

EL IMPUESTO AL VALOR DE LA TIERRA LIBRE DE MEJORAS Y LA REFORMA INTEGRAL DEL SISTEMA IMPOSITIVO ARGENTINO

POR EDUARDO CONESA

PROFESOR TITULAR CONSULTO DE ECONOMIA Y FINANZAS DE LA UBA

SUMARIO: 1.-Introducción 2.-Eficiencia económica del impuesto al valor de mercado de la tierra libre de mejoras 3.-El concepto libre de mejoras 4.-Derogar la prohibición de indexar y la reducción drástica de las retenciones a las exportaciones del agro 5.-La Constitución Nacional, el eficiente uso del recurso tierra, la reducción de la evasión y el fomento de la correspondencia fiscal. 6.-Pago a cuenta de Ganancias y disminución de la evasión en este impuesto 7.-Correspondencia fiscal y aumento de las autonomías provinciales 8.-El dominio "originario" provincial y la distribución de los poderes impositivos 9.-Conclusiones 10.-El proyecto de ley

1.-Introducción.

En el año 1880, la República Argentina era un vasto territorio fértil y desierto de 2.7 millones de kilómetros cuadrados poblado por solamente unos 1.7 millones de habitantes. La Constitución establecida en 1853-60 era, en cierto sentido, un plan de desarrollo económico que ordenaba cultivar y explotar nuestra tierra. Para lo cual gobierno federal debía fomentar la inmigración europea, la educación y la construcción de ferrocarriles y puertos en pos de una economía agroexportadora, bajo los auspicios del libre comercio, también establecido constitucionalmente en el Art. 14. Esas prescripciones constitucionales fueron adoptadas uniformemente como "Políticas de Estado" por los gobiernos que se sucedieron hasta el estallido de la primera guerra mundial. Para esa fecha, 1914, nuestro país estaba posicionado entre los primeros ocho del mundo en ingreso per cápita, en paridad con Francia y Alemania, aunque algo por debajo de Inglaterra, Estados Unidos, Australia y Canadá. La primera guerra mundial suspendió por cuatro años la venida de capital extranjero para la expansión de nuestra infraestructura, y limitó la inmigración europea. En el decenio de los años treinta el freno a nuestras exportaciones agropecuarias provocado por la depresión mundial fue compensado en parte con políticas activas de tipo de cambio competitivo, sustitución de importaciones, obras públicas y construcción de caminos. En lo relativo a los impuestos, se creó la DGI y el impuesto a los réditos. Quizá hubiese sido otra la historia económica argentina en la segunda parte del siglo XX si se hubiese sancionado un impuesto a la tierra libre de mejoras en lugar del impuesto a los réditos, o si, como proponemos en este ensayo, un impuesto a la tierra libre de mejoras como "pago a cuenta" del impuesto a las ganancias. En lugar de esta alternativa racional, se siguió un camino aparentemente mas fácil a partir de 1943 con la congelamiento de los alquileres y su prórroga *sine die*, apartando así al país de las sabias prescripciones de la Constitución Nacional. El congelamiento fue una medida redistributiva, pero anti-productiva. Creo un gran desorden en la propiedad. El derecho

personal del locatario se transformó en una suerte de derecho real y la incertidumbre consiguiente constituyó un freno al aumento de las inversiones, la producción y al desarrollo tecnológico del agro. Lo cierto es que aun en 1943, Argentina mantenía su posición entre los países de mayor ingreso per capita del mundo, aunque la importancia del factor tierra en nuestro desarrollo comenzó a declinar.

2.-Eficiencia económica del impuesto al valor de mercado de la tierra libre de mejoras

Se trata de reivindicar, al menos en parte, al factor tierra como factor de nuestro desarrollo. Para ello se debe volver a la idea de David Ricardo sobre el *impuesto al valor de mercado de la tierra libre de mejoras*. En este trillado tema, la vieja escuela liberal clásica se cubrió de gloria ante de los estudiosos de la economía y las ciencias sociales y políticas. En efecto, el impuesto al valor de mercado de la tierra libre de mejoras debió ser la base de un sistema impositivo destinado a liberar las energías sociales, promover la eficiencia y el crecimiento, sin distorsionar la asignación de los recursos, y por sobre todo ello, tendiente a la materializar un ideal de justicia distributiva. El mismo David Ricardo decía en el libro citado:

“un impuesto sobre la renta de la tierra no afectaría solamente a la renta misma; recaería totalmente sobre los propietarios y no podría transferirse a los consumidores. El propietario no podría subir la renta porque dejaría inalterada la diferencia entre el producto obtenido en el terreno menos productivo y el cosechado entre los demás.”¹

El fundamento teórico del impuesto al valor de mercado de la tierra libre de mejoras radica en la baja elasticidad de oferta del factor tierra. Si la curva de oferta de tierra es una línea vertical, el impuesto deberá ser absorbido por el mismo propietario. Es imposible que el propietario lo traslade. La única manera de evitarlo es “trasladando el predio” a otras manos. Por ello, para poder conservar su propiedad, no tendrá más remedio que hacerla producir más para poder pagar el impuesto y todavía tener un excedente. Es importante, sin embargo, que el impuesto se aplique solamente a la tierra *libre de las mejoras* que pueda efectuar el mismo propietario. Se trata de alentarle a construir edificios, depósitos, alambrados, silos, molinos, aguadas, canales y toda clase obras a ejecutar por el mismo dueño, tendientes a mejorar la productividad del predio de que se trate.

¹Ricardo, David, *Principles of Political Economy and Taxation*, Capítulo X, párrafo 62. Incidentalmente, el padre de la Economía Política, Adam Smith, ya en el Libro V Capítulo 2 de la Riqueza de las Naciones de 1776, parece favorecer el impuesto a la renta de la tierra y hace referencias a la “ingeniosa teoría” de los fisiócratas franceses al respecto.

El primer país que ensayó con éxito este impuesto liberal y progresista en forma masiva fue paradójicamente un país conservador como el Japón de fines del siglo XIX. El país estaba gobernado por el Emperador Meiji, un joven brillante y restaurador de los poderes políticos imperiales. Este gobernante decidió abolir el sistema feudal existente en su país de tenencia de la tierra en manos de grandes familias dinásticas. Meiji pensaba que el sistema feudal era culpable del atraso del Japón y que si su país no se desarrollaba iba a ser prontamente invadido y convertido una colonia de Inglaterra, o de los Estados Unidos, cuyos buques de guerra merodeaban sospechosamente alrededor de sus costas. Fue así que a poco de asumir el poder en 1868, este Emperador estableció un sistema liberal para comprar y vender tierras, pero al mismo tiempo puso un fuerte impuesto al valor de la tierra libre de mejoras para forzar a las familias guerreras y terratenientes a vender las tierras a quienes podían pagar los impuestos. Estos eran los agricultores que sabían como trabajarla y hacerla producir para después poder pagar la carga tributaria. En tres años la producción de arroz se triplicó y Japón empezó su carrera hacia el desarrollo económico con un éxito inicial espectacular merced a la aplicación del impuesto a la tierra libre de mejoras dentro de un sistema de libertad de comercio para la tierra.

Un autor de gran interés para el argumento a favor del impuesto al valor de la tierra libre de mejoras fue el norteamericano Henry George (1839-1897) quien publicó en 1879 un popular libro bajo el título "*Progress and Poverty*"². El libro defiende la idea de un *impuesto único* sobre la renta pura o "no ganada" de la tierra. Dicha forma de imposición permitiría al Estado apropiarse de aquella parte de la renta bruta total debida a las condiciones naturales de fertilidad y localización, dejando exenta la parte obtenida como consecuencia de las mejoras realizadas por el propietario mediante el trabajo y la inversión de capital. Este impuesto, según George, debía ser el *único* admisible para la financiación de los gastos gubernamentales y permitiría, según él, la eliminación de los demás tributos, lo cual constituiría un aliciente para el comercio y para la industria y un beneficio para los obreros, forzando a su vez a los terratenientes a mejorar su propiedad. Es discutible la tesis del impuesto "único" a nivel nacional, pero en el caso de las provincias y municipalidades, la idea del impuesto único tiene un alto grado de validez. Al respecto un estudio reciente muestra en detalle cómo un impuesto único al valor de la tierra libre de mejoras del 2% en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires permitiría solventar la totalidad del presupuesto de esta ciudad, que es una cuasi-provincia³. Ello revela que este impuesto, si se lo considerara como pago a cuenta de Ganancias, podría devolver gran parte de su

²George, H., *Progress and Poverty*, New York, Schalkenbach Foundation, 1929.

³ G. Sandler, N. Arbelo y P. Abelenda, PEESPA, *Un modelo de desarrollo urbano para la Ciudad de Buenos Aires*, 2012. En esta ciudad estado-cuasi provincia se ha demostrado que quitando los espacios públicos, iglesias y clubes sería posible, con una tasa del 2%, recaudar el equivalente de unos 30 mil millones de pesos, cifra que igualaba a todo el presupuesto de gastos de la ciudad en ese año.

autonomía fiscal a las provincias y podría ser la pieza clave para destrabar la imposible ley convenio que estipula el artículo 75 Inc. 2 de nuestra Constitución sobre la coparticipación impositiva.

Muchos políticos y economistas en nuestro país impulsaron las ideas de Ricardo y Henry George sobre el impuesto a la tierra libre de mejoras, especialmente los conservadores progresistas de principios del siglo XX como por ejemplo el presidente Roque Saenz Peña, el gobernador de Córdoba Ramón J. Carcano⁴, Eleodoro Lobos, ministro de agricultura del Presidente Roque Saenz Peña y Decano de la Facultad de Ciencias Económicas, José María Rosa, ministro de Hacienda de Julio Argentino Roca y luego de Victorino de la Plaza, Antonio de Tomaso, ministro agricultura del Presidente Agustín P. Justo, entre otros. Mas modernamente muchos autores han insitado en las bondades de este impuesto en relación a los demás, cuya carga, se afirma, agobia al país y frena la producción⁵.

Especial reconocimiento merece Roque Saenz Peña, pues más allá de su adhesión intelectual a la idea, en ejercicio de la presidencia promovió dos proyectos de ley tan consistentes entre sí como la cara y la ceca de una moneda: uno, político, la ley del voto secreto y obligatorio, por el que es recordado y otro, que movilizaba la economía y respaldaba las bases económicas de la democracia. Sin ésta segunda ley, la primera podía ser peligrosa para la paz social y la estabilidad política del país. El segundo proyecto, fue archivado por causa de su prematura muerte y olvidado por los siguientes hombres públicos, pero es de enorme actualidad. Su fin era asegurar la "democracia política" mediante una correlativa "democracia económica", consistente en "igual derecho de acceso a la tierra para todos que quisieran trabajarla". El proyecto establecía el impuesto a la renta de la tierra libre de mejoras, a pagar en todos los territorios nacionales (las 10 gobernaciones) que en su conjunto eran la mayor parte, del territorio argentino de entonces. Los antecedentes de este proyecto provenían del decenio de 1820 durante el gobierno de Rivadavia⁶.

⁴Cárcano, M., *La evolución histórica del régimen de la tierra pública*, Buenos Aires, Eudeba, 1972. de Tomaso, A. "Los impuestos a la valorización de la tierra", *Revista de Ciencias Económicas*, (14-15), Buenos Aires, 1914. Máspero, A., "Generalidades del impuesto único", *Revista de Ciencias Económicas*, (31-32), Buenos Aires 1916. Audino, Patricia, *La influencia de las ideas económicas en las políticas de la Argentina de principios de siglo XX*. Departamento de Economía, Universidad Nacional del Sur, 2004

⁵Sandler, Héctor Raúl, *A la búsqueda del tesoro perdido*, ICE, Buenos Aires, 2008. Incidentalmente, el autor agradece los valiosos y sesudos comentarios efectuados por el Dr. Sandler a este ensayo y proyecto de ley. También cabe destacar que la insistente prédica del Dr Sandler a favor de la idea georgista fue para mi motivo de inspiración para redactar este artículo y proyecto de ley. Scornik Gerstein, Fernando, *Tenencia de la tierra para una sociedad mas justa*, ICE, Buenos Aires, 2007

⁶Lamas, Andrés, *La legislación agraria de Bernardino Rivadavia*, Buenos Aires, 1922

La idea del impuesto a la tierra libre de mejoras ha sido entusiastamente favorecida por el gobierno norteamericano con su política exterior después de terminada la segunda guerra mundial en 1945, como modo de favorecer la difusión de la propiedad privada agraria en pequeñas parcelas en todo el mundo, combatir el latifundio, aumentar la productividad de las economías capitalistas y de esta manera luchar eficientemente contra el comunismo, ideología que favorece la propiedad estatal de la tierra, un sistema que demostró ser ineficiente. De allí las reformas agrarias efectuadas en países fuertemente influenciados por Estados Unidos como Japón, Corea del Sur y Taiwán en la temprana posguerra. De allí la presión en el mismo sentido de la Alianza para el Progreso, programa lanzado por el Presidente Kennedy para América latina a poco de asumir su presidencia en 1960 con el objeto de evitar la difusión regional del comunismo a la cubana de Fidel Castro.

A lo largo de la historia, el impuesto a la renta de la tierra libre de mejoras ha sido aplaudido por los políticos y economistas liberales de todo el mundo. Por ejemplo, fue apoyado por el partido liberal inglés por intermedio de Winston Churchill cuando era diputado por este partido en la Cámara de los Comunes en 1909 ⁷ Entre los economistas, el impuesto a la tierra libre de mejoras es el preferido. La literatura al respecto es abrumadora ⁸ . Los países que se caracterizan en la actualidad por hacer hincapié en el impuesto a la tierra libre de mejoras son Australia, Nueva Zelanda y algunos estados y municipalidades de los Estados Unidos, Inglaterra, Japón y Canadá⁹ donde es deducible del impuesto a las ganancias. En la República Argentina la recaudación del impuesto inmobiliario en proporción a la recaudación impositiva total llega al 3.6%, 3 veces menos que en los países referidos¹⁰. En proporción al PBI la recaudación del impuesto inmobiliario que incluye a las mejoras, llega al 1,1% según las estimaciones mas recientes¹¹ que datan del 2007. Claro está que a este porcentaje exiguo habría que agregarle recaudaciones municipales y el impuesto nacional a los bienes personales, en el que la mayor parte de la recaudación corresponde a inmuebles e incluye a las mejoras.

⁷<http://web.archive.org/web/20011217193137/home.vicnet.net.au/~earthshr/winston.html>

⁸ Musgrave, Richard and Peggy, *"Public Finance in Theory and Practice"*, MacGraw Hill, N.Y, 1984, pag. 295; Stiglitz, Joseph, *"The Economics of the Public Sector"*, Norton, N.Y, 1986, pag. 575; Lewis, Stephen, *"Taxation for Development"* Oxford University Press, N.Y, 1984 pag. 165; Nuñez Miñana, Horacio, *Finanzas Públicas*, Ediciones Macchi, 1998, Pag. 237.

⁹ Musgrave, Op. Cit. Pags. 321, 475, 413

¹⁰ CEPAL, *Serie Macroeconomía del Desarrollo Número 84, La Imposición en la Argentina: un Análisis de la Imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos* por Oscar Cetrángolo y Juan C. Gómez Sabaini, Pag. 13

¹¹ CEPAL. Op.Cit. Pag 14

La implementación de un régimen de impuesto a la tierra libre de mejoras en la Argentina tendría efectos expansivos sobre la actividad agropecuaria y sobre la industria de la construcción, tal como ocurrió en todos los países en los que se aplicó. Por ejemplo, en Pennsylvania, Estados Unidos, se probó el fuerte impulso a favor de la construcción de viviendas que significó recaudar menos del 0.5% sobre el valor del suelo y no cobrar nada sobre lo edificado, sin importar la calidad y cantidad construida. A principios de los años 1970, en ese Estado, de manera sucesiva, 8 ciudades hicieron el cambio y en dos años la construcción aumentó alrededor del 250% poniendo fin a la desocupación y proveyendo de viviendas a quienes carecían de ella¹².

La tierra rural dejaría de ser un bien dedicado parcialmente a la especulación y pasaría a ser un bien de producción, exclusivamente, pues sería imperativo generar los excedentes con los cuales poder pagar el impuesto. Los propietarios rentistas deberán contratar ingenieros agrónomos, veterinarios y especialistas para aplicar la mas moderna tecnología agropecuaria. Y si no están en condiciones de hacerlo, deberían vender sus campos a quienes que estén en condiciones de maximizar la producción. Vastas extensiones de tierra en el Chaco, Formosa, Salta, Santiago del Estero¹³, provincias con una recaudación bajísima en este impuesto, deberán ser aplicadas a las producciones mas rentables¹⁴. La mera posesión de tierras con agricultura extensiva para lucrar con la valorización de la tierra en el largo plazo dejaría de ser conveniente. Habría una gradual y beneficiosa transferencia de tierras a aquellos que la saben trabajar, como enseña la experiencia universal. Claro está que la mayor parte de esa producción adicional deberá ser exportada, lo cual potenciará el desarrollo del país. Se repetiría así el boom exportador de 1860-1914, época en que también el impuesto inmobiliario, llamado entonces contribución territorial directa, proveía el 60% de las finanzas provinciales.

Todo el vasto interior del país agrario está despoblado mientras domina el hacinamiento en las ciudades particularmente en la “zona metropolitana de

¹² Cord, Steven *“Catalyst. How a Reform of the Property Tax Can Revitalize Our Cities and Counter Inflation and Recession”*, Penn, 1979

¹³ CEPAL, Op.Cit. Informa que el 84% de la recaudación del impuesto inmobiliario corresponde a cinco jurisdicciones a saber: Provincia de Buenos Aires, CABA, Santa Fe, Córdoba y Mendoza. Las restantes 19 provincias solamente recaudan el 16%

¹⁴ En diciembre del 2006 se sancionó la Ley Nacional de Catastro bajo el número 26.209, para modernizar la situación catastral de todo el país y la creación del nuevo Consejo Federal del Catastro, el que estará integrado por todos los catastros de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Esta institución podría servir de base para reforma que se propone en este estudio

Buenos Aires". En menos de 3.000 km² están radicados mas de 14 millones de personas y mas de 2 millones viven en "villas miserias". La densidad habitacional de la CABA es de 15.000 personas por kilómetro cuadrado

Es probable además que los efectos mas significativos del impuesto al valor de la tierra libre de mejoras se produzcan en las zonas urbanas. La actual "contribución inmobiliaria" está diseñada al revés de lo propuesto en este ensayo y rinde muy poco si se lo considera como ingreso para el fisco. Paga mucho mas quien construye de buena calidad o renueva su edificio, que aquel que mantiene baldío su terreno, o en estado de ruina a su edificio.

Pero las zonas rurales se beneficiarían enormemente y con ello también las finanzas provinciales e incluso también las nacionales, a pesar de la drástica reducción de los derechos de exportación que proponemos, por la mayor recaudación debida al extraordinario crecimiento en el volumen de exportaciones generada por la mayor producción. Para llevar a cabo la reforma que se propone, los gobiernos nacional y provinciales debieran actuar coordinadamente con un criterio de largo plazo y no movidos por urgencias presupuestarias circunstanciales. El impuesto a renta de la tierra libre de mejoras debiera ser aprobado por una ley del Congreso Nacional como "*contribución directa por tiempo determinado*". Las tierras deberían ser valuadas científicamente a su valor venal libres de mejoras y la tasa del impuesto debiera ser del 2% anual pagaderos en 6 cuotas dentro del año.

3.-El concepto libre de mejoras

Es crucial que la ley defina el concepto "libre de mejoras". Se refiere a las construcciones, edificios, alambrados, aguadas, galpones, molinos, sistemas de riego, canales, caminos, árboles plantados, que se encuentren *dentro* del predio de que se trate. Estos deben quedar totalmente excluidos de la valuación fiscal. Se trata de valuar el predio pelado. En estado salvaje. Pero sí deben tenerse en cuenta las mejoras de predios vecinos que confieren valor económico al propio. La tierra debe valuarse en función de los caminos, calles, autopistas, construcciones vecinas y jardines, que, aunque ajenos al predio de que se trate, lo hacen mas valioso. La idea es que el contribuyente individual que haga mejoras en su propio predio no pague impuesto por ellas, de manera que se sienta estimulado a hacerlas. Pero en cambio tenga que pagar por la mayor valuación de las tierras que trae el progreso general de la sociedad, la llamada plusvalía de origen social. En otras palabras, debe pagar por el mayor valor que pueda recibir su tierra por las mejoras efectuadas por sus vecinos en predios ajenos, incluso las mejoras que hace el Estado nacional, provincial o municipal en las cercanías de su predio.

Por otra parte, la aplicación del impuesto a la renta de la tierra libre de mejoras en el ámbito urbano estimularía una gradual relocalización de la población argentina

hacia las ciudades del interior donde la tierra es mucho mas barata y donde se pagarían menores impuestos en relación a los que se pagarían en la Capital Federal y el gran Buenos Aires. También se incentivaría el inmediato uso de los terrenos baldíos y el mejoramiento de las propiedades existentes en todo el país, desde que las mejoras estarían exentas del impuesto. Todo ello, como se destacó antes, daría un poderoso impulso a la industria de la construcción, actividad creadora de empleos por excelencia.

4.-Derogar la prohibición de indexar y reducir drásticamente las retenciones a la exportación

Para reforzar la actividad en la industria de la construcción convendría complementar el establecimiento del impuesto a la renta de la tierra libre de mejoras con la derogación de la prohibición de la indexación y la sanción de otro proyecto de ley tendiente a desdoblarse las funciones del dinero. Además habría que sanear al INDEC y fomentar la difusión de hipotecas indexadas con el índice de variación salarial o el índice del costo de la vida, el que sea menor. Y concomitantemente, implementar la emisión por el Banco Hipotecario Nacional, el Nación y los provinciales de cédulas hipotecarias indexadas, para crear un título valor para el mercado local que financie el 80% del valor de viviendas y mejoras a largo plazo con bajas tasas de interés real¹⁵. De esta manera, al crear una alternativa de inversión en el país, se desalentaría la compra de dólares, con lo cual se obtendría el beneficio adicional de frenar la fuga de capitales, la que en los últimos 6 años superó los 80 mil millones de dólares.

5.-La Constitución Nacional, el eficiente uso del recurso tierra, la reducción de la evasión y el fomento de la correspondencia fiscal

El Art. 75 de la Constitución Nacional establece que:

Corresponde al Congreso:

- 1. Legislar en materia aduanera. Establecer derechos de importación y exportación, los cuales así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.*
- 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y el bien general del estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

Una ley convenio sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad de la remisión de los fondos

¹⁵ Ver Laura, Guillermo y Riva, Ergasto, "La Moneda Virtual" en www.metas.org.ar

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias

No habrá transferencia de competencias, servicios y funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada, o por la ciudad de Buenos Aires en su caso

Un organismo federal tendrá a su cargo el control y la fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas la provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición

3. *Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.*

Estos tres incisos del artículo 75 tienen su fuente en el Art. 67 incisos 1 y 2 de la Constitución de 1853-60 por lo cual es interesante determinar qué entendían los constituyentes de esa época por contribuciones directas o indirectas. Nada mejor que referirse al respecto a Juan Bautista Alberdi, el inspirador de la Constitución histórica. Afirmaba el gran tucumano¹⁶:

O se pide directamente al contribuyente una parte de su renta, o bien se exige una suma sobre ciertos consumos que hace con su renta, sin inquirir su nombre o mencionar su persona. Lo primero es la contribución directa, lo otro es llamado contribución indirecta

Es evidente que al exigir al propietario de un inmueble una parte de la renta de ese inmueble a título de impuesto inmobiliario, estamos ante una contribución directa. Corroborando esta antigua interpretación y después de una larga disquisición sobre lo que se entiende por impuestos directos o indirectos y

¹⁶ Alberdi, Juan Bautista, *El Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853* en Obras Completas, tomo 4, Edición La Tribuna Nacional, Buenos Aires 1886. Pag. 416

reconociendo que la mayoría de los autores considera directos a los impuestos que no son trasladables, e indirectos a aquellos en los cuales en que el contribuyente “de jure” traslada la carga impositiva al de facto por la vía de la elevación de los precios, afirma Dino Jarach:

En resumen, me parece que de acuerdo con los conceptos de Alberdi y Gorostiaga, el significado de impuesto directo era muy amplio y abarcaba a todos los impuestos no aduaneros y por lo tanto, todos los impuestos que no fueran aduaneros debían ser establecidos por la Nación únicamente por tiempo determinado. ...¿Que se entiende por contribución directa? Cuando alguien va a pagar la contribución directa, todo el mundo sabe que se trata de la contribución territorial o fundiaria, o, como se la denomina mas modernamente, contribución o impuesto inmobiliario. La contribución directa era el principal recurso provincial en una época en que la riqueza inmobiliaria era la mas importante manifestación de riqueza¹⁷

Sobre esta premisa, esto es que el impuesto inmobiliario es una contribución directa, no cabe duda que la Nación puede establecerla por tiempo determinado “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación” porque “el bien general del estado lo exige”. Además para que no distorsione la asignación de los recursos de la economía nacional debe ser un tributo establecido como un impuesto al valor de la tierra “libre de mejoras”.

Este último es un concepto fundamental, como ya hemos adelantado. Pero una pregunta adicional surge: en caso de que lo establezca la Nación, ¿Es coparticipable? La respuesta la da el propio inciso 2: no lo es si tiene una asignación específica. Pues bien, la asignación específica que aquí sugerimos es la de solventar por mitades los gastos provinciales y municipales de seguridad, educación, alumbrado barrido, limpieza, caminos vecinales y otros gastos correspondientes a las funciones municipales. Es decir que no se trataría de un impuesto para beneficiar a las arcas nacionales, sino todo lo contrario. Sería para beneficio de las mismas provincias y municipios donde está ubicado el inmueble. Esta sería la asignación específica que exige la Constitución para que no sea coparticipable.

Además sugerimos una tasa anual que no pueda exceder del 2% del valor venal, a dividirse por mitades en un 1% para la provincia y un 1% para el municipio respectivo del lugar de ubicación del inmueble. Todo ello debería estar acompañado de una prohibición a los municipios de establecer cualquier otro impuesto o tasa sobre la misma materia imponible. La tasa máxima de 2% del valor venal puede parecer exagerada. Por ello este proyecto de ley propone que sea computable como “pago a cuenta del impuesto a las ganancias” y que se

¹⁷ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo I, Pag. 56, Editorial CIMA, 1957

derogue el impuesto a los bienes personales y el impuesto a la renta mínima presunta en lo referente a inmuebles. En efecto, en la actualidad existe una caótica triple o cuádruple imposición sobre los inmuebles incluyendo las mejoras sobre los mismos: el impuesto o tasa municipal, el impuesto inmobiliario provincial y el inmobiliario nacional por la vía del impuesto a los bienes personales y el de la ganancia mínima presunta sobre inmuebles. Quede claro entonces que el impuesto a la tierra libre de mejoras legislado de la manera aquí propuesta contribuiría fuertemente a fortalecer la autonomía financiera de las provincias y municipalidades, a aumentar la productividad de las tierras del país, a redistribuir racionalmente su población, al fomento de la industria de la construcción y el empleo, puesto que las mejoras no estarían gravadas, a evitar la fuga de capitales y al desarrollo económico del país con justicia distributiva y una óptima asignación de sus recursos.

6.-Pago a cuenta de Ganancias y disminución de la evasión en este impuesto

El impuesto a la tierra libre de mejoras del 2% sobre el valor venal de la tierra libre de mejoras debe poder computarse como *pago a cuenta* de ganancias. Y esta es una condición *sine qua non* para el éxito de la reforma fiscal que se propone. Como el impuesto a la tierra libre de mejoras es imposible de evadir y debe pagarse inexorablemente, su establecimiento y su cómputo como pago a cuenta ayudaría a la Nación a reducir la evasión en el impuesto a las ganancias. En efecto, una gran cantidad de potenciales contribuyentes no inscriptos en este impuesto verían la conveniencia de inscribirse para aprovechar el dicho pago a cuenta. De la misma manera una legión de monotributistas encontraría conveniente pasar al régimen general de pago del impuesto a las ganancias para también aprovechar el pago a cuenta. Según la CEPAL, la evasión impositiva en ganancias llega en nuestro país al 49.7%, una de las más altas entre las de los países en desarrollo¹⁸. Con el sistema que se propone la evasión podría alcanzar una meta más normal del 20%.

7.-Correspondencia fiscal y aumento de las autonomías provinciales

Las debilidades del sistema impositivo argentino no solamente radican en los impuestos legislados que en la práctica no se cobran en desmedro de la ley y la justicia distributiva. También hay un grave problema de *correspondencia fiscal*. En efecto, el régimen de coparticipación vigente determina que lo que los gobiernos provinciales gasten lo que no recaudan, sino que les viene de arriba de la Nación. Es decir que los gobiernos provinciales argentinos tienen mayores responsabilidades de gasto que de recaudación, lo que conduce a comportamientos fiscales no responsables, a un desincentivo a recaudar y, por lo tanto, a una mayor evasión. Con el sistema que se propone en esta ley se respaldaría la autonomía provincial y se fortalecería la recaudación por las provincias mediante un impuesto tradicionalmente local, con lo cual se

¹⁸ CEPAL, Op.Cit. Pag. 38

contribuiría a poner fin a la actual sumisión humillante de los gobernadores de provincia al poder presidencial.

8.-El dominio “originario” provincial y la distribución de los poderes impositivos

La legislación del Congreso de la Nación tendiente a establecer un impuesto a la tierra libre de mejoras uniforme en todo el territorio nacional podría ser visto por algunos juristas como una intromisión inaceptable en la autonomía de las provincias y los municipios. Particularmente relevante para este argumento contrario a este proyecto de ley sería el artículo 124 de la Constitución Nacional de 1994 que reza:

Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio

Existe en nuestro país una gran confusión sobre la interpretación de esta cláusula que, en realidad, es redundante. Para dilucidar el punto debemos puntualizar qué se entiende por dominio originario. Nada mejor al respecto que referir la cuestión a Dalmacio Vélez Sarsfield, quien fuera autor del Código Civil actual, Ministro de Hacienda en la Presidencia de Mitre y del Interior en la de Sarmiento, y sobre todo el primer profesor de Economía Política en la Universidad de Buenos Aires. Todo un gran maestro en el Análisis Económico del Derecho. Escribía Vélez en la nota al Art.. 2507 del Código Civil:

Muchos autores dividen la propiedad en la propiedad soberana del Estado y en la propiedad del derecho civil, en otros términos, en dominio eminente y dominio civil. La Nación tiene el derecho de reglamentar las condiciones y las cargas públicas de la propiedad privada. El ser colectivo que se llama Estado tiene respecto de los bienes que están en su territorio, un poder, un derecho superior de legislación, de jurisdicción y de contribución, que aplicado a los inmuebles, no es otra cosa que una parte de la soberanía territorial interior. A este derecho del Estado, que no es un verdadero derecho de la propiedad o dominio, corresponde el deber de los propietarios de someter sus derechos a las restricciones necesarias al interés general, y de contribuir a los gastos necesarios a la existencia, o al mayor bien del Estado

Está claro que el “dominio originario” no es ni mas ni menos que el “dominio eminente” al que se refiere Vélez Sarsfield. Y si bien es cierto que las provincias tienen ese dominio eminente u originario, en gran medida lo han delegado en la Nación al aprobar la Constitución de 1853-60 y la de 1994. Ejemplo de esa delegación es la autorización del Art. 75 Inc. 12 al Congreso Nacional para dictar el Código Civil y el de Minería que precisamente tratan de los alcances de la propiedad civil lo cual es correlativo de la estricta prohibición a las provincias de ejercer el poder delegado a la Nación según reza el Art. 126, como dictar los

códigos de fondo, establecer aduanas interprovinciales y otras. Para mayor redundancia, la Constitución vuelve a prohibir a las provincias establecer derechos aduaneros en el transcripto Art. 75 inciso 1. Y además en el Art. 9 reitera que no habrá mas aduanas que las nacionales en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso. El Art. 10 por su parte establece que el interior de la Republica es libre de derechos de circulación de los efectos de producción nacional, y libres también serán las mercancías de todas clases despachadas por las aduanas exteriores. La Constitución quita a las provincias también en los Arts. 11 y 12 el derecho a establecer peajes de tránsito a carruajes, buques y bestias en todo el territorio nacional. A mayor abundamiento establece en los Arts. 7 y 8 que el ciudadano de una provincia es ciudadano de las demás y que los procedimientos y actos públicos en una provincia hacen fe en las demás. Todas estas normas tienden a crear un gran mercado nacional para promover el desarrollo económico. En efecto, la filosofía de estas normas está en la Economía Política de Adam Smith. En su libro la "Riqueza de las Naciones"¹⁹, el escocés estableció como uno de los grandes principios de la economía política con plena vigencia hoy día, que la productividad depende de la división del trabajo, y que la división del trabajo depende de la extensión del mercado. Alberdi, el diseñador de las grandes líneas de nuestra Constitución histórica conocía perfectamente la obra y la escuela de Adam Smith. Y luego de prodigar elogios sin par a este autor por ensalzar el valor del trabajo como fuente verdadera y última de la riqueza, dice sin medias tintas en su ya citado libro sobre el sistema económico y rentístico de la Constitución Argentina:

A esta escuela de libertad pertenece la doctrina económica de la Constitución Argentina y fuera de ella no se deben buscar comentarios ni medios auxiliares para la sanción del derecho orgánico de esta Constitución²⁰.

9.-Conclusiones

Como consecuencia de las anteriores consideraciones, queda claro que la reforma propuesta al sistema impositivo argentino estableciendo un impuesto nacional del 2% anual al valor venal de las tierras urbanas y rurales libres de mejoras, tendría consecuencias sinérgicas importantes para el aumento de la producción agropecuaria, la expansión de la industria de la construcción, la creación de empleos, la mejora en la recaudación impositiva provincial, municipal y nacional. Además de promover la correspondencia fiscal, la reducción de la evasión y la justicia distributiva conjuntamente con la eficiencia económica.

Para cumplir estrictamente con las prescripciones constitucionales, la recaudación de este impuesto debe tener como asignación específica la financiación de la seguridad, la educación en las provincias y el alumbrado el barrido y la limpieza de los municipios y todas las demás funciones municipales

¹⁹ Smith Adam, *La Riqueza de las Naciones*, 1776, Edición FCE, Pags. 8, 9 y 12

²⁰ Alberdi J.B., Op. Cit. Pags. 147 y 148

Para que el impuesto a la renta de la tierra libre de mejoras que propone esta ley no resulte en una sobrecarga insoportable para los contribuyentes, su pago debería ser considerado como *pago a cuenta del impuesto a las ganancias*, y debería estar acompañado de la derogación del impuesto a los bienes personales y del impuesto a la renta mínima presunta en cuanto a los inmuebles. De esta manera, la ley propuesta sería extremadamente conveniente para las provincias y municipalidades, pues reduciría de una manera formidable su sumisión y subordinación al gobierno nacional.

Beneficiaría también al Estado nacional porque ayudaría a la AFIP al control de la evasión en el impuesto a las ganancias, evasión que según estimaciones de la CEPAL alcanzaría al 49.6%. Sobre la base satelital, los registros catastrales de todo el país y con el apoyo del Consejo Federal del Catastro ya creado por Ley 26209, el Poder Ejecutivo nacional debería realizar el avalúo "*proporcionalmente igual en todo el territorio de la Nación*" de las tierras libres de mejoras, y suministrar dicho avalúo las provincias y a la CABA. Para ello contarán con los informes de las inmobiliarias del lugar. En el caso de los predios rurales, el avalúo científico *proporcionalmente igual* efectuado por el Estado Nacional se propone que sea suplantado, a voluntad, por la auto-valoración del contribuyente, pero en este caso, el Estado Nacional, o el provincial, o el municipal, podrían adquirir el inmueble al precio fijado por el avalúo privado del propietario, mas un 100%, a título de mejoras. Luego el Estado correspondiente procedería a su reventa por licitación a quienes deseen la tierra para trabajarla.

El impuesto a la renta de tierra libre de mejoras del 2% del valor venal debe ser recaudado por las provincias, como lo dispone el proyecto, fortaleciéndose así la llamada correspondencia fiscal. Este impuesto legislado como *pago a cuenta de Ganancias* podría ser la base para destrabar el impasse del artículo 75 Inc. 2 de la Constitución Nacional que prevé una casi imposible ley convenio entre la Nación y las provincias. Las provincias aplicarían la mitad, es decir el 1%, a la seguridad y a la educación, y el otro 1% lo coparticiparían a las municipalidades en carácter de impuesto-tasa única y exclusiva para solventar el alumbrado barrido, limpieza pavimentos y toda otra clase de servicios municipales.

La ley deroga la prohibición de indexar estipulada en la ley 23928 todavía vigente en este aspecto, y, además permite recrear la cédula hipotecaria como título nacional indexado con el índice variación salarial o el índice del costo de vida, el que sea menor, para financiar la vivienda y las mejoras sobre los inmuebles en todo el país, así como la creación de empleos. De esta manera se brinda un instrumento de ahorro para frenar la sangría que representa la fuga de capitales por la vía de la compra de dólares por parte del público ahorrista. La misma ley además sana el INDEC.

10.-El proyecto de ley

Artículo 1: Establécese un impuesto a la tierra libre de mejoras como contribución directa de acuerdo con lo establecido en el Art. 75 inciso 2 de la Constitución Nacional por un período de 50 años, el que será proporcionalmente igual en todo el territorio de la Nación. Este impuesto será recaudado por las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y no será coparticipable en razón de tener dos asignaciones específicas a saber:

- a) por la primera mitad a la financiación de la seguridad y la educación en las provincias donde se encuentre el predio y*
- b) por la segunda mitad a las tareas de alumbrado barrido y limpieza y demás funciones de los municipios donde se encuentre el predio.*

Artículo 2: La tasa del impuesto será del 2% uniforme e igual en todo el territorio de la Nación y se calculará sobre la base de un avalúo científico e igualitario que practicará el Estado Nacional sobre la base de los valores venales de todos los terrenos y tierras existentes en la Nación como si estuviesen libres de mejoras. EL avalúo se hará sobre base satelital con el apoyo de los registros catastrales de todo el país con el soporte del Consejo Federal del Catastro creado por Ley 26209. El Poder Ejecutivo nacional supervisará que el avalúo se realice “proporcionalmente igual en todo el territorio de la Nación” de las tierras como si estuviesen libres de mejoras, y suministrará dicho avalúo las provincias y a la CABA que procederán a recaudar el impuesto de 2% en seis cuotas bimestrales de conformidad con los plazos establecidos en la presente ley.

Artículo 3: En el caso de los predios rurales, el avalúo científico proporcionalmente igual efectuado por el Estado Nacional podrá ser sustituido, a voluntad, por la auto-valoración del contribuyente, la que constituirá una oferta de venta al Estado. En este supuesto, el Estado Nacional, o el provincial, o el municipal, podrían adquirir el inmueble al precio fijado por el avalúo privado del propietario, mas un 100%, a título de mejoras, pagando todo al contado antes de tomar posesión del inmueble. Luego el Estado correspondiente procederá a su reventa por licitación a quienes deseen la tierra para trabajarla.

Artículo 4: Al practicar la valuación de cada predio no se tendrán en cuenta las construcciones o mejoras establecidas adentro del mismo, aunque sí los caminos, parques, plazas, monumentos, jardines y construcciones fuera del mismo, así sea que tiendan a aumentar, o a disminuir su valor.

Artículo 5: Se exceptúan de este impuesto el valor de las propiedades del Estado Nacional, provincial o municipales y los espacios correspondientes al dominio público, así como los destinados culto y a las legaciones de Estados extranjeros. Podrán obtener una exención de este impuesto al valor de la tierra libre de mejoras los establecimientos educativos privados construidos sobre ellos siempre que en cada caso sean autorizados por el Ministerio de Educación de la Nación, o los de las Provincias donde estén situados. En este caso los Estados nacional y/o provinciales se asegurarán que una alta proporción de

los docentes sea de dedicación exclusiva con sueldos acordes a la dignidad de los docentes y los investigadores

Artículo 6: También podrán ser eximidos del pago de este impuesto los valores de los terrenos libres de mejoras donde estén ubicados edificios históricos y aquellos que contribuyan por su belleza arquitectónica y diseño ejemplar al mejoramiento cultural y estético de la ciudad donde se encuentren. En estos casos, la autoridad competente para otorgar la excepción serán los gobernadores de provincia y en su caso el jefe de gobierno de la CABA con el asesoramiento del intendente y de las áreas de cultura y turismo de la provincia y la ciudad en forma conjunta.

Artículo 7: Son contribuyentes de este impuesto:

a) Las personas físicas o jurídicas privadas domiciliadas en el país y la sucesiones indivisas radicadas en el mismo por la propiedad de los predios situados en el país

b) Las personas físicas o jurídicas privadas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por la propiedad de los predios situados en el país

Artículo 8: Las personas físicas o jurídicas contribuyentes de este impuesto podrán considerarlo como pago a cuenta del impuesto nacional a las ganancias. Si el contribuyente paga el impuesto a las ganancias por un monto inferior al que le corresponde pagar por este impuesto al valor de la tierra libre de mejoras, podrá obtener un crédito fiscal contra la DGI, y reclamar el reintegro del Estado Nacional por lo pagado por este impuesto a la provincia respectiva

Artículo 9: Los municipios donde se encuentren los predios gravados con este impuesto recibirán de los fiscos provinciales a título de coparticipación el 1% del valor venal de los mismos por año en 6 cuotas, luego de su aceptación del sistema previsto en la presente ley. Al adherir a este sistema, como contrapartida, los municipios no podrán gravar los predios ni sus mejoras con otros impuestos o tasas de cualquier naturaleza ni establecer cualquier otra clase de tributos sobre los mismos.

Artículo 10: El impuesto a los bienes personales y el impuesto a la ganancia mínima presunta establecidos en las leyes 23966 y 25063 no serán de aplicación a los inmuebles, luego de que el régimen fiscal establecido en la presente ley sea aprobado por la correspondiente legislatura provincial, o la de la CABA y por los municipios respectivos.

Artículo 11: El Poder Ejecutivo Nacional tendrá el plazo de un año para llamar a licitación pública internacional con el objeto de establecer un sistema de valuación científica de los predios de la República. La tecnología y metodología serán transferidos a la Dirección Nacional de Catastro cuyos funcionarios deberán estar en condiciones de mantener los registros de los avalúos permanentemente actualizados y en permanente consulta con las empresas inmobiliarias del lugar.

Artículo 12: Las provincias y la CABA deberán adherir a esta ley por medio de sus legislaturas para su puesta en vigencia en sus respectivos territorios. Esta adhesión es la condición necesaria para que sus contribuyentes tengan el derecho de computar como “pago a cuenta” del impuesto a las ganancias nacional, lo pagado en concepto de impuesto a la tierra libre de mejoras en su distrito. Es también condición necesaria para que tenga vigencia la exención de los tributos sobre los bienes personales y la ganancia mínima presunta en el respectivo distrito. En la misma ley de adhesión, las provincias y la CABA deberán además derogar los impuestos inmobiliarios locales, y condicionar el envío a sus municipios del producido de la coparticipación de este impuesto, a que estos deroguen a su vez previamente todo impuesto municipal sobre la tierra y sus mejoras, aunque sea a título de tasas por alumbrado, barrido, limpieza y otros conceptos.

Artículo 13: El sistema de impuesto a la tierra libre de mejoras establecido en la presente ley comenzará a regir a partir del 1 de enero de 2016 en las provincias y municipalidades que acepten el sistema. Hasta tanto no se verifique esta doble aceptación, los beneficios del pago a cuenta del impuesto a las ganancias y el de la exención del impuesto a los bienes personales no serán de aplicación en las jurisdicciones respectivas.

Artículo 14: Derógase la prohibición de indexar establecida en el artículo 7 de la ley 23928 y el concordante de la ley 25561. El INDEC pasará a depender del Congreso de la Nación y la metodología aplicada para el cálculo de sus índices de precios deberá ceñirse a los estándares internacionales aprobados por el Fondo Monetario Internacional.

Artículo 15: Los derechos de exportación a los productos agropecuarios no podrán exceder en ningún caso del 15% del valor internacional de cada producto.

Artículo 16: De forma