

LOS RECURSOS IMPOSITIVOS DE LA CONSTITUCION NACIONAL

Por el Dr. ARMANDO M. ROCCO (1)

1. Los recursos especificados.
2. Las demás Contribuciones.
3. Proporcionalidad y Progresión.
4. Fundamento Moderno.
5. La Constitución y la Legislación Impositiva.
6. Conclusión.

1 — LOS RECURSOS ESPECIFICADOS.

Se sabe que desde la organización constitucional del país se fijaron en nuestra Carta Fundamental las bases sobre las cuales reposarían las facultades impositivas de la Nación y de las provincias. Los constituyentes entendieron, en los albores de la vida constitucional, que tanto el gobierno Federal como los provinciales debían gozar del poder de imposición necesario y suficiente para su libre y eficaz desenvolvimiento; el federalismo era la realidad latente de los hombres que concurrían a constituir la unión nacional después de las luchas intestinas que fueron su prolegómeno, y su pensamiento encontró eco decidido en la Asamblea y calor de realización plasmándose en las disposiciones que, en particular, contuvieron los artículos 4, 67 inciso 2º, y, en general, el 104 y el 108 de la Constitución.

El sistema de las jurisdicciones impositivas quedaba estructurado sobre la base de las facultades exclusivas y facultades que con el tiempo resultaron concurrentes entre la Nación y la Provincia, apoyadas estas últimas por decisiones judiciales que así las interpretaron.

La Nación ha tenido así su materia propia, exclusiva y excluyente, dada por el artículo 4º al decir que el Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de los derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional; de la renta de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General.

(1) Profesor de Finanzas en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

De la materia imponible referida por ese artículo, solamente los derechos aduaneros a la importación constituyeron, durante mucho tiempo, la fuente principal de los recursos nacionales en torno a los cuales giraron los presupuestos de gastos, con un sistema impositivo endeble sujeto a las influencias externas del tráfico y mercados internacionales. Esas dificultades se hicieron notar particularmente en los años de ambas guerras mundiales de este siglo, que gravitaron sobre el movimiento y la recaudación de la Aduana, de exclusiva jurisdicción y competencia nacional por imperio del artículo 9; entre la iniciación y la terminación de los dos conflictos bélicos, la curva representativa de la marcha de las recaudaciones forman un mínimo que son el reflejo de causas extrañas a la acción nacional.

Un país no puede permanecer indiferente cuando sus recursos son afectados por la ausencia de un sistema impositivo que alcance la materia imponible propia y permanente, y la evolución es reclamada por la estabilidad financiera de su presupuesto.

La venta o locación de tierras de propiedad nacional fué un recurso en la letra pero no en la realidad y la renta de Correos jamás dejó de ser una vana ilusión financiera porque la institución no cubrió los gastos del servicio con las recaudaciones de su propio origen.

Bien es cierto que el Correo es un monopolio del Estado que viene de tiempo remoto y persigue fines sociales de seguridad antes que financieros. Es un servicio cuya generalidad es reconocida y, por tanto, la tarifa postal puede no cubrir el costo íntegro de su administración y con ello va de suyo que la insuficiencia financiera de la tasa deba ser cubierta con recursos del impuesto. El Gobierno Federal no pudo obtener de esa fuente exclusiva recursos para atender las importantes funciones que la Constitución puso siempre a su cargo: defensa interior y exterior; fuerzas armadas; relaciones exteriores; relaciones interprovinciales; ferrocarriles, puentes, caminos, desagües, instrucción pública, y numerosas obras de todo orden a través de un vasto territorio.

Quedaba la posibilidad de recurrir a las demás contribuciones que se establecieran por el Congreso, con tal que fuesen equitativas y proporcionales a la población, cuyos requisitos fueron extensamente tratados por la doctrina.

El artículo 4º de la Constitución actual (1949) introduce una fuente nueva de recursos como lo es el producto de la propia actividad que realice la Nación, servicios que preste y enajenación o locación de bienes de su dominio.

Los recursos de la actividad económica son obtenidos cuando el Es-

tado obra como persona de derecho privado en un régimen de monopolio o de libre concurrencia; obtiene un lucro en beneficio público actuando como monopolista económico porque el monopolio fiscal no es una forma sino un medio de recaudar un impuesto, limitado por la rigidez y el grado de elasticidad de la demanda.

Es indudable que estando ubicados como medios de obtención de recursos para el tesoro nacional, los "servicios que preste" son los retributivos. Si responden a la naturaleza jurídica de la prestación y contraprestación, ha consagrado el derecho al cobro de la tasa y del precio.

Más amplia es la actual redacción del artículo 4º en cuanto la enajenación o locación de bienes del dominio del Estado nacional no se hallan limitadas a las tierras de su propiedad; pero estos recursos, como el de las tarifas ferroviarias, telefónicas, etc., no son de origen impositivo y, por tanto, no son tratados en este trabajo.

2 — LAS DEMAS CONTRIBUCIONES.

El Congreso Nacional puede, además, imponer contribuciones; la redacción anterior del artículo 4º, para estos casos requería la equidad y la proporcionalidad a la población; pero están contenidas en el actual artículo 28, in fine, al referirse a las bases sobre las cuales se fundamentarán los impuestos y las cargas públicas. El artículo 16 anterior, establecía que "la igualdad es la base del impuesto", eludiendo expresar la proporcionalidad de manera que la introducción de este último concepto en el principio general de la imposición parecería chocar contra toda otra forma de alícuota que no fuese invariable en toda la extensión de la materia imponible.

Se ha entendido que las demás contribuciones que podía sancionar el Congreso Nacional, requería el cumplimiento de las condiciones del artículo 67, inciso 2º, esto es, que fueran directas, por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, en las circunstancias allí previstas.

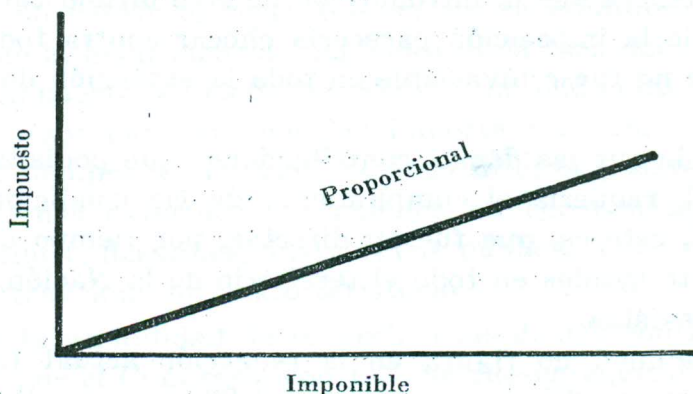
La proporcionalidad no figura en la redacción actual (artículo 68, inciso 2º) pero, como se dijo antes, está en el 28 como condición general de la imposición.

El Poder Legislativo nacional conserva la facultad de establecer impuestos directos en todo el territorio de la Nación, por tiempo determinado, en cuyo caso crea la fuente de sus recursos sin avanzar sobre el derecho impositivo de las provincias. La circunstancia de que existan impuestos directos como el de Réditos, Beneficios Eventuales y Beneficios Extraordinarios, legislados por la Nación, recaudados y distribuídos por ésta

entre las provincias y la Municipalidad de la Capital Federal, no enerva la facultad constitucional de apropiarse íntegramente el producido de esos impuestos por tiempo limitado siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan, porque la participación en ellos responde a otros propósitos como el de dar unidad fiscal al país, evitar las superposiciones impositivas y facilitar su administración. Sin embargo, tampoco perjudicaría el poder provincial puesto que las "contribuciones" directas son locales y no siendo una facultad impositiva delegada constitucionalmente por las provincias a la Nación, aquéllas conservan todo el poder no delegado, como lo establece el artículo 97 actual, sólo que traería por consecuencia el problema de la doble y triple imposición interna cuyos inconvenientes se procuran eliminar por tan justos motivos.

3 — PROPORCIONALIDAD Y PROGRESION.

La Constitución vigente dice que la base del impuesto es la proporcionalidad. Se entiende que existe cuando la alícuota, o sea la relación porcentual entre el monto del impuesto pagado y el de la materia imponible, se mantiene invariable. Cuando se aplica un impuesto del cinco por ciento, cualquiera sea el total sobre el cual recae, estamos en presencia de una alícuota proporcional. Si a medida que varía el monto imponible varía la alícuota o el impuesto pagado no representa la misma relación porcentual, hay progresión.



La teoría de la proporcionalidad debe su origen al célebre economista inglés Stuart Mill y, según ella, un impuesto es justo cuando toma de cada contribuyente la misma cantidad de riqueza, produciendo igualdad de sacrificio o proporcionalidad de sacrificio.

Este fundamento no resiste a la crítica porque no hay equidad cuando se saca diez al que tiene cien y cien mil al que tiene un millón porque en el primer caso el impuesto sacrifica una riqueza destinada a cubrir ne-

cesidades primarias del individuo y en el segundo deja aun un margen considerable que cubre necesidades superfluas y de lujo dejando un remanente que va al ahorro.

De acuerdo con la teoría miliana, la igualdad de sacrificio conduce a la igualdad tributaria que realiza el principio constitucional de la igualdad frente a las cargas públicas.

Pero al descuidar que la moneda tiene un grado de utilidad decreciente, hace que la proporcionalidad conduzca a la desigualdad; el aumento de la riqueza en poder de un individuo, no satisface correlativamente necesidades de igual intensidad, sino menores. El postulado de la igualdad sería más aparente si se liberara del impuesto una parte mínima de la riqueza, indispensable para la subsistencia, y se alcanzara el resto con un gravamen proporcional que detrajese de cada contribuyente una misma cantidad o, si se quiere, que produjese un mismo sacrificio en razón de las necesidades individuales insatisfechas por las riquezas que deben pasar al Estado para que por su intermedio se satisfagan necesidades generales e indivisibles.

El impuesto proporcional se aplicaría sobre un monto de riqueza fuera de la órbita de las necesidades primarias pero no asegura la equidad desde que no todos los excedente de riqueza son iguales y, aún así, no puede valorarse del mismo modo lo que es el producto de grado de cultura, de educación, estado de civilización.

Todavía una interpretación atribuída a Edgeworth que condiciona la teoría miliana, dice que el impuesto es justo cuando sustrae igual suma de utilidades económicas, es decir, cuando toma, por ejemplo, cien al que tiene mil como al que posee cualquier otra cantidad mayor, digamos cien mil. Se funda en la igualdad absoluta de lo que se toma como impuesto; la inequidad resulta tan solo con observar que en el primer caso la alícuota es del 10 por ciento y en el segundo es de 0,10 por ciento o sea del uno por mil.

Si en lugar de tomar la misma proporción de rédito, el impuesto gravitara proporcionalmente sobre el total de la utilidad que aquél tiene para el individuo, sería una interpretación más justa de la teoría de Mill, que hacen economistas holandeses como Pierson y Coen, pero no exenta de objeciones en razón de las distintas magnitudes de las riquezas y de su grado de utilidad, mayor cuanto menor sea aquella.

El paso siguiente fué el del sacrificio más que proporcional haciendo que la tasa impositiva aumente a medida que aumenta el total de la riqueza disponible y en virtud de la utilidad decreciente de ésta la tasa más que proporcional se aproxima a la igualdad tratando desigualmente co-

sas desiguales. Con todo no se libera de la crítica porque la alícuota se escoge arbitrariamente y la riqueza no presenta el mismo grado de utilidad para todos los individuos quienes son los únicos capaces de apreciarlo subjetivamente.

Este grupo de modalidades de la teoría de la igualdad de sacrificio o del sacrificio proporcional, no logró su objeto por habérselo sostenido en el terreno de la riqueza. Debe agregarse la del sacrificio mínimo (Edgeworth, Carver, Cannan) que aplica el impuesto sobre las riquezas mayores desplazándose hacia las menores, hasta un límite considerado mínimo, a medida que lo requieran las necesidades del Estado.

4 — FUNDAMENTO MODERNO.

Si se tomaran los hechos tal como se presentan, todas las teorías destinadas a fundar el impuesto proporcional y el progresivo, sobre la base de la riqueza, deben abandonarse porque el Estado no lo aplica teniendo en cuenta factores económicos individuales y apreciaciones personales del grado de utilidad que los servicios públicos significan para cada particular; si así fuera, los impuestos no responderían a su principio consagrado de generalidad e indivisibilidad.

Ninguna de las viejas teorías que han pretendido fundamentar el derecho del Estado para aplicar el impuesto, son hoy verdaderas. El Estado lo establece en virtud de su poder de soberanía y no entra a analizar las ventajas individuales que cubren los servicios públicos que financian, sino las colectivas. Tiene en cuenta la capacidad contributiva de las personas y fija las alícuotas en razón de esa capacidad que se manifiesta a través del rédito, del patrimonio, del capital, y se basa en el postulado financiero y social de que debe contribuir con más el que más tiene, permitirse los mínimos no imponibles y las deducciones por cargas de familia.

Esta concepción distinta para lograr la igualdad haciendo pagar el mismo impuesto a los que se encuentran en idénticas condiciones económicas, alcanza su éxito mediante la escala progresiva, es decir, haciendo variar la alícuota con la variación de la riqueza sobre la cual recae. ¿Es, entonces, injusta la prescripción constitucional que propicia la proporcionalidad?

Se decía que “la igualdad es la base del impuesto” y ahora se dice que lo es la “equidad y la proporcionalidad”. Tanto la equidad como la igualdad son aspectos jurídicos de los impuestos que se unen al de la generalidad para que impere la justicia. La proporcionalidad puede ser injusta de manera que no es equitativa ni igualitaria.

Pero la Constitución no ha podido consagrar un principio de injusticia y tampoco puede entenderse así.

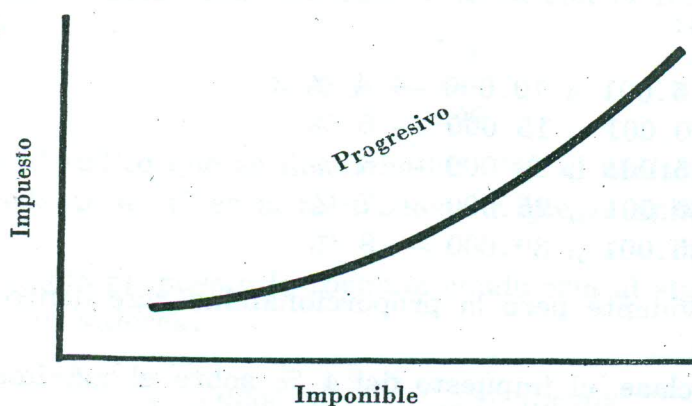
La abundante legislación impositiva argentina ha contenido y contiene alícuotas fijas y variables, es decir, proporcionales y progresivas, y las decisiones judiciales no han pretendido invalidar las segundas amparándose en un vocablo que aplicado estrictamente de acuerdo con el sentido doctrinario hubiera conducido a la inequidad y desigualdad. El resultado ha sido que la progresión se difundiera en impuestos importantes y significativos como en el adicional de Réditos, Beneficios Extraordinarios, Trasmisión Gratuita de Bienes y los no menos productivos de las provincias como en Buenos Aires el Impuesto Inmobiliario, algunos aspectos de Sellos y el local a la Trasmisión Gratuita de Bienes.

La progresión no se establece en la imposición indirecta y ésta, a su vez, no permite valuaciones subjetivas del consumidor porque falta la personalidad del impuesto; entonces impera la proporcionalidad y no puede decirse que haya justicia contributiva cuando paga lo mismo por idéntico paquete de cigarrillos, tanto el indigente vicioso como el rico avareado. Pero tampoco quiere decir que deba prescindirse de ellos, que son necesarios por razones de otra naturaleza.

5 — LA CONSTITUCION Y LA LEGISLACION IMPOSITIVA.

Frente a la necesidad de conciliar la letra con su aplicación, debe analizarse si tal como se encuentra desarrollado el sistema impositivo argentino no está igualmente condicionado al precepto constitucional.

Ante todo es evidente que la progresión lisa y llana no se aplica porque conduce a la confiscación; al llegar a un cierto límite, la alícuota se convierte en proporcional. En el primer caso es una progresión teórica de función continua, ilimitada, que reviste la siguiente forma:

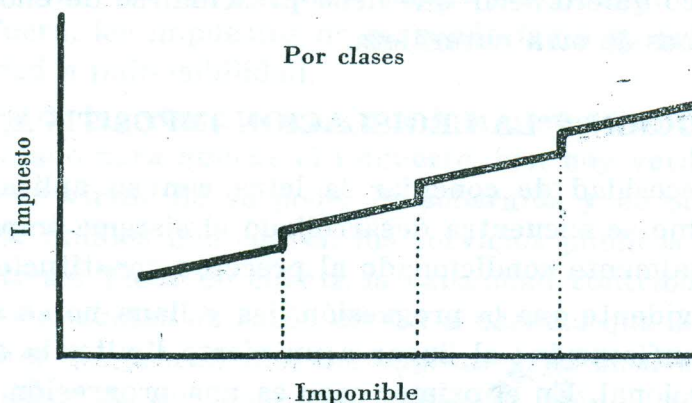


Es por esa necesaria corrección de la alícuota que nuestros impuestos progresivos terminan en proporcionales. Durante la marcha de la progresión, en función discontinua, el impuesto es sucesivamente proporcional, por tramos o por escalas, y es allí donde se realiza plenamente el precepto constitucional.

No todas las formas de la progresión son iguales y como unas u otras pueden ser injustas, se practican procedimientos para modificarlas. Cuando la alícuota crece con un crecimiento pequeñísimo del rédito, la tasa más justa o no arbitraria es la instantánea conforme al crecimiento infinitesimal de la materia imponible.

En las progresiones por clases y por escalas la alícuota es proporcional en cada clase y en cada escala; por tanto, la tasa se mantiene constante dentro de sus respectivos límites, clasificados por la ley.

La tasa proporcional en el impuesto aplicado por clases da lugar a desigualdades en los primeros réditos o patrimonios de la clase siguiente, con respecto al máximo de la anterior. Representada gráficamente tiene la forma que sigue:



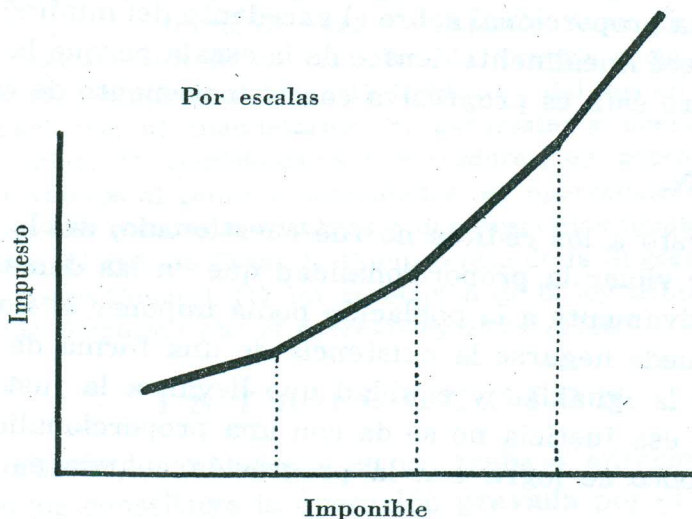
Suponiendo un mínimo de exención de 5.000 pesos de rédito y las siguientes alícuotas:

clase de	5.001 a 10.000	— 4 %
„ „	10.001 „ 15.000	— 5 %
„ „	15.001 „ 20.000	— 6 %
„ „	20.001 „ 25.000	— 7 %
„ „	25.001 „ 30.000	— 8 %

la progresión es evidente pero la proporcionalidad rige dentro de los límites de cada clase.

En la primer clase, el impuesto del 4 % sobre el máximo de 10.000 pesos es de 400 pesos dejando al contribuyente un remanente de 9.600

pesos. En la segunda clase, si se toma un imponible de 10.100 pesos, el impuesto del 5 % es de 505 pesos dejando un remanente de 9.595 pesos, es decir que los rentistas comprendidos en la segunda clase se encuentran en condiciones inferiores a los de la primera y no tendrán interés en aumentar el rédito a poco más del límite superior de la clase que la precede. La misma situación se presenta en cada una de las restantes para los primeros réditos de la clase que sigue.



Como se ve, la proporción impera a través de toda la materia imponible pero separada por alícuotas uniformes en cada clase aun cuando en su línea general el impuesto es progresivo por clases. Sin embargo, no podría afirmarse que lesiona la proporcionalidad que consagra la Constitución, si tuviéramos una legislación tributaria que prescribiese este tipo de imposición por clases. Los defectos que se señalan son fácilmente corregibles sumándole al impuesto máximo de la clase precedente, los primeros réditos de la que sigue hasta una cantidad en que deba aplicarse la nueva alícuota; esa cantidad se halla con la fórmula:

$$x = y + \frac{i \cdot x}{100}$$

donde "x" es el rédito que se desea hallar, "y" el rédito neto máximo de la clase precedente e "i" es la tasa superior que se aplica en la clase de que se trata.

En el ejemplo propuesto la fórmula conduciría al siguiente resultado, reemplazando los valores:

$$x = 9600 + \frac{5 \cdot x}{100} = 10.105,26$$

A partir de la suma hallada se aplicaría la tasa del 5 % porque el rédito de 10.105,26 pesos deja un remanente neto de 9.600 pesos o sea igual al máximo de la clase anterior. Mientras el rédito sea inferior a 10.105,26 se suma al impuesto de 400 pesos la diferencia hasta llegar al total de 505,26 pesos.

Entre nosotros se aplica el método por escalas que pueden observarse con claridad en el adicional al impuesto a los réditos, donde hay una cuota básica y una alícuota proporcional sobre el excedente del mínimo del tramo.

El impuesto crece linealmente dentro de la escala porque la alícuota es allí proporcional pero ésta es progresiva con el incremento de cada tramo.

6 — CONCLUSION.

Nuestro impuesto a los réditos no fué cuestionado, desde su implantación en 1932, por violar la proporcionalidad que “a las demás contribuciones” que equitativamente a la población podía imponer el Congreso Federal. Es que no puede negarse la existencia de una forma de proporción y los principios de la igualdad y equidad que llevan a la justicia contributiva; y así como esa justicia no se da con una proporcionalidad absolutamente fija, tampoco se logra con la progresión cuando es continua e ilimitada.

La primera por la enorme desigualdad de las riquezas y los grandes remanentes de rédito que deja en manos del contribuyente, y la segunda por las exacciones desmedidas a que conduce y sus perniciosos efectos sobre la actividad productora.

En definitiva, los regímenes impositivos combinan unas y otras alícuotas y aun cuando el sistema adoptado sea proporcional pero basado en la detracción, ésta convierte la proporción en progresión; en ese caso se encuentra el impuesto planificado de tal manera que siempre se detrae de la materia imponible una suma fija de rédito quedando un remanente cada vez menor sobre el que incide una alícuota proporcional, fija, pero que teniendo en cuenta el monto del impuesto que debe pagarse, la relación porcentual es variable y diferente para imponibles de montos distintos.

Como quiera que sean las formas de las tasas aplicadas, las exigencias han de condicionarse a la igualdad, generalidad y equidad, que son los principios máximos de la Constitución para los impuestos y las cargas públicas; si la proporcionalidad entendida en el sentido estricto que lo expresa la doctrina no reúne las condiciones generales mencionadas es porque debe abandonársela como expresión matemática y consagrarla como principio ético de la imposición.