932 ó 1933, mientras que la ley 12139 parte del promedio de recaudación de 1929 a 1933 inclusive.

Debía encontrarse el modo de asegurar a las provincias recursos por lo menos iguales a los que ellas podían percibir mediante los gravámenes locales, agregado a la posibilidad de participar de los aumentos que tuviese la recaudación nacional. Debía cuidarse, además, que la distribución fuese equitativa, que la adhesión fuese facultativa y finalmente que no se lesionara la autonomía provincial.

Ahora bien, el mismo Poder Ejecutivo manifestaba que el aumento del total atribuído a las provincias en la medida que hubiese sido necesaria, sólo podría haberse obtenido sacrificando al fisco nacional o al contribuyente, pero que eso no era posible ya que la unificación tendía a la disminución de la carga impositiva y que la Na-

ción no podía comprometer su equilibrio financiero, cediendo una de sus más importantes fuentes de recursos.

La ley es de carácter contractual o ley convenio de plazo determinado (20 años y podrá ser tácitamente prorrogada por 10 años más, siempre que ninguna de las partes haya denunciado el acuerdo a lo menos con dos años de anticipación). Reúne los atributos de un pacto de derecho público, en el que se ha buscado equilibrar adecuadamente los derechos y obligaciones de las partes contratantes.

En pocas líneas, las obligaciones que la ley establece para las provincias, se resumen en:

- 1) No establecer ni cobrar durante la vigencia de la ley impuestos, tasas, tributos u otros gravámenes de los comprendidos en el régimen de la misma, reconociendo que será nula toda disposición en contrario.
- 2) Derogar los impuestos internos locales vigentes creados por leyes provinciales expresamente enumeradas en la ley 12139 y cualquier otro de sus mismas características, o que persiga igual o semejante objeto.
- 3) No gravar, durante la vigencia de la ley, productos alimenticios en estado natural o manufacturado.
- 4) Prohibición para las provincias productoras, de otorgar determinadas pri-

mas tendientes a que los productos gravados con impuestos internos, nacionales se vendan fuera de su territorio a menor precio que el corriente dentro del mismo. 5) Las autoridades provinciales deben colaborar para facilitar la recaudación y fiscalización de los impuestos.

Las provincias debían adherirse - por ley provincial a la ley 12139 tal como estaba redactada, sin limitaciones ni reservas. Al día 22 de febrero de 1935 todas se habían acogido al sistema previsto.

El art. 22 establece que al adherirse las provincias deberán tomar las medidas necesarias para que sus municipios cesen de percibir los gravámenes que ellos se comprometen a no aplicar, con excepción de las patentes y tasas municipales en vigencia en 1934.

Agrega la ley que en caso de que la Nación o una provincia demande a otra por incumplimiento de las obligaciones que ha contraído en virtud de la ley, la Suprema Corte podrá, desde el primer momento y sin trámite alguno, suspender el cobro del impuesto de la ley provincial atacada o disponer que se suspenda a esa provincia la acreditación de los fondos que la ley le asigna. La suspensión de la entrega de fondos deberá ordenarse si la ley provincial que crea el tributo contrario al

7

sistema de la unificación se ha hecho ostensiblemente en contra de lo que se establece en los artículos 21 y 22 relativos a prohibiciones para las provincias adheridas.

Hemos de glosar a continuación la participación de las provincias en razón de los antiguos impuestos locales al consumo, y asimismo en base a los impuestos a la producción.

Se aseguró a las provincias adheridas, durante el período 1935/39 cantidades determinadas, sin tomar en cuenta la recaudación efectiva obtenida durante esos años por los impuestos nacionales al consumo, sino que tales cantidades fueran basadas sobre el promedio de la recaudación efectiva de cada una de las provincias en el período 1929 a 1933 en concepto de impuestos provinciales al consumo. Se agregó a dicho promedio un 10 % de incremento adicional, resultando así la llamada cuota básica.

En cuanto a las provincias productoras de vino, alcohol y azúcar que hayan adherido al nuevo régimen percibirían durante 1935 el promedio de lo recaudado por ellas en los años 1929 a 1933 en concepto de impuestos o tasas sobre esos productos, sobre las materias primas, subproductos y sus derivados o en concepto de comercialización

o fiscalización a los productores o fabricantes de los mismos.

Desde el 1o. de enero de 1936 las sumas a distribuir a esas provincias disminuyen anualmente en 5 % hasta el año 1939 inclusive, pero desde 1940 decrecen en 2 % por año hasta 1954, en el cual la participación que corresponde a cada provincia será la mitad de lo que recibió en 1935.

Acabamos de ver que hasta 1939 inclusive no se tenían en cuenta las recaudaciones obtenidas por los impuestos unificados, mientras que desde el año siguiente y hasta 1954 las participaciones se calculan así: el promedio de las cantidades totales que corresponden a las provincias por impuestos al consumo y a la producción en los años 1938 y 1939, comparado con el promedio de las cantidades que la Nación haya cobrado para sí durante el mismo tiempo en concepto de impuestos internos, determinará la proporción que a partir del año 1940 corresponderá a la Nación y al conjunto de las provincias del producido total de los impuestos internos nacionales.

De acuerdo con las cifras correspondientes a dichos años, corresponde el 67,522% a la Nación y el 32,478% al conjunto de provincias. Quiere decir que a partir de 1940 el conjunto de pro-

vincias percibirá una cuota variable proporcional al total recaudado en concepto de impuestos unificados.

Se advierte, pues, que la distribución se inicia de acuerdo con las recaudaciones obtenidas por ellas durante 1929/33 y más tarde se base en proporción cada vez más creciente sobre la población, hasta que a partir de 1945 las provincias recibirán sus respectivas cuotas por impuestos al consumo exclusivamente en base a sus poblaciones. Con respecto a las participaciones por impuestos a la producción, irán decreciendo hasta 1954 en que recibirán sólo el 50% de lo que les correspondió en 1935.

La ley detalla la forma en que deben liquidarse las participaciones, pero ello no es objeto del presente trabajo.

Un aspecto interesante es el derecho de las provincias productoras a que la Nación tome a su cargo hasta su extinción deuda provincial existente al finalizar el año 1934, consolidada o que se haya consolidado dentro de los tres años siguientes, por un importe nominal cuyo servicio de interés y amortización equivalga a las cantidades que las provincias dejan de percibir cada año en relación al inmediato anterior, resultante de la dis-

minución en las participaciones por impuestos a la producción. La ley faculta al Poder Ejecutivo Nacional para convenir con las provincias el traspaso inmediato a la Nación de todo o parte de la deuda provincial, que en virtud de esta ley debe la Nación tomar a su cargo parcialmente cada año, siempre que las provincias renuncien a su favor a la parte correspondiente de los recursos que tienen a percibir en virtud de esta ley en cantidad suficiente para atender el servicio de intereses y amortizaciones dentro de la vigencia de esta ley. Lo mismo puede la Nación hacerse cargo de la deuda de cualquier provincia, siempre que, como en el caso anterior, renuncien a favor de la Nación la suma necesaria de las participaciones en impuestos internos para atender los servicios de aquellas deudas, debiendo también renunciar a contraer nuevas deudas externas mientras esté en vigencia el régimen en cuestión, salvo que lo hicieran por intermedio de la Nación.

Habíamos consignado en párrafos anteriores las distintas prohibiciones que la ley convenio imponía a las provincias. Agregaremos aquí que a poco de entrar en vigencia el nuevo régimen, gobernantes y legisladores de provincias adheridas a él comenzaron a violar las obligaciones contraídas. Aquéllas, a las que se sumaron muchas municipa-

lidades, sancionaron gravámenes bajo distinto nombre - sea "patentes", "derechos", etc.- que incidían sobre los consumos y, por consiguiente, en pugna con la ley de unificación.

El problema se ha planteado - frecuentemente - dado las diversas interpretaciones que se atribuyen a determinadas disposiciones de la ley, relativas a las obligaciones de las provincias en esta materia. El Ministerio de Hacienda de la Nación y las autoridades provinciales han recibido frecuentes reclamaciones de los afectados. El Gobierno nacional, en diciembre de 1937, se dirigió a los gobernadores de las provincias de Tucumán y de Santa Fé, haciéndoles ver la necesidad de derogar ciertas patentes. En 1938 se dirige a las provincias de Buenos Aires y de Entre Ríos, en el primer caso por un tributo aplicado por la Municipalidad de José F. Uriburu y en el segundo por impuestos provinciales también en pugna con la ley. En 1939, a raíz de un estudio practicado por aquel Ministerio, volvióse a reiterar el estricto cumplimiento de la ley, y así en los años siguientes, siempre con éxito relativo.

Una resolución del Ministerio de Hacienda del año 1938 establece que la ley 12179 no prohíbe a las provincias y municipalidades la impe

sición a los artículos no gravados por la ley nacional, salvo los alimenticios.

Pero es en julio de 1943 cuando el Poder Ejecutivo Nacional toma decididamente cartas en el asunto, haciendo saber a los interventores federales cuales eran los tributos locales que no pueden ser aplicados en virtud de la adhesión de los Estados federales a la ley convenio, debiéndose proceder a su inmediata derogación. Agrega textualmente la parte dispositiva del citado decreto:

"Los comisionados nacionales dispondrán al mismo tiempo la revisión de las leyes, ordenanzas o disposiciones de la provincia, de los municipios o de cualquier otra subdivisión administrativa que establezcan impuestos, tasas, tributos, derechos o cualquier otra contribución o gravamen comprendidos por el régimen de la unificación de los impuestos internos nacionales, a fin de proceder igualmente a su derogación".

"En los casos especiales en que exista una fundada disconformidad con la impugnación o que se presenten dudas concretas sobre la interpretación de la ley nacional con relación a los gravámenes locales, los comisionados deberán elevar al Ministerio de Hacienda de la Nación, dentro de

los sesenta días de recibida la comunicación de éste, las observaciones o consultas pertinentes, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto por los artículos anteriores".

Termina expresando: "dentro de los treinta días de haber recibido la nota del Departamento de Hacienda los comisionados le darán cuenta de las medidas adoptadas en virtud del presente decreto."

El decreto que comentamos significa un paso importante para la solución del problema.

Y antes de terminar con este relato sobre un aspecto esencial - la unificación - veamos si todas las partes signatarias del convenio quedaron realmente conformes una vez producidas las primeras liquidaciones de fondos de acuerdo con los preceptos legales.

Aclaremos ante todo que al adherirse las provincias al nuevo régimen estaban en pleno conocimiento del monto de las participaciones que le correspondían, por lo menos hasta 1939, no siendo de esperar que antes de este año, se propusieran modificaciones a las cuotas anuales correspondientes a las provincias adheridas, ya que la ley establece concretamente el importe que corresponderá a cada provincia durante los cinco primeros años.

El único factor desconocido era la recaudación total por concepto de impuestos internos unificados.

Durante los primeros ejercicios se advirtió que la Nación veía aumentar sus ingresos por impuestos al consumo en forma más acentuada que el crecimiento correspondiente a las provincias. Tal situación determinó a éstas a gestionar la modificación de la distribución a fin de obtener mejores cuotas, dando comienzo la provincia de Tucumán en enero de 1938 al invitar a los demás Estados provinciales para una reunión a fin de tratar la revisión del régimen vigente en esta materia.

En la rta que el entonces Ministro de Hacienda de esa provincia, Dr. Frías, envió a sus colegas, aludía en especial a la prohibición que establece la ley 12139 a las provincias para implantar impuestos al consumo, lo que originó -decía- "que las provincias deben reembolsar a los municipios los tributos que dejaron de aplicar, de acuerdo con las obligaciones contraídas por las provincias", agregando que "el traspaso de las deudas consolidadas a la Nación y la conversión de las flotantes, si bien en el primer momento resultó halagador, hoy en día resulta pesado para todos los presupuestos. El período en el cual deben extinguirse es

65

breve y por consiguiente exige un servicio que absorbe una buena parte de los ingresos. Este es un punto de la ley que puede modificarse prorrogando el término de duración y sometiendo a la vez a una revisión total de los contratos de transferencias, acondicionándolos a la realidad, respecto del valor del rescate de los títulos y de los intereses que cobra la Nación por el valor actual del dinero".

Al año siguiente - 1939 - el contador de la provincia de Corrientes realizó un estudio sobre la situación de ésta dentro del régimen de unificación, llegando a la conclusión de que la ley no contempla debidamente el caso de aquellas provincias que no habían gravado con impuestos los artículos producidos en su territorio y consumidos en todo el país.

Con buena dosis de verdad afirmaba el citado funcionario que la provincia de Corrientes había seguido una política tributaria sumamente federalista puesto que no había aplicado gravámenes a productos que habían de ser consumidos por el resto de la población de la Nación, tales como el tabaco, la yerba mate, el algodón etc. De haberlos aplicado, la provincia habría obtenido una mayor cuota básica. Sugiere finalmente que la Nación entregue a la provincia de Corrientes el 10 % de lo que el Tesoro Nacional percibe por impuesto al tabaco cose-

chado en dicha provincia.

Otro proyecto tendiente a lograr la modificación de la ley convenio que estamos comentando fué el presentado en julio de 1939 por el senador nacional Vidal al cuerpo de que formaba parte. Tal proyecto tenía por objeto aumentar las participaciones correspondientes a las provincias, especialmente a las productoras de artículos gravados por la ley, propugnando asimismo gravar (en las provincias) los cereales, productos forestales u otros que no estén gravados con impuestos internos de la Nación.

Pretendía el senador Vidal que la distribución fuese de 50 % a la Nación y 50 % a las provincias, porcentaje que nos parece elevado para estas últimas, tanto más si se considera que la Nación tiene a su cargo todos los gastos de fiscalización, percepción etc.

En enero de 1941 el gobierno de la provincia de Mendoza eleva al Poder Ejecutivo Nacional una nota promoviendo la reforma de la ley 12139, para lo cual requería la convocatoria de una conferencia de representantes de todas las partes interesadas.

Decía la citada nota que al propiciar esa reforma no pretendía el gobierno provincial desconocer las grandes ventajas que aportó

dicho régimen para la economía general del país, pero consideraba que la aplicación de las disposiciones de la ley 12139 han revelado que las normas adoptadas en ella obligan a Mendoza a soportar un perjuicio que no es razonable y está fuera de toda lógica proporción.

Al igual que en presentaciones que hemos considerado más arriba, en ésta de la provincia de Mendoza se cita también el hecho de la pronunciada desproporción en el crecimiento de las participaciones correspondientes a la Nación y a las provincias observando que al finalizar el régimen de la ley la provincia de Mendoza tendrá probablemente un aumento del 21 % mientras que a la Nación corresponderá un 73 % de aumento.

Por otra parte, se objeta con fundamento la circunstancia de haber basado la distribución de fondos sobre la población adoptando para ello cifras del censo de 1914, lo que significa evidentes perjuicios para unas provincias y beneficios para otras.

Ya situados en el año 1942, tenemos una nueva presentación para el mismo fin. Esta vez es el Gobernador de la provincia de Santa Fe, Dr. Argonz, quién se dirige al Ministro de Hacienda de la Nación, Dr. Azevedo, manifestando que considera necesarias ciertas modificaciones a la ley en cuestión,

argumentando entre otras cosas el mismo asunto de la población, según acabamos de ver en el párrafo precedente.

Sugiere dicho gobernador dictar por el Congreso Nacional una disposición complementaria de la ley, en virtud de la cual se establezca que el porcentaje anual correspondiente a cada provincia productora, hasta 1959, no podrá ser inferior al que percibió en el año 1939 y que la cuota anual aumentará por lo menos en igual proporción al aumento que se opere en la recaudación total, procurando con tal proyecto una participación mínima a las provincias. Se propone suplanter las cifras del censo de 1914 por las que calcula anualmente la Dirección de Estadística de la Nación.

La más notable de las modificaciones que propone el proyecto en cuestión es la derogación del inciso c) del artículo 19 de la ley 12139 que dice: "las provincias adheridas se obligan por el término de la vigencia de la ley a no gravar en lo sucesivo los productos alimenticios en estado natural o manufacturado", pues estima que su interpretación y aplicación serán la causa de constantes dificultades, diciendo textualmente que "aceptar que las provincias puedan renunciar por ley de sus legislaturas a sus facultades impositivas, delegando su soberanía, es un contrasentido constitucional, desde que esos dere-

chos son irrenunciables, imprescriptibles e indelegables. Si a ello habría que llegar para poder cumplir con el texto literal de este inciso, preferible sería, a pesar de todos los inconvenientes y desventajas, retirar la adhesión al régimen de unificación de estos impuestos".

Ciertamente hay en todos los proyectos glosados algo de exageración cuando se alude en sus fundamentos a los perjuicios que las provincias han sufrido en virtud del régimen vigente, pues ha de tenerse en cuenta no sólo el aspecto de los ingresos sino también otros factores importantes como son los arreglos de la deuda provincial, la desgravación de la población del interior del país, la economía en la percepción de los ingresos y el mayor nivel alcanzado por el crédito provincial, siendo su consecuencia directa el menor costo del dinero obtenido con la negociación de títulos.-

.....

III. IMPUESTOS ADUANEROS REEMPLAZADOS POR IMPUESTOS AL CONSUMO

Hemos de ver en el presente capítulo un aspecto particular e interesante de nuestros impuestos al consumo: la verdadera sustitución de derechos de aduana por gravámenes cuya creación obedeció a la finalidad de resarcir al fisco de lo que dejaba de percibir en concepto de introducción al país de determinados artículos. Tres son los casos concretos que estudiaremos a continuación: el de las alhajas, el de la seda y el de las cubiertas.

Haremos en pocas líneas una síntesis de los motivos que en su hora fundamentaron tal política de sustitución.

Así, con respecto a las alhajas - que por propia naturaleza, es decir, poco volumen y mucho valor, se prestaban fácilmente al contrabando - hubo el temor de que una elevación en los derechos fuese un ali ciente para su introducción clandestina al país. En el caso de la seda, la elevación de los derechos aduaneros provocó la casi desaparición de las importaciones de dichos tejidos pero no pudo favorecerse a la incipiente industria nacional por cuanto los contrabandos eran realmente importantes. La ulterior rebaja del 50%, si por una parte afectó a la industria local, tuvo la virtud de hacer renacer la introducción legal, con el consiguiente

71

umento en la recaudación fiscal, aunque con semejante rebaja dictada por el entonces gobierno provisional (fines de 1930) no quedaban satisfechas las arcas fiscales. En tal virtud el Poder Ejecutivo Nacional envió al Congreso, a fines de 1936, un explícito mensaje y un proyecto de ley creando un impuesto interno. Finalmente, en el caso de las cubiertas tenemos ya una sustitución bien definida, motivada por la instalación de fábricas en el país, filiales de importantes empresas extranjeras.

Es sabido que las recaudaciones aduaneras figuraron siempre en primera fila entre los recursos de la Nación, salvo raras excepciones ampliamente justificadas.

En el curso del año 1923 fueron sancionados diversos aumentos en los derechos aduaneros. Para las alhajas elevóse del 5 al 10% a valor, manifestando el miembro informante de la respectiva Comisión de la Cámara de Diputados, Dr. J.R. Rodríguez, refiriéndose a este aumento y a la creación de un impuesto interno: "La Comisión incorpora un nuevo impuesto a las piedras preciosas, alhajas y objetos de adorno, de oro, plata o platino, o que contenga hasta un 20% de estos metales, cuyo precio de venta al público exceda de cien pesos moneda nacional".

Pero vemos los fundamentos de la creación del nuevo gravamen, que iba a convertirse en el artículo 14 de la ley 11252, sancionada el 12 de noviembre

de 1923. Manifestó textualmente el mencionado legislador: "los señores diputados habrán observado que las piedras preciosas y las alhajas que se importan, en virtud de tratarse de artículos de alto precio y fácil contrabando, se gravan con un derecho aduanero reducido. En la ley vigente era de 5% ad valorem y por el despacho que la Cámara ha aprobado se eleva al 10% ad valorem. Tanto uno como otro es un impuesto irrisorio, teniendo en cuenta la naturaleza y el valor de estos artículos, cuando artículos como los tejidos de algodón soportan el 20% de impuestos, los tejidos de hilo el 35% y los de seda el 40%. Las alhajas deberían soportar, lógicamente, si no fuera por el temor al contrabando, el impuesto más elevado, que es del 50% ad valorem. Sin embargo, como no se conseguiría una mayor recaudación fiscal elevando el derecho aduanero, porque se estimularía el contrabando, se ha optado por este procedimiento, que se usa en los países más adelantados; establecer un derecho aduanero bajo, para que por el contrabando no se burle el derecho y se defraude al fisco, y una vez dentro del país las alhajas, las piedras preciosas y estos artículos suntuarios, gravarlos con un impuesto interno moderado, como el que propone la Comisión, sobre su precio de venta, impuesto que debe ser satisfecho por los que adquieran esos artículos, absolutamente innecesarios y de lujo. De ese modo el Estado compensa en parte, con el impuesto interno, lo que

se pierde indebidamente en el derecho aduanero. Será una fuente de renta de verdadera importancia, cuya equidad no puede ser discutida".

Consideremos que con respecto a los fundamentos consignados nada hay que agregar, a no ser el hecho de que las cifras hasta 1945 inclusive no corroboraron la afirmación de que sería una "fuente de renta de verdadera importancia".

Ahora bien, si desde el punto de vista cronológico correspondía tratar en primer término el caso de las alhajas - ya que, como se ha visto, data de 1933 - desde el punto de vista de su importancia, a los fines que perseguimos en el presente capítulo, están en puesto de privilegio los tributos sobre el consumo de tejidos de seda y de cubiertas, como veremos a continuación.

De acuerdo con lo relatado al comenzar el presente capítulo, el contrabando de tejidos de seda fué causa primordial para la creación de un impuesto interno a su consumo, para compensar la disminución en la recaudación aduanera, a raíz de las rebajas de derechos a que hemos aludido, que tenían por mira disminuir la introducción ilegal al país.

Había resultado contraproducente el elevado derecho en que se gravaba a ese artículo, habiendo surgido verdaderas organizaciones de contrabandistas - afectando con sus actividades no sólo a las arcas fisco-

74

les sino también a la propia industria local a quien se había querido favorecer mediante derechos protectores. Para peor, la seda de contrabando procedía casi totalmente del Japón, donde el costo de elaboración no admitía competidor en el exterior debido principalmente a los ínfimos salarios.

Por otra parte, no debe olvidarse un factor de suma importancia, cual es el reducido derecho de importación vigente en el Uruguay, desde donde se realizaba luego el envío clandestino hacia nuestro país.

Para estudiar este problema - que en realidad no era sencillo - el Poder Ejecutivo nombró una comisión asesora que propuso la rebaja de los derechos de importación para los tejidos de seda, como un medio para hacer desaparecer el incentivo del contrabando. Pero es recién a fines de 1930 cuando el entonces Gobierno Provisional decreta una rebaja del 50% expresando que "si bien el contrabando constituye un arraigado delito cuya extirpación no parece posible ni aún con el establecimiento de derechos reducidos, con todo es lógico inferir que, si se disminuyera el gran provecho para el contrabandista, desaparecería el aliciente que mueve a la organización de fuertes empresas dedicadas a burlar, en este renglón, las leyes aduaneras" y estableciendo en la parte dispositiva del decreto: "Las aduanas de la República liquidarán con un 50% de rebaja los derechos que, de acuerdo con la ley N° 11881 deben tri-

butar las mercaderías de las partidas n° 2051 a 2058, inclusive (tejidos de seda y mezcla); 1988 a 1991 inclusive (pañuelos) y 2161 (medias) de la Tarifa de Avalúos". Posteriormente el Congreso Nacional convirtió este decreto en la ley 11586.

A fines de 1936 el Poder Ejecutivo remitió al Congreso un mensaje y un proyecto de ley relacionados con la creación de un impuesto interno a los tejidos de seda. Se reconocía en el mensaje la ineficacia de todas las medidas que habían sido puestas en práctica hasta ese entonces, partiendo de la rebaja del 50% a que nos hemos ya referido. Agregaba que "la legislación aduanera vigente no es lo suficientemente rigurosa como para constituir un obstáculo al libre desenvolvimiento de esa industria lícita. El apresamiento de un contrabando no representa sino una ínfima proporción de los realizados sin trabas. Una idea de la importancia del contrabando y volumen que mueve su organización, pueden darla las cifras de la importación de seda para de 1930 y 1931, es decir, apenas obtenido en este último año el resultado de la rebaja del 50% establecida a fines de 1930: en 1930 son kilos 238.106 y en 1931 son 473.191 kilos. En el año 1932 vuelve a declinar la importación por la Aduana, como consecuencia del aumento representado por el adicional del 10%; se introdujeron solamente 202.657 kilos. En 1933 se importan 194.822 kilos; en 1934, 95.361 kilos y en 1935, 104.852 kilos".

El contenido de este mensaje es de lo más ilustrativo con respecto a los verdaderos motivos del gravamen que se proyectaba implantar, al decir: "que para extirpar el contrabando se hace necesario - adoptar un régimen que, a la vez que imponga penas pecuniarias más severas que las vigentes, asegure la posibilidad de fiscalizar en cualquier momento y en todo el territorio de la República, el origen y posesión lícitos de las sedas. Del finalidad sólo puede lograrse aplicando a este renglón del comercio las disposiciones imperantes en materia de impuestos internos, con lo que desaparecería la actual impunidad de que gozan los adquirentes de sedas en plaza".

Termina el mensaje expresando que "la necesidad de adoptar un impuesto interno, por otra parte, obliga a consultar los intereses del consumidor a fin de no encarecer el precio de venta en los tejidos de seda. Por lo tanto, se impone como solución, una rebaja en los derechos de importación que equivalga al impuesto interno a establecerse. Claro está que análogo procedimiento no es posible adoptar en lo que respecta a los tejidos de seda producidos en el país, por las perturbaciones que ello comportaría en la armonía de los precios de los hilados importados y de los producidos en el país. Por consiguiente debe establecerse a la seda de producción local un impuesto razonablemente menor, que importaría, desde luego, una disminución de la protección adua-

nera dada por el arancel vigente. Tal situación, empero, no implicaría una lesión a los intereses de la industria local, actualmente vulnerados por la competencia desleal que supone el contrabando".

Hemos transcritto las partes principales del mensaje, en atención a su importancia. Ahora bien, el proyecto de ley que acompaño a aquél transformóse en ley con muy pocas modificaciones y establece un gravamen superior para los tejidos de procedencia extranjera con respecto a los de origen nacional. Establece además que los tejidos en cuestión que se encuentren en circulación sin acreditar el pago del impuesto interno se considerará introducido del extranjero y su poseedor abonará, además del impuesto interno y las multas que se impongan, el derecho de importación correspondiente. Los hilados de seda no están sujetos a gravamen sino a fiscalización por la Administración General de Impuestos Internos.

Dijimos al iniciar este capítulo que en la crección del impuesto interno a las cubiertas tenemos la expresión de un deseo fiscal en virtud del cual no debía tolerarse la disminución de los ingresos aduaneros - debido a circunstancias de hecho - sin resarcirse mediante otro ingreso más o menos equivalente.

El derecho aduanero vigente en 1931 para el rubro "cubiertas para carruajes locomóviles" era muy elevado y a su amparo inician sus actividades las primeras fábricas instaladas en el país.

Dado que la importación de ese artículo iba en vías de desaparecer y ante el clamor de los importadores que debían por un tiempo soportar aquellos elevados derechos, se resuelve el Gobierno Provisional a la creación de un impuesto interno que viniese a compensar la disminución que fatalmente tendría lugar en la renta aduanera, y lo hace mediante un decreto del 19 de enero de 1932, imponiendo un gravamen de \$ 1.50 por kilogramo a las cubiertas de carruajes locomóviles, tanto de fabricación nacional como importadas. Se aplican las disposiciones de la ley 3764 y sus reglamentos. Por este mismo decreto se rebajan los derechos aduaneros sobre los menores artículos.

Implantado así el nuevo tributo interno, cuya fiscalización estaba naturalmente a cargo de la Administración General de Impuestos Internos, ésta entendió que el impuesto en cuestión debía ser aplicado no solamente a las cubiertas sueltas sino también a las que se importasen formando parte integrante de los vehículos. Llevado el caso ante el Poder Judicial en un expediente donde la autoridad administrativa había denegado la modificación de tal interpretación, la Corte Suprema reconoce los derechos del importador de automotores a repetir lo abonado en concepto de impuestos internos sobre las cubiertas con que venían equipados éstos.

El Poder Ejecutivo no sólo no reconoció el derecho a repetir las sumas abonadas bajo protes-

to, obligando a las partes a recurrir a la justicia para obtener en cada caso la declaración judicial del mismo, con los inconvenientes que ello representaba para el fisco, sino que remite al Congreso un mensaje y proyecto de ley el día 29 de septiembre de 1936 con el objeto de obtener la inclusión en el régimen legal de todas las cubiertas que se introduzcan al país, sin discriminación alguna.

Transcribimos - en sus partes más importantes - el dicho mensaje, que alude, en primer término, a que el artículo 17 de la ley 12148 lo mismo que el decreto del 19 de enero de 1932 del Gobierno Provisional no habían hecho distinción alguna respecto a las cubiertas sujetas al gravamen, y en consecuencia el Poder Ejecutivo lo percibió sobre todas ellas, ya sean nacionales o importadas y formando o no parte del equipo de automóviles.

Dice el mensaje: "pero un reciente fallo judicial ha venido a establecer en un caso individual que no están sujetas a tributo las cubiertas introducidas formando parte del equipo del automóvil", y explica a continuación: "en el año 1935 el impuesto a las cubiertas rindió \$ 13.823.140,90, cantidad que ha ingresado a los fondos que deben distribuirse entre la Nación y las provincias de acuerdo a lo determinado por la ley n° 12139 de unificación de impuestos internos nacionales. El Poder Ejecutivo no podría en este momento y hasta tanto

tenga la información completa que ha ordenado al respecto, precisar a cuanto alcanzaría la disminución que representaría la aplicación a todos los casos de la interpretación judicial, pero no sería aventurado anticipar que la cifra puede representar más de cuatro millones de pesos al año".

Expone luego las siguientes circunstancias: "existen en la tarifa de avalúos dos partidas mediante las cuales se establece el derecho aduanero correspondiente a las cubiertas importadas. La partida n° 362 que comprende a los automóviles y la n° 363 que se aplica a las cubiertas introducidas independientemente. Como las que vienen conjuntamente con los automóviles se despachan de acuerdo al valor total del objeto importado, vienen a pagar un derecho de \$ 0,595 por kilo. En cambio, las cubiertas sueltas que se importan por la partida n° 363 sin formar parte del equipo de automóviles pagan \$ 1,53 por kilo. La cubierta del equipo se beneficia entonces en \$ 0,935. Como las introducidas sueltas deben pagar además el impuesto interno de \$ 2 por kg. , si las que forman parte del equipo de automóviles de acuerdo con el fallo judicial no pagaran impuesto interno, obtendrían un beneficio de \$ 2,935 por kilo en relación con las anteriores. Se ve por lo tanto la desigualdad evidente en que han venido a colocarse las cubiertas incorporadas a un vehículo, frente a las que se introducen sueltas y de las que se producen en el país, que pagan ambas el impue

to interno de \$ 2 por kilo, sin perjuicio del derecho a unero para las primeras, como se ha dicho".

Termina el mensaje diciendo que "a raíz de la modificación impositiva introducida por el Gobierno Nacional, los importadores de automóviles resolvieron traer sus vehículos sin cubiertas a fin de agregar en el país las fabricadas por la industria nacional. Pero ahora ante la ventaja que le representaría la diferencia en el trato impositivo se iniciaría nuevamente la introducción de automóviles con cubiertas extranjeras. Resulta innecesario establecer el perjuicio que para estas últimas ocasionaría tal circunstancia que según la Unión Industrial Argentina llega a un 30% de la producción de cada una. Y hay otra disminución de ingresos para el fisco por el mismo hecho. Las fábricas con sede en el país han tributado anualmente una considerable suma en concepto de derecho por las materias primas introducidas en la República para la fabricación de cubiertas. Ese 30% de disminución en el número de cubiertas fabricadas provocará lógicamente la reducción proporcional de la introducción de aquéllas. Sus efectos en la economía general también han de ser marcados. Las fábricas nacionales han adquirido en lo que va del corriente año más de 680.000 kilos de algodón para su producción de cubiertas. Las hilanderías locales dejarían de manufacturar, además, 40.000 kilos mensuales de tela que se elaboran en sustitución de una cantidad equivalente de -

textiles que eran importados anteriormente de Egipto y de la India. La Unión Industrial Argentina, en representación de la industria interesada, se ha presentado al Ministerio de Hacienda calificando la situación en que ésta se encuentra como grave y urgente, y solicita la adopción de medidas inmediatas que la subsanen. Además de que el Estado está en el deber de defender toda industria cuya instalación o continuación dé fundamento al interés nacional y particularmente, como en este caso, donde la contribución a las rentas nacionales es considerable, corresponde evitar la situación de desigualdad en que se venía colocada la industria del país con respecto a la extranjera".

Con el mensaje cuyas partes destacables acabamos de transcribir, el Poder Ejecutivo envió también un proyecto de ley que dice: "artículo 1°. Aclárase el artículo 17 de la ley 12148 y el capítulo XIX de la ley n° 11882 (que dispuso la continuación en vigor del decreto del 19 de enero de 1912) en el sentido de que el impuesto interno establecido por esas disposiciones a todas las que se fabriquen o se introduzcan en el país, ya sean sueltas o incorporadas al vehículo, y con independencia de los derechos aduaneros sobre las mismas, o sus materias primas, que corresponda de acuerdo al arancel en vigor". El artículo 2° es de forma.

Al ser este proyecto convertido en el artículo 49 de la ley 12345 el fallo judicial que hemos

comentado quedaba de hecho desvirtuado y el impuesto interno a las cubiertas implantado ahora con mayor alcance que el que pretendió darle el Gobierno Provisional en 1932.

Hemos descripto así en virtud de cuáles fundamentos se operó hace pocos años la sustitución de derechos aduaneros por impuestos internos al consumo, fundamentos que pueden resumirse en un solo: el propósito de no ver mermar los ingresos fiscales. Leyes que sólo obedecen a una finalidad esencialmente fiscal sin tener en cuenta para nada ciertos principios de imposición.

Con el mismo fundamento podría muy bien gravarse con impuesto interno al aceite comestible, anteriormente importado en gran escala, para resarcir al fisco por los derechos aduaneros que han dejado de percibirse. Y más aún, aplicar en todo su rigorismo una ley fiscal con severísimas sanciones, como la n° 3764, bajo cuyo régimen se incorporan los nuevos artículos que van a engrosar la ya extensa lista de los que soportan impuestos internos al consumo.

IV.-LAS LEYES DE IMPUESTOS AL CONSUMO Y NUESTROS TRATADOS COMERCIALES.

En el presente capítulo nos ocuparemos del trato diferencial que nuestras leyes de impuestos al consumo dispensan - en muchos casos - a los artículos de procedencia extranjera, una vez que éstos dejaron la zona aduanera para incorporarse al mercado interno.

Es un principio de buena administración en el orden interno y de conducta franca y leal en el orden internacional, que pasada la aduana de importación las leyes impositivas no hagan discriminación entre lo que es de origen extranjero y lo que es producido localmente, y que en el caso de nuestra materia, si se entiende que un impuesto al consumo debe ser aplicado también a lo importado, las tasas sean las mismas para productos similares de uno y otro origen.

Diremos, en apoyo de esto último, que las ordenanzas de aduana consideran nacionalizadas a las mercaderías de origen extranjero desde el momento en que salen de dicha jurisdicción, de manera que, desde un punto de vista doctrinario, no puede concebirse que leyes de impuestos internos se rijan por un principio contradictorio de aquél y distingan entre las de origen nacional y las de procedencia extranjera.

/// Por que estos impuestos se aplican sobre productos naturales o manufacturados integrantes de la provisión nacional es que se llaman internos, en oposición a los derechos de importación que recaen sobre mercaderías extranjeras. Así, pues, conforme a fundamentales principios universalmente reconocidos, el impuesto al consumo debe ser el mismo para el artículo nacional y el similar nacionalizado, y lógicamente ésta será la norma a observar en los países donde se sigue la doctrina en materia de impuestos, en vez de improvisar, como ocurre frecuentemente entre nosotros.

Esto no quiere decir que tal sea siempre la forma del impuesto interno al consumo, ya que siendo el derecho de aduana y el impuesto interno gravámenes sobre el consumo, otros países pueden aplicar sin apartarse de la doctrina, y aplican efectivamente el segundo sólo sobre el artículo nacional, comprendiendo en la tasa del primero, si ya no lo está, un valor compensatorio de la tasa del impuesto interno.

Todo depone en contra del hecho de que nuestras leyes de impuestos al consumo den un trato discriminatorio al artículo extranjero para gravarlo con un impuesto mayor que el asignado al nacional, y el cual tiene por efecto ineludible levantar una

/// segunda barrera aduanera que es contraria, a la vez que a la doctrina, al verdadero sentido con que deben mantenerse las relaciones comerciales internacionales.

El principio de la cláusula de la nación más favorecida inspiró los tratados de comercio que hasta hoy celebró la República Argentina. En su carácter general establece que todos los derechos, ventajas, favores o franquicias que una de las partes contratantes conceda a una tercera nación, serán extendidas a la otra parte contratante en forma gratuita o mediante una compensación equivalente, según se hubiere estipulado. Se tiende entonces a obtener el tratamiento más favorable que se llegue a acordar a cualquier otro país. Su importancia radica en el sano principio de igualdad y libertad comercial que la inspira.

Es una de las finalidades de este capítulo la de estudiar la cláusula de la nación más favorecida, referente al tratamiento en materia de impuestos al consumo.

Aparece esta cláusula en el convenio comercial con España, firmado en Buenos Aires el 20 de diciembre de 1934, en su artículo 4º, que dice textualmente: "las dos Altas Partes Contratantes se comprometen recíprocamente a conceder a las mer-

/// mercancías originarias del territorio de la otra, el trato incondicional e ilimitado de más favor en todo cuanto se refiere a los impuestos internos y a las reglamentaciones referentes a la venta, circulación y consumo de mercancías de todas clases".

El texto que acabamos de transcribir sería concordante con la sana doctrina impositiva, si no en sus motivos y forma, en sus fines, porque de existir cualquier discriminación en el tratamiento de la materia gravada, el de más favor sería el que corresponde a las mercaderías de origen nacional.

El 1º de diciembre de 1936 se firma en Londres el convenio comercial entre nuestro país y el Reino Unido, estableciéndose análogamente que no se impondrán en la República Argentina, sobre el whisky fabricado en el territorio del segundo, impuestos internos que fuesen otros que o más elevados que los que se imponen o puedan imponerse a las bebidas de igual graduación alcohólica nacionales o de cualquier otro origen (entendido, naturalmente, que lo último regirá a falta de bebida similar de producción nacional). Igual cláusula contiene el convenio suplementario de la Convención de Londres, suscripto el 26 de septiembre de 1933 (artículo 4º), y no tiene carácter recíproco en virtud de no existir en el Reino Unido un régimen de impuestos al consumo como el nuestro.

///

Pero es el caso que desde el año 1936 comienza a suscribir la República Argentina una serie de convenios comerciales con cláusula de la nación más favorecida referente al tratamiento en materia de impuestos internos, y su motivo sería el régimen sin base doctrinaria implantado en nuestro país en esta materia.

Así, la mencionada cláusula fué includa en los convenios comerciales con Rumania y Austria (1936), Hungría y Checoslovaquia (1937), Grecia, Lituania y Polonia (1938), Dinamarca e Islandia (1939, Cuba y Colombia (1941) y finalmente con Perú, en 1942. En todos estos casos la cláusula asegura, en materia de impuestos al consumo, el tratamiento de la nación más favorecida recíprocamente en el caso de los productos importados originarios de la otra parte en cuanto a los derechos internos sobre la venta, circulación y consumo de productos, lo que vale a reconocerse, sin conseguir con ello prestigio ni ventaja, el derecho a trazar una segunda línea proteccionista contra las importaciones del extranjero.

Durante el quinquenio en que se suscribieron los convenios arriba anotados, se firmó también uno con Brasil, pero en éste no se involucra la cláusula en cuestión, tan innecesaria en su forma de nación más favorecida como perniciosa por cuanto acepta el trato discriminatorio a que ya nos hemos referido. Está

///

dentro de los límites de lo posible que tal omisión ha ya obedecido simplemente a un "olvido burocrático".

Tenemos asimismo - durante el mismo período estudiado - el convenio con Chile, en donde la cláusula consiste en no aplicar a los productos allí mencionados especialmente otro tratamiento interno en materia de impuestos, reglamentaciones y trámites administrativos o cualquier otro género de gravámenes o disposiciones que el aplicado al similar de otras procedencias. No advertimos bien cuál habrá sido el alcance conferido a la expresión "otras procedencias" o mejor dicho, si incluye o no a la nacional.

La situación que dejamos expuesta cambia por completo al firmarse los tratados con Canadá y Estados Unidos, donde se establece que los productos naturales o manufacturados de cada una de las partes, una vez importados en el territorio de la otra, estarán exentos de todo impuesto, tasa o gravamen interno diferentes o más elevados que los que gravan artículos similares de origen nacional o de cualquier otro origen extranjero, lo que debe significar que a falta de producto, nacional gravado se tomará como tipo el extranjero, a pesar de que doctrinariamente no cabe gravar al producto de origen extranjero con impuesto interno que no se impone al similar nacional, pues sencillamente ese impuesto sería un derecho de impor-

tación.

Confirmando el hecho de que el defecto que motiva la cláusula nos pertenece, el tratado con Canadá establece como excepción "lo que dispongan en otra forma las leyes en vigor al día de la firma de este convenio", diciendo el tratado con Estados Unidos que sus disposiciones sobre tratamiento nacional no se aplicarán a los impuestos con que la República Argentina grava los alcoholes, bebidas alcohólicas, cervezas, aguas minerales naturales y ciertos tejidos de seda. Por simple aplicación de la cláusula de la nación más favorecida, creemos que éste debió ser el régimen para tratados posteriores, lo que no sucedió, sin embargo, al firmarse el mencionado convenio con Perú en la forma expuesta, es decir, dentro de un tipo de convención que Canadá y Estados Unidos no admitieron.

Consideramos que surge claramente de los párrafos precedentes la necesidad de modificar nuestras leyes de impuestos al consumo, en el sentido de eliminar el trato diferencial que hasta hoy soportan determinados artículos de procedencia extranjera una vez incorporados al mercado interno, y trasladar a la tarifa de aduana los derechos de importación que aquellas leyes ocultan.-

V . COMENTARIO DE LA LEGISLACION VIGENTE ACERCA DE LOS DI-
VERSOS RUBROS SUJETOS A GRAVAMENES O A SIMPLE

MISCALIZACION

Aplicados en 1891 sobre el consumo de alcohol, fósforos y cervezas, inciden hoy los impuestos que nos ocupan sobre más de veinte rubros.

En muy contados casos se hizo serio estudio de los gravámenes que se iban creando, y primaba en consecuencia nuestra tradicional política de improvisar en materia tributaria. Se recurría simplemente a aquellos renglones que se consideraban más adecuados para lograr el fin esencial que inspiró siempre la creación de estos impuestos: acrecentar los ingresos fiscales, sin reparar mayormente si se trataba o no de artículos de uso superfluo, útil o necesario, aunque nuestra legislación gira, en su parte fundamental, sobre artículos de uso no necesario y de gran expendio (alcohol, tabacos, etc.).

Dentro del régimen de impuestos al consumo existen, en nuestra opinión, dos renglones que no deben estar incluidos en aquél: son los seguros y las alhajas o artículos suntuarios. Pudo admitirse su incorporación cuando, en la época de ser creados los respectivos gravámenes sobre estos rubros no existía otro régimen fiscal a qué agregarlos, pero hoy esa situación ha variado.

Los impuestos que estamos estudiando recaen, por propia esencia, sobre productos materiales y fugibles. En el caso de los seguros, por ejemplo, el impuesto se aplica a operaciones financieras y se controlan por

medios contables exclusivamente. Por otra parte, el impuesto a las alhajas y artículos suntuarios es un típico impuesto - sobre las ventas, con las mismas características que el establecido por la ley 12143. Ambos, pues, a nuestro entender, estarían en su sitio no dentro del régimen legal de los impuestos al consumo sino dentro de la órbita de los que fiscaliza la Dirección General del Impuesto a los Réditos.

El rubro de mayor importancia, en cuanto a recaudación, es el de tabacos. Con anterioridad a la sanción de la ley 12773, el impuesto a los tabacos manufacturados se aplican en base al precio de venta al público. Esta ley modificó el sistema con respecto a los cigarros y cigarrillos - exceptuando a los "tipo toscano" y a los cigarrillos, que siguen hasta hoy con el mismo régimen - aplicándose desde entonces sobre la clase y cantidad del tabaco empleado sin limitación en el precio de venta. Se evitó en esta forma la evasión de impuesto sobre los cigarros, que se operaba hasta entonces con toda impunidad. Esta ley fué modificada ligeramente por la N° 12854 en el sentido de que amplió el sistema de aplicación sobre el precio de venta con respecto a los cigarros "tipo toscano".

Observando las dos leyes mencionadas se advierte que en cuanto a cigarros no se grava el lujo (dado por su calidad y precio de venta) ya que un cigarrillo "tipo-toscano" vendido hasta \$ 0.30 debe tributar \$ 0.108, mientras que un cigarrillo fabricado en el país con el mejor tabaco habano ha de pagar \$ 0.12 en el supuesto de que pese a seis gramos; y si es importado estará gravado con \$ 0.33, cualquiera sea el precio de venta. Es evidente que se ha buscado nuevamente el rendimiento, por cuanto los cigarrillos con más alto impuesto en proporción a su precio de venta son justa -

mente los de consumo infinitamente mayor.

El alcohol soporta de hecho una doble imposición cuando es destinado a ciertos usos (preparación de bebidas, etc.) Esto provoca un sinnúmero de perturbaciones para la industria y el comercio del ramo, dificultando asimismo la fiscalización de los tributos, desde que ésta debe efectuarse sobre dos artículos en lugar de uno sólo.

Opinan algunos que el gravamen debe recaer únicamente sobre la materia prima (alcohol), mientras otros consideran que él debe hacer lo propio sobre el artículo elaborado (bebidas, perfumes en ciertos casos, etc.) Nos inclinamos hacia la conveniencia de unificar los gravámenes en el sentido de aplicarlos solamente sobre la materia prima, suprimiendo a los que hoy soportan las bebidas alcohólicas, lociones y otros productos, por cuanto consideramos que ello significa una notable simplificación en la fiscalización, dado el gran número de elaboradores de esta clase de bebidas.

Cuando el alcohol es desnaturalizado para los fines que las leyes expresan, queda liberado del tributo, disposición que consideramos lógica.

Hemos ya comentado en capítulos precedentes el trato discriminatorio que nuestro régimen vigente en esta materia dispensa a las cervezas, sedas y aguas minerales importadas, afirmando que tales tributos ocultan derechos de aduana y que estos debían ser trasladados a la respectiva tarifa. Diremos igual cosa con respecto a los vinos originarios de Champagne.

En materia de impuesto sobre los seguros, opinamos que dado que el seguro no ha tenido aún en nuestro medio el arraigo y desarrollo que se observa en otros países.

a las empresas nacionales. Queremos afirmar con esto que, dentro del régimen vigente, no conceptuamos errónea a la tributación diferencial hoy existente (ley 11582) con respecto a los seguros extranjeros, ya que con ello se intentó precisamente desviar los contratos hacia las compañías argentinas. Esto no nos impide pensar que la mejor política en esta materia sería la derogación total.

No podemos conceptuar como superfluos a todos los artículos de tocador y de uso higiénico que consigna el artículo 18 de la ley 12148; es evidente que muchos de ellos son de uso necesario y soportan no obstante sensibles tributos.

Si bien el gravamen sobre las especialidades medicinales y veterinarias no recarga en proporción de importancia a los precios que ha de pagar el consumidor, consideramos que su creación por la ley 11284 carece de fundamento lógico. Lo mismo afirmamos en cuanto al impuesto que recae sobre los termómetros clínicos.

Con respecto a las cubiertas, hemos aclarado en un capítulo anterior, que el impuesto que las grava fué directa consecuencia de la disminución operada en la recaudación por derechos aduaneros, siendo compensada mediante la creación del gravamen que se hizo extensivo también a aquellas incorporadas a los vehículos importados. Su implementación carece, pues, de consistencia.

Excluimos de esta breve glosa a los impuestos con afectación especial (Fondo de Vejez, Comisiones o Juntas Reguladoras, etc.) ya que no son tratados en el presente trabajo.

VI . SINTESIS ESTADISTICA

A título de ilustración complementaria, consignamos a continuación una síntesis numérica de la recaudación en concepto de impuestos al consumo, con el objeto de poder apreciar, mediante la elocuencia de las cifras, el constante aumento que se ha venido operando durante la última década y su importancia dentro de los recursos fiscales.

La última Memoria del Ministerio de Hacienda de la Nación - año 1945 - expresa que "el constante aumento de su percepción, que se viene operando desde el último quinquenio, y acentuado en 1945, debe atribuirse al crecimiento del consumo de la población, a la elevación del nivel de vida y a la modificación del gravamen a los artículos suntuarios, como así también al perfeccionamiento del contralor fiscal".

Sin considerar a las recaudaciones con afectación especial (combustibles y lubricantes, sobretasa al vino e impuesto al consumo de yerba mate), los ingresos a Rentas Generales en la materia que nos ocupa superaron durante 1945 a los del ejercicio anterior en un 10.4% aproximadamente.

En el cuadro B) se advierte la importancia de la recaudación con respecto al total de Rentas Generales recaudadas.

A) IMPUESTOS AL CONSUMO UNIFICADOS - RECAUDACION

(En millones de mfn)

R u b r o s	1936	1937	1938	1939
Tabacos	98.8	104.0	109.3	114.5
Vinos	33.0	36.2	35.1	36.4
Alcoholes	24.2	28.3	28.6	28.9
Cubiertas	14.3	20.6	21.5	19.2
Fósforos	12.8	12.8	12.7	13.2
Azúcar	8.8	7.1	8.2	9.2
Específicos	5.8	7.2	7.4	7.5
Cervezas	6.4	7.2	7.3	7.2
Sedas	-	5.8	4.2	4.3
Seguros	2.7	4.0	3.4	3.6
Bebidas alcohólicas	4.0	4.9	5.2	5.5
Naipes	0.5	0.6	0.6	0.7
Alhajas y suntuarios	0.5	0.6	0.6	0.7
Aguas minerales	0.1	0.2	0.2	0.2
Malta cervecera	-	-	-	-
Encendedores	0.1	0.1	0.1	0.1
Termómetros clínicos	-	-	-	-
Multas y varios	1.4	0.5	0.6	0.5
TOTAL	213.4	239.9	244.8	251.7

Distribución:

Rentas Generales	137.3	162.8	166.6	172.4
Provincias	76.1	77.1	78.2	79.3

A) IMPUESTOS AL CONSUMO UNIFICADOS - RECAUDACION

(Continuación)

(En millones de m.p.n)

U b r o s	1940	1941	1942	1943
Tabacos	117.1	119.4	127.5	136.0
Vinos	36.5	38.6	39.0	41.9
Alcoholes	27.3	29.6	34.8	37.1
Cubiertas	18.2	19.4	12.0	5.5
Fósforos	13.5	13.5	14.1	14.6
Azúcar	9.2	8.2	8.1	7.6
Específicos	7.8	8.4	9.3	9.3
Cervezas	7.7	7.5	9.3	8.5
Jedaz	3.6	3.5	3.8	3.2
Seguros	4.1	4.9	7.2	8.0
Bebidas alcohólicas	5.5	5.9	7.1	7.5
Naipes	0.7	0.7	0.9	0.8
Alhajas y suntuarios	0.7	0.9	1.2	1.2
Aguas minerales	0.2	0.2	0.2	0.2
Malta cervecera	-	-	-	-
Encendedores	0.1	-	-	-
Termómetros clínicos	-	-	-	-
Multas y varios	0.4	0.7	0.3	6.2
TOTAL	252.6	261.4	274.8	287.6

Distribución:

Centas Generales	170.1	177.5	185.5	195.0
Provincias	82.5	83.9	89.3	92.3
Denunciantes	-	-	-	0.3

A) IMPUESTOS AL CONSUMO UNIFICADOS - RECAUDACION

(Continuación)

(En millones de mzn)

Rubros	1944	1945	%
Tabacos	144.6	160.1	45.47
Vinos	40.9	45.1	12.81
Alcoholes	44.4	49.7	14.12
Cubiertas	4.8	4.3	1.22
Tránsitos	16.2	15.8	4.40
Azúcar	8.6	9.5	2.64
Específicos	11.2	12.6	3.58
Cervezas	11.7	12.9	3.68
Sedas	3.5	4.0	1.14
Seguros	7.4	7.2	2.04
Bebidas alcohólicas	9.2	10.6	3.01
Naipes	1.2	1.2	.34
Alhajas y suntuarios	4.0	6.1	1.70
Agua mineral	0.2	0.2	.06
Malta cervecera	9.0	10.5	2.98
Encendedores	-	-	-
Termómetros clínicos	0.1	-	-
Multas y varios	0.6	0.6	.25
TOTAL	322.5	352.1	100.--

Distribución:

Rentas Generales	217.5	240.2
Provincias	104.7	111.6
Comunidades	0.3	0.3

B) RECAUDACION DE IMPUESTOS AL CONSUMO RELACIONADA CON

EL TOTAL DE RENTAS GENERALES RECAUDADAS

(Excluyendo los impuestos con afectación especial)

(En millones de mpa)

	1936	1937	1938	1939	1940
a) Impuestos al consumo unificados. (Parte que ingresa a Rentas Generales)	137.3	162.8	166.6	172.4	170.1
b) Recaudación total (Rentas Generales) .	822.5	946.4	934.7	950.2	915.9
Porcentaje de a) sobre b)	16.69	17.20	17.82	18.14	18.57
.					
	1941	1942	1943	1944	1945
a) Impuestos al consumo unificados (Parte que ingresa a Rentas Generales)	177.5	185.5	195.0	217.5	240.2
b) Recaudación total (Rentas Generales) .	856.4	956.7	971.6	1299.5	1356.7
Porcentaje de a) sobre b)	20.73	19.39	20.07	16.74	17.65
.					

VII. ORIENTACION NECESARIA DEL REGIMEN VICENTE

El sistema federal de gobierno adoptado por la República Argentina originó dificultades y conflictos en cuanto atañe a nuestro régimen impositivo. En efecto, tanto la Nación como las provincias necesitan recursos para hacer funcionar sus servicios, obteniendo - aquéllos - en mayor parte - mediante el impuesto, aplicado en realidad sobre un único contribuyente: los habitantes del país.

La solidaridad fiscal debió ser la base de la organización fiscal, orientada aquélla a afianzar la independencia económica de las provincias. El problema era pues el de correlacionar los regímenes nacional y provinciales, dado que el federalismo político se vería desvirtuado en la práctica si las provincias carecieran de los recursos propios necesarios para su desenvolvimiento económico.

En los últimos años el Gobierno Nacional debió ir absorbiendo atribuciones y desarrollando actividades económicas impuestas por circunstancias del momento, invadiendo jurisdicciones a tal punto que hoy nos encontramos en los hechos que el federalismo político se opone un unitarismo económico. En esta acción, el Gobierno Nacional ha debido satisfacer urgencias colectivas de la Nación y para ello ha tenido también que ajustar los recursos a sus necesidades.

Ahora bien, el sistema fiscal argentino, carente de elasticidad, se encontró ante la imposibilidad de recargar con más impuestos al consumo a sus contribuyentes. Y así, pese a claras disposiciones constitucionales, ha venido a incorporarse a nuestro régimen impositivo, aunque con presunto carácter temporario, el im-

puesto sobre los réditos en el orden nacional, con lo que la República Argentina enfrenta ahora la necesidad de estructurar definitivamente un sistema fiscal, que no sólo contemple el régimen nacional, sino también el de las provincias.

Hemos anotado en capítulos anteriores - que desde el punto de vista científico los impuestos al consumo tienen el inconveniente de que se ignora el verdadero sujeto impositivo; desde el social, por la injusticia que significa la falta de progresividad y de discriminación de las fuentes de renta, y finalmente desde el punto de vista fiscal, por carecer de elasticidad.

En cambio, la justicia es uno de los atributos esenciales del impuesto sobre los réditos. Pero siendo éste un tributo indisolublemente directo, nos encontramos con que en nuestro régimen federal tales contribuciones son privativas de las provincias, salvo la excepción a que se refiere el artículo 67, inciso 2°, de la Constitución Nacional, que autoriza al Congreso Nacional a establecerlas en situaciones especiales.

Nadie puede dudar de que al crearse el impuesto a los réditos en 1931 la verdadera intención era la de que fuesen dueños y la de ser recaudados exclusivamente por el Gobierno de la Nación, pero estando ello en pugna con el mencionado precepto constitucional, se acudió hasta hoy a su renovación periódica para no hacerlo pecar de manifiesta inconstitucionalidad.

Por otra parte, desde un punto de vista estrictamente constitucional, las provincias podrían crearlo dentro de sus respectivos territorios, con las gravísimas consecuencias que tal hecho traería. Sólo cabe, pues, como solución de tan interesante asunto dentro de nuestro régimen tributario, la reforma de la Constitución Nacional

en el sentido de conferir atribuciones al Gobierno Nacional para recaudar los impuestos sobre los réditos y sobre los consumos, teniendo las provincias la debida participación en esas rentas.

El impuesto a los réditos ha de ser el eje de toda esta reorganización fiscal argentina, que nos permita asimismo aligerar en todo lo posible la tributación sobre los consumos - dado los inconvenientes arriba expresados - aunque consideramos que no ser a del todo justa su total eliminación, ya que esto significar a un privilegio para determinadas clases. La solución que ha de encuadrar dentro del concepto de equidad en que se inspiraron nuestros constituyentes ser a - aparte del impuesto a los réditos - la subsistencia de impuestos sobre el consumo de artículos no esenciales para la vida, es decir, los suntuarios y aquéllos que se consumen exclusivamente para la satisfacción de vicios.

SEGUNDA PARTE

LA FISCALIZACION

I . CONCEPTO

En los diversos capítulos que integran la primera parte de este trabajo hemos expuesto nuestra posición con respecto a cada uno de los temas allí considerados, e iniciamos ahora esta parte admitiendo como hecho consumado - de trascendental importancia para nuestras áreas fiscales - a la tributación sobre los consumos.

Conferimos al vocablo "fiscalización" su más amplia significación dentro del derecho impositivo, abandonando aquí el aspecto doctrinario de nuestro tema para entrar a considerar los impuestos al consumo, tal como fueron aplicados desde su creación - año 1891- hasta el presente.

Así, haremos estudio en detalle de la repartición administrativa que tiene a su cargo la aplicación de los preceptos legales y reglamentarios en esta materia, como también la vigilancia de su cumplimiento por los responsables, las tareas cumplidas desde las mismas oficinas administrativas (Fiscalización interna), la función del personal de inspección (fiscalización externa) y las relaciones con otros organismos, sean técnicos (Secretaría de Salud Públicas, Oficinas Químicas Nacionales, etc.) o administrativos (Ministerios, etc.)

105

Consignamos en cada capítulo nuestra opinión sobre los distintos aspectos considerados - y las soluciones propuestas, según los casos - que, en su inmensa mayoría, han sido conocidos directamente - desde nuestra actuación en la Administración del ramo.

II- LA ADMINISTRACION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.-FUN-
CIONES. ORGANIZACION INTERNA.

Tócanos acometer ahora el estudio de esta importante repartición, dependiente directamente del Ministerio de Hacienda de la Nación.

Constituye un vasto mecanismo que ha adquirido en la última década una significación cada vez mayor. En efecto, la unificación de los impuestos internos al consumo ha contribuido a afianzar la importancia que ya tenía dentro de la organización fiscal.

Si bien su misión esencial es la de recaudar los diversos impuestos que le han sido asignados, es necesario reconocer que las leyes que aplica influyen poderosamente en la actividad comercial, como asimismo en el desenvolvimiento y radicación de industrias.

En ciertos casos, su intervención es aún más acentuada, pues llega a la producción de las materias primas de donde derivan las mercaderías gravadas.

Por otra parte, en los casos de infracción o presunta infracción a las leyes de impuestos internos o a su reglamentación, la Administración acumula los medios comprobatorios, pudiendo citar y recibir declaraciones de testigos y usar de los demás medios probatorios autorizados por las leyes comunes. La Suprema Corte ha establecido (fallos-tomo 160,pág.13) que aquélla

10

tiene facultades propias de un juez de instrucción.

Inicia sus actividades en el año 1891, como consecuencia de las disposiciones de la ley N°2774. Tuvo a su cargo la percepción de los gravámenes a los alcoholes, fósforos, cerveza, a las utilidades de los bancos y sociedades anónimas, y a los seguros, alcanzando en ese año a recaudar \$n. 2.555.000.

En el año 1899, por mandato de la ley N° 3761 quedó dividida en dos reparticiones independientes: la que siguió con la misma denominación y la "Administración de Alcohol".

La primera tuvo a su cargo la percepción de todos los impuestos internos menos los referentes al rubro Alcoholes, incorporándoseles los nuevos que fueron creados a los licores alcohólicos, vinos, tabacos, azúcar, bebidas artificiales, sombreros y aceites, y la segunda tomó a su exclusivo cargo la aplicación de los que recaían sobre los alcoholes y sus derivados. Pero, dado que la recaudación por este último concepto no cubrió el cálculo de recursos previsto, volvieron a refundirse ambas dependencias bajo el primitivo nombre que ha conservado hasta la fecha.

Su desenvolvimiento es el de la casi totalidad de nuestras instituciones impositivas. Creadas por necesidades de Tesorería, en algunos casos, como

el de la propia Administración General de Impuestos Inter- nos, para percibir gravámenes considerados como de emergen- cia y sin ninguna certeza sobre su constitucionalidad, han venido desarrollándose al ritmo del aumento de aquellas necesidades, sin que en ese desarrollo primara un plan orgánico y técnico que contemplara la naturaleza de los impuestos, su repercusión en la economía del país y en especial el régimen de percepción que se aplicaba y que en el orden interno iba moldeando su propia estructura administrativa.

Llegamos así al año 1938, en que por vez primera se practica un minucioso estudio acerca de las funciones y organización interna de la repartición, tema que hemos de considerar en el siguiente capítulo.

El estudio integral del funcionamiento de la Administración General de Impuestos Internos pre- senta tres aspectos esenciales: el de su estructura le- gal, el de sus métodos técnicos de fiscalización y re- caudación y el de su organización interna.

En cuanto atañe a los aspectos legal y técnico hubo diversas iniciativas de la propia Adminis- tración, del Poder Ejecutivo y del Congreso. En cambio, el tercer aspecto - motivo del presente capítulo - ha sido eludido constantemente.

Los distintos administradores que se han

sucedido, proyectaron modificaciones parciales o totales a la ley orgánica y a las diversas leyes que establecen los impuestos a su cargo, llegándose a tocar - como vimos en capítulos anteriores - una cuestión tan fundamental y compleja como la de la unificación de los impuestos al consumo, resuelta recién a partir del año 1935. Asimismo, en diversas épocas se han modificado y ampliado los procedimientos técnicos para la fiscalización de los impuestos, creándose nuevos sistemas de contralor más adaptados a las necesidades del momento. Pero nadie había encarado el problema más urgente y de más fácil solución: el de su organización administrativa. Hasta ese año de 1938 la repartición se regía por un reglamento interno que había sido dictado en 1909. Nadie resolvió reformarlo definitivamente hasta ese año, en que el Poder Ejecutivo nombra la Comisión investigadora con amplias atribuciones.

Como veremos oportunamente, el defecto capital de organización, que señaló con todo acierto la citada Comisión, era el de la excesiva centralización y lo abigarrado e inconexo de su mecanismo. Pero por fortuna, una vez intervenida la Administración por el Poder Ejecutivo - en el año 1939 - y puesto en marcha el nuevo mecanismo en base al interesante proyecto de la Comisión, aquel defecto desapareció por completo.

Desde el punto de vista de la eficacia de los actuales métodos de fiscalización, es voz corriente de que existe evasión de impuestos y tal concepto no es sólo común entre los contribuyentes honestos que se perjudican con la competencia ilícita de los defraudadores, sino también es ambiente público y general y alcanza a los mismos empleados de la Administración.

Nos consta que muchos contribuyentes llegan a considerar inútiles sus peticiones para la modificación de sistemas o la adopción de normas más adecuadas. Los métodos generales subsisten aún cuando se reconoce que son malos y la Administración se limita a tomar medidas en los casos individuales pero no llega a propiciar una reforma sustancial que evite precisamente la reproducción de esos casos.

Como se verá en detalle dentro del respectivo capítulo, la Comisión que estudió la reorganización de la Administración General de Impuestos Internos propuso, con el fin primordial de terminar con la excesiva centralización de funciones en una sola persona (el Administrador General), la creación de cinco departamentos que existen desde principios de 1959 hasta hoy, agregándose tan sólo el de Asuntos Judiciales.

Antes de entrar a estudiar en particular las funciones y atribuciones de tales departamentos - a

111

cuya creación concedemos nuestra amplia aprobación -veamos cuales fueron los fundamentos de su institución.

En primer lugar, era necesario proyectar una reforma que no implicara modificar de manera sustancial todo su régimen orgánico, tanto impositivo como de orden interno. Además, resultaba indispensable que la repartición pudiese actuar en lo sucesivo con la desenvoltura indispensable para que su misión se cumpla de acuerdo con la importancia adquirida por los impuestos al consumo entre las fuentes de recursos de la Nación.

No podemos dejar de consignar en estas páginas el ambiente de desgano y de verdadera negligencia que se había hecho casi general en todo el personal y entre cuyas causas principales debemos citar a la notoria desorganización administrativa entonces imperante. Como consecuencia de esto, la reorganización debía estar a cargo de funcionarios que tuviesen deseo en llegar a algo concreto y útil.

Se consideró de elemental prudencia tener en cuenta las aptitudes y las condiciones del material humano y la influencia modeladora de largos años de centralismo y rutina, para no dejarse arrastrar por el espejismo de un sistema teóricamente ideal o de un cambio radical que llevaría a la creación de grupos considerables, que impondrían la aplicación de medidas heroicas,

o bien llegar a la conclusión de que no quedaba otro camino que abandonar la nueva organización, lo que, en nuestro sentir, hubiese representado un inconcebible retroceso.

Tampoco era aconsejable proceder a saltos, ya que ello significaba un procedimiento impropio para un organismo de recaudación de tanta trascendencia para las arcas fiscales. Y finalmente, dejar las cosas como estaban en 1938, importaba transijir a sabiendas con un mal de fondo que, en un momento dado, podía asumir proporciones que justificaran medidas drásticas que en muchos casos llegan demasiado tarde.

En severa síntesis expresó la Comisión de referencia, en su informe al Ministro de Hacienda, que "la congestión de funciones no tiene sino dos soluciones posibles: el estancamiento o la aceptación resignada, sin beneficio de inventario, de todo lo que llega a la firma de la autoridad superior de la casa, o bien la descentralización de funciones, para llenar de inmediato finalidades esenciales, tales como la celeridad del trámite en favor de las actividades vinculadas al impuesto y de las relaciones con el contribuyente, preparación del personal para desempeñar funciones directivas y nacimiento del concepto de la responsabilidad en los empleados que serán investidos de autoridad para resolver. Por otra parte, el centralismo excesivo, como toda función

totalizadora, tiende indefectiblemente a degenerar en discrecionalismo, en arbitrariedad y en privilegios. A su amparo surgen las camarillas y las dictaduras mínimas, que una superficial observación puede juzgar inofensivas, pero que un análisis más detenido demuestra que son gérmenes que minan irreparablemente el organismo administrativo.

"La arbitrariedad crea el afán de mando, especialmente cuando él se ejercita sin un control efectivo, lo que, por naturaleza, es contrario a toda ciencia de gobierno. Esto, sumado al privilegio del círculo favorecido, ocasiona fatalmente, de contragolpe, el grupo creciente de los negligentes escépticos, de los enconados, de los simuladores, de los deshonestos, de los que niegan las virtudes del trabajo y del mérito, y por fin de los que dedican su máximo esfuerzo a obtener ventajas de cualquier orden en las antecámaras de los que pueden darlas. Ante el desconcierto y la subversión de los valores, sólo unos pocos mantienen en lo posible el prestigio de un almacén grande, sin armonía, sin equilibrio, que camina pesadamente, movido por un impulso pretérito. Esos son los integrantes de la minoría que tienen concepto del deber en sí y que hacen de la dignidad de su desempeño una parte de su propia dignidad personal, los que no hacen diferencia entre la moral del funcionario y la

moral del hombre, los que no colocan el deber en una encru cijada llena de asechanzas y de bifurcaciones".

En la actual estructura administrativa cada uno de los seis departamentos reúne un núcleo de funciones afines cuyos problemas son resueltos allí mismo por un jefe responsable, con las necesarias facultades para encarar por sí solo todos los asuntos que no deban ser sometidos a la consideración del Administrador General, a quien sólo debe llenarsele en lo posible, las cuestiones ya proyectadas o solucionadas. Tenemos así a seis funcionarios diligentes que por su categoría y su especialización pueden llevar el manejo de la repartición como auxiliares inmediatos del Administrador General.

Hasta la intervención que fuera decretada por el Poder Ejecutivo, a principios de 1939, existía una Secretaría con caracteres de "factotum" dentro de la Administración que estamos estudiando, oficina que en nuestra opinión no tenía motivo alguno y que desconocía el movimiento interno de las oficinas que le remitían ya informados los expedientes.

Actualmente el Administrador General puede circunscribir sus tareas a las compatibles con su jerarquía, especialmente a cuestiones fundamentales de legislación, jurisprudencia y reglamentación, estudio de estadísticas, mejoramiento de los métodos de recaudación,

y en general los múltiples asuntos que requieren su decisión para que la repartición pueda cumplir su misión específica en la forma más ventajosa para todos.

Los departamentos que hoy funcionan y a cuya creación ya hemos aludido, son: Administrativo, de Contralor, de Inspección de la Capital Federal, del Interior, en lo Contencioso y de Asuntos Judiciales. Veamos en particular las funciones que a cada uno de ellos compete.

El Departamento Administrativo tiene a su cargo la satisfacción de las necesidades internas de la repartición, tales como la contabilización de los ingresos fiscales, el manejo de los fondos autorizados por el Presupuesto anual, la distribución del personal y demás servicios comunes a toda la Administración, ajenos a la especialización que en los distintos aspectos de la aplicación del impuesto, caracteriza a los otros Departamentos. Está dentro de su jurisdicción la División de Personal y asimismo la División de Contabilidad, que comprende a la Sección de Teneduría de Libros, a la de Valores y a la de Cuentas Corrientes. La Mesa General de Entradas tiene a su cargo la iniciación de expedientes, aunque actualmente su tarea se ha aligerado por cuanto los asuntos que tramitan ante un sólo Departamento no se registran en esta Mesa

General de Entradas sino ante una Sección Interna que hace las veces de Mesa de Entradas de cada Departamento, donde se incluyen los llamados "documentos". Estos pueden transformarse en expediente administrativo, debiendo lógicamente registrarse en la mencionada Mesa General de Entradas.

La Oficina de Nuestras y el Departamento de Mercedes Intervenidas también dependen del Departamento Administrativo y ello es admisible en virtud de prestar servicios generales a toda la Administración y no corresponder a la especialidad de ninguno de los otros Departamentos. La Oficina de Estadística tiene a su cargo la recopilación de datos que han de reflejarse luego en la Memoria Anual de la Administración y asimismo en la Memoria del Ministerio de Hacienda de la Nación. Es necesario dotarla de elementos que le permitan producir un mayor número de informaciones que las que proporciona actualmente. Hasta el año 1945 comprendía también todo lo relativo a la legislación y jurisprudencia en materia de impuestos al consumo, pero con buen criterio estos asuntos han pasado al Departamento en lo Contencioso, que dispone de personal especializado. En esta forma, la Oficina de Estadística podrá dedicarse exclusivamente a la actividad que indica su título, recopilando con métodos modernos los di-

versos datos sobre percepción de los impuestos en los distintos rubros, los que permitirán conocer el alcance y los efectos de su aplicación. Es necesario también que esta Oficina recopile datos acerca del propio desenvolvimiento de la repartición, a fin de que se pueda conocer y consignar en las Memorias Anuales la calidad y volumen del trabajo realizado.

Finalmente, el Archivo de la repartición tiene a su cargo la guarda y conservación de los expedientes y sumarios terminados. En realidad está actualmente bien organizado, pero creemos conveniente una sistemática depuración de gran número de aquéllos, cuya conservación no tiene razón alguna.

El Departamento de Contralor tiene a su cargo la verificación - practicada desde las mismas oficinas administrativas- de toda actividad comercial e industrial de las personas responsables del pago de los tributos, como asimismo del movimiento de materias primas no sujetas a gravamen pero sí a fiscalización, en virtud de poder fabricarse con ellas artículos gravados.

La declaración jurada del responsable es el elemento básico del control, complementada aquélla con los asientos practicados en los libros llamados "oficiales" y toda documentación accesoria estable-

cida para garantizar la efectividad de los datos que se consignan en las declaraciones juradas.

Con intervención de este Departamento de Contralor son diligenciados todos los trámites que obligatoriamente deben satisfacer los responsables, ya se trate del cumplimiento de las disposiciones vigentes o de cualquier otra cuestión de índole impositiva que vincule al contribuyente con la Administración, como las inscripciones, interpretaciones, etc.

El Departamento que estamos considerando ha sido dividido primeramente en cuatro partes llamadas 1a., 2a., 3a. y 4a. Divisiones de Contralor, a las que más tarde se agregó otra, teniendo cada una de ellas a su cargo todo lo atinente a determinados tributos, es decir, se ha intentado la especialización por rubros. Así, la 1a. División se ocupa exclusivamente de tabacos, fósforos, naipes y encendedores; la 2da. de alcoholes, bebidas alcohólicas, esencias y azúcar; la 3ra. comprende a los vinos y sidras, cervezas y maltas; la 4ta. se ocupa de sedas, cubiertas, alhajas, objetos suntuarios, seguros, y capitalización; finalmente, la 5ta. División de Contralor tiene a su cargo todo lo referente a los artículos de tocador, especialidades medicinales y veterinarias, aguas minerales, termómetros clínicos, combustibles y lubricantes.

Nos parece acertada esta división del trabajo administrativo, aunque consideramos que el llamado "Servicio Oficial de Desnaturalización" bien puede estar incluido dentro de la jurisdicción de la 2da. División de Contralor, pues no encontramos suficientemente justificado - pese a su especialización - su situación de autonomía dentro del Departamento.

Ahora bien, el Departamento de Contralor resuelve por sí todos los asuntos de trámite ordinario de los inscriptos, con excepción de aquéllos que se refieren a la inutilización de mercaderías gravadas, acreditaciones, exportaciones, desnaturalizaciones y otros, cuya resolución final debe someter a la consideración del Administrador General. Asimismo, las cuestiones de interpretación y los casos de disconformidad o reclamo de los contribuyentes con respecto al criterio o al trámite dado a sus asuntos, quedan también a resolución del jefe de la repartición.

Entre las funciones que tienen a su cargo las cinco divisiones a que antes nos hemos referido están el registro y la verificación de las operaciones de los contribuyentes inscriptos en los rubros impositivos a su cargo, el trámite de las solicitudes de inscripción, de manera de colocarlas en estado de resolución, evacuar las consultas y suministrar los

informes que les sean solicitados, verificar y proceder al ajuste de las declaraciones juradas mediante el estudio de la documentación complementaria relativa a las distintas operaciones de fábrica o comercio, intervenir en todo trámite reglamentario y preparar el despacho de los asuntos que deban ser sometidos a la firma del jefe del Departamento. Llevan también la documentación de los inscriptos en carpetas individuales lo que permite, con documentos a la vista, determinar las actividades del contribuyente, su conducta frente a la Administración, la importancia de sus operaciones, etc.

Entramos ahora a considerar al Departamento de Inspección de la Capital Federal.

Este Departamento involucra hoy a muchas oficinas que actuaban antes sin coordinación alguna. Su importancia dentro de la organización interna de la Administración está dada por la necesidad de reducir al mínimo la evasión del tributo.

Antes de su creación, la actividad de los inspectores estaba librada a su propia iniciativa, cosa que se ha venido desterrando a partir de la intervención de 1939. Hoy podemos decir que, en términos generales, las tareas de inspección responden a un plan, es decir, están reguladas en base a ficheros de inscriptos, etc.

Con respecto a las funciones de inspección es menester eliminar el criterio, aún arraigado en muchos, de que el beneficio del 50 % de las multas cobradas, que la ley confiere a los llamados denunciantes, erige a éstos en dueños absolutos de la misma, en el sentido de practicar una verdadera "cacería" de contribuyentes en infracción.

Nosotros entendemos que la función de inspección no debe ser meramente represiva, sino que es también obligación de los agentes del fisco ilustrar al contribuyente en lugar de perseguirlo sistemáticamente.

El actual Departamento de Inspección de la Capital - cuya jurisdicción abarca en realidad una zona mayor que la Capital Federal, en virtud de cesar la Seccional San Fernando - comprende cuatro divisiones, especializadas por rubros en forma análoga a las divisiones que integran el Departamento de Contralor, según ya hemos visto, y caracterizadas por las letras A, B, C y D.

Aparte de las oficinas administrativas del Departamento (actas, fichero, secretaría, etc.) existe la Oficina de Trámites Generales de Inspección, a cuyo personal no compete la función de inspección propiamente dicha, sino la de cumplir fuera de la Admi-

nistración con ciertas tareas, casi diríamos de rutina, como los fraccionamientos de alcohol, vino, etc., las verificaciones de planos para conceder inscripciones, los trámites y verificación de los productos que se exportan (exentos de gravámenes) y en general, toda tarea que no sea inspección preventiva en cualesquiera de los rubros sujetos a impuesto o a simple fiscalización.

Entre las funciones del Departamento que estamos considerando están las extracciones de nuestras, con el objeto de verificar - con intervención de las Oficinas Químicas Nacionales - la coincidencia con los análisis de circulación de los distintos productos.

Es de lamentar que hasta la fecha no esté en funciones la proyectada oficina de técnicos en contabilidad, a los efectos de practicar compulsas, como se había proyectado en 1939, teniendo apenas principio de ejecución tal proyecto en 1940. Especialmente para la fiscalización de ciertos rubros - seguros, etc - la intervención de dichos técnicos es indispensable.

Finalmente, consideramos acertada la supresión de la sección "Inspección de Comercios" y su refundición con las divisiones de Inspección, según los rubros, a que antes nos referimos. Lo que realmen

te estimamos erróneo fué la fusión que se intentó en 1944 de los Departamentos del Interior con el de la Capital Federal, y los hechos así lo demostraron, al punto de que fué necesario volver a los pocos meses a la anterior estructura (decreto del 20 de enero de 1945).

El Departamento del Interior tiene jurisdicción sobre todas las Seccionales distribuidas en el país, siendo el encargado del contralor de su funcionamiento y de la forma en que se realiza la aplicación del impuesto.

Cuenta en la Administración Central con oficinas que centralizan trámites de diversa naturaleza y dispone asimismo de un cuerpo de inspectores de seccionales, encargados de visitarlas periódicamente para controlar su desempeño, aparte del personal de inspección destacado en el interior.

La función principal del Departamento que estamos considerando consiste en mantener una estrecha vinculación con las Seccionales y Distritos para que su funcionamiento se efectúe con el máximo de eficacia, procurando de esa manera que todos sus problemas y necesidades sean conocidos por el Administrador General, para proceder en consecuencia a darles las soluciones que correspondan.

En forma similar a lo que ocurre en

la Capital Federal, las actas por infracción labradas en el interior del país son elevadas al Departamento del Interior, a efectos de que el Jefe de éste se informe acerca de la forma en que se lleva a cabo la acción fiscal por los empleados que actúan dentro de su jurisdicción, aunque el destino lógico de aquellas actas sea de inmediato el Departamento en lo Contencioso, para su estudio.

Por razones de jurisdicción, los interventores permanentes destacados en plantas industriales del interior dependen del Jefe de la Seccional correspondiente.

El Departamento en lo Contencioso tiene a su cargo la instrucción de los sumarios por infracción a las leyes o reglamentos de Impuestos Internos y el registro de aquéllos. Estas funciones tienen lugar en la Oficina de Sumarios. Actúa también una llamada "Mesa de despacho" y una Sección de Legislación y Jurisprudencia.

Esta última sección tiene por objeto la recopilación y clasificación de las diversas leyes y reglamentos sobre impuestos al consumo, así como la jurisprudencia acerca de los mismos. Dicha sección es consecuencia del necesario desmembramiento de la Oficina de Estadística y Legislación, dependiente del Departa-

mento Administrativo, la que en este último aspecto nada positivo había hecho hasta el presente. Es de esperar, pues, que la nueva sección del Departamento en lo Contencioso sea una fuente de información general para toda la Administración del ramo, que facilite la búsqueda de antecedentes en los múltiples casos que a diario se presentan. El departamento que estamos tratando está integrado además con secciones de instructores de sumarios, cuya misión es la de estudiar y dictaminar sobre los mismos.

A raíz del decreto N° 5890 del 10 de marzo de 1944, dictado en acuerdo de ministros, por el que se modifica el artículo 12 del texto ordenado de las leyes de la materia, con el objeto de crear la representación directa de la Administración General de Impuestos Internos ante la justicia, se dispuso la creación del Departamento de Asuntos Judiciales, en base a la sección del mismo nombre, que estaba bajo la jurisdicción del Departamento en lo Contencioso. El nuevo departamento tiene a su cargo la atención de las causas fiscales y superintendencia sobre la labor de los representantes de la repartición.

En virtud de existir también en la Administración una Asesoría letrada, consideramos factible y justificada la fusión de ésta con los Departamen

tos Judicial y en lo Contencioso, bajo la denominación de "Departamento de Asuntos Legales", dado la analogía de sus funciones. Quedaría así reducido nuevamente a cinco el número de departamentos.

Un último aspecto que debemos considerar con respecto a la organización interna de la Administración General de Impuestos Internos es el referente a la creación del "Consejo de Coordinación", por decreto del 13 de junio de 1944. Estuvo en funciones - que han cesado de hecho al intervenirse a mediados de 1946 la repartición - integrado por el Administrador General, como presidente, el subadministrador y los jefes de departamentos. Debía pronunciarse sobre: a) las resoluciones de carácter general que correspondía dictar a la repartición sobre la aplicación de las leyes de impuestos internos y su reglamentación; b) los estudios sobre creación y modificación de impuestos; c) la organización de las oficinas y servicios de la Administración; d) la consideración de la memoria anual. Sus opiniones carecían de obligatoriedad.

Corresponde reconocer que han sido provechosas las reuniones semanales llevadas a cabo por el mencionado Consejo, el que acaba de ser reemplazado por una oficina con funciones análogas, creada sobre el mismo tipo de las existentes en otras reparticiones recaudadoras.

III.-DICTAMEN DE LA COMISION ESPECIAL DESIGNADA EN 1938.

Un interesante plan de reorganización de los servicios a cargo de la Administración General de Impuestos Internos fué presentado el 2 de diciembre de 1938 al entonces ministro de hacienda, Dr. Pedro Groppo, por la Comisión especialmente designada para tal fin.-

Integraban dicha Comisión el Sr. Julio A. Castellanos, Jefe de la División Contribuciones e Impuestos del Ministerio de Hacienda de la Nación; el Dr. Oscar de las Carreras, Jefe de la oficina de Sumarios de la Administración del ramo, y el Sr. Juan Carlos Maffei, 2º Jefe de la División Contralor de la Dirección General del Impuesto a los Réditos.-

El dictamen en cuestión encontró, por fortuna, amplia aprobación del Poder Ejecutivo, el que a principios de 1939 decretó la intervención a la Administración, con la esencial finalidad de poner en ejecución el plan proyectado por aquella Comisión, que constituye, salvo pequeñas modificaciones aconsejadas por la práctica, la actual organización interna y distribución de funciones a que nos hemos referido en el capítulo precedente.-

Manifestaban en su trabajo los nombres de funcionarios que en ese año -1938- se encontraron "ante una Dependencia que, en sus aspectos orgánicos

/// esenciales, conserva la que le dió la ley N° 2774 en el año 1891, durante el cual, se obtuvo una recaudación equivalente al 0.8 % de los ingresos obtenidos por la misma durante el año 1937 (m\$n. 2.55.000 y m\$n 303.000.000, respectivamente). Se le han encomendado a través de estos 47 años nuevos tributos, su funcionamiento ha adquirido mayor complejidad, sus problemas se han multiplicado, su recaudación ha llegado a cifras seguramente insospechadas por sus creadores".

Agregaban que si se observaba la parte sustancial de su organización, a través de sus diversos mecanismos, se percibía nítidamente y sin ninguna modificación de fondo, el viejo organismo del primer día. Ejemplo típico de lo que era una dependencia burocrática de los tiempos pasados, que no podía ya marchar al mismo ritmo que el resto de la Administración Pública ni responder a las exigencias de su propio desenvolvimiento.

La centralización de tareas bajo las directivas de un solo fundonario tenía antes su explicación por tratarse de una repartición pequeña y sin personal especializado, pero en 1938 constituía uno de sus defectos capitales. El Administrador no podía vigilar y dar instrucciones constantes a tantas inspecciones, jefes de oficina y empleados, y en consecuencia, la dependencia inmediata significaba frecuentemente una cómoda autonomía de acción que traía como resultado una

/// **Disminución de trabajo.**

En su crítica general expresa que "en materia de cervezas, por ejemplo, no existe hasta ahora sino una fiscalización teórica, basada principalmente en el régimen de interventores permanentes, de cuyos resultados prácticos todos dudan con fundamento, puesto que aún cuando se cumplieran íntegramente las previsiones de su reglamentación sobre vigilancia y asistencia, no es posible con él llegar a un conocimiento exacto del expendio y del movimiento de la materia gravada. La Administración no ha podido hasta ahora, porque no ha emprendido seriamente su estudio, establecer el rendimiento de elaboración partiendo de la materia prima, ni conoce tampoco cuales son las proporciones de mermas y de tolerancias que corresponde admitir. En esta forma, el pago del impuesto está librado en gran parte a la buena fé del contribuyente". Veremos luego el sistema proyectado por la Comisión, aunque no haya sido aplicado hasta hoy.

Sintetizamos a continuación algunas de las observaciones que se hacen en el dictamen acerca del personal de la Administración, muchos de cuyos integrantes son fundadamente sospechados de incorrección por la Comisión reorganizadora.

Agrega que "sin considerar el caso frecuente de empleados que no prestan servicio efecti

/// ve alguno, ni el de los que malgastan su tiempo en rivalidades jerárquicas y conflictos de facultades, la carencia de conceptos severos de disciplina y de métodos adecuados de organización y distribución del trabajo, reducen el horario de labor útil de la mayoría del personal.

"Es verdad que hay servicios que requieren atención imprescindible de los inspectores, pero no lo es menos que se ha llegado a una evidente anarquía en esta materia y que muchas diligencias que podrían suprimirse con una modificación reglamentaria, así como notificaciones que podrían realizarse utilizando los servicios postales, se efectúan personalmente por los empleados. Así se explica que el 75 % de la labor del personal de inspección esté acaparado por tareas de esa índole y que la actividad real del conjunto no pueda apreciarse en más de cuatro horas diarias".

Sobre la discutida participación del 50 % en las multas, expresa el dictamen que "lo accesorio ha llegado a ser lo principal y en este terreno los intereses de los inspectores han trazado rumbos a la Administración de tal manera que el contribuyente ha sido y sigue siendo víctima, en muchos casos, de la falacia y de las argucias del personal de inspección. Por otra parte, los empleados se precipitan hacia las comprobaciones más fáciles y de más seguro rendimiento, sin

/// plan ni sentido de su verdadera misión. Hay casos de empleados que prestan servicios sedentarios y están autorizados para efectuar inspecciones. Esto se presta a que su función normal les sirva para encontrar víctimas entre la gente ingenua e ignorante que formula consultas para conocer su situación ante las leyes de impuestos internos y regularizarla en caso necesario o que tramita determinados asuntos que dejan prever un estado transitorio de infracción. La posterior inspección documenta los hechos y encamina las cosas hacia el beneficio material que acuerda la ley. Es cosa sabida que gran parte del personal, con desconocimiento de sus deberes fundamentales posee y ejercita una imaginación fecunda en la invención de triquiñuelas y ardidés para sacar beneficios de la ignorancia o del candor de personas que ni remotamente tienen el ánimo de delinquir. La acción preventiva debe adelantarse a la represiva y la historia lamentable del inspector que prepara el fraude en que aparentemente incurren sus víctimas, no debe repetirse en el futuro. Para ello será necesario que actúe una fuerza renovadora que no transija con la impunidad de ningún deshonesto.

"Otro caso que pone de manifiesto la desorganización del personal es que algunos inspectores generales de la repartición, que teniendo la mayor categoría dentro del personal de inspección y por consi

/// guiente una alta remuneración, están destinados a desempeñar la función simple de hacer el recuento de valores que están en poder de las seccionales y ni siquiera la visita periódica que con tal propósito realizan a esas oficinas es aprovechada para observar el funcionamiento de éstas con fines útiles para la aplicación de los impuestos."

En el orden administrativo censura la Comisión reorganizadora -con toda razón- el procedimiento equívoco de la Administración al no tener contacto directo con el que paga los gravámenes o con el comercio que posee mercaderías sujetas a tributo, a quienes no se les proporcionaba de manera sistemática las informaciones que necesitaban para el mejor cumplimiento de sus obligaciones, ya que en muchos casos las faltas en que incurrían tenían origen en un conocimiento imperfecto de las numerosas y a veces complicadas disposiciones en la materia.

Nos vemos obligados a afirmar que tal deficiencia subsiste aún hoy, y de ello nos ocuparemos en otro capítulo. Es natural, por otra parte, que el procedimiento que acabamos de glosar conviene al empleado denunciante, pero no puede subsistir en un régimen tributario donde la armonía con el público y la colaboración del contribuyente es lo primero que debe buscarse, en vez de considerar a éste como a un

/// enemigo sometido a la voluntad fiscal.

Asimismo, dentro del aspecto de organización, dice textualmente el dictamen que venimos comentando, que "nadie ignora que las propuestas de ascensos se realizan sin consulta con los jefes inmediatos de los empleados, sin sistema alguno de calificación de los mismos y sin ninguna de las garantías elementales de una relativa justicia. Existe un escape que excede al coeficiente normal de evasión. Es voz corriente la facilidad con que pueden obtenerse productos de importación o de fabricación clandestina y lo comprueban los reiterados secuestros efectuados por autoridades ajenas a la Administración, cuyas actividades a este respecto están libradas a la denuncia o simplemente a la casualidad. Abona en favor de esta afirmación la falta de antecedentes organizados que permitan dirigir y orientar esas actividades".

Un aspecto realmente censurable era que existían en ese entonces -1938- más de \$m 12.000.000 en gestión de cobro y si bien una parte correspondía a deudores insolventes y a cargos inabarcables, por el resto, que era la mayor proporción, la Administración había demostrado la mayor despreocupación, a pesar de existir una llamada oficina Judicial.

Volviendo al asunto de la excesiva centralización de funciones por parte del Administrador Ge

/// neral y de la Secretaría General, consignamos como dato ilustrativo que habian pasado por esta oficina un promedio de 150.000 expedientes por año. Las seccionales, por su parte, no tenian facultades para resolver ni los asuntos más simples, actuando en consecuencia como intermediarios entre el público y la casa central. Es de imaginar la demora y la consiguiente congestión que significa este hecho, tanto más si las seccionales se encuentran a gran distancia de la Administración Central.

La organización interna en vigencia hasta principios de 1939 en la Administración General de Impuestos Internos, bien diferente a la actual, comprendía las siguientes dependencias: Secretaría General (especie de oficina "factotum"), Asuntos judiciales, Solvencias, Personal, Archivo, Suministros, Muestras, Estadística y Legislación, División de Contabilidad (sujeta a la fiscalización de la Contaduría General de la Nación), Recaudación, Valores, Notificaciones, Depósito de Mercaderías Intervenidas, Sumarios, Asesoría Letrada, Divisiones y Oficinas de Control (División Alcoholes, etc.; División Tabacos, etc. Control de Seguros, Alhajas y Cubiertas; Control de Sedas y Control de Nafta), Servicio de Desnaturalización y Depósito, Oficina de Importación, Depósito Fiscal de Alcoholes, Servicios de Inspección, Inspección General de Contralor, Policía del Vino, y finalmente

/// las Oficinas Seccionales.

Una de las partes más ilustrativas del trabajo que presentó la Comisión Reorganizadora es la que refiere a los complejos y enmarañados procesos que sufrían ciertos trámites simples, como el de una solicitud de inscripción, que hacían que en muchos casos la tramitación se prolongase durante un año. Otro caso concreto es el expediente que se iniciaba con motivo de una desnaturalización de alcohol para vinagres, que había sufrido 32 movimientos de una oficina a otra, habiendo hecho notar los industriales afectados los inconvenientes que le origina la demora en los trámites, dado que es frecuente estar en posesión de la mercadería para su desnaturalización, la que debe mantenerse intervenida durante largo tiempo por la Administración, en razón de que el expediente no ha vuelto todavía de la Capital Federal (caso de fabricantes del interior), obligándolos por consiguiente a hacer provisiones excesivas para no verse en la necesidad de tener que suspender sus actividades, al no disponer de la materia prima indispensable (alcohol de buen gusto). Otro caso notable es el que se refiere a las infinitas tramitaciones que requería una alcoholización de vinos, con el perjuicio que ello significaba para los bodegueros que solicitaban la autorización pertinente.

///

/// En cuanto a las tareas a cargo del personal de inspección, se llega a las siguientes conclusiones: 199 inspectores habían trabajado 216.000 horas durante un año (en base a los informes de trabajo confeccionados por los propios inspectores), de las cuales 59.000 en tareas propias de la inspección, es decir el 27.6 % del total, el resto ha sido absorbido por tareas administrativas. Ahora bien, tomando en consideración solamente los días hábiles se llegaba a la conclusión de que los inspectores sólo habían dedicado a su labor 3 horas y 40 minutos diarios y de esta cifra solamente una hora se había destinado a tareas propias de inspección.

Con respecto a la fiscalización en Mendoza, la Comisión informó textualmente que "mientras la Inspección General de Contralor, la única que no realiza diligenciamiento de trámites reglamentarios, se presenta dedicando al 91.5 % de su tiempo en tareas propias de la inspección, llegamos a un mínimo de 2.5% para la Seccional Mendoza. Este guarismo no es posible presentarlo sin un comentario sobre el estado actual de la fiscalización en esa provincia. Si con el 2.5% del tiempo que los inspectores dedican a tareas de inspección se produce una recaudación de m\$ 36.000.000 de impuesto en materia de vinos, quiere decir que el impuesto se paga en los casos estrictamente necesarios pa

///

/// ra obtener su libre circulación. Pero, el caso es grave, además, si se tiene en cuenta que como consecuencia de ese abandono de la fiscalización, se ha originado una seria perturbación entre los industriales, dando que el ambiente de fraude domina en todos los sectores".-

Termina expresando que "la inspección en la ciudad de Mendoza se componía entonces de 12 hombres, que debían atender el diligenciamiento de todos los expedientes, y trámites que provocan las 1.200 bodegas inscriptas en esa provincia, instaladas en algunos casos a distancias que llegan a los 270 kilómetros. Es evidente que la inspección se ha dedicado a sus propias tareas y está de más abundar sobre este estado de cosas por todos conocido, ya que es público y notorio que al amparo de la inercia de esta Administración, ha sido posible la implantación de organizaciones especialmente dedicadas al fraude en materia de impuesto al vino y de clandestinismo en la fabricación de alcoholes. Todos saben que Impuestos Internos no realiza inventarios en las bodegas sino por excepción; que esa falta de inventarios origina en el productor deshonesto una ventaja que se produce con motivo de las normas admitidas por la reglamentación vigente, que permite, pasado un determinado tiempo, disponer libremente de existencias no declaradas y utilizar esas ei

/// fras al sólo efecto de balancear las declaraciones juradas que deben presentar a la Administración, siempre ajena a toda clase de intervenciones eficaces, no obstante conocer el mal en toda su intensidad. Que se utiliza la estampilla en doble uso, también lo sabe y nada puede hacer con sus 12 inspectores, que circulan vinos con análisis que no corresponden a los de su verdadero origen y que luego se producen estiramientos en los lugares de consumo, también lo sabe y sabe más que la evasión de impuesto oscila entre cinco y diez millones de pesos por año -como está consignado en un informe oficial- sin que ello haya implicado la adopción de las medidas más elementales de contralor. Las autoridades de la provincia, a quienes se visitó en oportunidad de realizarse el estudio de la organización de la seccional, se manifestaron vivamente entusiasmadas cuando vislumbraron los propósitos tendientes a la reorganización general de este organismo. Ellas consideran que su falta de eficacia y acción ha originado serias perturbaciones entre los industriales, quienes han debido resignarse, en más de una oportunidad, a realizar operaciones en fraude antes de dejarse absorber el negocio por un competidor profesional en esta clase de procedimientos ilícitos. Fácil es suponer, por otro lado, cuál debe ser la tentación por el fraude, si se recuerda que el impuesto equivale a la tercera parte del

/// valor de venta del producto en los lugares de consumono".

Otro de los aspectos que la Comisión tuvo muy en cuenta para propiciar una reforma fundamental de los sistemas vigentes hasta 1938 es el que se refiere a los impuestos y multas en gestión de cobro o por apelación ante la Justicia. Se encontró con sumarios que habían tramitado durante más de veinte años y hasta hubo un caso que correspondía a un expediente iniciado con boleta de deuda en el año 1907 y que después de 30 años de diligencias ante el Poder Judicial, fué devuelto a la Administración por haberse declarado prescripta la deuda. Consigna otros 15 casos concretos, entre los cuales el de menor duración tenía 13 años de tramitación.

Ahora bien, si casi todos los procesos en cuestión duraron tanto tiempo por tratarse, según se decía, de diligencias a cumplimentarse en los juzgados federales, no resulta menos elocuente un caso donde aparece el contribuyente depositando el importe de la deuda reclamada el día 17 de agosto de 1926, de lo que toma conocimiento la Administración 9 años después, es decir, al retornar las actuaciones a la Administración el 15 de abril de 1935.

Estudió finalmente la Comisión Recarganizadora la cantidad y monto correspondiente a los su-

/// marcos remitidos a la Justicia entre los años 1932 y 1937 para el cobro judicial de impuestos y multas o por apelación, con el objeto de demostrar la realidad sobre este estado de cosas, y al propiciar la reforma tan fundamental con la que se presenta al Departamento en lo Contencioso, considero de especial interés ha-
 cer resaltar este aspecto, donde el fisco tenía al co-
 bro más de m\$ 12.000.000 que, de no tomarse las medi-
 das pertinentes, tendrían un fin parecido al de la ma-
 yoría de los 16 casos presentados en el informe sobre
 el que venimos ocupándonos.

Las cifras correspondientes al esta-
 do de los sumarios en gestión de cobro o apelados ante
 la Justicia revelan que de 1.000 casos remitidos en 1932
 que importaban m\$ 2.300.000, la acumulación en 5 años
 alcanza a 7.200 casos y a m\$ 12.000.000, debiendo ha-
 cerse notar, finalmente, que además de esta última can-
 tidad existía en cobro judicial otra suma de cierta im-
 portancia por causas no originadas en sumarios sino por
 cargos formulados por expedientes comunes o por falta
 de pago de letras firmadas al retirar valores represen-
 tativos de impuestos.

El interesante dictamen que ha motiva-
 do el presente capítulo de nuestro trabajo se refiere
 finalmente a un asunto que nosotros trataremos en capí-
 tulos siguientes: el régimen de las intervenciones por

/// manentes. Sobre este particular expresa la Comisión que "no puede pasar por alto lo inadecuado de estos sistemas, ya se trate de casos en que los mismos industriales abonan los sueldos y viáticos de esta clase de empleados o cuando se trata de empleados a sueldo, mantenidos por la Administración, en el caso de ingenios con destilería de alcohol".

Se extiende el informe en un relato crítico acerca de las intervenciones permanentes en fábricas de cerveza, y en virtud del cúmulo de tareas que teóricamente debe cumplir el o los interventores, llega a la conclusión de que "el impuesto a las cervezas puede considerarse librado a la buena fe del contribuyente". Agrega que las personas designadas como interventores permanentes no cumplen su asistencia con la regularidad que corresponde, dado que en muchos casos, los puestos les han sido otorgados expresamente con el deliberado propósito de acordarles un empleo cómodo y fácil.

Nos consta que lo expresado en el párrafo precedente es aún hoy estricta verdad. Lo mismo puede decirse con respecto a las intervenciones permanentes en las fábricas de cubiertas y en las destilerías de petróleo. La Comisión Reorganizadora propuso en su informe la modificación de tal sistema sobre la base de la verificación de la documentación y contabili-

/// dad comercial, complementada con la actuación y vigilancia de los inspectores especializados. Desgraciadamente, nada se ha hecho hasta el día de hoy.

Finalmente, con referencia a los interventores temporarios en destilerías de alcohol aconsejó la Comisión su reemplazo por comisiones móviles formadas por un auxiliar técnico y un ayudante, que teniendo por asiento las ciudades más importantes dentro de la zona de ingenios, utilizaran automóviles como medio de traslado y manteniendo siempre como único control los aparatos denominados "contadores Siemens".

Estamos de acuerdo con el proyecto de la Comisión Reorganizadora, pero hasta este momento está aún en práctica el ineficaz sistema implantado hace casi medio siglo para constatar la producción de las destilerías alcohólicas.

Como puede fácilmente advertirse a través de lo expuesto en los párrafos precedentes, la Comisión cuyo dictamen ha motivado el presente capítulo, realizó una tarea digna de todo elogio. Podemos afirmar que es la más seria y fundada obra emprendida con respecto a la Administración General de Impuestos Internos en su medio siglo de existencia, siendo el proyecto de reorganización administrativa, como decimos en otro capítulo, la base sobre la que se estructuró casi íntegramente la actual organización. Sólo es de lamentar que subsis-

/// tan aún algunos de los males que con tanto conocimiento de causa fueron señalados por los firmantes del dictamen en cuestión.-

- - - - -

IV.- OBRA DE LA INTERVENCION DURANTE LOS AÑOS 1939 y 1940

Por decreto del Poder Ejecutivo Nacional, N° 28.756 de fecha 13 de abril de 1939, declaróse intervenida la Administración General de Impuestos Internos, a los efectos de encarar la reforma de su régimen interno de trabajo, poniendo en práctica la nueva estructura propiciada por la Comisión Especial, a que nos hemos referido en el capítulo precedente.

Entre algunos de sus fundamentos, decía el mencionado decreto que "la nueva organización a implantarse debe responder a métodos técnicos adecuados a las funciones de la repartición y a la norma de que es menester sustituir el concepto de un fiscalismo excesivo y de una centralización absorbente de funciones, por una mejor comprensión de las modalidades del comercio y la industria interesados, una más conveniente distribución de tareas y de responsabilidades y una aligeración de los trámites generales en beneficio del contribuyente y de la economía en el desenvolvimiento administrativo".

El 14 de abril de 1939 se hizo cargo de las funciones de interventor el Sr. Máximo Ezcurrea. Sabemos ya cómo se hallaba la importante repartición en esos momentos, a través del interesante dictamen de la Comisión Especial nombrada en 1938. Había mucho para hacer y es justo reconocer que al finalizar aquel año

de 1939 el saldo había resultado muy favorable para el interventor y sus colaboradores.

La enunciación de todas las medidas adoptadas para mejorar los servicios sería de gran extensión. Por lo demás, ciertas medidas, que parecen intrascendentes a primera vista, han producido en realidad efectos sustanciales, que aceleraron los trámites, hicieron más efectivos los controles y permitieron una más adecuada utilización del personal.

Previo adecuado estudio se procedió a eliminar o a reemplazar por otras más simples y completas muchas tareas superfluas que se realizaban antes por pura rutina o por desconocimiento de métodos mejores para cumplirlas. Tal el caso de libros de dimensiones desproporcionadas que eran llevados con el exclusivo fin de copiar en ellos literalmente las constancias de las declaraciones juradas que presentaban los contribuyentes. Bastó implantar un simple punteo de las declaraciones juradas, la verificación de sus cálculos y una adecuada organización del archivo de ellas, para cumplir la tarea pertinente.

En materia de mercaderías intervenidas existía gran anarquía. Las mismas se encontraban diseminadas en cuatro locales y aún en las azoteas de otro, y lo que es más delicado aún, en un local particular. Se

logró arrendar un local adecuado, donde se instaló además el archivo general y la oficina de muestras. Asimismo se apresuró el estudio del estado de los juicios para adoptar medidas respecto de las mercaderías correspondientes a aquéllos que ya habían sido fallados y descongestionar el depósito de efectos inútiles.

Se implantó la contabilidad preventiva de gastos para la repartición, ya que no existía un registro oficial que permitiera el exacto conocimiento de los gastos comprometidos en relación con los recursos disponibles. Para salvar los inconvenientes derivados de esa deficiencia se implantó tal contabilidad. El análisis de las distintas partidas, que ha debido efectuarse con este motivo, ha permitido encarar la posibilidad de obtener la unidad del presupuesto de la repartición, refundiendo las partidas de una misma naturaleza que hasta entonces tenían imputación al presupuesto general y a cuentas especiales, abiertas por decretos.

Se organizó la instrucción sistemática del cuerpo de inspectores, proveyéndolos de dos carpetas en hojas desechables: una, que contiene las disposiciones reglamentarias, debidamente actualizada; y otra, con normas precisas, respecto de la forma en que deberán cumplir las tareas a su cargo.

Como consecuencia de la falta de divul-

gación de nociones elementales entre los comerciantes, algunos inspectores, lejos de actuar como asesores del pequeño comercio buscaban tan sólo la infracción, debido a la participación que les acuerda la ley en la multa. Para remediar este mal se prepararon folletos con instrucciones precisas, sencillas y accesibles y se organizó la distribución de ellos en forma adecuada para que llegasen a poder de los interesados.

Veamos, haciendo severa síntesis, las principales disposiciones atinentes a nuestros impuestos al consumo, dictadas durante 1939, sean decretos del Poder Ejecutivo, o resoluciones ministeriales originados en la propia Administración General de Impuestos Internos, o resoluciones de la Intervención.

Cabe destacar que están aún en vigencia la gran mayoría de esas disposiciones.

Así, en materia de organización, se comenzó con la distribución de oficinas por Departamentos. Se creó de inmediato la Oficina de Verificaciones, que tenía a su cargo las tareas que no eran de inspección propiamente dicha, y dependía del Departamento de Contralor. La práctica reveló más tarde la conveniencia de incorporar aquella oficina al Departamento de Inspección de la Capital. Se centralizó en la Oficina de Valores la provisión de instrumentos de control con y sin rubro

en los casos de mayor importancia. Se crearon nuevas boletas de deuda con el objeto de simplificar el trámite y uniformar procedimientos. Se dispuso que los jefes de Seccional adoptarían las medidas necesarias para conocer las leyes, ordenanzas o resoluciones administrativas que rijan dentro de su jurisdicción, a fin de remitir a la Asesoría Letrada copias de aquéllas que consideren violatorias de lo dispuesto por los artículos 19, 20 y 21 de la ley N° 12.139. Por resolución del mes de julio se adoptó el sistema de notificación por correspondencia certificada con aviso de retorno a los sumariados por la Administración para hacerles saber las resoluciones, vistas, copias de certificados de análisis y cualquier otro elemento de los que legalmente deban tomar conocimiento. Se suprime la Secretaría General de la Administración, que según habíamos afirmado antes, no tenía razón alguna. Se dió nueva estructura a la Oficina de Sumarios. Se facultó al Jefe del Departamento de Contralor para formular cargo a los inscriptos, cuando del estudio de sus declaraciones juradas resulten impuestos omitidos, reclamarlos y proseguir el trámite hasta su cancelación ó iniciación del apremio. Se reorganiza la Oficina de Asuntos Judiciales. Se suprime la Seccional San Fernando, creándose las de General Pico y Comodoro Rivadavia. Se establece el régimen de licencias y asistencia del personal.

En materia de administración, por decreto del Poder Ejecutivo, se dictaron normas reglamentarias sobre la retribución, liquidación y formas de pago de los servicios extraordinarios a los empleados de la Administración, a requerimiento de empresas privadas.

En la misma materia, por resolución ministerial, se establecen normas respecto del procedimiento que debe seguirse en los casos que los interesados no abonen los derechos de análisis devengados en los sumarios instaurados por la Administración. Asimismo, una resolución ministerial del 30 de diciembre confirmó una de la Intervención, del 27 del mismo mes, y que se refiere a la forma de ingreso de los recursos sometidos a la jurisdicción de la Administración, y que su pago por medio del depósito en el Banco de la Nación Argentina se haga en dos clases de notas de crédito: una para recursos afectados a cuentas especiales y otra para "Impuestos Internos Nacionales", comprendidos en el régimen de la ley 12.139.-

Con respecto a los distintos rubros sujetos a gravamen o a fiscalización, se establece por resolución administrativa del 21 de agosto del mismo año 1939 que la intervención en las operaciones que realicen las fábricas que transformen y utilicen alcoholes desnaturalizados, en la Capital Federal, estará a cargo exclusivo del "Servicio de Desnaturalización". Tal régimen está

República, de la capacidad productiva de los alambiques instalados en licorerías inscriptas y se establece un régimen de fiscalización.

Por decreto del Poder Ejecutivo fechado el 3 de octubre de 1939 se deroga el artículo 244 y se modifica el 243 del título III de la Reglamentación General, por considerar innecesaria la disposición contenida en el primero, en virtud de no tener razón de ser la desnaturalización previa del alcohol que ingresa a las fábricas de perfumes. Por otro decreto, también referente al rubro de alcoholes, se dicta el art. 141(bis) del título III de la Reglamentación General, en el que se fijan las normas a cumplir por los bodegueros que utilicen alcohol sin impuesto para el encabezamiento de vinos, estableciendo, por tanto, un régimen de igualdad entre aquéllos que tienen destilería anexa y los que no la poseen. Finalmente, para este mismo rubro, se dictan, por resolución administrativa, los requisitos a llenarse para las compras de alcoholes destinados a la elaboración de perfumes.

En materia de bebidas alcohólicas, se deroga por decreto el artículo 8º del título IV de la Reglamentación General, con el objeto de evitar la coexistencia de alcoholes sin impuesto en locales comunes de fraccionamiento de alcoholes puros. Finalmente se modifica por decreto el inciso e) del art. 2º del título

IV de la Reglamentación General, con el fin de fijar el término de validez de los análisis tipo, evitando de este modo que circulen bebidas alcohólicas con análisis anticuados, cuyas condiciones pueden haber sufrido variaciones como consecuencia de la inclusión de nuevas determinaciones analíticas.

Un paso interesante se dió en la fiscalización del respectivo rubro, al disponerse en ese año la reinscripción de fábricas de cerveza, lo que significó un conocimiento actualizado de todos los elementos técnicos, existencias de materias primas, etc.

En cuanto se refiere al rubro de Seguros, se modifican en forma sustancial los formularios en uso para declaraciones juradas, tanto de compañías de seguros como de los seguros contratados en el extranjero. En el rubro de alhajas también se implantaron nuevos formularios con igual objeto. Ocurrió lo mismo en cuanto atañe a las compañías de capitalización y ahorro.

Por resolución ministerial se dictaron normas para establecer la forma de entrega de tenazas en el troquelado del plomo de los precintos oficiales que sujetan valores fiscales para los tejidos de seda, y por resolución administrativa se establecieron los requisitos a llenar con los tejidos de seda ya teñidos que se encontrasen sin los correspondientes instrumentos fiscales y que los fabricantes deben devolver a la tintorería.

152

En el año 1940 quedó definitivamente estructurada la nueva organización de la Administración General de Impuestos Internos, prevista y planteada en sus líneas fundamentales por el decreto del 13 de abril de 1939 y llevada a cabo por la intervención dispuesta en este mismo decreto, y por las autoridades que la sucedieron, a partir del 24 de septiembre de 1940, al darse por terminada la gestión de aquélla.

Durante este año se destacó, como hecho de importancia en el aspecto administrativo, la reorganización del personal, que no fué más que consecuencia de la reorganización de los servicios. Se estableció por decreto que en lo sucesivo los nombramientos en la Administración se harían por categoría, sin especificar funciones, quedando éstas a resolución de la Administración.-

Se publicaron -para uso del personal- dos manuales titulados "Normas Generales de Procedimiento" y "Normas para el despacho a plaza de mercaderías gravadas".

En materia de mercaderías intervenidas, se apresuró la liquidación de aquéllas sin antecedentes localizados y asimismo el examen del estado de los juicios para adoptar en cada caso las medidas pertinentes en las causas ya falladas.

Se confirmó categoría de oficina técni-

sa a la de Solvencias y Créditos, a cuyo cargo quedó la constatación del capital real de los contribuyentes o de sus fiadores.

La Administración se regía todavía por un vetusto reglamento interno que fué dictado en 1909, cuando ni siquiera podía sospecharse que aquélla asumiría la amplitud y la importancia que con el correr del tiempo adquirió. A través de los años fué necesario incorporar nuevos sistemas de organización y control, sea para modificar o suplantar a los arcaicos que contenía el reglamento, o crear aquéllos no previstos y exigidos por el incesante desarrollo de la repartición, dictándose con tales propósitos múltiples resoluciones administrativas, tendientes a satisfacer necesidades hondamente sentidas. Ante la necesidad de poseer un cuerpo orgánico de disposiciones de carácter interno que determinase las funciones y facultades de las diversas oficinas, se designó una comisión de funcionarios para que proyecte un reglamento interno, tarea que estaba adelantada al finalizar ese año de 1940. Se dispuso también que una comisión especialmente designada se ocupara de actualizar las extensas disposiciones de la Reglamentación General, cosa que recién se dió a publicidad a principios de 1942.

En materia de inspección, se perfeccionaron los registros y ficheros de contribuyentes a

fin de poder conocer no sólo su importancia comercial sino también el concepto moral que reflejan los actos fiscales e informes del personal.

Durante 1940 se efectuaron alrededor de 37.000 inspecciones documentadas en la Capital Federal.

En ese mismo año el Departamento del Interior realizó más de cuatro mil inventarios de bodegas, cifra única hasta entonces en la historia de la Administración. Por otra parte, la cubicación de bodegas provocó numerosas rectificaciones de las capacidades denunciadas, que han permitido una más exacta fiscalización de las cantidades elaboradas.

En cuanto se refiere al aspecto contencioso en esta materia, los sumarios instruidos por infracción a las leyes o reglamentos respectivos ascendieron a unos cinco mil.

Durante 1940 se iniciaron alrededor de un millar de juicios, de los cuales la mitad aproximadamente correspondieron a la justicia de paz letrada de la Capital, ascendiendo las sumas percibidas a raíz de gestiones judiciales a medio millón de pesos aproximados.

Con respecto a los diversos rubros sujetos a gravamen o fiscalización, se autorizó por decreto la transferencia, por parte de las manufactu-

155

ras de tabacos, de los residuos de elaboración (palo y polvo) lo que hasta entonces estaba prohibido.

Se dictó la reglamentación definitiva del rubro sedas, la que por diversas razones se dejó de aplicar hasta el mes de julio de 1942, estando desde entonces en vigencia. Se simplificó asimismo el trámite para la importación de tejidos de seda, autorizando su precintado en los depósitos de los importadores y se reglamentaron detalles del movimiento de tejidos en las tintorerías y talleres de estampado.

En materia de impuesto a los naipes, por decreto de junio de 1940 modificóse la Reglamentación General en el sentido de que en los precios de venta fijados para los juegos de naipes por el artículo 156 del t.o. no están incluidos los impuestos determinados por la misma disposición.

De acuerdo con lo aconsejado por la Administración, el Poder Ejecutivo dictó un decreto en el mes de diciembre por el que se prohíbe el expendio sin impuesto interno de las "muestras gratis" de bebidas alcohólicas, vinos compuestos y esencias, quedando de esta manera modificado el artículo 18 del título IV.

Durante el mes de noviembre se modificó la reglamentación que rige las operaciones de fraccionamiento de vinos.

En abril de 1940 comenzaron a regir los

gravámenes creados por la ley 12.625, cuyo producto está destinado al Fondo Nacional de Vialidad. Se dictaron con ese fin las disposiciones reglamentarias respectivas sobre nafta, aceites lubricantes y todo combustible que no sea nafta pero esté destinado a vehículos que usen la vía pública, Se estableció asimismo que sólo podrían producir o importar tales mercaderías los comerciantes inscriptos en el Registro Público de Comercio que llevasen la contabilidad en la forma prescrita por el código de comercio.

Hemos anotado, en las líneas que preceden, las disposiciones tomadas durante los años 1939 y 1940 con respecto a nuestra materia, que consideramos destacables, ya que resultaría extenso relato el que involucrase a muchas otras soluciones - en las cuales hemos colaborado directa o indirectamente - dictadas durante esos dos años, que han constituido sin duda el período en que la Administración General de Impuestos Internos tomó nuevos y saludables rumbos.

V.-DIVERSOS ASPECTOS DE LA FISCALIZACION.-RESEÑA CRITICA.

Tócanos ahora considerar brevemente algunas funciones y aspectos de fiscalización que tuvimos ocasión de conocer sobre el terreno de los hechos.

Al ocuparnos del Departamento de Contralor habíamos dicho que quedaba centralizado en él toda la fiscalización "hecha desde las propias oficinas administrativas", estando la realizada fuera de éstas bajo la dependencia directa de los Departamentos de Inspección de la Capital y del Interior, en razón de jurisdicción.-

Glosaremos, pues, lo que se refiere al estudio de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, como asimismo de los inventarios que practica el personal de inspección, diversos aspectos de las inspecciones, compulsas y estimaciones de oficio, intervenciones permanentes, función técnica de las Oficinas Química Nacionales, régimen de las muestras de control, mercaderías intervenidas, fiscalización de los transportadores, acción contra destilaciones clandestinas, etc.

El estudio de las declaraciones juradas y el cotejo de éstas con la documentación respectiva deja aún hoy que desear por cuanto no han llegado las autoridades del Departamento de Contralor a asignar

toda la importancia que tal función tiene. En primer lugar, aquéllas son la base sobre la que se pagan los grávámenes; luego es preciso seleccionar el personal que tenga a su cargo esas tareas. Lo mismo podemos afirmar con respecto a los inventarios, cuyo estudio tiene, entre otras, la finalidad de establecer si las mermas o excedentes están o no de acuerdo con las tolerancias reglamentarias. Es aconsejable la rotación del personal encargado de tales estudios, hecha en forma sistemática, con el fin de evitar que familiarice con los contribuyentes de un mismo rubro, quienes por una u otra causa acuden frecuentemente a las oficinas donde se practica la revisión de declaraciones e inventarios.

En materia de fiscalización tiene fundamental importancia todo cuanto se relaciona con las inspecciones. Habíamos dicho en otro capítulo que entendemos que éstas no deben ser meramente represivas, sino que es también obligación de los agentes del fisco ilustrar al contribuyente en lugar de perseguirlo. El beneficio del 50 % sobre las multas ingresadas, en favor del personal actuante en las inspecciones, sigue siendo guía de muchos funcionarios, quienes consideran que su misión es la de efectuar verdadera "cacería" de contribuyentes en infracción, muchos de éstos con absoluta buena fe, dado que desconocen, por la falta de publicidad e noti-

ficación, la existencia de nuevas disposiciones.

En septiembre de 1943 la Administración consideró llegado el momento de estudiar -para elevar al P.E.- el asunto de la participación en las multas, nombrando a tal efecto una Comisión. Nada de nuevo hubo hasta hoy sobre este particular.

Una acertada medida fué la actualización de las "Normas Generales de Procedimiento", dispuesta en 1943, siendo necesario que aquélla tenga lugar por lo menos anualmente.

Con respecto a las compulsas de los libros comerciales del contribuyente, recordamos nuevamente que es de lamentar que hasta hoy no esté en funciones la Oficina de Inspección Contable, como se había proyectado a mediados de 1939. Ya en vísperas de terminar el presente trabajo, el Poder Ejecutivo, por decreto del 8 de octubre de 1946, modificó el artículo 16 del Título I de la Reglamentación General de Impuestos Internos en la siguiente forma: "los responsables del ingreso del impuesto, sea en carácter de fabricantes, importadores, fraccionadores o en cualquier otro, se hallen o no inscriptos en la Administración, están obligados a exhibir los libros oficiales y comerciales donde registren sus operaciones, cada vez que le sea exigido por los inspectores de Impuestos Internos, a efectos de la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones impositivas"

Nuestro régimen legal en materia de impuestos al consumo, en cuanto se refiere a la fiscalización, introdujo como novedad las estimaciones de oficio, sistema en práctica en otras clases de tributos. En efecto, el artículo 16 del decreto-ley N° 9907, del 4 de mayo de 1945, establece que cuando se omitiera la presentación de declaraciones juradas (referentes a alhajas y objetos suntuarios) o la contabilización de las operaciones en la forma que establezca la reglamentación respectiva o la exhibición de libros o papeles que fueran necesarios para la fiscalización, o se comprobara el tráfico clandestino de objetos gravados, la Administración General de Impuestos Internos estimará de oficio las ventas imponibles, quedando facultada para requerir a los bancos, instituciones oficiales y particulares los informes que sean necesarios. El artículo 17 expresa textualmente que "las estimaciones de oficio podrán ser recurridas dentro del término de diez días hábiles de notificadas para ante el Ministerio de Hacienda, no pudiendo en ningún caso fundarse el recurso ante la Administración".

El problema de las intervenciones permanentes, que fué estudiado con tanta amplitud por la Comisión Reorganizadora designada en 1938, subsiste aún hoy. Como directos conocedores del sistema en cuestión, consideramos que la fiscalización a cargo de tales in-

intervenciones es simplemente teórica y debe ser reemplazada por minuciosas inspecciones contables y por comisiones móviles de funcionarios técnicos. En el caso de las fábricas de cerveza, el Ministerio de Hacienda acaba de designar (mayo 7 de 1946) una Comisión de carácter técnico para que estudie los rendimientos de las materias primas que intervienen en la elaboración de las cervezas, estableciendo las tolerancias que corresponde admitir para cubrir las mermas que se producen en las distintas fases de la elaboración industrial del mencionado producto, lo que revela un reconocimiento de la ineficacia del régimen de intervención permanente.- Aclaremos que en este párrafo no tratamos las intervenciones a que se refiere el art. 45 del t.o.

Las Oficinas Químicas Nacionales tienen a su cargo el peritaje físico - químico en todo asunto en que es necesario conocer la composición de productos sujetos a gravamen o a simple fiscalización, sea para librarlos al consumo, sea para constatar si la muestra de control extraída corresponde al producto originariamente autorizado. Creemos conveniente que los análisis sigan estando a cargo de una repartición independiente de la Administración General de Impuestos Internos -aunque se resienta la prontitud en las tramitaciones- y no crear laboratorios en la misma, como más de una vez se ha propuesto.

Otro aspecto que merece ser mencionado con respecto a la fiscalización es el referente a las muestras de control. Dijimos anteriormente que se extraen tres ejemplares, de los cuales dos quedan en poder de la Administración y el tercero en poder del comerciante. Recientemente, por decreto del 24 de julio de 1946, fué modificado el artículo 65 del Título VII (vinos) de la Reglamentación General de Impuestos Internos, estableciendo que al ser analizada una de las muestras en poder de la Administración y habiendo disconformidad del interesado, se procederá al "análisis de la tercera muestra, en los casos de análisis de libre circulación, y de la segunda, en los demás casos". Agrega que el nuevo análisis lo efectuará, en todos los casos, el Laboratorio Central de la Dirección General de Oficinas Químicas Nacionales. En realidad no advertimos porqué debe analizarse en segunda instancia la llamada segunda muestra (en poder de la Administración) cuando se trata de "los demás casos", entre los cuales están las muestras de control que extrae el personal de inspección. Creemos conveniente que el decreto haya dispuesto, en estos casos de disconformidad, el análisis de la muestra que queda en poder del comerciante, por cuanto éste no puede violarla, mientras que aquéllas en poder de la Administración son llevadas por el propio inspector actuante, quien dispone de su sello oficial para lacre y puede, por tanto, alterar el contenido con

fines ya conocidos. Este funcionario, moralmente indeseable, corre el albur de que el comerciante no insista con la tercera muestra en su poder, cosa que sucede frecuentemente si el asunto es de poca cuantía. Por eso insistimos en que, en caso de disconformidad con el resultado del análisis de muestras de control, sea en segunda instancia analizada la que quedó en poder del interesado, aunque tampoco esto es una garantía absoluta si han intervenido inspectores de mala fe -todavía los hay- que han operado más en seguro alterando, al menor descuido del interesado, la muestra en poder de éste.

Para las mercaderías intervenidas es aún de aplicación una resolución administrativa del 20 de septiembre de 1940. Es un problema que se viene agravando a diario el de disponer de locales apropiados para su conservación y su fácil localización, tanto en la Capital Federal como en el interior del país, más todavía si se considera la gran variedad de efectos depositados, desde los muy peligrosos hasta los percederos. De ahí la necesidad de ir resolviendo los distintos sumarios a fin de dar a esas mercaderías el destino que les corresponda: derrame, inutilización, donación, remate, etc.

Los artículos 39 al 42 del Texto Ordenado de las Leyes de Impuestos Internos se ocupan de las responsabilidades y obligaciones a cargo de las empresas de transporte. Tales empresas deberán pasar semanalmente a

la Administración una nota de las mercaderías gravadas que circulen por sus líneas. A su vez, la Administración podrá hacer verificaciones en los ferrocarriles y demás empresas de transporte. Podemos afirmar que todas estas prescripciones legales no se cumplen o en otros casos se cumplen deficientemente.

La acción contra las destilaciones clandestinas se ha intensificado en los últimos cinco años, pero queda aún mucho para hacer en este sentido, especialmente en el interior. Es menester contar para ello con comisiones similares a la que actúa en la Capital Federal y suburbios, seleccionando a sus integrantes, muy especialmente desde el punto de vista de sus condiciones morales.

VI. SINTESIS DE LAS FALLAS ESENCIALES - SOLUCIONES PRO-
PUESTAS

En realidad, el tema que tratamos en el presente capítulo ha sido casi completado al referirnos a cada uno de los aspectos que han servido de base para los capítulos precedentes, muy particularmente al considerar el interesante dictamen con que se expidió la Comisión designada en 1938 para reorganizar los servicios de la Administración General de Impuestos Internos. A su vez, al estudiar la organización interna de ésta, hemos puntualizado las fallas que a nuestro entender aún subsistían, proponiendo en cada caso una solución. Por último, acabamos de consignar en el capítulo precedente, en respuesta crítica, varios aspectos de la fiscalización que creemos pueden ser perfeccionados en la forma anotada.

Queda, sin embargo, algo que decir sobre el mejoramiento de los dos aspectos esenciales en la fiscalización: el de la organización y el del personal. Este mejoramiento redundaría sin duda en una mayor recaudación, ya que ésta es función primordial de la citada repartición.

Ya que la Administración del ramo tiene jurisdicción en todo el territorio del país, consideramos en primer lugar que el número de seccionales con que cuenta actualmente es realmente exiguo. Pueden ser creadas muchas otras por simple resolución ministerial, a

propuesta de la Administración. Demás está decir que ello traería aparejado un sensible aumento en el presupuesto de gastos, pero se verá sin duda ampliamente compensado al extender la fiscalización a zonas distantes de las actuales seccionales donde están radicadas industrias y entidades comerciales de importancia.

En los casos en que no sea ampliamente justificada la creación de nuevas seccionales, pueden instalarse distritos dependientes de aquéllas que se encuentren a menor distancia de tales distritos.

Como complemento de lo anteriormente requerido, la Administración debe disponer de medios adecuados de comunicación (automóviles y camionetas rurales), con lo que veríamos combatida la evasión del tributo que hoy tiene lugar en zonas del interior, debido especialmente a la carencia de aquellos elementos.

Pero la falla esencial está, a nuestro juicio, en la falta de personal, especialmente con funciones de inspección. En particular en el interior del país el personal es sensiblemente insuficiente. En proporción a las necesidades sucede cosa parecida en la Capital Federal. Todo ello redundaría directamente en una deficiente fiscalización externa, que es bien conocida y aprovechada por el contribuyente. Así, se registran esos, por ejemplo, en que durante varios años en una zona importante de bodegas como la del Valle del Río Negro no se practicaron inventarios, hecho que debemos

atribuir a la referida falta de personal. El segundo aspecto relacionado con el personal está en que no existió hasta el momento selección del mismo - salvo rarísimas excepciones - para su ingreso o para su carrera administrativa. Lo esencial era disponer de la recomendación de algún funcionario o personaje que de tentara posición destacada.

El aumento de personal significaría, como las anteriores medidas propuestas, un sensible aumento en el presupuesto de gastos de la repartición - que nos ocupa, pero repetimos que en nuestra opinión - ello estará ampliamente compensado en favor de la re - caudación.

A fines de 1939 la Intervención que - entonces dirigía a la Administración se hizo eco de es - ta política a seguir, pero es muy poco lo realizado has - ta el presente.

En otro orden de cosas, consideramos que la participación del 50% sobre las multas ingresadas, otorgada a los denunciante por la ley 3764, debe ser reemplazada por alicientes de mejor moral; en primer lugar, reconocemos que si la Administración preten - de remunerar a los inspectores con sueldos irrisorios, y su función de fiscalización - hoy bastante regulada y controlada - le impide ocuparse en otros menesteres, aquel funcionario ha de buscar la compensación en el anhelado beneficio del 50%, transformándose así en un verdadero "secundario" de multas según el lenguaje co -

rriente en la Administración.

Nosotros opinamos que el inspector-nexo entre el fisco y los contribuyentes - debe ser un funcionario bien remunerado y bien seleccionado, eliminándose el aludido beneficio que, al decir de la Comisión Reorganizadora, se había transformado de elemento accesorio en principal objetivo de la fiscalización.

Finalmente, en la fiscalización que se opera desde las mismas oficinas administrativas (Departamento de Contralor) es frecuente ver a los empleados interviniendo ostensible y directamente en beneficio de contribuyentes a quienes aquéllos mismos deben fiscalizar. Tal anomalía puede ser remediana mediante un severo reglamento interno, aplicado sin contemplaciones, el que puede extenderse también a los representantes de la Administración ante el Poder Judicial, en virtud de lo que establece el artículo 14 del texto Ordenado.

TERCERA PARTE

EL REGIMEN PUNITIVO

I.- EL RESPONSABLE EN NUESTRO REGIMEN LEGAL./OBLIGACIONES

Acometemos en esta parte del presente trabajo el estudio de los derechos y de las obligaciones de cada una de las partes que intervienen dentro de nuestro régimen de impuestos al consumo, Tenemos por un lado al Estado, como sujeto activo y por el otro al contribuyente como sujeto pasivo. En otros términos, lo que para éste es obligación, constituye el derecho del fisco (exigir su cumplimiento).

Y bien, ¿cuáles son esas obligaciones de los sujetos pasivos (responsables) y quiénes son éstos?.-

Asiste al Estado, por medio de sus órganos específicos, el derecho de exigir el pago de los gravámenes. Es ésta una obligación de carácter patrimonial para el contribuyente. Es asimismo una atribución del fisco la de determinar el monto que debe ser pagado. Si el afectado considerase que la liquidación impositiva no es justa podrá iniciar las acciones a que tiene derecho, previo el pago bajo protesta de la suma que se le reclama, es decir que se aplica el principio de "solve et repete" para poder acudir al Poder Judicial si considera injusto el pago. La falta de pago a su debido tiempo hace incurrir en interés penal (artº 10 del texto ordenado) sin necesidad de interpelación y aunque la deuda no haya sido reconocida por escrito,

aparte de que estará sujeto al correspondiente juicio de apremio.

En otros casos existe definida intención del responsable para no pagar el impuesto, es decir, intención fraudulenta, que lo hará pasible de las sanciones correspondientes.

Según el art. 4º del texto ordenado "la base para el cobro será la declaración jurada del fabricante o importador y los asientos de sus libros, los que exhibirá toda vez que se le exija. Este sistema está generalizado en nuestro régimen tributario y consiste en que sea el propio contribuyente quien hace la liquidación del gravamen, clara está, siempre sujeto a ulterior comprobación administrativa, de la que puede surgir la existencia de una defraudación o de una infracción.

La institución de los "libros oficiales de Impuestos Internos" trae aparejada la obligación del contribuyente de registrar en ellos el "movimiento real de su elaboración o comercio" (art: 15 - Título I - de la Reglamentación General). Disposiciones legales le obligan también a registrar en el producto ciertos datos, características y condiciones. Su violación puede constituir un hecho punible.

Otro deber que nuestras leyes sobre la materia imponen es el de tolerar cualquier pesquisa o

inspección, pudiendo recurrir el fisco al auxilio de la fuerza pública.

Por último, existen en las leyes específicas las obligaciones de no hacer, cuya violación cae dentro del régimen punitivo.

Las obligaciones que acabamos de consignar deberán ser cumplidas por el sujeto pasivo a que antes aludimos, es decir, por el responsable ante las leyes de impuestos internos.

Dijimos en la primera parte de este trabajo que dentro del régimen argentino el contribuyente propiamente dicho es el consumidor, en tanto que la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones legales recae sobre el llamado "responsable", en virtud de la real dificultad de establecer un sistema de pago y contralor tomando como responsable al contribuyente, en el sentido gramatical de este vocablo.

En consecuencia, en esta materia interesa mucho más el contribuyente de derecho - el designado por la ley - que el contribuyente de hecho. A aquél denominamos "responsable" y puede ser: a) el fabricante o importador; b) el comerciante; c) el consumidor. Las leyes respectivas y la reglamentación general se refieren en detalle a cada uno de los aspectos de la responsabilidad.

La ley establece que los artículos su-

pagarán los impuestos que serán establecidos a la salida de fábrica, aduana o depósito fiscal, en base a la declaración jurada del fabricante o importador y los asientos de sus libros, los que exhibirá toda vez que se le exija. Aclaremos que aquí el precepto legal se refiere a los libros llamados "oficiales" y al propio tiempo a los libros de comercio.

El artº 17 de la ley 3764 (4º del t. o.) dice que "la recaudación mensual se hará por el expendio, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, toda salida de las especies de fábrica o de los depósitos fiscales." Se advierte que aquí se toma el término "expendio" como sinónimo de "entrega al mercado consumidor", no interesando si realmente se consume de inmediato o se deposita por un breve o largo tiempo.

La responsabilidad del fabricante o importador, si bien es esencial, no excluye la de otros, como el transmisor y el poseedor; el art. 30 de la ley 3764 (20 del t.o.) establece que serán responsables "los que en el momento de iniciarse el sumario sean los poseedores de los efectos que se tengan en contravención de las leyes y decretos respectivos. Incurren en las mismas responsabilidades, los que transmitieran los efectos en contravención de las leyes". Vemos con esto la existencia de un orden de responsabilidad res-

pecto de las distintas hechos punibles.

Se ha querido garantizar así el debido pago del tributo no diciendo quién es el principal responsable y haciendo asimismo responsables a todos los sujetos que han de intervenir en operaciones o situaciones posteriores. En otros términos, el régimen de fiscalización sigue al producto hasta su verdadero consumo, principio que ya hemos consignado al transcribir el artº 20 del t.o. -

Consideramos lógico el fundamento de responsabilizar en primer término al fabricante e importador, pero no debe olvidarse que en materia de impuestos al consumo nos encontramos frecuentemente con elaboraciones clandestinas o el "relleno" de envases con productos cuya fabricación no fué autorizada por las autoridades que en cada caso debieron intervenir. Resultaría en estos casos que el fraude o la infracción quedarían sin la correspondiente sanción. De ahí que el legislador haya extendido la responsabilidad a los poseedores.

Pero antes de proseguir - y hablando de sanciones- vemos el supuesto de que los días tantos aplicables en los casos de fraudes sean meramente de carácter resarcitorio para el fisco; en tal hipótesis la pena no podría ser atribuida sino a uno solo de los responsables que ya hegos enumerado. Desechamos es-

te supuesto del caracter resarcitorio y atribuimos a la sanción el carácter de una penalidad, que al ser fijada en diez tantos se intentó fijar una pena de orden pecuniario proporcional al fraude descubierto. En otras palabras, se ha tomado en cuenta al autor o autores y no al hecho. Si hay dos autores, habrá en consecuencia dos penalidades, como sucede en derecho penal, donde la sanción no tiene como finalidad el resarcimiento sino la enmienda del sujeto que ha delinquido, la privación de su libertad o simplemente su castigo. Es claro, que tratándose de derecho penal fiscal se persigue -ante todo- que el defraudador se enmiende mediante el temor de serle aplicadas futuras penas pecuniarias, pues no podemos concebir que leyes como la que estamos comentando tengan en sus cláusulas penales el implícito de enriquecer al fisco. En cuanto a las penas corporales en nuestro régimen (artº 82 del t.o.) ellas tienen el caracter de condigno castigo, aunque son de muy limitada aplicación.

Si volvemos a leer el artº 20 del t.o. la responsabilidad parece conjunta y no excluyente con referencia a todos los que intervienen en la circulación del producto en fraude. Por otra parte, acabamos de afirmar el caracter penal de las sanciones pecuniarias, y siendo así consideramos que éstas deben alcanzar independientemente a todos los que han cometido hechos pu

nibles. La parte final del artículo en cuestión hace responsable a quien haya transmitido los efectos en fraude, y en nuestro sentir, tanto el fabricante como el revendedor y cualquier otro intermediario serían transmisores. La Corte Suprema (fallos tomo 183 - pág. 216 y 383) ha dicho que en el régimen legal de los impuestos internos, la aplicación de las penas es personal por tratarse de una ley de carácter penal.

La jurisprudencia y los órganos administrativos no siempre entendieron así lo que nosotros vemos sumamente claro en la letra y el espíritu de la ley. Transcribimos textualmente los fundamentos de una sentencia de primera instancia en lo federal, confirmada por la Cámara Federal de La Plata y publicada en Jurisprudencia Argentina - tomo 46, pág. 872.-, que dice: "Sólo existe una infracción: la evasión impositiva que reprime el art. 36 de la ley 3764 con diez tantos de la suma que se ha pretendido defraudar. Es una pena única. La ley no dice que sea de diez tantos para cada una de las personas que intervengan en las sucesivas transmisiones de que pueden ser objeto los productos en fraude; y esa extensión no puede dársele por vía interpretativa. Cuando la ley ha querido responsabilizar a alguna otra persona por el fraude - empresas transportadoras - lo ha hecho expresamente (art. 40) y con una penalidad distinta, multa del doble de los derechos. La penalidad única del décuplo de-

de aplicarse al "autor" de la defraudación (art.36); cuando no se lo puede individualizar responde el poseedor (art.30). El rigorismo del derecho fiscal está en que siempre encuentra persona responsable; pero no en preferir entre el autor y el poseedor, y tampoco en multar a ambos, elevando la penalidad de diez a veinte tantos, como lo hace la resolución en recurso, que, con el mismo criterio, pudo hacerla de 30 tantos, pues XX, a quien sobreesee, ha sido en rigor otro transmisor".

Según esto, la ley solamente hace responsable al primer defraudador en el orden de los hechos y únicamente cuando éste no pueda ser individualizado responden los demás individuos que participan en la circulación fraudulenta de los efectos.

Prosiguiendo con el tema básico de este capítulo, hemos de clasificar a los responsables en principales y subsidiarios. Habiéndonos ya referido a los primeros (fabricantes e importadores), vemos quienes son los "poseedores" y los "transmisores" de que habla la ley.

A falta de definición acerca de los que debemos considerar como "poseedores", nuestro código civil confiere tal condición a la persona que tiene algo en su poder en carácter de propietario; si esta misma persona reconoce el efecto como de propiedad ajena es simple tenedor. Ahora bien, la Corte Suprema en

reiterada jurisprudencia dejó establecido que "la ley dió a dicha palabra el alcance genérico y comprensivo que le asigna el uso corriente, agregando que no corresponde limitar el alcance al concepto definido por el Código Civil. Agregaba el Alto Tribunal que tal interpretación armonizaba mejor con los fines y la severidad de una ley de esta naturaleza. Termina diciendo que "ella, en su necesario rigorismo no podría mirar como inocente el acto de una persona que, sabiendo o debiendo saber que una cosa está en contravención fiscal, se presta a tenerla, transportarla o a realizar cualquiera operación que tienda a facilitar la consumación del delito, siendo innegable que toda persona o entidad jurídica debe al país debido cumplimiento de sus leyes".

En realidad, este concepto de la "posesión" es el que se aplica sin excepciones en nuestros días.

Ahora bien, el simple tenedor, que como acabamos de ver es considerado como "poseedor" en nuestro régimen, puede serle como consecuencia de contratos especiales, entre otros el de depósito y el de transporte.

La jurisprudencia ha establecido (Cámara Federal de Bahía Blanca, 1955) que el depositario de cosas perfectamente individualizables y cerrados, no es un poseedor, por cuanto se trata del depósito a que se

refiere el artº 2188 del Código Civil (depósito regular). No obstante esto, debe siempre tenerse en cuenta el factor psicológico, es decir, si el depositario tenía conocimiento acerca del estado de fraude o infracción en que se encontraban los efectos que tenía en depósito.

Con respecto a los transportadores la ley 3764 es más explícita. Establece para ellos la prohibición de transportar artículos alguno graveado con impuestos internos sin que los envases que lo contengan lleven adherida la correspondiente etiqueta de control, bajo pena de multa igual al doble de los derechos que correspondieran a los artículos transportados. Por otra parte, el artº 40 del t.o. dice textualmente que: "Las empresas de transportes pasarán semanalmente a la Administración una nota de las mercaderías sujetas a impuestos internos que circulan por sus líneas, con designación de la clase, cantidad, nombre del cargador, consignatario y destino, bajo las multas del artículo 28". Estas multas son desde 25 hasta 2000 pesos.

Las empresas transportadoras exigirán por cada partida de alcohol industrial o vírico y de vinos, una carta de porte especial en que deberá consignarse la clase del producto, la enumeración de sus botellas y los nombres y domicilios del remitente y del consignatario. La ley establece asimismo la obligación de

remitir duplicados de las cartas de porte a la Administración. Las empresas deben exigir del cargador y del receptor que justifiquen su identidad personal, debiendo consignar los datos del cargador en la carta de porte especial a que hemos aludido y los del receptor en la carta de porte mediante la cual se entrega la mercadería, la que deberá ser exigida a los empleados fiscales cuando sea requerida. Se confieren atribuciones al Ministerio de Hacienda para hacer extensivos al transporte de otros productos gravados con impuestos internos las prescripciones de este artículo. La Administración de Impuestos Internos fué autorizada por ley para efectuar verificaciones en los ferrocarriles y demás empresas de transporte, incluso la exhibición de libros.

Un decreto del P.E. agregó que las empresas transportadoras deben verificar - en el caso de transportar envases vacíos - si los instrumentos fiscales de impuestos internos están totalmente destruidos. Sobre este mismo asunto, la Corte Suprema en 1941 revocó un fallo de 1939 de la Cámara Federal de Bahía Blanca, estableciendo en definitiva que "constituye infracción a lo dispuesto por el artículo 43 del decreto del 14 de enero de 1935 y 9 de diciembre del mismo año, reprimida con las sanciones penales del artº 28 del t.o. (§ 25 a 2000) el transporte de bordelesas vacías que presenten boletas fiscales sin destruir".

Para terminar con el tema de los responsables ante las leyes de impuestos internos, hemos de considerar el caso del consumidor propiamente dicho. Si este adquiere, a sabiendas, un artículo gravado por el que no se abonó el impuesto y este artículo es finalmente consumido, se perfeccionaría el delito de evasión del impuesto. Queremos significar que si hay intervención consciente del consumidor, éste se hace igualmente responsable y pasible de las respectivas sanciones, como el poseedor a que nos referimos en los párrafos precedentes.

A pocos años de vigencia de nuestros impuestos al consumo - en 1902 - el P.E. dictó un decreto mediante el cual extendió la responsabilidad de los poseedores a los adquirentes, fuesen o no de buena fe. Este decreto nos resulta improcedente porque pretende ir más allá de la ley misma convirtiendo en delito formal un hecho punible que la ley ha condicionado a la intención (art. 36, ley 3764).

En el caso de sociedades, éstas son responsables por hechos punibles en materia de impuestos internos y responden con su patrimonio. Además, los propietarios de los efectos en infracción son responsables por los hechos delictuosos cometidos por sus empleados, dependientes u obreros.

Con respecto a la complicidad dice el

Código Penal que será considerado cómplice y como tal condenado a la misma pena del autor directo e inmediato: el instigador, o sea, quien hubiese determinado directamente a otro a cometer el hecho; y el que tomase parte en la ejecución del hecho y prestado al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse. De acuerdo con esto, el cómplice sigue en todo la suerte del autor del delito, y tal es el principio aplicable en los casos de defraudaciones o infracciones en materia de impuestos internos. Aquí la resolución condenatoria comprende el pago del tributo más la pena. El impuesto no forma parte de la condena y por lo tanto los cómplices no son responsables por su pago.

Todos los responsables, de quienes nos ocupamos más arriba, no son sujetos de las penalidades (o responsables) por la única circunstancia de ser fabricantes, poseedores, etc. sino que se requiere considerar otro aspecto: la imputabilidad, que puede referirse a la buena fe, fuerza mayor y a la complicidad.

Ignorar las leyes fiscales no es exigente y existe una presunción legal de que el poseedor, cuando adquirió los efectos en fraude o en infracción debía saber que estaban sujetos a gravamen. Tampoco es excusable en esta materia el error de hecho. Si un comerciante paga al fabricante el precio del artículo

que le ha comprado, incluyendo en dicho precio el impuesto interno correspondiente, y el fabricante no adhiere los valores fiscales pertinentes cabe preguntarse si dentro de nuestras leyes específicas sería imputable a este comerciante el delito en cuestión, descubierto por personal fiscal. Este responsable podría probar en juicio que había sido engañado por el fabricante pero no probaría que puso en práctica la necesaria diligencia, y por tanto sería pasible de las penalidades por defraudación, aunque pudiese ulteriormente demandar al fabricante.

En la gran mayoría de los casos de evasión de impuesto la imputabilidad es claramente manifiesta.

En las infracciones -que son de carácter formal- la imputabilidad procederá cuando ellas estén comprobadas y será pasible de sanción quien debía cumplir la obligación.

Siempre dentro del tema del responsable corresponde ahora afirmar que también en el derecho tributario se aplican las reglas referentes a la capacidad de las personas. Partiendo de la clásica división en capacidad de hecho y de derecho, debemos manifestar que al derecho impositivo le interesa más ésta que aquélla. En otros términos, tan sólo interesa que la persona sea capaz del goce de los derechos y no

que los pueda o no ejercitar.

En nuestra materia - en derecho impositivo - tienen influencia una serie de factores que configuran teorías propias, ciertas veces coincidentes y otras no con las del derecho común, y que se apartan de éste cuando la norma del derecho común no se aviene a los fines del derecho impositivo. Tal cosa sucede, por ejemplo, con respecto a la capacidad del contribuyente frente a sus obligaciones legales. Una defraudación cometida por un demente es penada y esta penalidad es aplicada al patrimonio de ese insano, patrimonio que adquiere una individualidad independiente a la de su dueño. Los derechos del incapaz serán defendidos por sus representantes legales y la sanción se hará efectiva sobre su patrimonio.

En los casos de penas corporales (art. 82 del t.o.) son de aplicación las normas del derecho penal común y esto es natural, por cuanto el rigor del derecho penal fiscal puede llegar a desvincular un patrimonio de la persona de su dueño pero no podría llevar a prisión a un insano.

Tratándose de sociedades, el derecho impositivo no acepta el principio de derecho común según el cual tales sociedades son entes incapaces de delinquir y sus delitos serían delitos de sus órganos administrativos, que son de existencia visible. En na

teria de impuestos internos, el artº 21 del tco. determina que los propietarios de la mercadería son responsables en cuanto a las penas pecuniarias, comisos y gastos, del hecho de sus factores, agentes y dependientes, refiriéndose también, en su artº 39 a una obligación a cargo de las empresas de transportes, cuyo incumplimiento tiene pena de multa.

Nos habíamos referido anteriormente al carácter particular del derecho impositivo. En vista de la soberanía financiera a que éste aspira y en virtud de las necesidades fiscales, se van estructurando sus normas, supeditadas únicamente a las normas constitucionales, y siempre con miras al cumplimiento de los fines que este derecho sui-generis persigue.

Volviendo al párrafo anterior diremos que la base sobre la que descansa - en derecho tributario- la teoría de la responsabilidad de las personas de existencia ideal, es la separación entre el patrimonio y la persona de su propietario. Este principio es necesario para evitar la posibilidad de actividades ilícitas bajo la aparente responsabilidad de un insolvente, y como las penas son pecuniarias en la mayoría de los casos, el derecho tributario hace responsable al capital social o al patrimonio propio, según los casos.

Para terminar con el tema de los responsables en nuestro régimen específico, citaremos nue-

vamente el art. 21 del t.o. en cuanto se refiere a la responsabilidad de los propietarios por hechos cometidos por sus factores, agentes o dependientes, es decir, a la responsabilidad indirecta como característica del derecho penal fiscal. Teniendo siempre en cuenta la finalidad que persigue esta rama especial del derecho, se presume en tales casos que sólo pudo ser posible el hecho punible en virtud de la falta de vigilancia por parte del patrón. Por otra parte, de no ser así, serían realmente ilusorias las represiones legales si no se hi ciese responsable al patrón en la forma apuntada, lo que nuevamente nos presenta - en las penas pecuniarias - el hecho de la separación del patrimonio y la persona de su dueño.

II - INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES - TEORIA Y PRACTICA DEL FRAUDE Y DE LA INFRACCION.

Dentro de nuestro régimen punitivo en materia de impuestos al consumo el incumplimiento de las obligaciones a cargo del responsable puede asumir - en términos generales - el carácter de una defraudación al fisco o el de una infracción a las disposiciones legales. Demás está decir que tales hechos punibles son muy numerosos.

La ley básica en nuestra materia (No. 3764) en su artículo 36 dice que "cualquier falsa declaración, acto u omisión que tenga por mira defraudar los impuestos internos será penada con una multa de diez tantos de la suma que se ha pretendido defraudar, pudiendo, además, aplicarse por los tribunales la pena de arresto al autor por un término que no baje de tres meses ni exceda de un año, en caso de grave defraudación, de reincidencia general o concurso de infracciones".

Vemos así que puede haber defraudación cuando se lleva a cabo una actividad o cuando tiene lugar una pasividad. En este último caso, si la pasividad tiene por finalidad defraudar al fisco, aquella es dolosa.

Es necesario que exista dolo para precisar el concepto de defraudación, es decir, la intención de eludir voluntariamente su pago en el momento

/// debido y también en la cantidad debida.

La intención de defraudar es un asunto de orden psicológico que se exterioriza en ciertos actos presentados generalmente con falsa apariencia, todo lo cual tiene por objeto ocultar la intención dolosa del agente. Esto dió lugar a la aparición de la llamada eguala objetiva, en auge durante mucho tiempo en nuestra jurisprudencia específica y según la cual el fraude se presume siempre, quedando a cargo del acusado la demostración, mediante pruebas fehacientes, de su falta de intención dolosa. Más aún, en un fallo de la Cámara Federal de Bahía Blanca, del año 1932, llegó a sostener que en esta materia "sólo se tienen en cuenta los hechos ó omisiones que la ley declara punibles", agregando: que basta la comprobación objetiva de la transgresión a las leyes de impuestos internos para que ésta quede configurada, sin que la buena fe modifique la situación del infractor". Obsérvese, por último, un fallo de la Corte Suprema (J.A.- tomo 54, pág. 11) que establece: "en materia fiscal, la delictuosidad de los actos se contempla y juzga por su sólo aspecto formal, sin considerar intenciones".

No dudamos de que la jurisprudencia a que acabamos de referirnos se basaba en el hecho de que en la inmensa mayoría de los casos se estaba en presencia de defraudadores, pero tal jurisprudencia resultaba realmente injusta cuando se trataba de verdade-

///ros inocentes.

El criterio que estamos comentando (formalista u objetivo), si bien puede resultar conveniente a las arcas fiscales, resulta manifiestamente injusto desde que considera que existe la intención de defraudar siempre que el hecho aparezca configurado.

Semejante criterio no habría de durar mucho tiempo y así fué advirtiéndose una definida evolución hacia la subjetividad (o doctrina subjetiva), aceptada luego por la Corte Suprema, en virtud del parangón que se estableció entre el formalismo de las ordenanzas de aduana y el de la ley 3764. Dichas ordenanzas, en su artículo 1057 admiten la excusa del error evidente e imposible de pasar desapercibido por la autoridad fiscalizadora. La ley 3764 requiere "la mira de defraudar", que significa un progreso hacia la doctrina de la responsabilidad subjetiva.

La Corte Suprema (fallos-tomo 175, pág. 5) expresó que "aunque en materia fiscal la delincuencia de los actos se contempla y juzga por su solo aspecto formal, sin considerar intenciones, constituyen eximentes de responsabilidad los errores que por su naturaleza y notoriedad no pueden pasar inadvertidos al practicarse el contralor elemental del fisco. Este principio, consagrado expresamente por las ordenanzas de aduana, es aplicable asimismo en materia de impuestos inter-

nos". En otro fallo, sumamente interesante, dice: "el artículo 36 de la ley 3764 no autoriza la aplicación de la multa que él establece, por cuanto es elemento esencial para su procedencia la mira de defraudar el impuesto, como consigna expresamente. A diferencia de otras leyes que penan la sola violación formal de sus disposiciones o la de sus reglamentos, en la presente se requiere la intención delictuosa (J.A. - tomo 58, pág. 350).

En virtud de este último fallo, deberá probarse en juicio la intención de defraudar por la parte acusadora.

Posteriormente, el mismo tribunal (Fallos-tomo 179, pág. 341) expresó que "las penas que prevé no son de necesaria aplicación cuando el contribuyente justificara su falta de intención de defraudar, y las modalidades de la causa hicieron excusable la omisión en que ha incurrido"; luego (J.A. tomo 64, pág. 393) que "ello no es óbice para que, en determinadas circunstancias, la intención de defraudar pueda presumirse".

Entendemos que el legislador, en el caso que estamos comentando del art. 36 de la ley 3764, se refirió a la defraudación como un delito subjetivo, es decir, donde la intención debe considerarse como elemento esencial.

Ahora bien, a partir de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema, la presunción de la intención dolosa deberá surgir de los elementos acumu-

lados en los respectivos juicios.

Contribuyen a cimentar el criterio o doctrina de la subjetividad en nuestra jurisprudencia además de lo ya expuesto, los siguientes fallos, que consideramos sumamente ilustrativos al respecto: el de la Corte Suprema (J.A.- tomo 54, pág. 11) al establecer que "es un eximente de responsabilidad el error que no pudo pasar inadvertido por el fisco"; el del mismo alto tribunal (J.A.-tomo 64, pág. 698) que expresa: "son elementos asertivos de la falta de intención del contribuyente de evadir el pago del impuesto interno: a) la existencia de asientos en sus libros, comprensivos de las operaciones sujetas a tributo; b) su colaboración en la investigación decretada por la Administración de Impuestos Internos; c) la publicidad que ha dado a sus operaciones". La misma Corte Suprema (J.A.- tomo 64, pág. 392) al decir: "que debe considerarse que median las circunstancias que justifican suficientemente la carencia de propósito evasivo que encuadre en el artículo 36 cuando han concurrido las siguientes particularidades: a) el impuesto no recae en las operaciones propias del procesado sino sobre un aspecto incidental de las mismas, o sea los seguros a que puedan dar lugar; b) provenir la obligación de los asegurados de la falta en el país de representante de la compañía aseguradora; c) los asientos en los libros de comercio que comprenden las operaciones sujetas a gravamen; d) la colaboración en la

investigación de la infracción".

Asimismo, en fallos de segunda instancia, como el de la Cámara Federal de la Capital (J.A.-tomo 46, pág. 445), en donde "procede absolver al recurrente de la infracción de impuestos internos que se le imputa si exhibe una factura en la que consta, de acuerdo con lo que manifestara en el momento de la inspección, que el alcohol hallado en envase sin estampillado fiscal fué adquirido en condiciones legales, lo que está además corroborado por lo que informa la oficina de control de alcoholes" y en fallo de la Cámara Federal de La Plata (J.A.- tomo 47, pág. 42) al expresar que " el hecho de haberse solicitado los análisis de control como justificativo de buena fe y exención de culpa cede ante la prueba de haberse puesto en circulación el vino que figuraba como genuino y que resultó artificial".

Los encontramos, en otros casos, con que en nuestro régimen legal existen las presunciones "juris et de jure", como en el artículo 82 del texto ordenado cuando establece que al productor o fabricante de alcohol que en cualquier forma lo substraiga al pago del impuesto se considera como un defraudador sujeto a las sanciones consignadas en ese mismo artículo.

Asimismo tenemos presunciones de fey de en la reglamentación general de la materia para casos en que se trata evidentemente de simples infracciones, co-

no las que se refieren a la falta de autorización de la Administración de Impuestos Internos para fabricar, fraccionar o envasar los productos de que trata el título VIII, como asimismo la falta de anotación de las mercaderías en los libros llamados "oficiales", correspondientes a este mismo título.

Consideramos que en tales ocasiones no puede presumirse siempre la "mira de defraudar" a que alude el ya mencionado artículo 36 de la ley 3764. Será pues el caso de establecer si la tal disposición reglamentaria es o no legítima desde el punto de vista constitucional. La Corte Suprema, en fallo del 10 de septiembre de 1937 (J.A.- tomo 59, pág. 747) admitió la legitimidad, expresando que "las disposiciones legales y reglamentarias sobre esta materia son naturalmente severas porque además de procurar asegurar la renta del fisco, ellas tienden a fomentar la industria garantizando la pureza del vino en todo momento, con lo cual se infunde confianza en el consumidor y se levanta el crédito de la producción nacional. Que a tales fines las leyes 3764 y 4363 han dado un conjunto de disposiciones por las cuales la mercadería debe ser tomada y vigilada por la Administración de Impuestos Internos desde que es fabricada y luego seguida en las operaciones subsiguientes de mejoramiento, formación, mezclas, traslados, etc. hasta que es vendida al consumidor. Que cualquiera desviación a

///

esas disposiciones tiene una repercusión dañosa para la industria, porque siembra la desconfianza en desmedro de su crédito, además de afectar el interés fiscal. Que las disposiciones legales se desenvuelven y ejecutan en una reglamentación minuciosa que el Poder Ejecutivo ha dado en uso de sus atribuciones propias para garantizar la eficacia práctica de esas leyes y ha impuesto ciertos deberes formales a los fabricantes y comerciantes de vino, de cuya eficacia depende el que la inspección pueda hacerse con éxito. Que dado los propósitos de las leyes citadas, una disposición por la cual se obliga al fabricante a anotar en sus libros toda la existencia, dentro de determinado plazo y con la prevención de que la mercadería no anotada será considerada en fraude, no puede ser tenida como repugnante a su espíritu; pues la ley establece que la base para cobrar el impuesto son los libros (Art. 17), los que siempre deben estar a disposición de la administración, y una disposición de tal naturaleza es de ajuste y de necesaria precaución. Que una mercadería no anotada a tiempo, si bien no puede ser tomada como cuerpo del delito de defraudación, desde que necesitaría para expenderse salvar las formalidades o trámites establecidos para su extracción de la fábrica, puede sin embargo ser el comienzo de una operación fraudulenta que se prepare; pues es más fácil hacer desaparecer una mercadería no anotada que aquélla que lo está.

La exigencia de la reglamentación tiene así su razón de ser y está dentro de la órbita de las disposiciones que puede tomar el Poder Ejecutivo de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia de este tribunal."

Pese a los fundamentos del fallo que acabamos de transcribir, consideramos que la ley 3764 es muy explícita con respecto a lo que debe entenderse por defraudación, como también de lo que configura la infracción, ya que alude en aquélla a la "mira de defraudar", es decir la existencia de una intención dolosa. En consecuencia, creemos que desde un punto de vista constitucional el Poder Ejecutivo no pudo modificar por decreto a la ley en cuestión, dado que nuestra Constitución establece la supremacía de la ley (art. 31) y que dentro de las atribuciones del presidente de la Nación está la de "expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias " (artículo 86, inciso 2).

El hecho o la omisión será punible como defraudación cuando se haya probado en juicio la existencia de la intención dolosa (salvo las presunciones de puro derecho, a que antes nos hemos referido, que no admiten prueba en contrario). Pero en el caso del artículo 10. del título VIII de la reglamenta-

ción general el delito existiría prescindiendo de la buena fe o de la intención dolosa del agente, ya que sería suficiente que se llevase a cabo el hecho prohibido para que aparezca el delito (doctrina objetiva).

Con posterioridad al citado fallo de la Corte Suprema del año 1937, tribunales de segunda instancia han aplicado en esta materia el criterio de la subjetividad, es decir, exigir la prueba en juicio para decidir si hubo o no la "mira de defraudar". Por considerarlos sumamente ilustrativos, transcribimos aquí dos fallos: 1o) Cámara Federal de Bahía Blanca, Agosto 1939, expresa: " si no se prueba en un juicio de impuestos internos el propósito de defraudar, no basta que la reglamentación o el decreto establezca que la mera infracción constituye fraude, si en la ley no se establece expresamente la consiguiente penalidad para la infracción que se persigue." 2o.) Cámara Federal de Bahía Blanca, Septiembre 1939, dice: "la presunción de fraude establecida por el tercer apartado del artículo 1o. del título VIII de la reglamentación, según el texto del 30 de julio de 1935, para los que inicien la fabricación, fraccionamiento y envasamiento de un nuevo producto sin la previa autorización de la Administración, es contraria al principio de que los reglamentos no pueden crear sanciones penales, y por lo tanto es contraria a derecho. El fraude surgirá si resulta o no la mira de defraudar a que se refie-

re la ley. La violación de aquella disposición - en el caso de no comprobarse la mira de defraudar - es sólo una infracción a los reglamentos, prevista y penada por el artículo 37°.

Los habíamos propuesto - según el título del presente capítulo - analizar también las infracciones, dentro del tema del incumplimiento de las obligaciones.

Advertimos que la ley orgánica de esta materia tampoco da una definición de la infracción, estableciendo solamente las sanciones a aplicarse a los que la cometan. Sin embargo, como vimos anteriormente, la ley alude a las "mira de defraudar" los impuestos internos "al referirse a la defraudación, es decir, tiene en cuenta la intención dolosa. Por tanto, todo hecho punible que no pueda ser considerado como fraudulento, será una infracción, sea legal o reglamentaria. Es legal la que significa la transgresión de una ley (actualmente el texto ordenado de las leyes de impuestos internos) y es reglamentaria cuando trasunta la violación de una reglamentación (la llamada reglamentación general). En ambos casos la infracción esta penada con igual multa (veinticinco a dos mil pesos).

Ahora bien, la intención del agente puede aparecer también en el caso de infracción, pero no se trataría ya de la intención dolosa cuya finalidad es

la de no pagar el tributo, sino de una disposición a no cumplir con determinados requisitos de cumplimiento obligatorio, o bien a hacer lo que le está prohibido.

El cumplimiento de esos requisitos y las obligaciones de no hacer están impuestas por la necesaria fiscalización que debe practicar el fisco en materia impositiva, pues si bien en principio nuestro régimen parte de una especie de confianza hacia el responsable - pues éste paga en base a sus declaraciones juradas - lo cierto es que tal confianza está limitada por las medidas preventivas que el fisco pone en ejecución.

La jurisprudencia con respecto a infracciones, y concordante con lo expresado en los párrafos anteriores, nos brinda fallos que dan orientación definida a la concepción de infracción. Así, la Cámara Federal de Bahía Blanca, en marzo de 1941, estableció que "la mercadería está en infracción por el solo hecho de su existencia en el comercio sin el instrumento de control adherido y compartido por el tribunal el criterio de que en el caso no se ha comprobado la mira de defraudar, está justamente aplicada sin embargo la sanción del artículo 37 que reprime las infracciones a la ley o el reglamento en las que no media el fraude." En Agosto de 1939, ese mismo tribunal sentó que "tratándose de la aplicación de sanciones penales, no basta la comprobación de un acto, omisión o falsa declaración,

para que se aplique el artículo 36 de la ley 3764, si-
no que hay que contemplar el dolo, la mira de defraudar
que resulte de su apreciación; cuando tal mira no exis-
te o no aparece probada en autos, el caso recae en el
artículo 37, siendo igualmente punible pero con penali-
dad distinta." La Corte Suprema (J.A.-tomo 64, pág.14)
expresó: "la intención de defraudar el impuesto es in-
dispensable para configurar el delito del artículo 36
de la ley 3764. Ella no existe cuando de los elementos
de juicio que la administración tiene a examen por expre-
so mandato de la ley, resulta que sólo hubo error o in-
fracción sujeto a sanciones especiales y más leves".

Veremos en el capítulo respectivo
que en materia de impuestos internos las sanciones tie-
nen carácter penal. Ahora bien, cuando el delito fiscal
aún no está consumado, es decir, situándonos en el te-
rreno de la tentativa para consumarlo, puede ser punible,
como sucede en el derecho penal?

En nuestro régimen legal la tentati-
va es posible y punible. El artículo 36 de la ley 3764
dice que "cualquier falsa declaración, acto u omisión que
tenga por mira defraudar los impuestos internos será pe-
nada con una multa de diez tantos de la suma que se ha
pretendido defraudar". En realidad, la ley ha equipara-
do la tentativa al hecho consumado. Aunque el hecho pu-
nible aún no se haya perfeccionado lo es suficiente con

que se haya cometido cualquier acto preparatorio. En casos concretos, como el del artículo 82 del texto ordenado, con referencia a la destilación clandestina de alcoholes, menciona especialmente a la tentativa, estableciendo asimismo las sanciones respectivas.

Debemos aclarar, sin embargo, que en nuestro régimen penal de los delitos fiscales, donde prima la equiparación de la tentativa a la consumación -ya que éstas constituyen dos formas de igual peligro para el fisco - se ha operado una transformación según la cual la tentativa de destilar clandestinamente alcohol, que en el artículo 10 de la ley 3761 se castigaba como la defraudación consumada, desde la vigencia de la ley 12148 (artículo 35) se reprime conforme al art. 44 del código penal. A nadie pasará inadvertido, pues, el progreso que esta reforma legislativa significa en la equiparación entre el delito y la sanción correspondiente, desde que el mencionado artículo 44 establece, en la parte que nos atañe: "la pena que correspondería al agente si hubiere consumado el delito se disminuirá de un tercio a la mitad. Si el delito fuera imposible, la pena se disminuirá en la mitad y podrá reducirse al mínimo legal o eximirse de ella, según el grado de peligrosidad revelada por el delincuente".

III.- CARACTERES ESPECIALES DE LAS SANCIONES.-

El régimen punitivo de nuestros impuestos al consumo representa -comparado con la legislación impositiva más antigua, la de aduana- un evidente progreso hacia el principio de la subjetividad en materia de sanciones de derecho penal tributario.

El progreso a que aludimos se advierte en la disposición que regulere la "multa de defraudar", es decir, la intención dolosa del agente con el fin de evadir el gravamen. Lo vemos también en la interpretación que la Suprema Corte ha dado a la disposición del artículo 18 de la ley 11683 (réditos) al definirla como una norma de carácter penal, que según el tribunal ha sido establecida para prevenir y evitar las violaciones. La jurisprudencia suele seguir esa orientación hacia la subjetividad al interpretar normas de leyes fiscales como la del impuesto a los réditos en el sentido de diferenciar las sanciones punitivas de las compensatorias.-

El acto ilegal es la conducta del individuo contra quien es aplicada la sanción, es decir, el sujeto que está obligado a abstenerse de la conducta que constituye la transgresión. Pero puede suceder que la sanción sea impuesta a un extraño, en virtud de una responsabilidad llamada "colectiva" y que constituye un verdadero primitivismo en la represión, en especial en materia aduanera, pero con la particularidad de

/// que al mismo tiempo se reprime a quien cometió el hecho, circunstancia que ya representa un progreso, por cuanto ella es el punto de partida de una etapa que llega a la obligación de responder por actos dolosos, al contrario de lo que sucedía en el antiguo derecho penal del clan, en que con motivo de un delito, sufrían la obligación sanción todos los miembros de tal organización, sea conjuntamente con el autor o bien en su emplazo, porque de acuerdo con la responsabilidad colectiva existente, cuando por cualquier razón faltaba el autor presunto del hecho respondían todos los que formaban parte del mismo círculo familiar o social. Posteriormente, tal criterio fue evolucionando a través de los siglos hacia la responsabilidad individual, aunque debe admitirse que la sanción que hoy se aplica a un sujeto que no sea el autor real e inmediato del delito tiene su fundamento en el hecho de que entre este sujeto y el responsable por un comportamiento ilegal existe una relación definida de causalidad.

En materia aduanera, por ejemplo, tenemos el caso de responsabilidad colectiva en el grupo formado por el propietario de la mercadería y quienes defraudan con ella, y en materia de impuestos internos en el grupo formado por el transgresor real (fabricantes, etc.) y el poseedor en el momento en que se inicia el sumario (art. 30 de la Ley 3764).-

///

La sanción específica del derecho consiste en una medida coercitiva, la que a medida que la comunidad alcanza un sentido de justicia más elevado - se aplica al sujeto autor de la violación. Tal es el principio penal de la identidad entre el transgresor y el condenado, o en otros términos, la doctrina de la subjetividad en derecho penal tributario.

El aspecto de primitivismo en esta materia, especialmente en régimen aduanero, lo da el hecho de que se condena a la mercadería con que se defraudaron los respectivos derechos, es decir, sin que el acto administrativo o la sentencia judicial - en muchos casos - contengan declaración alguna de culpabilidad ni designación de la persona responsable.

Nuestra ley básica en materia de impuestos al consumo, en sus artículos 36 y 37, establece las distintas sanciones aplicables: arresto, multa por defraudación y multa por infracción. A su vez, el artículo 31 se refiere al comiso como medida sanitaria (caso de derrames ordenados por la Administración, etc.)

Hemos expresado en capítulos anteriores que tales sanciones revisten el carácter de verdaderas penalidades, con ciertas características propias que las diferencian un tanto de las del derecho penal común, como aquéllas de carácter pecuniario que son

/// aplicables a un incapaz, incluyendo sobre su patrimonio, etc.

De acuerdo con jurisprudencia sentada por la Corte Suprema (J.A.- tomo 51, pág. 8) la finalidad perseguida por la pena es el castigo del culpable, ya sea mediante la disminución obligada de su patrimonio económico o mediante la privación de su libertad.

En consecuencia, cuando nos encontramos ante una medida de la autoridad respectiva cuyo propósito es el de castigar un hecho punible, será evidente el carácter penal de la obligación impuesta por la Administración del ramo, dando lugar al recurso judicial. Por su parte, la Corte Suprema ha atribuido reiteradamente a las multas por infracción a las leyes de impuestos internos el carácter penal (Pallos, tomo 66, pág. 332; 160, pág. 13, etc.) y ha resuelto que dichas multas excluyen todo concepto de responsabilidad solidaria o mancomunada y deben ser aplicadas personalmente (tomo 183, pág. 216), habiendo insistido en esta dicción decisió n en el caso publicado bajo el N° 2623 en el diario de la revista "Jurisprudencia argentina", de 28 de abril de 1944, donde expresó que "ninguna disposición de las leyes de impuestos internos trata de la responsabilidad del agente marítimo en caso de infracción a las leyes de impuestos internos, cometida por tripulantes del buque que lo ha sido consignado, ni contempla un supuesto

///

/// general en que la situación de aquél pueda encuadrarse, "agregando" que sólo podrá condenarse a los actores aplicando por analogía textos que contemplan casos distintos y que son ampliatorios del régimen general de la responsabilidad en beneficio del fisco".

Cobran así real importancia las disposiciones del Código Penal en todo lo referente a reglas generales que sanciona su artículo 4, para las penas, menos en lo que las leyes especiales dispongan lo contrario.

Como consecuencia del carácter penal de las sanciones, éstas son intransmisibles (aún en las pecuniarias) y dado que han sido impuestas a título de pena o castigo no pueden pasar a los sucesores del infractor. Por otra parte, según el art. 59 del Código Penal la acción penal se extingue por muerte del procesado.

Es de aplicación igualmente el artículo 21 del mismo código cuando dice: "también se podrá autorizar al condenado a pagar la multa por cuotas. El tribunal fijará el monto y la fecha de los pagos, según la condición económica del condenado". Según este mismo artículo "si el reo no pagare la multa en el término que fija la sentencia, sufrirá prisión que no excederá de año y medio".-

Hay distintas opiniones con respecto

/// a la transformación de las multas en prisión, pero creemos que si en esta materia el fundamento de la penalidad es el castigo del infractor resultaría para éste muy factible eludir dicho castigo si no se pudiese operar tal transformación. Adm algunos fallos de segunda instancia admitieron el principio contrario, es decir, la no transformación en privación de la libertad.

Consideramos sumamente ilustrativa la transcripción de los principales fundamentos en que se basa una sentencia de primera instancia (Jues Dr. Juntas, de la Capital Federal), donde expresa: "La ley 3764 no se opone en ninguna de sus partes a la disposición contenida en el artículo 21 del código penal: así bien el artículo 25 de la misma ley prescribe que en la ejecución de las multas se seguirá el procedimiento de apremio, esa no es más que la "forma" de proceder en juicio pero en nada obsta a que una vez agotadas las medidas que recuerda el mencionado procedimiento sin haber conseguido el cobro de la multa, se aplique la disposición contenida en el artículo 21 del código. Situación análoga a la expuesta es la que contempla el artículo 567 del código de procedimientos en lo criminal cuando dice: "La condena al pago de multa o costas pecuniarias, reparación de daños, indemnización de perjuicios y satisfacción de costas, se hará efectiva según las reglas establecidas por las leyes de

/// procedimientos civiles para la ejecución de las sentencias". A pesar de ello, a nadie se le ha ocurrido sostener que al aplicarse la ley de procedimientos civiles al ejecutar una multa de carácter penal no se puede convertir a ésta en prisión, pues esa ley no contempla esa pena. Consecuente con esta teoría la Cámara Federal tiene dicho reiteradamente que "la naturaleza penal de las condenas no se modifica con el procedimiento de carácter civil que con arreglo a las leyes se emplea para hacer efectivas aquéllas". Queda demostrado en consecuencia que al determinar el artículo 25 de la ley 3764 que en la ejecución de las multas de impuestos internos se seguirá el procedimiento de apremio, no hace más que indicar una "forma" de proceder. Que la argumentación que esgrime el sumariado de que, aplicándose como pena máxima en los delitos de defraudación al fisco la pena de un año de prisión no sabe aplicar por multas el artículo 21, pues por él se llegaría hasta un año y medio de prisión, carece de eficacia legal. En el código penal, cuando se aplica multa se libera expresamente al condenado de la prisión; sin embargo, a pesar de ello, se lo puede convertir la multa que se le impone en privación de su libertad si no la hiciera efectiva. Si en ese caso en que el condenado no sufre condena de prisión y sí de multa se le puede privar de su libertad, no existe inconveniente legal para que suceda lo

/// mismo en la aplicación de la ley 3764. que hay que tener en cuenta que al sancionar la justicia que el marido debe abonar una multa le ha impuesto una condena; al éste carece de bienes porque los ha vendido, no puede admitirse que con una manobra quede exento de la pena que se le ha impuesto en el sumario, ya que se degvirtuaría por completo el carácter intimidatorio y coercitivo que la misma persigue, quedando impune el delito que se ha reprimido con la sanción impuesta. Que de aceptar la tesis sostenida por el sumariado, llegaríamos al absurdo de que, si el defraudador ha sido previsor y ha puesto sus bienes a buen recaudo, podría defraudar al fisco con la mayor impunidad, y que las sanciones judiciales que se dictaran en estos juicios sólo podrían cumplirse con los condenados que no hubieran hecho tales manobras, lo que no puede ser ni ha sido nunca el espíritu de la ley, cuyas sanciones en esos casos serían ilusorias e inútiles al uso de procedimientos deshonestos para eludir el pago de las multas. Que en nuestro régimen impositivo no pueden haberse diferencias sustanciales sobre la forma de proceder con los defraudadores del fisco en los diferentes impuestos que forman el haber de la Nación; tan defraudador es el condenado en un juicio aduanero como en uno de impuestos internos. Si las ordenanzas de aduana en su artículo 1076 prescriben que las multas aplicadas pueden convertirse en prisión, ello da una pen-

/// ta del carácter de las mismas, carácter estrictamente penal, y si la ley 3764 o cualquiera otra ley positiva no se opone expresamente a la pena de prisión en defecto de pago, ella debe hacerse efectiva, pues de lo contrario se sancionaría una situación de desigualdad entre condenados por el mismo delito: defraudación al fisco, pues tan defraudador es quien oculta e defigura la mercedería que entra a plaza, como aquél que omite deliberadamente pagar los tributos que al fisco corresponden".

En estos días - Octubre de 1946 - la Suprema Corte Nacional ha sentado jurisprudencia en apoyo de la tesis que venimos sosteniendo, al revocar un fallo de la Cámara Federal de Rosario, manifestando que en el caso llevado a su conocimiento se trataba de establecer si ante la insolvencia del condenado a pagar una multa de carácter penal por impuestos internos defraudados era de aplicación el precepto del código penal que dispone la conversión de la pena de multa por prisión que no exceda de un año y medio. Observa el Alto Tribunal que tal medida es procedente, desde que no existe alguna pena ni inconsecuencia en la ley, sino que se trata de un sistema que procura dar efectividad a la pena cuyo cumplimiento se quiere asegurar.

Hemos visto con anterioridad que entre las sanciones que menciona el artículo 36 de la ley 3764

///

/// Figura la de arresto. Esta penalidad fue convertida en la de prisión al sancionarse el código penal de 1921, vigente en la actualidad. En efecto, según el artículo 305 de este código las penas de prisión y arresto que establecen las leyes especiales no derogadas (entre las que se encuentra la N.º 3764) quedan reemplazadas por la de prisión. Agregamos nosotros que durante los años que estamos siguiendo de cerca gran número de sumarios, la pena de prisión se aplicó en contadas ocasiones por nuestros tribunales.

Fue discutido en la doctrina si la pena de arresto es una verdadera penalidad para imponer un castigo al defraudador o si es simplemente una medida consecuencia del poder de policía para obtener el cumplimiento de la ley fiscal.

Consideramos que no las sanciones que estudiamos, que incidan sobre el patrimonio o sobre la libertad del individuo, tienen el mismo carácter que las penalidades aplicadas por el derecho penal común. Ahora bien, en el caso de la sanción pecuniaria debemos atribuir singular importancia a su carácter penal porque su influencia en el progreso del derecho penal fiscal es de tal magnitud que sus consecuencias han de prolongarse en el futuro e inspirarán este derecho específico en el porvenir.

Entre los tratadistas hay opiniones di-

vergentes con respecto a si el derecho represivo fiscal

/// evolucion en el sentido de confundirse con el derecho penal común, o si evolucion hacia una completa autonomía de éste. El fundamento de la primera tesis radica en que la responsabilidad en el derecho penal fiscal está evolucionando hacia la subjetividad, en el sentido de que todas las sanciones establecidas por éste lleguen a ser punitivas y no compensatorias, tal como acontece en el derecho penal común, el que a su vez también evolucionó - como vimos en capítulos anteriores - desde la responsabilidad objetiva o colectiva hasta la responsabilidad individual proveniente de hechos cometidos con intención dolosa. Nos inclinamos a la tesis que sustenta la más rápida evolución del derecho repressivo tributario hacia la subjetividad, pues entendemos que tal evolución lo colocará dentro del derecho penal común, como un capítulo más, pese a las particularidades que hoy muestra aquí y de las que ya nos hemos ocupado.

En resumen, las leyes penales no son más que una enumeración de actos prohibidos y su correspondiente sanción en el caso de violarse las prohibiciones. Es claro que desde el punto de vista de la gravedad de tales violaciones, los hechos de que trata en especial el código penal son de mayor magnitud que aquellos a que se refiere el derecho penal fiscal especialmente en cuanto, pero desde un punto de vista estrictamente ju-

/// rídico se trate en todos los casos de violaciones a la voluntad del Estado expresada por medio de sus instituciones constitucionales. Y no olvidemos, por último, que en ciertas épocas los delitos contra el fisco eran castigados, en muchos casos, con sanciones más graves que los de carácter común.

La ley 11.585, en su artículo 2º, establece que no es aplicable la disposición del código penal referente a la condena condicional en los casos de multas por infracción a las leyes de impuestos. Deducción de esto que puede concederse ese beneficio cuando se trate de pena de arresto o prisión. A título ilustrativo transcribimos el artículo 26 del mencionado código: "en los casos de primera condena a pena de prisión o prisión que no exceda de dos años, o de multa, los tribunales podrán ordenar, en el mismo pronunciamiento, que se deje en suspenso el cumplimiento de la pena. Esta decisión se fundará en la personalidad moral del condenado, la naturaleza del delito y las circunstancias que lo han rodeado en cuanto puedan servir para apreciar esa personalidad. El tribunal requerirá las informaciones que crea pertinentes para formar criterio. En los casos de concurso de delitos procederá la condena condicional si la pena impuesta al reo no excediese de dos años de prisión o fuese de multa".--

La acción penal puede ejercitarse desde el momento en que se ha cometido el delito fiscal y

/// puede extinguirse, de acuerdo con los principios del código penal, por la muerte del imputado, por la prescripción y por el pago voluntario del máximo de la multa e indemnizaciones (intereses punitarios, etc.).-

En el primer caso, al producirse la muerte del infractor, se extingue la acción penal aún en el caso de penas pecuniarias, las que, como hemos anotado anteriormente, no deben pasar a los herederos.-

La prescripción se opera, en nuestra materia, de acuerdo con la ley 11585, sancionada en 1932. Con anterioridad regía el código penal, cuyos plazos de prescripción eran menores que los actuales.

Ante la ambigüedad del artículo 1º de la citada ley, que al establecer simplemente el término de la prescripción no se sabe ciertamente si el legislador se refirió a la acción o a la pena misma, la Corte Suprema Nacional dejó sentado (J.A.- tomo 55, pág. 519) que esa disposición no distingue entre acción y pena y que, aún cuando pudiera parecer, por su texto, que se refiere tan sólo a la pena, es de advertir -dice- que la disposición contenida en el artículo 3º al disponer que los actos del procedimiento judicial interrumpen el término de la prescripción de la acción y de la pena, aclara su interpretación en el sentido de que se refiere a ambas, como ha sido el propósito del legislador al alargar hasta 5 años los breves términos del código pe-

/// nal en cuanto a la prescripción de la acción y de la pena. Prosigue la Corte expresando que la ley 11585 se propuso evitar la notoria impunidad que alcanzaban los infractores a las leyes de impuestos internos, especialmente mediante innumerables recursos, al demorar la tramitación de las causas hasta que se produjera la prescripción.

Según la misma Corte Suprema (J.A.- tomo 66, pág. 13) la prescripción de las penas de carácter corporal se opera de acuerdo con las disposiciones del código penal, agregando que con respecto a la ley 11585 los actos de procedimiento judicial interrumpen el término de la prescripción de los delitos penados con multa solamente, y que en consecuencia la prescripción de los reprimidos con penas corporales se interrumpe de acuerdo con las disposiciones respectivas del código penal.

Una vez dictada sentencia condenatoria, sin recurso alguno, la inactividad del Estado para obtener su debido cumplimiento puede provocar la extinción de la pena, si ésta es de carácter pecuniario, el término de 5 años comienza a contarse desde la medianoche del día en que se notificó al infractor la sentencia definitiva. Si la pena es corporal se prescribirá transcurrido un plazo igual al de la condena y en este caso el procedimiento no interrumpe el término de la prescripción.-

///

Para terminar con el estudio de las sanciones en el régimen punitivo de nuestros impuestos al consumo, corresponde comentar una jurisprudencia que consideramos injusta y es la relacionada con el artículo 19 de la ley 3764, que dice: "los créditos por impuestos internos gozarán de privilegio especial sobre todas las maquinarias, enseres y edificios de la fabricación y por los productos en existencia, todo lo cual queda igualmente sujeto a las responsabilidades en que se incurra por contravención a las disposiciones de este Texto Ordenado. Este privilegio subsiste aún en el caso en que el propietario transfiera a un tercero, por cualquier título, el uso y goce de la fábrica". En efecto, según fallos de la Corte Suprema (J.A.- tomo 91, pág. 300) el privilegio mencionado tiene lugar siempre que el propietario sea el elaborador o bien la realicen terceros a quienes aquél transfirió el uso y goce de la fábrica. Y más tarde, en otro fallo agregó el mismo tribunal (J.A.- tomo 97, pág. 113) que el privilegio establecido sobre el inmueble, aunque éste fuera arrendado por el fabricante, no es contrario al derecho de propiedad, "pues el titular de éste se encuentra en condiciones de conocer los peligros que corre la cosa locada según el destino que se le diere".-

Es esta indudablemente una forzada interpretación del artículo, considerando nosotros que el legislador quiso referirse tan sólo al privilegio espe-

/// cial sobre los bienes del infractor que están desti-
nados a la fabricación.

Sólo se ha morigerado en parte el rigor de la interpretación judicial que acabamos de glosar, a raíz de un fallo posterior de la Corte Suprema -publicado en "Jurisprudencia Argentina", tomo 51, pág. 23- que expresa que "el propietario del inmueble no soporta el privilegio del art. 19 cuando no tenga vínculo jurídico alguno con el deudor o infractor". Como puede advertirse, subsiste aún con este fallo la situación de injusticia a que nos hemos referido en párrafos anteriores.-

IV - ORIGEN DEL SUMARIO ADMINISTRATIVO - TRAMITACION.

Nos ocuparemos en este capítulo de las diversas tramitaciones administrativas que preceden al sumario propiamente dicho y asimismo a éste, tanto desde un punto de vista jurídico como de los distintos procedimientos que en dicho sumario tienen lugar.

Estudiados ya los hechos que en nuestra materia se consideran punibles, así como sus respectivas sanciones, extendaremos este comentario hasta el momento en que la resolución administrativa con respecto a aquellos hechos es llevada ante el Poder Judicial.

Ahora bien, el sumario instruido por la Administración General de Impuestos Internos se inicia ya sea por un acta de inspección, ya en un expediente de rutina en donde se constatan algunos de los hechos o situaciones susceptibles de sanciones, sean éstas de origen legal o reglamentario.

El acta de inspección comprende un relato de los hechos comprobados y debe ser firmada por los inspectores actuantes y el dueño del negocio, sus apoderados o cualquier persona que se encuentre presente en el momento de confeccionarse aquella. Es necesario recalcar la importancia que reviste una clara redacción de ese documento, dado que en

atención a diversas circunstancias se suelen omitir detalles que resultarán luego de sumo interés para la calificación de aquellos hechos y la aplicación de las sanciones que puedan corresponder. Esto tiene sus consecuencias puesto que, como se ha estudiado en capítulos anteriores, la existencia o inexistencia de intención dolosa por parte del sumariado ha de configurar el delito de fraude o la simple infracción, respectivamente y esto puede muy bien surgir de los detalles a que acabamos de aludir. Un caso sería cuando, al labrar los inspectores un acta de toma de muestras por control, no especifican si los envases de los que extrajeron el producto estaban intactos, es decir, sin haber sido aún utilizados por el sumariado, porque en tal caso la jurisprudencia admite la inimputabilidad de éste. La Administración ha establecido normas para el personal de inspección a efectos de que las actas en cuestión sean perfeccionadas, habiendo nosotros comprobado las beneficiosas consecuencias que la aplicación de tales normas ha traído para la mejor tramitación de esos documentos.

Según la Suprema Corte, la Administración General de Impuestos Internos tiene todas las atribuciones de un verdadero juez instructor. Ahora bien, la ley 2764 es la que determina el procedimiento administrativo a que nos estamos refiriendo,

aunque leyes sancionadas posteriormente introdujeron reglas procesales algo distintas. Por su parte, la ley No. 12345 dispuso en su artículo 44 la ordenación en un sólo cuerpo de las leyes de impuestos, estableciendo una nueva numeración de sus artículos, sin introducir en su texto ninguna modificación, y el Poder Ejecutivo procedió a su cumplimiento por decreto del 6 de febrero de 1938.

Volviendo a la ley 3764, en cuanto se refiere al procedimiento administrativo con respecto a los hechos punibles, su artículo 32 (ahora artículo 22 del texto ordenado) dice que el funcionario encargado de instruir el sumario tendrá facultad para citar y recibir declaraciones de testigos, bajo juramento, y de usar de los demás medios probatorios autorizados por las leyes comunes. Pero antes de proseguir, veamos brevemente la tramitación que tiene lugar dentro de la Administración General de Impuestos Internos en cuanto atañe a las actas de inspección, que constituyen la forma más frecuente en que vemos iniciado un sumario.

Los funcionarios que han confeccionado un acta de inspección deben entregarla de inmediato en la Sección Actas del respectivo Departamento (Inspección de la Capital o del Interior), donde se toman copias fotográficas de las mismas, que son en realidad

las que han de incorporarse al sumario, quedando archivados los originales en el Departamento en lo Contencioso, al que también se envían aquellas copias, que quedan radicadas en la Oficina de Sumarios, a los efectos de su ulterior tramitación.

Llegamos así a la etapa en que se inicia el plenario del sumario, donde se confiere vista al presunto infractor por el término de diez días hábiles para alegar por escrito las razones que pueda tener en defensa de sus derechos o intereses. Una vez presentado el alegato o vencido el término para hacerlo, y previo estudio que hacen los instructores de sumarios, generalmente especializados en determinados rubros, el sumario pasa a la firma del Administrador General, cuya resolución debe ser notificada al interesado. Desde hace varios años se practica en la Administración la notificación mediante carta certificada con aviso de retorno, el que queda incorporado al sumario en trámite.

Las normas del artículo 32 de la ley 3764, el que antes nos hemos referido, son simplemente preceptivas para los empleados que intervienen y tienen como única finalidad la constatación de los hechos punibles. En consecuencia, el procedimiento administrativo no puede ser declarado nulo -como regla general- por los magistrados judiciales, ya que no requiere forma solemne alguna. En realidad, lo

Único que interesa a la autoridad judicial que ha de dar el fallo definitivo, es la resolución del Administrador General.

La Cámara Federal de la Capital (ver J.A. tomo 25, pág. 1222) declaró que la resolución administrativa dictada en base a procedimientos violentos y prohibidos por la ley no es nula, si bien al afectado le queda el derecho de deducir en juicio las acciones correspondientes.

Como decimos en otro capítulo, desde el momento que la resolución administrativa no es una verdadera instancia sino más bien la expresión de la voluntad del fisco, repetimos ahora que los defectos del sumario no han de gravitar mayormente en el juicio judicial, por cuanto es admitida en éste una amplia producción de la prueba, que puede neutralizar cualquier defecto de aquel sumario.

El único caso en que la justicia podría declarar nulo el procedimiento administrativo sería cuando no se hubiese dado vista al presunto infractor.

Ahora bien, la resolución administrativa puede referirse al pago del impuesto, a esto más una multa o a una multa solamente. En el primer caso expresa simplemente la voluntad o pretensión del Estado, actuando éste en carácter de persona de dere-

cho público; es en síntesis lo que en derecho administrativo se llama "acto de imperio". Pero en los casos en que la resolución administrativa impone una penalidad, la voluntad del Estado no surte efecto con respecto al afectado, mientras, no se cumplan determinados requisitos que la ley exige.

El artículo 45 de la ley 3764 (ahora 32 del texto ordenado) dice que todo aquél que denuncie una infracción, sea o no empleado de la Administración General de Impuestos Internos, tendrá derecho al cincuenta por ciento de la multa líquida que ingrese al fisco por esa infracción. Ahora bien, los denunciadores, que generalmente son los mismos inspectores firmantes del acta, tienen derecho de apelación fundada ante el Ministerio de Hacienda, según el artículo 25 de la ley 11252, de las resoluciones administrativas que a su entender lesionan sus intereses, en los casos en que los asuntos de que se trata puedan ser susceptibles de aplicación de multas que excedan de cien pesos. La Oficina de Sumarios notifica simultáneamente a los sumariados y a los denunciadores la resolución recaída en los respectivos sumarios, y dentro de los cinco días hábiles de recibir la notificación podrán éstos apelar ante el Ministerio de Hacienda. La Corte Suprema ha declarado (fallos- tomo 129, pág. 400) que si bien la ley 3764 habla de la vía contenciosa

para las resoluciones condenatorias de la "Administración" y que la ley 11252 expresa que corresponde al Ministerio "la resolución definitiva del caso", es aplicable una interpretación amplia de dichos preceptos en el sentido de que debe admitirse también la vía contenciosa para las resoluciones ministeriales, en favor de los sumariados, cuando los denunciados requieran resolución del Ministerio de Hacienda. Este mismo tribunal estableció que las leyes de impuestos internos no asignan a los denunciados derecho a intervenir en las actuaciones judiciales en que se persigue el ingreso de la multa.

Cuando la resolución administrativa se refiere al pago de impuestos, no puede intentarse la vía contenciosa a que se refiere el artículo 27 de la ley 3764 (ahora 17 del texto ordenado), sino la acción de repetición previo el pago del mismo bajo protesta, y ello es en virtud de que la recaudación de impuestos - con la que el Estado podrá cumplir con sus fines esenciales - no puede estar supeditada a apelaciones u otros medios dilatorios. En consecuencia, la misma ley 3764 establece en su artículo 25 (ahora 15 del texto ordenado) que el cobro de las deudas provenientes de impuestos internos se hará por la vía de apremio, sirviendo de suficiente título de la deuda la boleta de ésta, expedida por la propia Administra-

ción.

Si la multa impuesta por resolución administrativa no excede de cien pesos, sólo dará lugar al recurso de reposición ante la misma Administración, y la resolución que se pronuncie en estos casos, confirmando o modificando a la anterior, causará ejecutoria. Si la multa fuese mayor de esa suma, el afectado tiene a su favor las dos vías de recurso, que según la ley 3764 son excluyentes entre sí: la contenciosa ante el juez federal o letrado respectivo y la administrativa ante el Ministerio de Hacienda.

Diremos para terminar con este capítulo, que consideremos indispensable para el buen nombre de la Administración General de Impuestos Internos la selección del personal especializado en la instrucción y resolución de sumarios por infracción, así como el personal de inspección que confecciona las respectivas actas, que son en realidad la base de aquéllos. Tal selección ha de fundarse sin duda en la idoneidad, experiencia y condiciones morales de esas personas.

V. APELACION ANTE EL PODER JUDICIAL - JURISPRUDENCIA

Hemos visto ya que la ley 3764 establece dos clases de recursos cuando se trata de resoluciones condenatorias de la Administración General de Impuestos Internos: el recurso ante el Poder Judicial y el recurso administrativo, sentando el principio de que ambos son excluyentes entre sí. Por otra parte, uno u otro puede tener lugar - según el artículo 29 de esa ley - cuando la multa impuesta sea mayor de cien pesos; la que no acciende a esta suma sólo dará lugar al recurso de reposición ante la misma Administración.

Según el principio constitucional de la separación de poderes, no puede en ningún caso el Poder Ejecutivo ejercer funciones judiciales. Explicitamente lo establece la Constitución Nacional, en su artículo 95.

Ahora bien, la ley de fondo en nuestra materia - N° 3764 - confiere al Administrador General de Impuestos Internos la facultad de dictar resolución, imponiendo las sanciones a que se refieren sus artículos 36 y 37. Fácilmente se advierte que tal facultad es de índole judicial, y como decimos más arriba, cuando las multas no exceden de cien pesos no son susceptibles de recurso ante otra autoridad o jurisdicción.

Cuando la sanción (multa) pasa de cien pesos la resolución de aquel funcionario no hace cosa juzgada porque puede ser recurrida ante los tribunales.

El problema consiste en saber si en nuestro derecho re-
 presivo fiscal la resolución administrativa constituye
 o no una verdadera jurisdicción. Creemos que se impone
 la respuesta negativa. Además, la Corte Suprema esta-
 bleció, con referencia a un sumario aduanero (fallos -
 tomo 176, pág. 233), que "una resolución administrati-
 va no es la sentencia a que se refiere el artículo 17
 de la Constitución Nacional, pues no ha sido dictada -
 por un juez ni cierra ningún recurso para la defensa .
 Esa resolución equivale a una demanda, cuya legitimidad
 puede discutir el contribuyente ante la justicia fede-
 ral".

El procedimiento ante la autoridad -
 administrativa no es, como hemos visto en otros capítu-
 los, un verdadero juicio, es decir, una controversia -
 ante juez competente. Cuando la Administración cumple
 con el precepto legal que le impone dictar la resolu-
 ción del caso no hace más que expresar que, a juicio -
 del Estado el sumariado es pasible de determinada san-
 ción, o en otros términos, expresa la voluntad y la -
 pretensión del Estado, lo que equivale a una demanda -
 contra el presunto infractor.

El afectado por la resolución admi-
 nistrativa tiene el derecho de manifestar su disconfor-
 midad con la misma y si no ejercita ese derecho, la -
 ley supone que acata aquella resolución. Así interpre-
 tada, la ley 3764 no sería inconstitucional, salvo en

lo que se refiere a las multas inferiores a cien pesos, haciendo abstracción del monto reducido de ellas.

Ahora bien, si la resolución dictada por el Administrador General no es un acto de jurisdicción, el Estado está obligado a probar en juicio los hechos que han sido imputados al sumariado. Asimismo, quedaría abierto el camino de las tres instancias del fuero federal, no teniendo el fallo efecto retroactivo.

Del análisis de los artículos 25, 27 y 28 de la ley 3764 se deduce que el interesado debe ocurrir directamente ante el juez federal o letrado respectivo, como si se tratara de una demanda contencioso-administrativa y que, por otra parte, la resolución del Administrador General no es definitiva, por cuanto está sujeta al recurso que la ley concede. En otros términos, no hay verdadera condena hasta el fallo judicial.

Según hemos anotado en otro capítulo, las multas en materia de impuestos internos tienen carácter penal, y en consecuencia la acción es también de la misma naturaleza. Se aplican las disposiciones generales del código penal, en cuanto las disposiciones especiales de las leyes de impuestos internos no dispongan lo contrario y son aplicables asimismo las normas del código de Procedimientos en lo Criminal, salvo también disposiciones especiales.

Si bien de acuerdo con el artículo 27 de la ley 3764 pueden ocurrir ante la justicia los "due

nos o consignatarios" de los artículos en infracción, el legislador define su verdadera intención al mencionar en el art. 28 a los "interesados". Estos deberán presentarse ante el juez del lugar, donde ocurrieron los hechos en tela de juicio, que originaron el sumario administrativo; así lo estableció la Corte Suprema (tomo 88, pág. 129). Los cinco días de plazo para interponer el recurso (art. 27 de la ley 3764) han motivado jurisprudencia en el sentido de que deben ampliarse por razón de la distancia en proporción de un día por cada siete leguas.

Dijimos antes que la resolución administrativa podrá equipararse a una demanda contra el presunto infractor, llevada a cabo ante la justicia, en el caso en que se recurre al pronunciamiento judicial. En consecuencia, cuando el interesado acude ante la justicia pierde su carácter de demandante para convertirse en verdadero demandado y en tal virtud puede concretarse a negar los hechos que se le imputan, dando o no los motivos pertinentes en su presentación ante el juez. Este solicita la remisión del expediente administrativo correspondiente. Interviene en el juicio el procurador fiscal o los representantes directos de la Administración, según hemos visto al hablar del departamento en lo contencioso, de la repartición del ramo.

Si la resolución administrativa puede asimilarse a una demanda contra el presunto infractor,

éste, al presentarse al juez respectivo no tiene necesariamente que expresar los motivos por los cuales considera no sujeta a derecho a la mencionada resolución, ya que su posición de actor en el juicio es aparente. Ahora bien, la expresión de agravios contra la resolución puede hacerla en el propio escrito de presentación o en el momento oportuno durante el juicio.

Se aplica en estos juicios el principio que establece que está a cargo de la parte acusadora la prueba de los hechos, con el objeto de demostrar la culpabilidad del sumariado, siendo suficiente que los representantes del fisco se remitan a la prueba ya acumulada en el respectivo sumario administrativo.

En la materia que estudiamos se admiten todos los medios de prueba, siendo los más frecuentes: el acta de inspección, informes periciales (generalmente químicos), la confesión y la prueba testimonial.

Nos hemos ya referido en el capítulo anterior al acta de inspección y a los requisitos que se deben cumplir para que ella sea un fiel relato de los hechos. La prueba acumulada en el sumario administrativo tiene toda validez ante la justicia.

El artículo 13 del Código de Procedimiento en lo Criminal, en cuanto establece que en caso de duda deberá estarse a lo que resulte más favorable al procesado, es de aplicación en materia de infraccio-

nes a las leyes de impuestos internos, y tal principio fué aceptado por la Corte Suprema (fallos - tomo 83, - pág. 27) y tribunales de 2a. instancia.

Los asuntos llevados ante la justicia federal son apelables ante las Cámaras del fuero. Más aún, puede recurrirse en tercera instancia ante la Corte Suprema, siempre que el valor disputado exceda de cinco mil pesos.

La ley n° 7055 modificó a la n° 4055 en el sentido de que las resoluciones de la Cámara Federal de Apelaciones de la Capital causarán ejecutoria en materia criminal. En consecuencia, la Corte Suprema declaró improcedente la tercera instancia cuando la sentencia proviene de aquel tribunal, referente a infracciones al régimen legal de impuestos internos, cuyas sanciones, según hemos visto, revisten carácter penal.

Por último, la ley 48 se refiere al recurso extraordinario, disponiendo en qué casos procede (artículo 14), siendo de aplicación en nuestra materia siempre que existan los motivos requeridos por la mencionada ley, aunque el valor en disputa sea inferior a cinco mil pesos.

A través de lo expuesto en los párrafos precedentes se advierte que al usar nosotros en el título del presente capítulo el término "apelación", refiriéndonos al recurso que se practica al tener conocimiento de la resolución administrativa condenatoria, he

mos querido significar la apertura de la vía contenciosa según la ley 3764. Como en este mismo capítulo hemos desconocido el carácter de un acto de jurisdicción a la resolución del Administrador General, aclaremos ahora - que conferimos al vocablo "apelación", en este caso, una acepción distinta a la corriente, ya que hemos considerado al hecho como una verdadera demanda del fisco contra el presunto infractor, que es contestada por éste - mediante el recurso interpuesto ante el juez federal o letrado respectivo.

JURISPRUDENCIA

Como complemento de este capítulo, anotamos a continuación algunos casos de jurisprudencia que en nuestra materia hemos considerado de mayor ilustración y que tuvo lugar durante los últimos veinticinco años, excluyendo por supuesto a la que hemos venido citando en capítulos anteriores:

1) El fisco puede renunciar a la vía de apremio, que no es de orden público, y deducir el cobro de los impuestos internos por la vía ejecutiva (Cám. Fed. Cop., marzo 20 de 1919).

2) El aprehensor carece de derecho para participar en las multas por infracción a las leyes de impuestos internos, de las que sólo tiene participación el denunciante. (Cám. Fed. Cop., julio 16 de 1924).

3) Sólo debe considerarse denunciante

legal al empleado o particular que, habiendo descubierto personalmente un hecho, lo pone en conocimiento de la Superioridad. (Cám. Fed. Cap., abril 11 de 1924).

4) El denunciante de una infracción a las leyes de impuestos internos no tiene acción directa contra el infractor para el cobro de la participación - del 50% de la multa que la ley le acuerda. (Cám. red. - Cap., diciembre 16 de 1925).

5) La Administración General de Impuestos Internos, no tiene facultades para sellar las máquinas picadoras de tabaco durante varias horas, restringiendo el trabajo de las mismas, so pretexto de posibles fraudes, máxime si media sentencia judicial declarando nulas las actuaciones administrativas seguidas con motivo de la inspección permanente de que fué objeto el comerciante. (Cám. Fed. Cap., junio 8 de 1927).

6) Al establecer la ley 3764 que la opción de los interesados por el recurso administrativo importará renuncia del recurso judicial y viceversa, sólo quiere establecer la incompatibilidad del ejercicio de ambos al mismo tiempo; pero no impide ejercitar las acciones judiciales que puedan desprenderse de los derechos afectados. (Corte Suprema, septiembre 24 de 1928).

7) El tributo establecido por la ley 11582 que grava con un impuesto de tres pesos a los encendedores de cualquier clase que sustituyan al fósforo, que se vendan hasta cinco pesos, no puede aplicarse a -

aquellos aparatos que por su precio de venta no pueden soportarlo, impidiendo al contribuyente resarcirse del gravamen. (Cám. Fed. Cap., marzo 16 de 1933).

8) No responde de los créditos por impuestos internos el propietario de la finca en que estaba ubicada la destilería clandestina, si el mismo no ha hecho ninguna elaboración, ni ha facilitado su finca para tal fin, ni ha habido consentimiento tácito para las operaciones, ya que, por el hecho de ser dicha destilería clandestina, no pudo conocer su funcionamiento. (Cám. Fed. Cap., octubre 13 de 1933).

9) La existencia de una serie de infracciones concurrentes a evitar el contralor de la Administración de Impuestos Internos y el pago del impuesto, concurren a configurar la falta o delito del artículo 36 de la ley 3764, respecto de quien estaba en posesión de la mercadería intervenida, aún cuando no todas ellas le sean imputables a él. (Corte Suprema, mayo 12 de 1937).

10) Los impuestos internos son por su naturaleza una contribución indirecta que afecta al consumo y no al comercio de los productos sobre que recaen, sin que esté exceptuado por la ley el propio consumo del fabricante o elaborador. (Cám. Fed. Mendoza, setiembre 12 de 1939).

11) El vino elaborado, no para el expendio sino para el propio consumo, está exento de pago de impuesto interno (Cám. Fed. La Plata, mayo 22 de 1939).

12) La alegación del comerciante poseedor de la mercadería en infracción, en el sentido de que adquirió directamente del importador en la convicción de que éste había abonado el impuesto correspondiente, no lo exime de responsabilidad. (Cám. red. La Plata, setiembre 6 de 1940).

13) No siendo posible determinar el monto de la defraudación, la multa aplicable al destilador clandestino de alcohol es de \$ 5.000 a \$ 50.000 y debe ser graduada de acuerdo con la importancia del delito y los antecedentes personales del encausado. (Corte Suprema, julio 5 de 1940).

14. Caer bajo la sanción prevista por el art. 36 de la ley 3764 el hecho de que el dueño de la casa de comercio posea piezas de seda sin el instrumento fiscal reglamentariamente adherido a las mismas, comprobatorio del pago del impuesto y de los derechos aduaneros. (Corte Suprema, diciembre 30 de 1940).

15) El transporte por ferrocarril de bordalesas de vino vacías con sus boletas fiscales sin destruir, importa una infracción a lo dispuesto por el artículo 43 del decreto reglamentario del 14 de enero de 1936, reprimida por las sanciones penales del art. 28 del t.o. aplicables a la empresa ferroviaria. (Corte Suprema, abril 30 de 1941).

16) Son aplicables los artículos 30 y 36 de la ley 3764 a la sociedad en cuyo poder fué halla-

da una partida de vino en envases cuyo contenido no correspondía al análisis de origen - vino genuino - sino al de "bebida artificial apta para consumo", no resultando así acreditado el pago del impuesto correspondiente, a esta categoría (Corte Suprema, setiembre 11 de 1942).

17) Procede la demanda por devolución de la suma pagada en concepto de impuesto a la expedición de una partida de alcohol si ésta reingresó a la destilería expedidora en las mismas condiciones en que salió por negarse a recibirla la destinataria, dado que debe considerarse que no se consumó el expendio, desapareciendo la causa del pago. (Cám. red. Mendoza, setiembre 5 de 1942).

18) Dentro del concepto amplio de "toda salida", empleado por la ley, debe entenderse que el propio consumo del fabricante o elaborador constituye también un expendio sujeto al pago de impuestos internos. - (Cám. red. Mendoza, junio 25 de 1942).

19) No procede condenar al remitente de una partida de vino por el supuesto fraude cuya prueba se pretende fundar en una extracción de muestras realizada sin noticia suya ni del destinatario, a cualquiera de los cuales pudo y debió citarse para que la presenciara. (Corte Suprema, diciembre 17 de 1943).

20) El artículo 82 del t.o. se aplica no sólo a los fabricantes clandestinos de alcohol, sino también a todas las personas que intervienen a sabiendas

en las maniobras de evasión impositiva a que aquélla - da lugar, ya sea como adquirentes, poseedores, depositarios, etc. del artículo mencionado. (Corte Suprema, junio 2do 1944).

21) Si carecen de valor legal las tomas de muestras, tampoco lo tienen los análisis practicados sobre las mismas y cuyos resultados sirvieron de base para la clasificación del vino como bebida artificial. En consecuencia, cabe dejar sin efecto la multa impuesta por la autoridad administrativa. (Cám. Fed. Mendoza, setiembre 30 de 1944).

22) La circunstancia de que el vino en infracción a las disposiciones sobre impuestos internos sea inapto para el consumo - circunstancia que a su vez puede constituir una infracción - no impide el fraude - ni aminora la responsabilidad por el mismo. (Corte Suprema, noviembre 10 de 1944).

23) Basta la existencia de un acto u omisión tendiente a defraudar el impuesto para que corresponda la aplicación de la multa, para lo que no es indispensable que haya tenido lugar el expendio del artículo gravado. (Corte Suprema, octubre 5 de 1945).

VI.-DICTAMEN DE LA COMISION DESIGNADA EN 1941 PARA ESTUDIAR EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO EN LA APLICACION DE LEYES FISCALES.

Por decreto del 6 de mayo de 1941, el Poder Ejecutivo Nacional designó una comisión ad-honorem a la que se encargó preparar un anteproyecto de ley que determinase el procedimiento contencioso a seguir cuando se tratara de la aplicación de gravámenes fiscales, estableciendo asimismo a qué autoridad correspondería entender en los recursos entablados con motivo de los pronunciamientos de las reparticiones recaudadoras.

El decreto en cuestión se fundaba en que "la evolución experimentada por el régimen fiscal en estos últimos años, con motivo de la modificación de gran parte de sus normas anteriores o a raíz de la incorporación de nuevos sistemas o nuevos conceptos de imposición, ha traído como consecuencia que la aplicación de las leyes de orden tributario así como el cumplimiento de sus preceptos hayan adquirido lógicamente una mayor complejidad, y que esta evolución técnica en los métodos impositivos y en la organización de las entidades recaudadoras debe ser complementada con un sistema legal que fije el procedimiento en materia contenciosa y que al mismo tiempo regule las relaciones entre el fisco y sus contribuyentes mediante la institu-

ción de una autoridad que entienda y resuelva los casos individuales originados con motivo de la aplicación de la legislación fiscal. En esta forma se podrá facilitar la más rápida y la más justa solución de los mismos y asegurar la uniformidad del criterio con que indispensablemente deben aplicarse esas disposiciones".

Era intención del Poder Ejecutivo disponer del citado anteproyecto antes de la terminación de las sesiones ordinarias del Congreso, con el fin de que éste lo tratara durante dicho año de 1941.

Integraban la referida comisión los Dres. Rodolfo Bulbrich, profesor de derecho administrativo de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Buenos Aires; Carlos M. Mayer y Enrique García Merou; el fiscal de la Cámara Federal de La Plata, Dr. Jorge M. Gondra; el Director General de Impuestos Sr. Julio A. Castellanos, el Subprocurador del Tesoro, Dr. Bernardo Velar de Irigoyen y el Abogado Asesor Jefe de la Dirección General del Impuesto a los Réditos, Dr. Francisco Serantes.

Vemos los resultados de esta feliz iniciativa del Poder Ejecutivo.

Si bien el decreto establecía en su artículo 5º que la comisión debía expedirse antes del 15 de julio de 1941, recién en abril del año siguiente llega a poder del Ministro de Hacienda de la Nación el

dictamen de la mayoría y asimismo los despachos en disidencia de que nos ocuparemos más adelante.

En esencia, por el anteproyecto de ley suscripto por la mayoría (Dres. Mayer, Merou, Velar de Irigoyen y Serantes), se creaba un "Tribunal Federal de Apelaciones en Materia Fiscal". Habían éstos arribado a tal conclusión ante la disyuntiva de optar -según decían - entre la creación de un organismo administrativo que centralizara la solución de las causas o la organización de un sistema procesal directo ante la justicia.

Ese Tribunal especializado de orden judicial se creaba para que conociera en última instancia de los recursos o demandas que se interpusieran ante los jueces federales o letrados de los Territorios Nacionales, suprimiendo en todos los casos la apelación ante el Ministerio de Hacienda, a cuyo efecto ha tenido en cuenta la Comisión que este Departamento podrá siempre ejercer un contralor sobre las resoluciones de sus dependencias mediante la organización de un recurso interno de consulta.

Habían tenido asimismo en cuenta los firmantes de este despacho, que era necesario evitar que el procedimiento ante la justicia pudiera constituir un medio que permitiera suspender o postergar la exigibilidad de los tributos, ya que sostenían que debía man-

tenerse el carácter ejecutivo de las resoluciones administrativas, salvo situaciones realmente excepcionales y previstas, en las que concurren determinados extremos legales.-

En tal virtud, la mayoría consideraba prudente y necesario suprimir en esta materia la competencia de las Cámaras Federales, dando a la vez mayor amplitud al Tribunal Federal de Apelaciones en Materia Fiscal, cuya creación se proponía, teniendo en cuenta "la opinión doctrinaria ya aceptada e incorporada a nuestra organización procesal, en virtud de la cual las causas se resuelven en dos instancias".

El Tribunal mencionado - que actuaría dividido en dos salas - tendría su asiento en la Capital Federal, con jurisdicción amplia para todo el país.

Se sustraña en el anteproyecto que estamos comentando el conocimiento de las causas fiscales a la Corte Suprema y a las distintas Cámaras Federales, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la primera, en los casos especialmente determinados en el proyecto, que se refieren también a otros casos además de aquéllos en que se discute la interpretación de las leyes fiscales. En esta forma se atendía - según los firmantes - a la necesidad de aliviar a esos tribunales del conocimiento de causas fiscales, las que recargaban notablemente sus tareas.

El proyecto en cuestión determina los casos en que el Tribunal deberá actuar en pleno: a) siempre que a juicio de la Sala, la importancia del asunto requiera la reunión del Tribunal en pleno; b) que uno de los miembros de Sala esté en disidencia con los otros; c) que la otra Sala haya establecido jurisprudencia en sentido contrario a la opinión de la llamada a resolver el caso. En lo que se refiere a la organización de los recursos contenciosos, se reglamentan los siguientes procedimientos: recurso de apelación, demanda de repetición y recurso de suspensión, comprendiendo tan sólo a los impuestos o gravámenes de orden nacional, es decir, no se modificaría el sistema vigente para las contribuciones locales de la Capital Federal y Territorios Nacionales.

Los recursos de apelación y de demanda de repetición deberían promoverse ante los juzgados federales o letrados de los Territorios, según correspondía, mientras que el recurso de suspensión debería intentarse ante el proyectado Tribunal.

Sólo procedería el recurso de apelación en los casos de resoluciones condenatorias. Cuando se tratase de impuestos, las reclamaciones deberían hacerse por vía de repetición, aunque - a título de excepción - el Tribunal puede autorizar la postergación del pago de impuestos, previo afianzamiento, mediante

el recurso de suspensión, siempre que el cobro del impuesto pueda ocasionar al contribuyente un "daño irreparable". Tal recurso debería ser interpuesto dentro del perentorio término de diez días de haber sido notificado del pago que debe efectuar (en la Capital Federal) o quince días si el contribuyente se domicilia en el interior.

Contienen finalmente el dictamen de la mayoría y su anteproyecto de ley una serie de disposiciones interesantes, aunque casi todas ellas de forma. Consideramos dignas de mención a la proyectada derogación de los preceptos que autorizan el recurso de apelación ante el Ministerio de Hacienda, en materia de impuestos internos y aduaneros, y asimismo a las disposiciones que permitirían designar funcionarios especializados para que tomaran a su cargo en forma permanente la gestión judicial de los intereses relacionados con las distintas leyes tributarias.

En disidencia con el despacho de la mayoría, del que nos hemos ocupado en los párrafos precedentes, se expidió el Dr. Rodolfo Bullrich criticando a aquél, en primer lugar, por cuanto no separaba la actividad administrativa de la judicial. Propugnaba la creación de una "Junta Administrativa de Reclamos", eliminando totalmente la intervención que actualmente corresponde al ministro de hacienda. Por otra parte, si

la Junta mencionada revocase una resolución de las reparticiones administrativas, el Poder Ejecutivo, en acuerdo de ministros, podrá apartarse de esa decisión de la Junta y convalidar la dictada por la primera oficina.

La decisión final de esta Junta, cuando el contribuyente no abonara la suma que se le reclama, será ejecutada por vía de apremio ante los jueces federales o jueces letrados de los territorios nacionales. A su vez, las sentencias de estos magistrados serían apelables ante una "Cámara Federal Fiscal" que funcionaría en la Capital Federal, para todos los asuntos de esta índole y que reemplazará en dichos asuntos a las Cámaras Federales existentes en todo el país. Se reglamentaría su funcionamiento en forma tal que sus decisiones sean definitivas, de modo que no haya en todos los casos una tercera instancia ante la Corte Suprema, sino el recurso extraordinario reducido a sus proporciones indispensables. Las multas serían apelables, como vimos, ante la "Junta Administrativa de Reclamos" y su aplicación sería pedida a la justicia federal, ya que sería ésta, según el Dr. Bullrich, la única manera de cumplir con el artículo 95 de la Constitución Nacional, que establece que el Poder Ejecutivo no puede ejercer funciones judiciales.

Finalmente, el Sr. Julio A. Castellanos

243

terio de Hacienda de la Nación, se expidió también en disidencia con el dictamen de la mayoría aduciendo -en síntesis- que éste, con el propósito de acentuar las garantías del contribuyente, desconocía implícitamente al Poder Ejecutivo la posibilidad de darlas de una manera más completa y, en consecuencia, transfiere al Poder Judicial una buena parte de la aplicación de las leyes impositivas, apartando del conocimiento de las respectivas causas a la rama del Estado a quien compete esa función. Consideraba el citado funcionario que la actuación de la Corte Suprema quedaría eliminada en una elevada proporción de cuestiones, al ser reemplazada por una Cámara Fiscal, que si bien tendría la ventaja de ser un tribunal especializado, no podría lógicamente tener la jerarquía ni la autoridad que para el Estado son tan necesarias en la resolución de los problemas en que es parte y cuya correcta interpretación debe buscar con un concepto fundamental de gobierno y de justicia.

Expresaba, por último, el Sr. Castellanos que los beneficios que se trataba de otorgar con un sistema de predominio judicial y aún con mayores ventajas, podrían obtenerse, a su juicio, instituyendo una junta o tribunal que se desenvuelva en el orden administrativo, con un código propio, adhiriendo al proyecto del Dr. Bullrich sobre este particular, es de-

cir, que el pronunciamiento de ese tribunal sería susceptible de revisión por el Poder Ejecutivo en los casos y oportunidades necesarias para que se mantenga la atribución constitucional de éste.

Por su parte, el Dr. Gondra renunció por "divergencia fundamental de criterio" con los demás miembros de la Comisión, expresando textualmente que "la creación de un sólo tribunal de segunda instancia, que, radicado en la Capital Federal, resolviera con carácter definitivo todas las causas de naturaleza fiscal que tramitan en todo el territorio de la Nación, como lo propone la mayoría de la Comisión, es, a mi juicio, contrario a la Constitución Nacional e inconveniente para la buena marcha de los juicios". Dice finalmente que "se suprimiría el actual recurso ordinario de tercera instancia que establece el artículo 3º, inciso 2º, de la ley Nº 4055 y el extraordinario que autoriza el artículo 14 de la ley Nº 48, salvo los casos de inconstitucionalidad. Vale decir, que la Corte Suprema no tendría con respecto a las leyes de impuestos de la Nación más actuación de la que actualmente ejerce con respecto a las leyes de impuestos de las provincias".

Hemos expuesto en los párrafos que anteceden los distintos dictámenes -todos autorizados- con respecto al procedimiento contencioso para la aplicación de las leyes fiscales. Por nuestra parte, no vemos

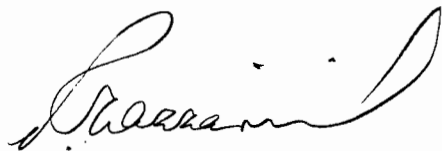
inconvenientes insalvables para la creación de un tribunal judicial especializado en la materia, el que tendría cada vez mayor justificación dado la creciente complejidad que viene adquiriendo el derecho fiscal. Ello sin perjuicio de la creación de nuevos organismos administrativos que pueden muy bien coexistir con los judiciales.

Por decreto N° 5890, del 10 de marzo de 1944, el Poder Ejecutivo Nacional, en acuerdo general de ministros, modificó el artículo 12 del texto ordenado de las leyes de impuestos internos, con el objeto de autorizar la representación directa de la Administración del ramo ante la justicia, agregando que "mientras la representación no sea ejercida por los funcionarios designados por la Administración, el fisco será representado por los procuradores fiscales, quienes recibirán instrucciones directas de esa dependencia, debiéndole rendir cuenta de su gestión. La personería de los funcionarios de la Administración será acreditada con el testimonio de su designación expedido por la misma".

En los fundamentos del decreto en cuestión, se recuerda que "la Comisión designada por decreto del 6 de mayo de 1941 para preparar un anteproyecto de ley que determine el procedimiento contencioso en la

aplicación de los gravámenes, aconseja en su dictamen la representación directa de las reparticiones recaudadoras en los juicios en que sean parte". Se hace aquí referencia al dictamen de la mayoría, comentado en el presente capítulo.

Anotamos por último que esta representación directa de la Administración General de Impuestos Internos ante la justicia -innovación que consideramos acertada- ha originado la creación del Departamento de Asuntos Judiciales, anteriormente simple sección del Departamento en lo Contencioso de la mencionada repartición, hecho al que nos hemos referido al tratar la organización interna de aquélla.-



Buenos Aires, noviembre de 1946.

BIBLI OGRAFIA

a) Textos.

- ALBERDI, J.D. - Sistema rentístico de la Confederación Argentina.
- BILBAO R. - Estudios de derecho público.
- " " - Nociones preliminares de derecho fiscal.
- " " - Derecho administrativo. Tomo 1.
- FLORA F. - Ciencia de la hacienda.
- GAZALAN CALDERON J. - Derecho constitucional argentino.
- GRIZINCHI B. - Impuestos directos y reforma impositiva.
- LOPEZ VARELA C.F. - El régimen impositivo argentino.
- MENEGAZZI F.L. - Lo contencioso administrativo en materia de impuestos internos.
- " " " - El derecho represivo fiscal del porvenir.
- MOGARELLI G. - Derecho penal fiscal.
- MITTI F. - Ciencia de las finanzas. Traducción del Dr. Oría.
- ORIA S. - Legislación impositiva argentina.
- PAEZ J.D. - Leyes del comercio y de la industria.
- PEREZ F.S. - Facultades de las provincias y municipalidades en materia impositiva.
- RUZO A. - Curso de finanzas.
- TREVISAN E.G. - Los impuestos internos en la Rep. Argentina.

TRIVISAN E.G. - Reforma del régimen rentístico argentino.

VEDIA Y MITRE E. - El régimen tributario de la Argentina.

VISI DE MARCO A.de - Principios fundamentales de economía financiera.

b) Publicaciones, revistas, informes, etc.

Podar Ejecutivo Nacional (1932-1936). Tomo 1.

Memorias del Ministerio de Hacienda de la Nación.

" de la Administración General de Impuestos Internos.

Revista de Ciencias Económicas.

" de la Universidad de Buenos Aires.

" de los Impuestos Internos.

Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas de La Plata.

Colección de fallos de la Corte Suprema.

"La Prensa", "La Nación", "La Semana Financiera", etc.

- - - - -