

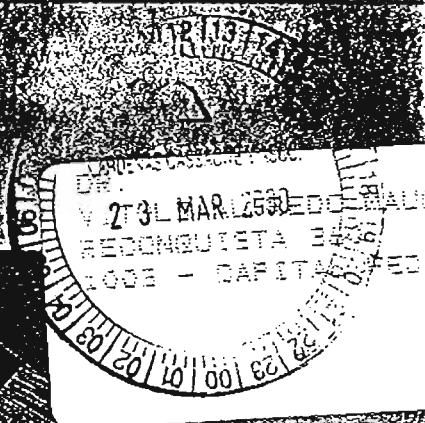
Número 32 • Marzo 2000

REVISTA DEL COLEGIO PUBLICO DE

ABOGADOS DE LA CAPITAL FEDERAL



DIGESTO JURIDICO ARGENTINO



UN APORTE DECISIVO A LA SEGURIDAD JURIDICA Y AL CONOCIMIENTO DE LA LEY

ANTERPROYECTO INFORTUNADOS

Traspaso de tribunales laborales a la Justicia de la Seguridad Social

ABOGACIA EN EL MUNDO

La justicia en Francia

INSTITUTO DE DERECHO PÚBLICO ECONÓMICO

La legitimidad constitucional del impuesto con destino al Fondo Nacional de Incentivo Docente

El Dr. Alberto Tarsitano, Secretario del Instituto de Derecho Público Económico, elaboró un dictamen sobre el impuesto destinado al Fondo Nacional de Incentivo Docente (Ley N° 25.053), que fue posteriormente aprobado por el Instituto. Acercamos a los colegas una síntesis de ese dictamen.

EL ENFOQUE JURÍDICO CON PRESCINDENCIA DE LA EVALUACIÓN SOBRE LA POLÍTICA LEGISLATIVA

Previo a avanzar en el estudio del tema, es necesario efectuar una reflexión preliminar: el enfoque jurídico sobre la legitimidad del impuesto se encuentra en un plano distinto al de la valoración sobre el eventual acierto del legislador al establecerlo.

El objeto de nuestra atención es, entonces, analizar la legitimidad del plexo jurídico que confiere contenido al impuesto, a la luz de las directrices fiscales establecidas por las normas y principios constitucionales.

LAS NORMAS

Por medio de la Ley 25.053 se creó el denominado Fondo Nacional de Incentivo Docente. Los recursos del fondo provendrán de lo que se recaude anualmente con un impuesto de "emergencia" que recae sobre los automotores, motocicletas, motos, embarcaciones y aeronaves, siendo estos gravados a una alícuota del 1% o 1,5%. El término de vigencia del tributo es de cinco años a partir del año 1999. La ley puso a cargo de la AFIP la aplicación, percepción y fiscalización del gravamen, a cuyos efectos ese organismo dictó, entre otras, las siguientes normas básicas para el funcionamiento del gravamen: 1) Resolución General N° 356/99 (B.O. 1/2/99), en donde se anexan dos

tablas de valores al 31/12/98, que deben ser tenidos como base imponible a los fines de la liquidación del impuesto, y 2) Resolución General N° 586/99 (B.O. 17/5/99), que determina la forma de liquidación del impuesto y detalla el uso de la "oblea" identificatoria del pago del impuesto.

ACERCA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS CON AFECTACIÓN ESPECIAL

El art. 10 de la Ley 25.053 dispuso que el total de la recaudación se afecte específicamente al mejoramiento de la retribución de los docentes.

Una primera consideración debería estar dirigida a determinar la legitimidad de la ligazón entre el producido del impuesto y su destino.

La literatura tributaria clásica, al abordar la tripartición de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones, enseña que lo recaudado por el pago de los impuestos se destina a financiar el gasto público indivisible. Empero, ello no impide que una parte del ingreso se afecte especialmente a cubrir una porción discriminada del gasto público general. Recordamos, en referencia al financiamiento del sistema educativo con impuestos especiales, en particular el impuesto sucesorio, la existencia de una arraigada experiencia en nuestro país, que se remonta a los primeros antecedentes patrios.

La legitimidad de los impuestos no se mi-

de, pues, por su afectación al gasto, sino por la selección de un hecho imponible revelador de la capacidad contributiva que respete los principios y garantías constitucionales.

DOBLE IMPOSICIÓN EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

En el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, por medio de la Ley Provincial 11.612 (B.O. Pcial. 31/1/95), se constituyó un Fondo Provincial de Educación destinado al "incremento del salario docente... acciones de perfeccionamiento y capacitación... infraestructura escolar". Entre otros, ese fondo se integra con los recursos que deriven del impuesto a los automotores (establecido por la ley citada), que grava con la suma de \$1 o \$1,5 a cada vehículo, dependiendo de la valuación de éstos.

En un plano teórico, esta circunstancia podría llegar a poner en crisis el impuesto con el argumento de que se presenta una doble imposición.

Adelantamos nuestra opinión en contra de este reparo. En efecto, según nuestra tradición jurídica, la doble o múltiple imposición no debe *per se* ser tachada de inconstitucional, sino tan sólo en la medida en que por la superposición de gravámenes se vulneren garantías de raigambre constitucional, entre ellas, la no confiscatoriedad y la adecuación del tributo a la capacidad contributiva.

Si se mira el peso de las cargas impuestas, debe ser descartada la posible confiscatoriedad resultante de una doble imposición, ello ya que, a pesar de la imposición reiterada, no se absorbe "una parte sustancial de la propiedad o de la renta", de acuerdo con el pacífico concepto imperante en la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal.

LA BASE IMPONIBLE

Merece especial atención la base sobre la que se calcula el tributo. Dice el artículo 4 de la Ley 25.053: "La base imponible del impuesto es el valor de mercado de los bienes gravados. La Administración Federal de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos establecerá el valor de mercado que se utilizará para la determinación del impuesto".

Al margen de la intención legal, la lectura de la reglamentación demuestra que las "tablas" dadas por la AFIP toman como parámetro de referencia una capacidad contributiva pasada, ya que los valores considerados por el organismo recaudador se encuentran fijados al 31/12/98. Esto surge con claridad de la conjunción del artículo 3 de la R.G. 356/99, y de los arts. 13 y 5 de la R.G. 332/99.

En consecuencia, la circunstancia preapuntada es susceptible de distorsionar la mecánica de este principio de neto corte constitucional, ya que la capacidad económica del sujeto debe ser evaluada al momento de la detracción, por lo cual se toma ilegítima la imposición en la porción que excede la capacidad contributiva actual, representada por la valuación real del bien.

RESTRICCIÓN EN LA CIRCULACIÓN PERSONAL

El art. 6 de la Ley 25.053 dice: "...La falta de exhibición de la oblea y de presentación del correspondiente comprobante de pago inhibirá la circulación del bien gravado por todas las rutas terrestres, fluviales, marítimas y aéreas de la República Argentina...". El precepto viola la

libertad de tránsito consagrada por el artículo 14 de la Constitución Nacional.

Por su parte, el Pacto de San José de Costa Rica, en su artículo 22 inciso 1), reconoce el derecho a circular libremente por el territorio de un Estado, y el inciso 3) prohíbe toda restricción que no se encuentre fundada en razones de prevención de infracciones penales, o para proteger la seguridad nacional o el orden público.

En virtud de la jerarquía constitucional del citado instrumento internacional, las causales de restricción, taxativamente enumeradas, se erigen como los únicos justificativos válidos para la limitación del derecho.

Es sobre estas premisas que la prohibición de circulación para quien no exhiba los instrumentos de pago del impuesto se muestra, a nuestro juicio, abiertamente inconstitucional.

ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS NORMAS DE COORDINACIÓN FINANCIERA

Según nuestro modo de ver, la Ley N° 25.053 contradice las directrices sentadas por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley N° 23.548), cuyo artículo 2°, inciso b), dispone lo siguiente: "La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones: los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al aumento de actividades que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la Nación y las provincias. Dicha afectación deberá decidirse por Ley del Congreso Nacional con adhesión de las Legislaturas Provinciales y tendrá duración limitada...".

Resulta claro que, si bien el Gobierno Federal posee la facultad de imponer contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (conf. Art. 75 inc. 2, C.N.), tal contribución debe ser coparticipada y, si como en el caso, existe una asignación

específica, debe cumplimentar los requisitos establecidos por la Ley 23.548, vale decir el acuerdo entre la Nación y las provincias.

Cabe recordar que lamentablemente se ha incumplido la manda constitucional contenida en la cláusula transitoria sexta de la C.N. (dictado antes de 1996 de un nuevo pacto federal en los términos del art. 75 inc. 2), lo cual no impide que el mantenimiento del *status* jurídico existente en materia de coparticipación a 1994 posea rango constitucional.

En tal sentido, debe señalarse que esta interpretación es la que más armoniza con el espíritu que insufló el constituyente a esta norma (cfr. Diario de Sesiones, pág 3177).

A lo anterior cabe agregar que la participación de las jurisdicciones locales en el producido del fondo se encuentra subordinado a las condiciones fijadas unilateralmente por la ley federal, todo lo cual lleva a que el régimen de asignación específica consagrado por la ley 25.053 se encuentre en pugna con las previsiones de la Ley de Coparticipación Federal.

CONCLUSIONES

(1) La legitimidad del impuesto creado por la Ley 25.053 no puede ser cuestionada con fundamento en:

1.1 su asignación específica;

1.2 su superposición con un impuesto análogo creado por la Provincia de Buenos Aires.

(2) Sin embargo, la legitimidad constitucional del régimen se encuentra afectada por:

2.1. Atentar contra el principio de capacidad contributiva a través de la valuación retroactiva consagrada por la Resolución General 356/99;

2.2. Establecer una sanción por la falta de pago que vulnera la libertad de circulación.

2.3. Violentar lo dispuesto por la Ley de Coparticipación Federal en cuanto a la adhesión de las jurisdicciones locales en la materia de impuestos con afectación específica.■