

El federalismo fiscal en 1853: Su consagración en el texto constitucional originario de la Confederación Argentina y breve referencia al impacto de la incorporación de Buenos Aires para las modificaciones fiscales de 1860.

Pablo C. Caudevilla¹

Bibliografía de base:

García Belsunce, Horacio y Vicente Oscar Díaz (Dir), Historia de la tributación argentina (1810-2010) *Homenaje de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a la patria en su Bicentenario*, Errepar-AAEF, Buenos Aires, 2010.

Textos Constitucionales

Constitución Argentina de 1853 (Santa Fe, 1 de mayo de 1853).

Reforma Constitucional de 1860 (Santa Fe, 23 de septiembre de 1860).

Reforma Constitucional de 1866 (Santa Fe, 12 de septiembre de 1866).

Reforma Constitucional de 1994 (Santa Fe, 22 de agosto de 1994).

Introducción

El presente trabajo es una adecuación de la producción escrita presentada como conclusión de la asignatura “Historia y relaciones de los países del Mercosur” a cargo del profesor Carlos Bulcourf que forma parte de la Maestría en Integración Regional con énfasis en MERCOSUR, y que el autor ha realizado con el soporte de las Becas de la Agencia Española de Cooperación Internacional al Desarrollo del Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación (Becas MAEC - AECID) de España, edición 2012 y 2013.

Estas líneas tienen como objeto hacer un breve análisis de un tema de vital importancia institucional - aún en la actualidad- para las relaciones entre el Estado federal y las realidades provinciales: ***el federalismo fiscal***. Se desarrollarán en el acotado marco histórico comprendido entre la instauración de la Confederación Argentina por la Constitución de 1853 y su completitud con la incorporación de la Provincia de Buenos Aires en 1860; ello sin perjuicio de formular paralelismos con la actualidad -desde el renacimiento de la democracia en 1983 y, particularmente, menciones al texto constitucional desde 1994 - que puedan considerarse ilustrativos y pertinentes para complementar las ideas desarrolladas.

La elección del tema obedece a que creí de interés profundizar sobre las raíces históricas del asentamiento institucional de aquellas relaciones económicas por las cuales, en 1853, la Nación y las provincias se distribuyeron la capacidad de generar recursos fiscales y ejercer su poder de imposición sobre los ciudadanos. Sin embargo, no abundaré en esos extremos porque iría más allá del fin de estas líneas.

Más particularmente consideraría útil (aunque sin duda excedería aún más el objeto del trabajo) indagar sobre las razones por las cuales, al momento del inicio de la historia institucional de la Argentina, las provincias (quienes habían mantenido todos aquellos poderes² que no hubieran expresamente cedido a la Nación por medio de la Constitución³) resignaron sus atribuciones fiscales en la práctica; dependiendo una gran cuantía de sus ingresos de la decisión -más discrecional que reglada- de un Estado nacional que de “federal” muchas veces sólo conserva su *nomen iuris* o designación formal.

¹ El autor es Abogado y Especialista en Derecho Tributario (UBA). Cuenta con estudios realizados en el marco de Programas de Doctorado en Derecho Financiero y Tributario así como en Derecho Internacional Público y Relaciones Internacionales (Universidad de Salamanca, España). Asimismo, posee experiencias en el área de la Integración Regional, resaltando el Programa “European Integration” realizado en el Instituto Europeo de Saarbrücken -Alemania-, con las especialidades en Derecho Económico Europeo y Derecho del Comercio Internacional; su actuación en la Comisión Europea – Dirección General de Asuntos Económicos y Financieros; sede Luxemburgo – y la labor independiente de investigación en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Tiene formación adicional en cuestiones de comercio exterior y ha concluido su formación en la Maestría en Integración Regional con énfasis en Mercosur, con la orientación en Desarrollo Económico. Ha realizado numerosos cursos y seminarios en el campo jurídico, tributario y de las ciencias económicas en Argentina y el exterior. Cuenta con experiencia docente de nivel medio y superior, en éste último caso tanto a nivel nacional e internacional.

² Sean concebidos como atribuciones, potestades, competencias y/o facultades.

³ Cláusula existente en ese momento y ahora: « ARTÍCULO 104.- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación. » (Constitución de 1853; actualmente artículo 121, a partir de la reenumeración realizada por la reforma constitucional de 1994).

Retomando el objeto concreto de este trabajo, aprovecharé las líneas siguientes para hacer una caracterización de las disposiciones constitucionales que configuraron el federalismo fiscal originario en su contexto histórico; tomando como base la obra realizada por María Angélica Gelli sobre el período 1852-1866 en el texto **base** de consulta utilizado sobre la Historia de la Tributación Argentina (realizado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en homenaje a la patria por su Bicentenario).

La delineación primaria del federalismo fiscal en 1853 respondió al contexto histórico y a la evolución previa de las relaciones entre las provincias, y de ellas con Buenos Aires, quien finalmente no se incorporó a la naciente Confederación Argentina sino hasta concretada la revisión constitucional de 1860 (proceso institucional que se abrió tras la derrota de las autoridades provinciales en la batalla de Cepeda el 23 de octubre de 1859).

La Convención *ad hoc* revisora de la Constitución, que comenzó sus sesiones el 5 de enero de 1860, permitió la definitiva inclusión institucional de la Provincia de Buenos Aires a la República Argentina. El texto constitucional resultante, adicionó las propuestas de reforma de esta provincia, que acentuaron los rasgos federales⁴ de la Constitución Nacional, disposiciones entre las cuales se perpetraron modificaciones al sistema fiscal originario consagrado en 1853.

Una siguiente modificación constitucional terminó, en 1866, de definir ciertos aspectos de la fiscalidad del comercio exterior que⁵ fueron -ahora sí- consolidados como atribución excluyente del Congreso Nacional (me refiero particularmente a los derechos de exportación).

Concluyendo estas notas introductorias cabe adicionar que, si bien no forman parte del objeto central de este trabajo, en su desarrollo se hará mención a ciertos aspectos interpretativos y a pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -como exégeta final de la Constitución- a efectos de dar una mejor ilustración del tema.

Para continuar en la exposición de los contenidos, formularé un desarrollo adecuado a la siguiente estructura:

1. Nociones preliminares.
2. Contexto histórico de base.
3. Constitución Nacional histórica de 1853 y el diseño del federalismo fiscal originario.
4. Incorporación de la Provincia de Buenos Aires a la Confederación, Convención *ad hoc* de 1860 y Reforma de 1866.
5. A modo de conclusión.

1. Nociones preliminares

Tratándose este trabajo de los orígenes del federalismo fiscal en la Constitución Argentina, cabe recordar que se trata de un concepto intrínsecamente relacionado a los estados constituidos mediante la forma federal⁶ de gobierno. En éstos resulta determinante el esquema de relaciones configurado entre el Estado federal y aquellos que lo integran -y en su conjunto coinciden territorialmente- de carácter local⁷.

4 Se verán oportunamente al tratar las enmiendas propuestas por la provincia de Buenos Aires en 1860.

5 Tras haber sido regulados en 1860 con una limitación temporal en su plazo de vigencia como tributos nacionales, sin poder crearlos como provinciales.

6 A título meramente ejemplificativo, participan de esta naturaleza, y cada uno con su particular configuración distintiva: los Estados Unidos, México entre los países latinoamericanos y Alemania entre los Estados europeos.

7 Si bien puede resultar un dato anecdótico, lo cierto es que resulta de nuestro texto constitucional originario que los constituyentes parecen haber considerado en órdenes equivalentes, como "Autoridades de la Confederación", tanto al "Gobierno Federal" (Título Primero), como a los "Gobiernos de Provincia" (Título Segundo). No obstante esa apariencia, ya desde 1853 (y aún más en ese entonces, puesto que el federalismo se pudo reforzar con más vigor en 1860) las atribuciones federales fueron en realidad nutridamente reguladas en contraste con las provinciales, mayormente implícitas. Éstas derivaban, o bien de principios generales (como el de la conservación de todo poder no delegado -artículo 101, 1853- o el de la veda del ejercicio de aquél poder otorgado en delegación a la Confederación -artículo 105, 1853-), o bien emergían de cláusulas muy concretas y esporádicas como el art. 5 (que aseguraba su institucionalidad básica) en complementación con los artículos 102 y 103 (a los que me referiré oportunamente) en el Título relativo a sus gobiernos. Por ello sorprende, por una parte, la aparente consideración equiparada de los Gobiernos Federal y de Provincia mediante un tratamiento igualitario en la estructuración de los Títulos, en tanto muestran a la órbita federal y la provincial como "Autoridades de la Confederación"; mientras, por otra parte, la regulación constitucional de 1853 concreta (cuyo esquema se mantiene mayormente) es bastante más restrictiva en la exposición de atribuciones para las Provincias. Quizás, la estructura en esos únicos dos Títulos en que la Constitución de 1853 divide su Parte Segunda, quiso brindar un

En Argentina, desde 1853, la forma federal de Estado (junto a la forma representativa republicana de gobierno) se encuentra formalizada en nuestro ordenamiento jurídico en la norma de mayor jerarquía institucional del Estado, la Constitución, cuyo artículo 1⁸ dispone: “ARTÍCULO 1.- La Nación Argentina adopta⁹ para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución”.

Coincidiendo con Gelli en la naturaleza formal de *declaración política* de esta norma, cabe seguir las palabras de esta autora cuando valora su contrastante valor real, en tanto este artículo se ha “convertido en una fuente de garantías constitucionales y de límites al poder en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y ello incluye las garantías de la tributación.¹⁰”

Volviendo al contenido de la forma federal del artículo 1, concibiéndolo en armonía con otras disposiciones constitucionales históricas que instrumentaron este principio, y atendiendo a su derivación en el concepto de federalismo fiscal¹¹ (que es el que se relaciona con los contenidos de la Constitución originaria que aquí se tratarán); cabe distinguir que el texto constitucional de 1853 delineó perfiles propios (distintivos del modelo norteamericano) respecto de tres tipos de relaciones que se establecen en la estructura federal¹²:

a) Relación de subordinación de los Estados locales (en Argentina, las provincias) al Estado federal, de conformidad al esquema derivado de los artículos 5 (institucionalización de las autonomías provinciales con garantía federal¹³) y 31 (del que deriva la que se conoce como pirámide jurídica, en la que el ordenamiento

reconocimiento implícito a la relevancia de las Provincias que venían a instituir el nuevo Estado, otorgándoles una exposición equivalente a la Nación.

8 Esta disposición, sancionada en la constitución originaria de 1853, está vigente actualmente puesto que no fue reformada en ninguna de las modificaciones constitucionales (realizadas de acuerdo al artículo 30 de la Constitución) que se encuentran actualmente en vigor (1860, 1866, 1898, 1957 y 1994).

Teniendo en cuenta esta última reforma de 1994, que fue la primera -y única aún- realizada desde el reinicio de la democracia plena en Argentina entre el 10 y el 12 de diciembre de 1983 (cuando asumieron todas las autoridades electas con mandato constitucional, bajo el imperio de la Constitución de 1853, incluidas las primeras 4 modificaciones citadas), cabe decir lo siguiente:

Este primer artículo no fue susceptible de modificación puesto que forma parte de los primeros treinta y cinco cuya reforma fue expresamente impedida por la ley que declaró (conforme el art. 1) la necesidad de la reforma parcial de la Constitución vigente al momento (ley 24.309 de 29-12-1993). En tal sentido su artículo 7 disponía: “ARTICULO 7º- La Convención Constituyente no podrá introducir modificación alguna a las Declaraciones, Derechos y Garantías contenidos en el Capítulo Único de la Primera Parte de la Constitución Nacional.” (Este capítulo único que contiene los primeros 35 artículos es caracterizado por algunos constitucionalistas como constitución pétrea, de una naturaleza inmodificable; conclusión -al menos- debatible a tenor del propio texto expreso del artículo 30, histórico y vigente, que permite la reforma total de la Constitución).

Por su parte, como garantía para evitar excesos de la Convención Reformadora en sus atribuciones y a fin de que la reforma se subsumiera sólo a aquellas materias que fueron objeto de la ley de declaración (sea, o bien las dispuestas en el artículo 2 -especialmente el denominado “Núcleo de Coincidencias Básicas”-, o bien a los temas habilitados por el Congreso Nacional para el debate en la Convención -art. 3-); la propia norma dispuso una cláusula (el artículo 6) nulificante del valor de cualquier disposición que pudiese intentar sancionarse excediendo el mandato otorgado a la Convención (“ARTICULO 6º- Serán nulas de nulidad absoluta todas las modificaciones, derogaciones y agregados que realice la Convención Constituyente apartándose de la competencia establecida en los artículos 2º y 3º de la presente ley de declaración.”). En este sentido también es interesante recordar que la reforma constitucional (y su alcance parcial, tanto como sus contenidos básicos) fue objeto de un acuerdo político previo de los dos partidos políticos de mayor representación parlamentaria, mediante un Pacto conocido como Pacto de Olivos, entre el Presidente Menem y el ex Presidente Alfonsín.

9 María Angélica Gelli, cuando describe el período 1852-1866 en el marco de la obra colectiva que sirve de base a este trabajo, formula una interesante apreciación sobre la terminología constitucional utilizada en la consagración de la forma de gobierno, cuya inteligencia es valiosa para interpretar la disposición vigente en 1853 y a la fecha: “(...), los constituyentes de 1853 no crearon una forma de gobierno sino que – según los miembros informantes de la Comisión que redactó el proyecto, José Benjamín Gorostiaga y Juan María Gutierrez – la *adoptaron*, tomándola del modelo estadounidense. Pero la elección de ese modelo -representativo, republicano y federal- lo fue conforme a lo establecido por la misma Constitución.” Gelli, María Angélica, período 1852-1880 en “García Belsunce, Horacio y Vicente Oscar Díaz (Dir.), *Historia de la tributación argentina (1810-2010) Homenaje de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a la patria en su Bicentenario*”, Errepar-AAEF, Buenos Aires, 2010, pág. 162.

10 Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 162.

11 Tomo para ello la delimitación de “fiscal” para adicionar a la noción de “federalismo” con un sentido amplio, es decir considerando a la fiscalidad como la vía de provisión de los recursos públicos para solventar los gastos estatales (más allá de la clasificación y naturaleza de cada uno de estos recursos que la compongan; y prescindiendo también –a los efectos del abordaje teórico de este trabajo– del futuro gasto y su destino de acuerdo a las finalidades constitucionales).

12 Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 164.

13 El artículo 5 debe tenerse en cuenta en complementación con los artículos 102 y 103 de la Constitución originaria (105 y

provincial está subordinado jerárquicamente al federal).

b) Relación de participación: la composición del Senado, representando el equilibrio de los Estados (con prescindencia de su importancia relativa, tamaño, demografía relevancia económica, etc.), es el ejemplo más claro que brinda Gelli (siendo su integración originaria de 2 senadores por cada provincia y la capital)¹⁴.

c) Relaciones de coordinación, que hacen a la distribución de competencias: exclusivas, delegadas, reservadas y concurrentes.

Complementando estos conceptos, es conveniente aquí recordar dos principios fundamentales que se configuraron en la Constitución originaria y que se encuentran vigentes aún hoy; los cuáles sirven de marco interpretativo general a todo conflicto de competencias potencial entre el Estado federal y las provincias¹⁵:

1) Por una parte las provincias, como preexistentes a la propia Confederación Argentina, detentadoras recíprocamente de la voluntad creadora que nutre la organización nacional, en su carácter de partes territorialmente constitutivas y jurídicamente constituyentes del nuevo Estado han decidido que:

a) el poder que otorgan al nuevo Estado federal es sólo aquel que esté delegado,

b) esa delegación sea expresa,

c) esa manifestación de voluntad expresa para delegar poder a la Nación sea válida en tanto esté instrumentada en la Constitución misma¹⁶

Estas circunstancias se derivan de la interpretación de la primer cláusula redactada en el Título "Gobiernos de Provincia", artículo 101 de la Constitución originaria: "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal"¹⁷

Sin duda esta cláusula evidencia además:

d) la existencia de un poder no delegado de las provincias

e) que esos poderes que no se han delegado resultan implícitos (puesto que no resultan explícitos de ningún tratado firmado entre las mismas partes del nuevo Estado que se instituía, ni del texto de la Constitución misma) y residuales (ya que sólo podrían definirse mediante una interpretación *a contrario sensu* de los poderes que sí están expresamente delegados de acuerdo a su descripción en el articulado de la propia Constitución).

2) Como contrapartida, lógica y consecuente al principio general de los poderes no delegados, los Constituyentes de 1853 han formulado una expresa mención de carácter general a aquellos poderes que sí resultan otorgados por delegación al Estado federal¹⁸. Contrastando con la cláusula precedente, en la que la Constitución originaria se refiere a los poderes que las Provincias conservan, la redacción de 1853 consagra ahora el poder cuyo ejercicio ha sido resignado por aquéllas, que no es otro que el delegado a la Nación.

El texto constitucional sencilla y claramente dispone: "Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación."

De este forma se introduce este principio como encabezado de un artículo (el 105¹⁹) tras el cual los constituyentes deciden enunciar un conjunto de asuntos o materias vedados a las provincias, que se complementan con las del artículo siguiente; pero que en rigor no se completan allí, sino que sólo pueden

106 tras la incorporación de Buenos Aires en 1860, hoy artículos 122 y 123) en el Título correspondiente a los Gobiernos de Provincia, que en 1853 abarcaba los artículos 101 a 107 (104 a 110 desde 1860 y 121 a 129 en la actualidad).

14 Desde la reforma de 1994, se compone por 3 senadores de cada provincia y la ciudad de Buenos Aires, en total igualdad numérica de bancas para todos los distritos, correspondiendo 2 senadores para la mayoría y uno para la minoría (72 en total).

15 El argumento de la aplicabilidad inmediata de estos principios no es trasladable automáticamente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en atención a que no tiene históricamente el reconocimiento de « provincia » con preexistencia a la Constitución y a causa de su especial estatus institucional, otorgado por la incorporación del artículo 129 en la reforma constitucional de 1994.

16 En esta instancia fundacional de naturaleza excepcional la Constitución nació coetáneamente al propio Estado federal al que se le delegaban los poderes expresamente en su texto.

17 La Convención reformadora de 1860, a instancia de la Provincia de Buenos Aires, adicionó a este texto originario de 1853 « ..., y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación »; texto que -con tal agregado - actualmente se encuentra vigente como artículo 121.

18 El Estado federal o nacional es denominado en reiteradas oportunidades en la Constitución originaria (manteniéndose en sucesivas modificaciones) con el término "Nación". A pesar de considerar equívoca esta última expresión en su sentido (ya que no designa la misma realidad que en ese momento, su uso ha evolucionado contemporáneamente de manera diversa y en los estudios de la Teoría del Estado contiene un sentido técnico diferente), la conservo en este trabajo para mantener una terminología armónica con la fuente.

19 Que ha sido reenumerado 108 con la Constitución aprobada en 1860 y actualmente el principio introduce al similar artículo 126.

integrar un cuadro definitivo a partir de todo el resto de las disposiciones de la Constitución Nacional que establecen las atribuciones, facultades o competencias del Gobierno Federal.

Con esta simple cláusula los Constituyentes han consagrado una clara “reserva de poder federal” sobre todo el marco de poderes que en la Constitución las Provincias le reconocen a la Nación²⁰, inhibiendo aquellas su ejercicio en favor de ésta.

Retomando el artículo 1 de la Constitución nacional, esta declaración también consagra, por su parte, la forma republicana: en el marco de la tributación esta configuración constitucional es asimismo de importancia puesto que tanto la división de los poderes, como el control entre ellos (circunstancias que participan de los caracteres definitorios del principio republicano clásico²¹) coadyuvan a la vigencia eficaz del principio de legalidad en materia tributaria²², reconocido como de máxima relevancia para la protección de los ciudadanos de los excesos del Estado, en ejercicio de la autoridad pública.

Por su parte, el principio representativo consagrado por el artículo 1 se ve refrendado por la exclusividad²³ del ejercicio de la soberanía popular materializada sólo mediante los representantes y las autoridades establecidos por el propio texto constitucional, de acuerdo a como lo consagra el artículo 22²⁴.

En materia tributaria, y conforme el esquema original de la Constitución, la incidencia del principio representativo se ve matizada por la naturaleza del sistema bicameral²⁵: En atención a la configuración institucional de nuestro país, la Cámara de Diputados de la Nación asume una representación proporcional²⁶ del pueblo en su conjunto (podría decirse que aquí reside el poder popular directo); en tanto que el Senado, conformado por tres senadores de cada una de las provincias y de la ciudad de Buenos Aires, contiene la

20 Así con esta disposición de cierre, la Constitución buscó evitar conflictos futuros entre el Estado por nacer y los Estados provinciales que llegaban a la organización nacional tras una larga historia de dificultades y luchas no bien resueltas. Sin dudas la delegación al Gobierno federal (o a sus poderes particulares, sea el Poder Ejecutivo, el Congreso como Poder Legislativo o los tribunales de justicia y la Corte Suprema) por intermedio de tal (nutrido) conjunto de disposiciones dispersas a lo largo de toda la Constitución hubieran conspirado contra la paz interior y el equilibrio institucional si no se hubiera utilizado este principio inhibitor del “ejercicio” de los poderes que las provincias, quizás en algún momento, podrían haber reivindicado como legítimas titulares ante alguna falta de claridad del texto constitucional de alguna materia concreta. A través de este principio del artículo 105, sin perjuicio de que las provincias ostentaran una titularidad sobre poderes, ellas ya no serían aptas para su ejercicio, al haberlo delegado de forma irrevocable en el marco del compromiso constitucional, al que se integraban como un todo y bajo esta única norma Suprema para constituir el nuevo Estado.

21 Son notas características de la república clásica, además de la división y control del poder: “la publicidad de los actos de gobierno – sobre todo el derecho a la información y el derecho de acceso a la información, herramienta esencial para conocer y controlar como se ejecuta el gasto público-; la responsabilidad de los funcionarios; la periodicidad de los cargos electivos y la igualdad de todos ante la ley.” Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 163.

22 Muy básicamente, al solo efecto de aproximar a una noción fundamental (puesto que no es objeto de este estudio el análisis de principios tributarios *in extenso*) el principio de legalidad tributaria requiere que sea una ley en sentido formal la que determine válidamente los elementos básicos y configuradores del tributo (hecho imponible, obligación tributaria, sujetos, base imponible, alícuota, etc.). Ello permitiría garantizar que no haya un tributo sin una debida representación del pueblo (*no taxation without representation*) mediante la intervención del poder legislativo que, forzosamente (por este principio y bajo pena de nulidad), es el único poder habilitado para sancionar una ley tributaria y delimitar los elementos básicos de una “contribución” (en términos de nuestra Constitución) que sea de naturaleza obligatoria para los ciudadanos.

23 Si bien desde la reforma de 1994 está algo matizada esta exclusividad, por cuanto se han introducido mecanismos conocidos como de democracia semi-directa. Por ejemplo el de la iniciativa popular (actual artículo 39), también conocido como derecho de iniciativa (donde ésta recae en el pueblo con el fin de someter proyectos de leyes al tratamiento del Congreso, bajo determinadas condiciones y procedimientos y con excepción de materias determinadas). La materia tributaria está incluida precisamente dentro de ese marco de excepcionalidad restrictiva y, por lo tanto, no puede ser objeto de iniciativa popular, como tampoco pueden serlo los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, presupuesto y materia penal.

24 “ARTÍCULO 22.- El pueblo no delibera ni gobierna, sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución”. El artículo 22 histórico se encuentra actualmente vigente por las razones ya explicadas (en la nota 7) en relación a los primeros 35 artículos de nuestra Constitución.

25 El histórico artículo 36 (“Un Congreso compuesto de dos Cámaras, una de diputados de la Nación y otra de senadores de las provincias y de la Capital, será investido del Poder Legislativo de la Nación.”) se modificó en 1994 (como nuevo artículo 44), sólo variando la designación de la Capital por “ciudad de Buenos Aires” a tenor del renovado carácter institucional autónomo dispuesto por el último artículo de la Constitución reformada (ARTÍCULO 129.- La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad.” -1er párrafo -).

26 Si bien el sistema electoral formula la base territorial por provincias para la elección de diputados, la legitimidad de la Cámara de Diputados descansa sobre el conjunto del pueblo de la Nación, independientemente del modo de elección de sus miembros.

legitimación otorgada por las provincias y esta ciudad, en tanto distritos de equivalente peso formal dentro de un Estado Federal.

De esta manera, históricamente ha sido (y sigue siendo) la Cámara de Diputados la que ostenta el derecho de iniciativa (que se mantiene tras la reforma de 1994, aunque con otra numeración²⁷) para la propuesta de leyes sobre contribuciones²⁸, lo cual tiene un sentido de refuerzo al principio de legalidad formal en materia tributaria.

Estimo a esta cláusula un refuerzo de la legalidad puesto que ya existe desde los inicios de nuestra historia constitucional (actualmente con aún más garantías²⁹) la necesidad de la sanción de una ley del Congreso para la creación de estas contribuciones (derivada de los artículos 4, 17 y 64 -luego 67- incisos 1 y 2 -actual 75 inciso 2-). A esta circunstancia se le requiere, adicionalmente, el cumplimiento de un recaudo especial de procedimiento (de allí el refuerzo): éste es que el inicio del trámite legislativo -por tratarse de la "materia tributaria"³⁰- sea efectuado en aquella Cámara del Congreso donde reside la legitimidad popular básica (es decir, la de Diputados de la Nación).

Habiendo realizado (como base conceptual) un breve repaso de la implicancia de nuestra forma de gobierno histórica (representativa, republicana y federal) en el tema objeto de nuestras líneas; además de despejar sucintamente cuestiones algo más técnicas, como la naturaleza tributaria de la contribución regulada por la Constitución Nacional originaria y el valor cotidiano del principio consagrado en 1853 de legalidad en materia tributaria; pasaré a hacer una sintética contextualización histórica al tema.

2. Contexto histórico de base

El camino patrio iniciado en mayo de 1810, con paso consolidado por la independencia de julio de 1816 y la posterior búsqueda de una institucionalización fallida mediante las truncadas Constituciones de rasgo unitario de 1819 y 1826³¹; dio lugar a la consolidación de un período de larga espera para la organización nacional.

Éste fue preludiado por una época de ausencia de hegemonías definitorias a nivel nacional y de luchas interprovinciales cuyo antagonismo, a veces feroz, permitió una pérdida del rumbo institucional, cuya esperanza no hizo más que paralizarse manifiestamente a partir de que Rosas adquirió y fortaleció un poder férreo -tanto institucional³² como real- en la Provincia de Buenos Aires.

27 Artículo 44 en la Constitución de 1853, renumerado como 52 tras la reforma de 1994: « ART. 44.- A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.»

28 La denominación de «contribuciones» (a pesar de que el uso ordinario del término pueda inducir a confusión respecto de una posible naturaleza voluntaria de la exacción a que refiere) tiene el sentido actual de tributos, razón por la cual el lector debe tener esta última noción en cuenta cuando en líneas siguientes se mencione aquel concepto. Esta denominación (aunque a juicio de quien escribe es equívoca) será de forzosa referencia en este trabajo puesto que la técnica constitucional originaria la utiliza y asimismo, ha sido conservada por la reforma de 1994 (encontrándose por ello no sólo en las prescripciones constitucionales sin modificación numérica de los artículos 4, 17 y 20 sino también en el ya mencionado 52 -antes 44- y en el artículo 75 inciso 2 -que reformó en 1994 las atribuciones del Congreso en la materia, previamente encontradas bajo el número 67 incisos 1 y 2 y originariamente en el 64 incisos 1 y 2 de la Constitución de 1853-).

29 Tomo en consideración -como mayores garantías- a aquellas nuevas prescripciones constitucionales consagradas en la reforma de 1994 que restringen las posibilidades del poder ejecutivo de burlar el principio de legalidad en materia tributaria, sea por la vía de la delegación legislativa o bien por el recurso al dictado de decretos de necesidad y urgencia (DNU). Esos procedimientos (que podían darse como práctica viciada de la administración pública encabezada por el poder ejecutivo ante la ausencia de normas regulatorias en la Constitución histórica) están limitados en el primer caso (artículo 76) y prohibidos en el segundo (artículo 99 inciso 3) para la materia tributaria desde 1994.

Por su parte, desde 1994 el dictado de DNUs en esta materia acarrea la nulidad absoluta e insanable de sus disposiciones por imperio constitucional, haciendo de plena eficacia la prohibición de invasión de las esferas legislativas que implica dar un cumplimiento estricto al principio de legalidad (o, aún mejor, de reserva de ley) en materia tributaria.

30 "Contribuciones" en términos constitucionales. También se aplica este refuerzo al caso de reclutamiento de tropas, pero -afortunadamente- no es una materia cotidiana.

31 Cabe aquí mencionar relacionado al tema central que nos ocupa que, conforme lo expone Gelli: « Ambas constituciones fueron parcas a la hora de referirse a los tributos, pero aseguraron la propiedad y el principio de legalidad en la materia.» Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 159. Por otra parte, el rechazo de ambas constituciones por las provincias estuvo originado en su impronta unitaria, inconciliable con los perseverantes reclamos de autonomía provincial.

32 El uso desmedido y arbitrario de este poder, que fuera concedido legítimamente, sea como « facultades extraordinarias » o como « suma del poder público » fue la experiencia justificante para que los Convencionales Constituyentes incorporasen una

Y pareció prácticamente desvanecerse su posibilidad a medida que el « Restaurador de las Leyes » sumaba una influencia que pudo ir extendiendo al resto del territorio de la futura Argentina, convalidada por la representación de las relaciones exteriores cedida por las provincias y acrecentada por el hábil manejo de alianzas y temores que el caudillo porteño ejercía.

El Gobernador de la Provincia de Buenos Aires alejó en todo cuanto pudo, hasta la aparición de un Urquiza rebelde que pudo hacerle frente, la concreción de una salida constitucional para organizar institucionalmente al país.

Fue por ello que sólo con la derrota militar de Rosas en la batalla de Monte Caseros el 3 de febrero de 1852, comenzaron a darse las condiciones para la ansiada organización nacional.

Bajo la tutela del victorioso Urquiza, se comienza a percibir un respeto genuino hacia las autonomías provinciales; señales de eso fueron tanto la reafirmación de la validez del Pacto Federal de 1831 como la promoción de la confluencia de voluntades de las provincias a fin de organizar constitucionalmente el país bajo un Estado Federal.

Aproximándose a este ansiado objetivo -de bastante más de dos décadas de espera- se llega a la firma de un Acuerdo entre provincias en la ciudad de San Nicolás de los Arroyos³³, entre cuyos compromisos se estableció la vigencia jurídica entre las partes del pacto federal de 1831, la reunión de un Congreso General Constituyente en Santa Fe y la creación del cargo de Director de Provisorio de la Confederación Argentina, que luego detentaría Urquiza.

El Acuerdo de San Nicolás, constituyó (como corolario del triunfo de Urquiza sobre Rosas, del realineamiento de las provincias en torno al nuevo esquema naciente de Monte Caseros y de la necesidad de un federalismo concreto más que declamado) el paso previo a la constitución³⁴ del Estado federal Argentino. Buenos Aires estaría ausente del mismo hasta 1860³⁵.

Ya en este Acuerdo se hace evidente un aprendizaje de la frustrada experiencia inmediatamente anterior, la cual se intenta modificar a partir de una renovada voluntad de formular compromisos en materia de comercio interno, que se aspiró a mejorar, junto a las relaciones interjurisdiccionales. Un medio para tal fin fue la prohibición expresa de los derechos de tránsito sobre todo artículo, sea de fabricación nacional o extranjera, en el nuevo territorio nacional.

Por su parte, en relación al primer antecedente de unas finanzas públicas nacionales, la solución transitoria (hasta que se establecieran las autoridades de la Constitución a sancionar), a fin de solventar todos aquellos costos de asuntos de carácter nacional previstos en el Acuerdo³⁶, fue la de la concurrencia proporcional de los gastos entre las provincias con el producto de sus aduanas exteriores. Una vez instaladas las autoridades constitucionales, serían ellas las competentes para establecer los impuestos nacionales.

En noviembre de 1852, el Congreso General Constituyente (que pronto instituiría el fundamento básico de la organización nacional con la sanción de la Constitución de 1853) emergía como esperada realidad, pactada por las provincias pocos meses antes. Como miembros informantes que delimitaron la redacción de la primera norma suprema del Estado se eligió a Benjamín Gorostiaga y Juan María Gutiérrez.

cláusula específica en la Constitución de 1853 (que se mantiene inalterada) a fin de evitar que se repitan en el nuevo Estado los lamentables sucesos acaecidos en el período histórico precedente a la organización nacional. Su texto es el siguiente: "ARTÍCULO 29.- El Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la patria".

33 Suscripto el 31 de mayo de 1852 (en adelante referido como Acuerdo de San Nicolás). Las provincias de Córdoba, Salta y Jujuy, que no habían asistido al encuentro originario en esa ciudad, adhirieron al acuerdo el 1 de julio de 1852.

34 Conforme el artículo 6 del Acuerdo de San Nicolás, los diputados de todas y cada una de las provincias debían concurrir al Congreso Constituyente sin instrucciones especiales. Por su parte, Gelli explica que aquéllas no se reservaron el derecho de aprobar la constitución que se habían comprometido a sancionar. Asimismo, conforme a su artículo 2, el deber acordado por las provincias abarcaba el sancionar una constitución bajo el sistema federal, arreglando su « comercio interior y exterior, su navegación, el cobro y distribución de las rentas generales, el pago de la deuda de la República, consultando el mejor modo posible de seguridad y engrandecimiento de la República, su crédito interior y exterior y la soberanía, libertad e independencia de cada una de las provincias » Artículo 2 del Acuerdo de San Nicolás. Cita efectuada en Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 160.

35 Excepto la de la Provincia de Buenos Aires, todas las legislaturas provinciales ratificaron el Acuerdo.

36 Conforme el artículo 19 del Acuerdo de San Nicolás.

Entre las fuentes inspiradoras del texto constitucional se encontraron ideas del liberalismo de la generación del '37 y elementos pertenecientes al federalismo tradicionalista. La naciente Constitución se basó en un conjunto heterogéneo de fuentes jurídicas de diverso origen, entre las que pueden citarse el Reglamento Orgánico y Estatuto Provisional de 1811, actos normativos dispuestos por la Asamblea General del año 1813, el Estatuto provisional de 1815, las Constituciones (de sesgo unitario) de 1819 y 1826, un conjunto de Pactos Interprovinciales como los ya citados y obras trascendentes de la filosofía jurídica y política del reciente pasado postrevolucionario (en particular de Juan Bautista Alberdi y Esteban Echeverría); y, como modelo fundacional se observó especialmente la Constitución que habían consagrado las antiguas colonias del Norte del continente americano, cuando cerca del fin del siglo anterior, habían hecho nacer a los Estados Unidos de América.

3. Constitución Nacional histórica de 1853 y el diseño del federalismo fiscal originario

Las sesiones del Congreso General Constituyente reunido en Santa Fe, bajo la presidencia de Facundo Zuviría (y conformado por los representantes de todas las provincias, con excepción de Buenos Aires), concluyeron con la sanción de la Constitución Nacional el 1º de Mayo de 1853. Finalizaba de esta manera un período en el cual, desde la Declaración de la Independencia por el Congreso de Tucumán de 1816, se había bregado -no sin fuertes disputas internas- por conseguir una Constitución y lograr la anhelada organización nacional. Urquiza, quien ostentaba en ese momento el Directorio - creado provisoriamente hasta la definitiva institucionalización- fue el ciudadano elegido de acuerdo a los nuevos procedimientos de la Constitución como "Presidente de la Confederación Argentina" (artículo 71 de la Constitución de 1853).

La flamante texto constitucional inauguraba una separación inédita de poderes (por el nuevo modelo de Estado elegido³⁷) y una original distribución de competencias entre el nuevo Estado federal creado y las provincias cuya voluntad comprometió el surgimiento de aquél.

Ello también se manifiesta en la configuración fiscal originaria de la Confederación Argentina (como no podía ser de otra manera, puesto que las competencias tributarias derivan de los propios poderes distribuidos por la Constitución a cada esfera, federal o provincial). En 1853, el federalismo elegido como organización del Estado³⁸ caracteriza la distribución de competencias tributarias y, en razón de las circunstancias políticas y económicas históricas, concreta una defensa contra las eventuales aduanas interiores (prohibidas en la propia Constitución), que pudieran aparecer ocultas bajo el formato de tributos o tasas reservadas a las provincias.

Gelli acertadamente propone una clasificación, con carácter general, de los modos diversos en que se expresa la separación de los poderes en la Constitución histórica – y que resultó conservada a lo largo de la vida institucional del país-, distinguiendo las tres siguientes:

- 1) la clásica división tripartita entre los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.
- 2) la división federal, que reconoce, en principio, dos órbitas territoriales de poder: el central, federal o nacional, tal como lo denomina la Constitución, y los locales o provinciales.
- 3) la división entre el poder constituyente y los poderes constituidos, en virtud de la cual, y en lo que al tema en análisis se refiere, cualquier desviación en materia tributaria, según sean las atribuciones excedidas por las provincias o por el Estado Federal, afecta también la división de poder real³⁹.

Como ya se ha esbozado cuando se deslindaban las nociones preliminares, la Constitución originaria deja expresa la reserva de las provincias sobre todo poder que no se haya delegado explícitamente en el texto constitucional al gobierno federal (artículo 101). Asimismo, la norma suprema⁴⁰ del nuevo Estado fundado

³⁷ Recuérdese que en las dos truncadas experiencias constitucionales precedentes (1819 y 1826) se tendía al centralismo, conteniendo ambas rasgos unitarios.

³⁸ Jurídicamente, el Estado Federal, supone la existencia de más de un centro territorial con capacidad normativa en el que se equilibra la unidad de un solo Estado con la pluralidad y autonomía de muchos otros. Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 164.

³⁹ Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 163.

⁴⁰ En atención al texto constitucional originario, las provincias ceden la supremacía normativa al nuevo ordenamiento jurídico federal, encabezado por la propia constitución; y las autoridades provinciales deben observar su cumplimiento independientemente de lo que establezcan sus propias normas locales: "ART. 31.- 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 ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan

veda de manera indubitable y como principio general (introducido en la primera oración del artículo 105) a las provincias toda posibilidad de ejercicio del poder delegado a la Nación.

La aplicación de ambos principios generales es posible de manera directa e inmediata a la materia fiscal en todo cuanto no se contradiga con otra norma más específica de la Constitución, respecto a las relaciones entre las provincias y el estado federal (es decir, en relación a la distribución de sus competencias tributarias).

De tal modo, podría considerarse que los Constituyentes consagraron un diseño fiscal implícito (en contraposición a la distribución de competencias explícitas que se abordarán algo más adelante) en el texto sancionado el 1º de mayo de 1853. Este diseño implícito resultaría de extender la interpretación de ambos principios mencionados al tema que nos ocupa, el federalismo fiscal. Por lo tanto, en atención a esas disposiciones de la Constitución originaria podría afirmarse que:

- 1) las provincias conservan todo poder tributario en sus propios territorios que no haya sido explícitamente delegado al gobierno federal mediante cláusulas constitucionales⁴¹ (derivado del artículo 101, actual 121).
- 2) las provincias no pueden ejercer los poderes tributarios que hayan delegado a la Nación (derivado de la oración introductoria al artículo 105, actual 126).

Explicados estos parámetros generales de interpretación a los poderes fiscales, que funcionan como marco implícito del diseño del federalismo fiscal originado en 1853; cabe ahora agregar cual es el límite de las competencias fiscales de las provincias (delimitado a partir de la Constitución de 1853 y consolidado bajo la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁴²), por contraste a los poderes federales

las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.” Si bien esta norma, que consagraba la conocida “pirámide jurídica” del ordenamiento patrio, no fue alterada en su letra en 1994, si lo ha sido su contenido concreto (en razón de la adición de los incisos 22 y 24 al artículo 75, sobre las atribuciones del Congreso en materia de Tratados Internacionales, la nueva consagración de la jerarquía constitucional de los Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos enumerados o los que sean aprobados por un procedimiento especial y la nueva institucionalización supralegal de las normas derivadas de órganos de integración, en las condiciones previstas por éste último inciso). A pesar de esta importante reforma constitucional por la vía de incorporación de una norma posterior (Art. 75 incisos 22 y 24) de igual jerarquía que se contraponen al contenido de la anterior (Art. 31), esta última cláusula histórica no pierde ninguna validez en relación a lo inicialmente expuesto: el orden jurídico provincial se mantiene subordinado al federal.

41 Así, quedaría en manos de las provincias, tanto la titularidad como el ejercicio de todas aquellas competencias tributarias que no hubieran sido expresamente delegadas al Gobierno Federal en la Constitución. No obstante, cabe aclarar que las provincias no pueden ejercer el poder tributario (siquiera el conservado gracias a esta reserva) de cualquier manera: existen otras restricciones derivadas de la propia Constitución y el ordenamiento federal válidamente establecido (que resulta jerárquicamente superior para las provincias, de acuerdo al artículo 31 ya citado).

A título de ejemplo: una provincia (conforme a la configuración constitucional histórica, que se aplicaría también en la actualidad en este caso) no podría válidamente establecer un tributo (por el sólo hecho de que el poder de creación del mismo no haya sido delegado en la Constitución al Gobierno Federal) si éste se crea por intermedio de un Decreto del Gobernador, sin darle a la Legislatura Provincial su intervención legítima para que lo apruebe conforme al procedimiento ordinario de sanción de las leyes. El tributo sería inválido puesto que, de tal manera, se estaría violando el principio de legalidad y la división de poderes propia del principio republicano amparados por la Constitución nacional (principios a los que las provincias deben dar imperativo cumplimiento de acuerdo al art. 5: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano (...)”)

42 Por circunstancias históricas la primera integración efectiva de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante también CSJN) se instaló en 1863. Paso a hacer una breve descripción del comienzo del Tribunal: La Constitución de 1853, siguiendo el modelo norteamericano, estableció como órgano máximo del Poder Judicial a la Corte Suprema de la Nación, y al inicio de la historia constitucional se dispuso su integración por nueve jueces y dos fiscales. Si bien el gobierno de la Confederación (instalado en la ciudad de Paraná) nombró como miembros del Alto Tribunal, a los Dres. Gabriel Ocampo, José Roque Funes, Francisco Delgado, Martín Zapata, Facundo Zuviría, Bemabé López, José Benito Graña, Nicanor Molinas y Baldomero García; y como fiscales fueron designados Ramón Ferreira y Pío Tedín; el cuerpo nunca llegó a constituirse ni a funcionar como tal dadas las complejas circunstancias políticas, así como la falta de medios y recursos suficientes. En 1860, con la incorporación de la provincia de Buenos Aires a la Confederación, se modifica el texto constitucional en relación a la Corte Suprema considerándose inconveniente establecer un número fijo de jueces, dejando esta atribución a una ley que dicte el Congreso. Así se hizo mediante la ley 27, de 1862, que estableció una integración de la Corte por cinco jueces, y un procurador general. Fue entonces el presidente Mitre quien efectuó las designaciones que iban a ser realmente efectivas. Fueron escogidos para integrarla los Dres. Francisco de las Carreras, Salvador María del Carril, José Barros Pazos, Francisco Delgado y Valentín Alsina; y como Procurador General fue designado el Dr. Francisco Pico. Debido a que Valentín Alsina declinó su nombramiento, en una primera época la Corte funcionó con sólo cuatro ministros, hasta el ingreso en junio de 1865 de José Benjamín Gorostiaga. Los nombrados prestaron juramento el 15 de enero de 1863. En ese mismo año, se dictan las leyes 48, 49 y 50, que habrían de establecer y delimitar la competencia del Tribunal. Dos Santos Freire, Ramiro, Queirolo, Diana, Semblanza de los primeros Ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Lecciones y ensayos, artículo de edición on line accesible en <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/81/semblanza-de-los->

que – por ser exclusivos - excluyen aquéllas.

En este sentido, Gelli recuerda la distinción de facultades que corresponden con exclusividad al Estado federal y, en consecuencia, las circunstancias en las cuales resultarán inválidos los actos de las legislaturas provinciales; lo que sucederá en aquellos casos que:

- 1) la Constitución concede al Congreso Federal, en términos expresos, un exclusivo poder;
- 2) el ejercicio de idénticos poderes ha sido prohibido expresamente a las provincias o,
- 3) haya una directa y absoluta incompatibilidad en el ejercicio de esos poderes por parte de las provincias.

Estas tres circunstancias, derivadas de la configuración que históricamente formula la Constitución para la distribución de las competencias entre Nación y provincias, se encuentran consagradas como doctrina constante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha sido recientemente confirmada en el fallo Colgate Palmolive Argentina S.A. y otros c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad, Fallo C. 721. XXXIX.⁴³

Formuladas estas previas consideraciones, es momento de pasar al diseño fiscal explícito de la constitución histórica, establecido en los artículos 4, 64 (67 tras la reforma de 1860 y actualmente 75) incisos 1, 2, 3, 4, 6 y 8. Por su parte, la prohibición de establecer aduanas provinciales y la libertad de circulación económica entre provincias, garantizada por su imposibilidad de exigir derechos de tránsito, se dispuso mediante los artículos 9 a 12 y 105 del texto constitucional de de 1853.

La configuración del federalismo fiscal, a través de la distribución de competencias y asignación de recursos federales del diseño fiscal histórico, comienza en la Constitución de 1853 con el artículo 4: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación de las Aduanas, 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, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”*.

En este artículo están previstos los recursos por los cuales el Gobierno federal sostiene los gastos públicos en cumplimiento de las finalidades constitucionales que forman parte de las funciones indelegables del Estado liberal democrático creado (Gelli menciona, en sentido estricto y mínimo, como sus funciones a la educación, la justicia, la salud y la seguridad⁴⁴). Las políticas públicas fundamentales que emergían del texto constitucional con destino a toda la sociedad eran las de bienestar y progreso (artículo 64 inciso 16, hoy 78 inciso 18).

Las contribuciones⁴⁵ a las que se refiere este artículo, están reguladas en consonancia con los artículos 16⁴⁶ (en relación a la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas⁴⁷), 17⁴⁸ (que reserva de

primeros-ministros-de-la-corte-suprema-de-justicia-de-la-nacion.pdf, págs. 398 y 399.

43 La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dictado esta sentencia el 1 de octubre de 2013. Su texto es accesible mediante link de novedades de la CSJN (último acceso 14-11-2013): <http://www.csjn.gov.ar/docus/documentos/novedades.jsp>, o bien también puede ser leído a texto completo mediante el link : <http://aldiaargentina.microjuris.com/2013/11/12/la-corte-declaro-la-invalidez-de-un-decreto-en-cuanto-impida-la-comercializacion-de-productos-de-higiene-personal-y-perfumes/> (último acceso 14-11-2013).

44 Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 165.

45 Salvedad ya hecha en el sentido de que deben interpretarse como tributos en general.

46 *« Artículo 16.- La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.»*

47 Ya que, conforme explica Gelli, las contribuciones al Tesoro nacional podían efectuarse mediante impuestos o cargas públicas establecidas por el Estado nacional obligando a quienes resultaran contribuyentes, de acuerdo con las normas dictadas en ejercicio de los poderes conferidos por la Constitución. Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 166.

48 *« Artículo 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.»*

manera exclusiva y excluyente al Congreso su imposición, dando plena eficacia el principio de legalidad⁴⁹ en materia tributaria; además de garantizar de manera plena a la propiedad, incluso contra la confiscación de bienes de carácter penal, que había sido utilizada como medio de persecución política en la historia reciente) y 64 inciso 2⁵⁰ (sólo respecto de las contribuciones directas⁵¹ y con condiciones expresas).

El artículo 4 determinó principios constitucionales a los que debía adecuarse la tributación y señaló el ámbito de los recursos nacionales, entre los que -no muy claramente⁵², por cierto- refirió a los impuestos, cuya necesidad fue evidente para los Constituyentes; motivo por el cual se otorgó la atribución de crearlos en la órbita federal para cumplir con los fines del nuevo Estado, sin depender de impuestos soportados por las provincias.

De esta manera, estas normas citadas constituyeron un conjunto interrelacionado en el que debían incluirse otras disposiciones constitucionales referidas a funciones y competencias otorgadas o prohibidas a los poderes públicos, como ejemplificativamente, la prohibición de establecer aduanas interiores en los artículos 9 y 105⁵³.

En tanto se respetase el sistema de distribución de competencias tributarias entre nación y provincias y el esquema de normas y principios constitucionales mencionado precedentemente, el Poder Legislativo con el que se investió al Congreso por la Constitución de 1853, tenía un amplio margen de discrecionalidad en ejercicio de sus atribuciones, sea para elegir el tipo de impuestos, los objetos, actividades imposables y sus alícuotas. En atención a esta privativa atribución del Poder Legislativo, no es posible a los jueces expedirse con pronunciamientos que refieran a la oportunidad, mérito o conveniencia de los impuestos creados en el ejercicio de legítimas facultades constitucionales por el Congreso. Sin embargo, sí está sujeto a control de constitucionalidad el respeto de los principios tales como el de igualdad dentro de la categoría, el de legalidad, el de proporcionalidad, el de razonabilidad y (si eventualmente pudiera probarse a aceptados por el tribunal como configurados los requisitos para tal extremo) el de confiscatoriedad. La ley 48, que reglamentó el recurso extraordinario federal ante la CSJN que permite efectuar ese control por el máximo órgano del poder judicial, (como se ha ya mencionado) se dictó en el año 1863.

En atención a que los tributos además de los fines reconocidos comúnmente como fiscales (es decir aquellos que tienen como objeto el ingreso de recursos al Estado, allegando fondos al Tesoro público), pueden tener (combinadamente o no) fines extrafiscales (generalmente como instrumentos de regulación de política económico- social; aliento o desaliento de conductas socialmente relevantes; etc.); en 1853 se observó una tensión entre la posición en que observaba a la tributación como una potencial arma encubierta para alterar la libertad de comercio interjurisdiccional que podrían ejercer las provincias y aquella que encontraba a la fiscalidad como un instrumento más para promover el progreso y el bienestar general. Ambas posiciones tuvieron su expresión manifiesta en la Constitución: por un lado aquellas cláusulas que limitaron férreamente la capacidad de las provincias de emular aduanas interiores (expresamente prohibidas) con herramientas tributarias; por otro las cláusulas que dieron atribuciones al Congreso para proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las Provincias; permitiendo inclusive el dictado de leyes protectoras y concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo para esos y otros fines de tutela constitucional.

En este último sentido cabe agregar que la atribución para el diseño de la política tributaria como parte de la política económica fue concebida en la Constitución originaria (y debería seguir imperando esa práctica material, más allá de su cumplimiento meramente formal) como función privativa del Congreso de la nación; siendo el Poder Ejecutivo competente para actuar en ejercicio de sus facultades de promulgación de leyes y la reglamentación de ellas.

49 Con las características ya mencionadas y formulando una auténtica reserva de « ley » formal.

50 *“Imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Confederación, siempre que la defensa, la seguridad común y bien general del Estado lo exijan”*

51 A diferencia de la tributación indirecta interna nacional cuya regulación fue confusa (sin tener en cuenta como tal, claro está la tributación aduanera, de aplicación sobre el comercio internacional, que sí fue claramente regulada en el artículo 64 inciso 1 y concordantes), hasta la consagración de la concurrencia de facultades con las provincias en la reforma de 1994 (actual *Artículo 75 inciso 2.- Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. (...) »*)

52 Situación que a condicionado la adicional conflictividad entre poderes provinciales y nacionales, en la que la CSJN ha jugado un rol esencial como intérprete final de la Constitución.

53 Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 166.

De acuerdo a lo expuesto en relación al artículo 4, cabe recordar que la Constitución Nacional estableció en 1853 una enumeración de recursos, entre los que incluye los tributarios, cuyo establecimiento estaba atribuido al Estado federal, a fin de sufragar todos los gastos de la Nación. La disposición referida a las contribuciones debe interpretarse en relación a lo establecido por el entonces artículo 64, inciso 2, sobre contribuciones directas, ya citado. El resto de los recursos del artículo 4 encuentran también un correlato en las atribuciones del congreso correspondientes, entre los incisos enumerados del artículo 64.

La existencia de tal enumeración, opera conjuntamente con el principio que veda a las provincias de ejercer el poder delegado por en Constitución, de manera de privar a éstas de cualquier posibilidad de dictar normas sobre los contribuciones en que el Estado federal tiene asignada competencia tributaria constitucional expresa.

Los recursos previstos en este artículo para que el Gobierno federal pueda proveer a los gastos de la Nación son:

- *derechos de importación y exportación de las Aduanas* (sólo aduanas nacionales y exteriores),
- *la venta o locación de tierras de propiedad nacional* (también se extiende a otros bienes del Estado, como sociedades),
- *de la renta de Correos* (que implicaba para los contribuyentes el pago de la tasa por prestación del servicio público),
- *las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General* (representan los recursos genuinamente tributarios, que se clasifican en directos e indirectos, los primeros reglados por el originario art. 64 inciso 2 y los segundos ejercidos como facultad concurrente con las provincias a partir de una regulación constitucional más dispersa, levemente mejorada su técnica normativa mediante le reforma de 1994),
- *de los empréstitos⁵⁴ y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional* (si bien estos recursos, fueron pensados por los constituyentes del 53 como -en principio- de naturaleza voluntaria y con carácter de medio extraordinario para urgencias, la dinámica de la historia posterior del país desvirtuó sus originales fundamentos).

Por último, la Constitución de 1853 consagró la libertad de comercio interjurisdiccional a través de los artículos 9 a 12, con algunas particularidades derivadas de la intención de asegurar un respeto material, no sólo formal, de la organización de poderes y competencias atribuidos al Estado federal y las provincias. De esta manera se pretendió evitar que cada estado provincial autónomo creara o conservara las fronteras económicas que desarticularan aquella libertad en la nueva unión creada. Los artículos 9⁵⁵, 10⁵⁶, 11⁵⁷ y 12⁵⁸ fortalecen la prohibición de aduanas interiores y manifiestan el compromiso de las provincias asentado en el texto constitucional de no establecer aduanas locales y proteger y favorecer la libre circulación de

54 Existen dudas en la discusión jurídica sobre un recurso que se ha constituido a partir de la noción del empréstito (que es sin duda constitucional) pero que no participa de su idéntica naturaleza y características. Se trata del conocido como « ahorro forzoso » Bidart Campos, admitiendo su constitucionalidad, acudió a la clasificación de recursos (éste lo sería, aunque no de carácter tributario). Al no ser un tributo, no le comprenderían las limitaciones constitucionales establecidas para los impuestos. La CSJN, al considerar el empréstito forzoso establecido por el primer gobierno del renacimiento de la democrático, lo juzgó constitucional; siendo así más próxima a la postura de considerarlo un préstamo al Estado. Gelli estima que “su naturaleza de carga tributaria -cualquiera fuera el nombre que asuma- deriva de la obligatoriedad con la que se lo impone y, de no preverse alguna forma de preservación del capital, parte del egreso del *ahorrista forzoso* ingresa definitivamente al Estado. En consecuencia de ello, corresponde examinar si el instrumento tributario viola el principios de legalidad, el de irretroactividad o es confiscatorio, declarándolo inconstitucional si tal sucediese” Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 166.

55 « Artículo 9.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. »

56 « Artículo 10.- En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores. »

57 « Artículo 11.- Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio. »

58 “Artículo 12.- Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito.”

mercancías, personas y medios de transporte, complementariamente a la obligación del Estado federal de promover y no entorpecer la libre circulación.

Gelli cita un interesante precedente de la CSJN que por expresar una adecuada síntesis de la experiencia histórica que fundamentan la introducción de estas cláusulas, lo traigo a colación: según lo expuesto en el pronunciamiento, los constituyentes de 1853 “buscaban desterrar un sistema impositivo feudal que venía desde la Colonia, cuyo exponente típico fue la aduana seca de Córdoba. El sistema se prolongó y agravó después de la independencia, constituyendo una causa de aislamiento, de querellas y luchas entre las provincias, poniendo poniendo una valla a la formación y constitución de la Nación (porque) antes de la Constitución de 1853, el derecho común consistía en que era facultad provincial la regulación del comercio interior y exterior. Cada provincia tenía sus aforos y reglamentos de aduanas, hacían entre sí o con el extranjero, concesiones o convenios sobre tarifas, y su vida económica estaba subordinada al régimen aduanero.”⁵⁹. Asimismo, la sentencia fundamenta la existencia de los artículos 9 a 12 en este pasado, los legitima en su letra como fruto de esa experiencia histórica; además de formular una útil enunciación de los impuestos que las provincias habían creado como consecuencia de su aislamiento, en esa etapa a superar. Distingue tres principales: 1) el de importación; 2) el de tránsito o peaje por atravesar su territorio; 3) el de extracción de sus productos.

Tras esta ilustrativa explicación del contexto histórico huelgan más palabras para comprender las razones de la introducción de este articulado en la configuración constitucional originaria del federalismo fiscal que es objeto de estas líneas.

4. Incorporación de la Provincia de Buenos Aires a la Confederación, Convención *ad hoc* de 1860 y Reforma de 1866.

El artículo 30 de la Constitución de 1853 daba un límite a la reforma hasta transcurridos 10 años de su jura. No obstante las circunstancias históricas forzaron la Convocatoria de una Convención para institucionalizar la nueva situación política que implicaba la integración de Buenos Aires.

A pesar de haber sido derrotada desde el punto de vista militar⁶⁰, la Provincia de Buenos Aires pudo eficazmente condicionar su incorporación a la Confederación Argentina al tratamiento e inclusión de una cantidad importante de propuestas de modificación al esquema constitucional originario, que resultaron fortaleciendo los rasgos federales del sistema institucional argentino.

La Convención revisora de la Constitución comenzó sus sesiones el 5 de enero de 1860 y finalizó el 23 de septiembre del mismo año.

De esta forma, fueron eliminados tanto el recaudo de revisión de las Constituciones Provinciales por parte del Congreso federal -como una atribución de éste- previo a la promulgación de éstas⁶¹, como así también el necesario conocimiento y decisión por parte de la jurisdicción federal de aquellos conflictos internos que se manifestaran entre los poderes dentro de cada provincia⁶².

Desde el punto de vista fiscal, las reformas que se introdujeron por iniciativa de la Provincia, fueron las del artículo 4 (se suprimió la expresión “de las Aduanas” como origen de los derechos de importación y exportación), el artículo 9 (se reemplazó “Confederación” por “Nación”, cuestión de forma reiterada en varias otras cláusulas) y las disposiciones del artículo 64 incisos 1 y 9 (que operaron una modificación tanto en la atribución del Congreso para establecer los derechos de exportación, que se convertía en temporal

59 *Bressani, Carlos H. y otros c/ Provincia de Mendoza s/ inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero*. Fallos 178-9 (1934). este precedente, sin embargo, no declaró la contradicción de los artículos 9 y 10 de la Constitución por la ley 866, objeto de análisis.

60 La batalla de Cepeda fue el 23 de octubre de 1859. Las tropas de la provincia de Buenos Aires se retiraron por la noche.

61 Se concretó mediante las reformas operadas por las cláusulas 3 y 22 de la Convención de 1860, que suprimieron esta condición de revisión previa tanto del artículo 5 (invalidando la expresión “y las Constituciones Provinciales serán revisadas por el Congreso antes de su promulgación”) como el 103 (donde se eliminó la expresión, en relación con cada Constitución Provincial, “antes de ponerla en ejercicio la remite al Congreso para su examen”) redactados en 1853.

62 Suprimiéndose la expresión “... de los conflictos de los diferentes poderes públicos de una misma provincia” del artículo 97, que encabezaba las atribuciones del Poder Judicial en la Constitución de 1853. La previsión suprimida en 1860 había sido duramente criticada por Vélez Sarfield por contrariar fuertemente al sistema federal, en tanto permitía entrometerse a un poder extraño (el Judicial Nacional) dentro de las cuestiones interiores de los poderes públicos de una provincia.

hasta 1866⁶³ y, respectivamente, se consagró la conservación de las Aduanas que las provincias tuvieran al momento de su incorporación, , con exclusivo carácter de exteriores).

Por otra parte en 1853, la Constitución no había previsto una prohibición de otorgar preferencias a un puerto en detrimento de otro. Por ello, la provincia de Buenos Aires impulsó la adición de la siguiente expresión al artículo 12(referido al tránsito interjurisdiccional de buques), basada en el modelo uniforme de reglamentos de comercio para los puertos, existente en los Estados Unidos: “... *sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.*”

Para ilustrar la impronta de esta reforma, basta el siguiente párrafo del informe de la Comisión Examinadora de la Constitución Federal presentado a la Convención por el Estado de Buenos Aires⁶⁴, que expresó sin reticencias a su respecto que buscaba: “garantir los derechos de Buenos Aires en el presente, y asegurar la unión y la estabilidad de la paz de los pueblos argentinos en el futuro”.

5. A modo de conclusión

A esta altura de la lectura de estas líneas el lector habrá advertido las razones de quien las escribe para haber elegido el tema: si bien complejo y hasta técnico; en su contexto histórico y con las necesarias adiciones interpretativas, el federalismo fiscal no deja de ser atrapante.

Sin duda, el objeto y la extensión limitada del trabajo no hacen pertinente una dilucidación de otras cuestiones históricas, políticas, económicas, sociales, filosóficas o jurídicas (incluso de hacienda pública o técnico-tributarias) que podrían haber enriquecido y hubiesen hecho más interesante el tratamiento del tema.

Asimismo, como se explicó al inicio, sólo se pretendió revisar someramente en estas líneas, el diseño fiscal de la Constitución de 1853, con las revisiones de 1860 y 66, abordando exclusivamente la faz de la fiscalidad que refiere a los recursos públicos para solventar gastos estatales, y no la contrapartida que éstos representan de aquéllos (ello, por estimar que las cuestiones presupuestarias que atienden al gasto carecen de mayor interés, dado el período histórico fundacional elegido).

De esta manera, las líneas que precedieron abordaron el tratamiento de aquellas cláusulas constitucionales del inicio de la organización nacional que, conforme las Convenciones Constituyentes de la época, ofrecieron un aporte al diseño del federalismo fiscal histórico: o bien, por la configuración de las relaciones entre estado federal y provincias en atención a su poder fiscal (o, más precisamente, a su distribución de las competencias tributarias, sin perjuicio de la creación de otros recursos públicos); o bien, por el arreglo de las competencias de cada esfera (federal y provincial) en materia de aduanas (supresión de las interiores y autorización de las exteriores, exclusivamente federales) y comercio interior (garantizando la libertad interjurisdiccional e inhibiendo a las provincias de establecer barreras interiores, de hecho o derecho).

Baste para concluir decir que el esquema histórico constitucional diseñado en 1853 y levemente modificado en las revisiones de 1860 y 1866, ha perdurado prácticamente hasta 1994. Desde ese año, (cuando se introdujeron las modificaciones -referidas oportunamente- por la última reforma de la Constitución) no hubo cambio alguno hasta la actualidad.

Esta escasa dinámica constitucional en la introducción de modificaciones sustanciales al régimen histórico tras 160 años de existencia, estimo que no debería leerse como un consenso de las provincias y el Estado federal en la regulación vigente. Quizás, muy por el contrario, la divergencia en la materia del diseño fiscal se presente tan profunda⁶⁵, que los intereses contrapuestos y temores sobre la pérdida de una supuesta ventaja actual puedan -en los hechos- predominar sobre la conveniencia de impulsar una mesa de negociación interprovincial junto al Estado federal para promover una reforma común y de mutuo beneficio.

63 En la reforma de 1866 se volvió al texto de 1853, en el sentido de que los derechos de exportación están definitivamente establecidos como atribución del Congreso Federal.

64 Gelli, María Angélica, op. cit., pág. 175.

65 Sobre qué cambios habría de introducirse; con qué profundidad y sentido; cuáles serían las condiciones, ventajas y desventajas para cada uno en el compromiso recíproco de un nuevo esquema; cuál sería el adecuado límite temporal del mismo para evitar desequilibrios futuros; etc.

Por otra parte, si bien la relación entre la Nación y las provincias en materia de recursos siempre reviste una tensión derivada, no sólo de cómo se crean los recursos sino también de cómo se los distribuye y gasta; no hay que olvidar que (independientemente de las discusiones políticas de alto nivel) el primer afectado por una falta de diálogo institucional entre Estado federal y provincias y por la carencia de un sistema diseñado de manera justa y equilibrada, es el contribuyente particular, el ciudadano⁶⁶.

Lo era en 1853 y lo es hoy.

Sirva la reflexión para recordar que cuando los Constituyentes de 1853, 1860 y 1866 elaboraron el esquema de federalismo fiscal, el ciudadano era inexistente como sujeto jurídico relevante (de hecho siquiera estaba regulado el voto como su principal manifestación política). Y la reforma de 1994, si bien consagra derechos extendidos de información o participación en esferas específicas (y claro está, incorporó el sufragio) sigue manteniendo una orfandad del ciudadano en la materia tributaria, cuando pudo haber fortalecido su rol⁶⁷ ante un esquema de federalismo fiscal que, por ambiguo, difícilmente controlable y escasamente debatible, puede perjudicarlo.

En este contexto (y habiendo recobrado la dimensión humana e individual de un tema que aparenta ser netamente institucional), la aproximación que se ha realizado en este trabajo a la configuración constitucional histórica en materia de federalismo fiscal, podría tener la utilidad de llevar a la inquietud investigativa de comparar si los supuestos de base que dieron fundamento a instituir el diseño de federalismo fiscal originario (sean éstos institucionales, políticos, comerciales, económicos, sociales, demográficos, etc.) han perdurado en el tiempo, se verifican en la realidad actual, o bien si han mutado o llanamente desaparecido.

Si alguna de estas dos últimas circunstancias hubiese acaecido, sin duda un llamado a la verificación de las nuevas circunstancias debería ser el primer paso para un cambio del esquema de federalismo fiscal originario, con una redefinición de los poderes entre Estado federal y provincias (quizás incorporando a los municipios, con rol propio; y dando espacio al sujeto gracias al cual el Estado tiene un sentido, y a cuya protección debe su existencia: el ser humano, devenido ciudadano y en este tipo de relación jurídica, contribuyente).

Como interrogantes de cierre, tomando en cuenta el esquema constitucional originario aquí desarrollado y quizás sembrando semillas de inquietud para la elaboración de futuros trabajos:

¿las situaciones concretas sobre las que se basaron hace 160 años las provincias y el Estado federal para regular sus competencias tributarias son las mismas ahora? ¿y las del comercio interjurisdiccional? ¿la reforma de 1994 achicó esas distancias?. Por su parte, ¿las sociedades sobre las que se ejercen las competencias tributarias manifiestan la riqueza objeto de imposición de la misma forma?

Uno podría también preguntarse ¿las provincias utilizaron plenamente esos poderes fiscales que se reservaron en los comienzos de la organización nacional? ¿los siguen usando? ¿les hacen falta o actualmente pueden acudir a otros esquemas de acceso a recursos públicos sin ostentar la titularidad de la competencia tributaria normativa (es decir, de crear tributos por sí mismas) ? ¿hay poderes fácticos que inhiben los poderes constitucionales que originariamente detentaban las provincias? ¿la evolución de la realidad institucional, jurídica y política dejaron obsoleto el diseño fiscal histórico y se requiere por ello un cambio de esquema? ¿sobre qué pautas y fundamentado en qué nuevas realidades debería constituirse este último?

Y ... ¿competencias tributarias para los municipios ? Ésta última, algunas de las anteriores y tantas otras preguntas posibles, devienen con el transcurso del tiempo cada vez más interesantes para valorar la potencial obsolescencia o vigencia del diseño institucional del federalismo fiscal histórico, nacido en 1853.

⁶⁶ Somos los primeros afectados por la distribución de las competencias tributarias, puesto que su ejercicio sobre nosotros como contribuyentes modaliza nuestras obligaciones fiscales por solidaridad y adecuada convivencia social. De esta manera, la cuestión asociada al establecimiento de tributos (como estabón inicial de la cadena recurso-gasto) es particularmente sensible a los ciudadanos, puesto que somos todos y cada uno de nosotros, en nuestro carácter de contribuyentes de múltiples tributos (de acuerdo a nuestro desempeño cotidiano en la vida personal, laboral, comercial, profesional o empresaria) quienes debemos realizar el aporte forzoso (a veces inmediato, como en el caso de tributos a los consumos) y con carácter previo al conocimiento de su destino. Su pago es casi un acto de fe, en el sentido de que se le requiere al ciudadano hacer efectivo un tributo que, generalmente, al momento de cumplimentarlo no conoce cuál será su distribución final como recurso, ni si su futuro uso será efectivamente justo, solidario, razonable, eficaz y honesto.

⁶⁷ Sea como individuo, por medio de asociaciones de contribuyentes o bien con la figura (consagrada en otros Estados) del Defensor del Contribuyente.

