

Revista Jurídica de Buenos Aires - 2010

Facultad de Derecho - Universidad de Buenos Aires

El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado

Tomo II

Horacio G. Corti

Dirección

Mercedes Casás

Coordinación General

Victoria Álvarez

Coordinación en Francia



 AbeledoPerrot

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EL DERECHO CONSTITUCIONAL PRESUPUESTARIO

POR ALBERTO TARSITANO

I. FUNCIÓN DOGMÁTICA

En trabajos anteriores nos hemos dedicado a analizar la función del principio de capacidad contributiva en el derecho tributario, con la aspiración de brindar una visión actualizada de su perspectiva jurídica y su sentido dogmático, desde un enfoque alineado con las ideas desarrolladas en Europa en las últimas décadas. Esta orientación tuvo la intención de plantear la influencia determinante del principio en la relación Fisco-contribuyente¹.

Ahora nos proponemos precisar la función de la capacidad contributiva en la totalidad del derecho financiero, entendida como la natural consecuencia de la dialéctica ingreso-gasto público, lo que se traduce en una conexión potente que es esencialmente política y económica, pero también jurídica y metodológica².

Conviene advertir, desde el principio, que nos movemos en el nivel de la ciencia jurídica. Los derechos y obligaciones de contenido económico que configuran el derecho financiero se elaboran a partir del basamento constitucional

¹ Este trabajo constituye una reelaboración de los publicados en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (coord.), *Estudios de derecho constitucional tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 301 y ss., y en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*, Ábaco, Buenos Aires, septiembre 2005, ps. 407 y ss.

² La unidad de la actividad financiera se derrama hacia la autonomía del derecho financiero, del que forma parte el derecho tributario. En la Argentina, esta corriente ha sido transitada por calificados autores, entre otros: GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, 4ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1987; VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 6ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1997; *Manual de finanzas públicas*, Depalma, Buenos Aires, 2000; ATCHABAHIAN, Adolfo, *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública. Tratado sobre la ley 24.156 y las de contabilidad y de obras públicas*, Depalma, Buenos Aires, 1999; ASOREY, Rubén, "El derecho financiero de la hacienda pública frente al tercer milenio", en *La autonomía del derecho de hacienda pública y del derecho tributario*, Colección Textos de Jurisprudencia, Bogotá, 2008 y "El derecho tributario dentro del derecho financiero" en *Tratado de tributación*, t. I, Astrea, Buenos Aires, 2003; SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, LexisNexis, Buenos Aires, 2007, p. 463. Más recientemente, afincando esta unidad en el sistema constitucional, CORTI, Horacio G., *Derecho constitucional presupuestario*, LexisNexis, Buenos Aires, 2007.

que confiere fundamento al poder del Estado para imponer y gastar. La gestión instrumental que procura la provisión de los bienes sociales enmarca su forma, posibilidades y límites en *los principios de legalidad, capacidad contributiva y equidad*. Estos principios de justicia distributiva se proyectan como normas con la aspiración de influir sobre la economía de mercado mixta según el ideal del “deber ser” en materia de política de gastos y recursos³. A pesar de que por exigencias metodológicas el objeto de nuestro estudio se ciñe al ámbito estrictamente jurídico, no debe ignorarse la evidente interrelación con la política y la economía financiera, ni las funciones de asignación de bienes sociales, distribución y estabilización que estas disciplinas procuran dentro del rol y responsabilidad del Estado⁴.

El ordenamiento jurídico de la hacienda pública decanta desde la Constitución y sus diversas ramas confluyen en el presupuesto cuya función es conjugar, dentro del esquema institucional de división de poderes, la autorización de los gastos y la previsión de los recursos con el plan de gobierno. La actividad financiera se objetiva en la ley de presupuesto, que articula de esta manera los medios y los fines de la política de gobierno⁵.

La unidad jurídica que conlleva la actividad financiera pública nace con la noción de tributo, como prestación coactiva exigida por el Estado a personas que poseen capacidad contributiva. Los recursos así obtenidos se destinan a cubrir mediante el gasto público las necesidades asumidas por el Estado. Las propias de su organización y las que deben ser garantizadas a los ciudadanos como derechos fundamentales. Así pues, los tributos y el resto de la renta pública (ingresos patrimoniales y crédito público) se traducen en los medios que satisfacen el programa de gobierno, el que se supone subordinado funcionalmente

³ Un ejemplo lo constituye la ley 26.075 de Financiamiento Educativo, que prevé un incremento en la inversión en educación, ciencia y tecnología, hasta alcanzar una participación de 6% del PBI en el año 2010.

⁴ En reiteradas oportunidades ha recordado García Belsunce “que no se puede encarar la tributación desde el único ángulo de su elemento jurídico, dado que la norma en que ésta se concreta tiene que presuponer un conocimiento y análisis de las finalidades, objetivos y efectos políticos y económicos que ella ha de producir” (GARCÍA BELSUNCE, Horacio, “La ciencia de las finanzas públicas y la actividad financiera del Estado”, en *Tratado de tributación*, cit., t. I, vol. 1). Compartimos el pensamiento de Plazas Vega, que continuando con la tradición de la “escuela napolitana” de derecho financiero actualizada por Amatucci, postula la unidad del orden jurídico de la Hacienda Pública, con la convicción de que el Derecho no se agota en las normas jurídicas ni la labor de los juristas se puede concretar simplemente en ratiocinios lógicos amparados en un sistema normativo que parta de la base de negar cualquier tipo de aproximación a la realidad, al amparo del hermetismo del sistema de normas (PLAZAS VEGA, Mauricio, “Prólogo”, en AMATUCCI, Andrea A., *El ordenamiento jurídico de la hacienda pública*, Temis, Bogotá, 2008, ps. XX y XXI).

⁵ El art. 75, inc. 8º, CN, dispone que es facultad del Congreso “fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2º de este artículo, el presupuesto general de gastos y el cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión”. Por su parte, el art. 100, inc. 7º, manda al jefe de Gabinete: “Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de presupuesto nacional”.

a la concreción de, al menos, un mínimo interés constitucional garantizado. Un mínimo, decimos, porque los intereses protegidos por la Constitución configuran un abanico amplio que se despliega desde asegurar el funcionamiento de las instituciones del Estado hasta concretar el gasto social que permita el acceso a su población a los bienes de la economía, seguridad social, la vivienda, la salud, la educación y la cultura⁶.

Con este alcance, pronto se advierte la influencia de la capacidad contributiva en los dos momentos de la actividad financiera: la recaudatoria y la erogatoria. En la primera, confiriendo legitimidad a la norma tributaria que alcanza manifestaciones genuinas y actuales de riqueza; en la segunda, como deber impuesto a los habitantes de soportar el reparto de las cargas públicas según los criterios de asignación y distribución de los bienes sociales⁷.

Así entonces, la capacidad contributiva se convierte en la savia común que nutre la raíz de tributos y gastos públicos. Recursos y gastos se implican recíprocamente. Son las dos caras de una moneda llamada “tributo” cuando se emite por la capacidad contributiva del obligado al pago. Es precisamente por este fundamento, que la vinculación no es sólo funcional sino jurídica. En efecto, la capacidad contributiva es un enunciado jurídico y, como habrá de verse, jurídico constitucional. En ella conviven la causa del impuesto y su interdependencia con el gasto. Como corolario, surge el obligado enfoque metodológico: la unidad del fenómeno financiero, de la que se desprende el derecho financiero como disciplina autónoma. Y, también sirve a una mejor comprensión funcional del derecho tributario, que constituye una subespecie de aquél con autonomía relativa.

La conexión con la realidad marca asimismo el tránsito desde la elaboración teórica del principio hacia la eficacia práctica. Mas no hay distancia que no pueda ser acortada ni vacío que no pueda ser llenado si se parte de una visión sustancialista que encauce los criterios de imposición y reparto dentro de los principios republicanos. Claro que el marco jurídico constitucional no evita las tensiones de una realidad que se refleja en la puja distributiva actuada por los sectores sociales, que asumen directamente la escena, cuando no el

⁶ Jarach señala que el objeto de la actividad financiera del Estado es la satisfacción de las necesidades públicas, las que son encarnadas por la clase gobernante que decide cubrirlas desde el aparato estatal (JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, LexisNexis - Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, ps. 44 y ss.). Corti pretende superar esta concepción señalando que son las “acciones financieras realizadas por el Estado con el fin de hacer efectivo el sistema constitucional de los derechos humanos” (CORTI, Horacio G., *Derecho constitucional presupuestario*, cit., p. 5). El art. 75, inc. 22 aprobó con jerarquía constitucional las disposiciones de diez tratados internacionales sobre derechos humanos, cuyas disposiciones deben entenderse complementarios de los derechos y garantías reconocidos por la parte general de la Constitución, en particular, en el art. 14 bis. Entre ellos, figura el Pacto Internacional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales, cuyos primeros quince artículos deberían consagrar el mínimo inherente a la dignidad de la persona humana.

⁷ Sobre las funciones de asignación, distribución y estabilización de la política presupuestaria, ver MUSGRAVE, Richard - MUSGRAVE, Peggy B., *Hacienda pública, teórica y aplicada*, cap. I, 5ª ed., McGraw Hill, 1991.

escenario, desplazando al Congreso que es el ámbito adecuado para llevar a cabo estas representaciones⁸.

En nuestra visión, el principio de la capacidad contributiva es el principio calificador del ordenamiento financiero público, enunciado que conlleva la necesidad de dotarlo de contenido.

La capacidad contributiva como fundamento de la carga pública, le adscribe la naturaleza tributaria, con un perfil que trasciende al principio de legalidad aunque sea éste quien la estructura en cada hecho imponible. Desde que también otras prestaciones coactivas patrimoniales se originan en la ley, la capacidad contributiva reserva para los tributos un rasgo distintivo y calificador.

La capacidad contributiva como fundamento del criterio de reparto del gasto público justifica la progresividad de los impuestos, y la asignación de los bienes y servicios públicos a los más necesitados. El sacrificio del contribuyente y el derecho de los ciudadanos a participar en los beneficios de la sociedad que se financia con sus impuestos son valores que deben mantener equilibrio, y tal es la función que le asignamos a la capacidad contributiva.

En esta dirección, afirman Amatucci y González García: "La capacidad contributiva del individuo es el fundamento del deber de obtención de los fines comunes e indica la cantidad de riqueza que legítimamente puede ser cobrada con fines solidarios dentro de los límites que facilitan la libre iniciativa económica privada y, además, la dirección y la coordinación hacia fines sociales de la actividad pública y privada. En este sentido la capacidad contributiva constituye el presupuesto, límite y fundamento del pago y consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad"⁹.

Como contrapartida, la responsabilidad en la planificación y ejecución del gasto debería ser eficiente y controlada. No es éste el lugar para ocuparnos del tema, pero nos basta con decir que su productividad es más una cuestión de calidad que de volumen. El crecimiento del gasto público no debe ser demonizado en sí mismo. Todo depende del destino que se le asigne¹⁰.

⁸ La resistencia y movilización realizada por los sectores agropecuarios en el año 2008 contra el alza de las retenciones a las exportaciones de sus productos es una demostración cabal de la realidad que describimos.

⁹ AMATUCCI, Andrea A. - GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "El concepto de tributo", en AMATUCCI, Andrea A., *Tratado de derecho tributario*, t. 2, Temis, Bogotá, 2001, cap. XXII.

¹⁰ Llach demuestra que durante el período 2003/2008 el Tesoro nacional otorgó subsidios al sector privado por 41.800 millones de dólares y exenciones impositivas por otros 26.800 millones de igual moneda. Estas prerrogativas se destinaron a mantener subsidiados el coste de las tarifas públicas, el combustible, transporte y otros bienes a los que también acceden los sectores de mayores recursos. Los subsidios y privilegios fueron cinco veces mayores que el total de lo invertido en educación, cultura, ciencia y tecnología por la Nación y un 8% mayor que el total invertido por este concepto por los tres niveles de gobierno (LLACH, Juan J., "Anatomía de un despilfarro. Redistribuir el ingreso como Hood Robin", *La Nación*, jueves 23/7/2009). Según un informe elaborado por técnicos de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, durante el año 2008 la relación Gasto Público Consolidado alcanzó el 37,7% del Producto Bruto Interno, el más alto del período 1980-2008. En porcentajes, dicho gasto se repartió de la siguiente

El recorrido natural de este camino conduce a atribuir a la capacidad contributiva la doble función de servir como legitimación del poder tributario y como límite a dicho poder. Este rol transmite un equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, ya que abarca: i) el mandato político-constitucional que pesa sobre los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico de contribuir¹¹, ii) la protección del derecho del contribuyente a que la ley no rebase su capacidad contributiva, iii) la satisfacción de derechos mínimos que no pueden ser desatendidos por el Estado dentro de la progresividad que debe informar el sistema fiscal.

Y esta noción de capacidad contributiva se enlaza con una visión constitucional del tributo: la prestación coactiva exigida por el Estado a personas que poseen capacidad contributiva para satisfacer los derechos fundamentales del conjunto de la población. Visión que no se opaca por la falta de definición normativa de tributo en el derecho positivo argentino¹².

II. LA ACTIVIDAD FINANCIERA PÚBLICA

La función que se asigna al principio de capacidad contributiva como regulador de la actividad financiera pública no disimula los inconvenientes a la hora de poner a prueba su eficiencia como índice o medida del deber de contribuir.

Sus limitaciones fueron señaladas por los economistas, que pusieron en duda los criterios de asignación óptima del gasto público en un universo de personas con diferentes capacidades contributivas¹³.

Sin embargo, esta crítica sólo demuestra que el efecto redistributivo que surge de la dialéctica recurso-gasto es una función ejercida por el legislador con criterio político antes que puramente económico. Será probablemente una conjugación de la renta, patrimonio y consumo en proporciones variables, depen-

manera: Funcionamiento del Estado 6,16% (administración gubernamental en todos los niveles y poderes del país y los gastos de defensa y seguridad); Gasto social 23,48% (salud, educación, cultura, ciencia y técnica, vivienda, seguridad social y trabajo); Gastos en servicios económicos 5% (empresas del Estado y subsidios); Servicios de la deuda pública 2,41% ("Descripción de la evolución del gasto público consolidado del Sector Público argentino 1980-2008, documento de trabajo, junio de 2009, por Rafael A. Selva y Alfredo Itúguez).

¹¹ Sobre el tema puede consultarse el documentado estudio de CASAS, José O., "El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 227.

¹² Ni la Constitución Nacional ni la ley 11.683 de procedimientos tributarios proporcionan una definición. Si la suministra el Modelo de Código Tributario para la América Latina (art. 13), que establece: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

¹³ NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, ps. 165 y ss. Para Macón la regla de capacidad contributiva es actualmente una regla política, no científica. Y su respuesta sobre la capacidad contributiva en términos neutros es clara: "la mejor base para distribuir el ingreso no es el ingreso sino el patrimonio, que es lo que mejor mide la posición relativa de las personas. Es por ello que son tan fuertemente redistributivos los impuestos a las herencias y donaciones" (MACÓN, Jorge, *Economía del sector público*, McGraw Hill Interamericana, 2002, p. 64).

dientes de las circunstancias políticas, sociales y económicas, las que establezcan el alcance y medida de la imposición, respetando los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad, progresividad y generalidad. Y dando cuenta, al fin, de la inserción del derecho en la realidad sobre la cual actúa, acompasado a los cambios que el tiempo provoca en los niveles de la conciencia moral social.

Claro que debería ser advertido que cuando se habla de la satisfacción de los derechos fundamentales debería quedar asentado que también le cabe al Estado una responsabilidad muy grande en garantizar las libertades económicas y afianzar la seguridad jurídica, que permita el desarrollo de individuos y empresas dentro de un sistema de mercado en el que conviven las economías del sector público y privado. Porque hasta allí también se extienden los fines protegidos constitucionalmente, y la historia argentina de los últimos años demuestra que la sinergia del mercado con las políticas públicas constituye la única fuerza capaz de garantizar al conjunto de la población la plena concreción de los derechos fundamentales. Sería estéril negar que la política financiera sea usada no sólo para distribuir el ingreso sino como un instrumento con fines de estabilización o desarrollo, que sirva para corregir las fallas del mercado. Tan estéril como creer que los derechos humanos están asegurados porque figuran en la letra de la Constitución si el desarrollo de la economía no los posibilita.

Sea como fuente de imposición o como criterio de reparto, está claro que en uno y otro caso la capacidad contributiva se alimenta de valoraciones de la realidad formuladas por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo. Estas valoraciones no están exentas del control de los jueces cuando se rebasan los límites constitucionales o se ignora la satisfacción de derechos fundamentales que la Constitución garantiza¹⁴.

La ponderación del comportamiento de la política financiera argentina desafía la conciliación de la presión fiscal óptima sobre el sector productivo, con el empleo de los dineros públicos. En tal sentido, es evidente que las malas prácticas sobre el gasto público que tienden a un aumento exponencial de un gasto ineficiente que se dilapida en "clientelismo" o, peor aún, en corrupción, desalientan no sólo el deber de contribuir como obligación moral sino la confianza en la eficacia del Estado como gestor del bien común¹⁵.

¹⁴ Sobre la competencia del Poder Judicial en materia del gasto público. Ver CORTI, Horacio G., *Derecho constitucional presupuestario*, LexisNexis, Buenos Aires, 2008, ps. 821 y ss.; SPISO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, cit., 2007, p. 470. Recuerda Amatucci que "la doctrina, la jurisprudencia y la administración financiera alemanas sostienen que la correcta interpretación de los principios de igualdad y de justicia tributaria en la concreta distribución de la imposición fiscal, previstos en el art. 3º de la Constitución se basan en la estrecha conexión de éstos con el principio de capacidad contributiva y que cualquier ley que considere el impuesto como instrumento de política económica y social, debe respetar rigurosamente los principios de capacidad contributiva y de justicia fiscal so pena de exponerse al riesgo de una declaración de ilegitimidad por parte de la Corte Constitucional Federal" (AMATUCCI, Andrea A., "El rol de la capacidad contributiva en el ámbito del concepto de tributo", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, cit., p. 120).

¹⁵ Sirve como ejemplo del vicio de la "confusión de los poderes" la modificación al art. 37 de la Ley de Administración Financiera (ley 24.156) en tanto delega poder en el jefe de Gabinete

III. EL CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible.

Luqui ha ensayado la justificación política y filosófica que explica la evolución del concepto de "capacidad económica" (objetivo, real y estático), pasando por el concepto de "capacidad de prestación o pago" (que atiende a la situación subjetiva del contribuyente) hasta llegar a la noción moderna de "capacidad contributiva" donde se armonizan los fines fiscales con los extrafiscales. Esta evolución acompaña la valoración de la función de la riqueza, desde la primitiva mirada individualista hasta la visión social contemporánea que impregna las modernas democracias¹⁶.

Es usual el doble concepto de capacidad contributiva "abstracta" y "concreta", entendiéndose a la primera como la capacidad potencial de un sujeto para ser declarado obligado a pagar un impuesto bajo el poder genérico de la ley, y a la segunda como la captación efectiva de dicha posibilidad.

Lo expuesto constituye un concepto jurídico y político constitucional. Visto bajo el perfil del poder impositivo, abstractamente considerado, porque asume la necesidad de que la norma no pueda prescindir de la potencia económica, constituyéndose ésta en el fundamento de legitimación del tributo, en su "causa" y razón de su existencia. Examinado a la luz del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, se trata de fijar en concreto su cuantía y los máximos que efectivamente puede soportar el contribuyente cuando se le exige un impuesto, lo que naturalmente requiere la razonable proporción entre la carga y la capacidad contributiva¹⁷.

para la reasignación de partidas presupuestarias dentro del monto total aprobado en cada ley de presupuesto. Viene a cuento, entonces, lo que dice Bulit Goñi, cuando se refiere a las perspectivas sobre la evolución del poder tributario: "Es que en esto tienen mucho que ver factores en apariencia extraños al tema de esta nota, por ejemplo cuestiones tan importantes y tan diversas como el subdesarrollo estructural, los desniveles internos de todo orden, las exclusiones intolerables, las asimetrías o desigualdades en el intercambio interno y externo, la insuficiencia de recursos o lo que es equivalente su desigual asignación, la irracionalidad del gasto, el despilfarro, el clientelismo político, los sistemas electorales deficientes el decaimiento de los parlamentos, de su representatividad, de su nivel de su gravitación efectiva, la pérdida de independencia y de nivel de los poderes judiciales, el abarrotamiento de los tribunales, las falencias notorias y crecientes de la dirigencia política, económica y social, el retraimiento de los mejores a la participación institucional por el deterioro o aun el salvajismo de las reglas de juego, la declinación de la educación —formal y no formal—, la escasa cohesión social, las concentraciones de poder —en las metrópolis, en los poderes ejecutivos, en las centrales empresarias o sindicales—, la incapacidad de la burocracia, su falta o su exceso de continuidad, la no aplicación de las normas sobre responsabilidad de los funcionarios, los vaivenes pendulares de las políticas u orientaciones predominantes, etc." ("La constitucionalización del poder tributario. Evolución y perspectivas", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, cit., t. I, p. 484).

¹⁶ LUQUI, Juan C., *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989, ps. 91 y ss.

¹⁷ F. Moschetti enmarca el deber de contribuir a los gastos públicos dentro del cumplimiento de los "deberes inderogables de solidaridad política, económica, y social" contenidos en

Estas consideraciones sobre la capacidad contributiva transmiten, todas, un contenido axiológico, que la alinea definitivamente como un principio realizador de la justicia material en el ámbito de las finanzas públicas.

IV. LA AUTONOMÍA DE CALIFICACIÓN

Dijimos que la capacidad contributiva justifica la autonomía estructural del derecho tributario y financiero.

La existencia de capacidad contributiva distingue a las prestaciones tributarias de otras prestaciones coactivas de naturaleza patrimonial, que aunque comparten ciertos rasgos comunes —como el principio de legalidad, por ejemplo—, asumen presupuestos diferentes.

La conexión subjetiva con la manifestación de riqueza permite el nacimiento de relaciones jurídicas personales, que en tanto asumen a la capacidad contributiva como fundamento, generan sujetos autónomos. Esta comprobación se actualiza según la estructura de cada impuesto. El grupo familiar, las uniones transitorias de empresas o la sucesión indivisa, poseen una personería fiscal o una capacidad que no le asigna el derecho privado.

La autonomía calificadora de fuente anclada en el principio de la capacidad posee singular trascendencia cuando se define el sustento territorial de impuestos como el que grava la renta o el impuesto al valor agregado. También en materia de federalismo fiscal, con la interacción y coordinación de los poderes tributarios entre distintos niveles de gobierno.

Estas definiciones no están exentas de intereses políticos o económicos, que buscan amparo también en la unidad del orden financiero. Sirva como ejemplo lo que sucede en el impuesto a la renta: ¿qué principio consulta mejor la capacidad contributiva frente a la imposición a la renta: domicilio o fuente? Desde una visión subjetiva, se sostuvo que el domicilio, o la residencia, se compadecían mejor con la capacidad contributiva, ya que satisfacían más adecuadamente la equidad horizontal, entre países y entre contribuyentes. Es la postura tradicional de los países desarrollados. Sin embargo, la validez de esta argumentación es muy relativa, porque reconocer la capacidad contributiva como una condición del sujeto no significa una traslación automática de la jurisdicción tributaria a su domicilio o residencia. Porque nos preguntamos: ¿qué sucede con el reparto del gasto público? ¿Acaso el deber de contribuir a financiar el gasto se desliga de aquel lugar o país donde la riqueza se produce, bajo el régimen jurídico-económico que posibilita la creación de valor? Era ésta la concepción de la

el art. 2º de la Constitución italiana. Entonces, la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas por la Constitución ("El principio de capacidad contributiva", en AMATUCCI, Andrea [dir.], *Tratado de derecho tributario*, cit., cap. VIII, p. 242).

economía clásica, donde el deber de contribuir era el correlato de la protección brindada por el Estado¹⁸.

La cuestión puede tener, incluso, distintas proyecciones según el tipo de renta de que se trate o el proceso de su formación. No es lo mismo la renta derivada de la titularidad de un bien inmueble que la producida por la explotación de un intangible (regalías por patentes y marcas, por ejemplo). De todas formas, fuera de los individuos, las nuevas formas de gestión empresarial multinacional y la globalización del comercio están produciendo una difusa ubicación de la fuente, con una evidente pérdida de materialidad, que influirá en las modalidades de captación de la capacidad contributiva.

La doble perspectiva del principio ilustra sobre las manifestaciones del problema a nivel del contribuyente y del Estado, o de los Estados. Sin duda la capacidad contributiva es una y por ello el contribuyente debe estar protegido contra la doble o múltiple imposición. Los Estados federales deben encontrar, entonces, sistemas de reparto eficientes, que respeten la capacidad contributiva, como criterio de imposición y de distribución del gasto.

V. FINALIDAD DE LAS NORMAS FINANCIERAS

Se suele sostener que el interés fiscal, entendido como propósito de recaudación, constituye el fin de las normas tributarias. Debería introducirse en este concepto alguna matización si se reconoce, como nosotros creemos, que el interés tutelado por la norma financiera influye los estilos de interpretación y aplicación.

Aquí pues, la identificación del interés con la *recaudación* aporta una visión parcial de la que pueden extraerse conclusiones equivocadas¹⁹. Desde ya que las normas que establecen los tributos persiguen, como objetivo preponderante —aunque no excluyente—, la finalidad fiscal. No puede negarse que el fin de las normas se encuentra ligado a la obtención de recursos públicos, pero esta comprobación, antes que eliminar su causa, nos recuerda que el ingreso es el resultado que surge de verificar un hecho imponible revelador de la capacidad contributiva que el legislador decide gravar. De ahí que la incidencia de la capacidad contributiva constituya el fin del derecho tributario y aquella, como venimos diciendo, el fundamento de legitimidad de la potestad normativa pero también su límite. Esta concepción del fin de la ley financiera es más compensadora de los intereses individuales y los públicos en procura de alcanzar el *bien común*. Y se alinea en el plano constitucional junto con los principios de raíz axiológica tendientes a la realización de la justicia material.

¹⁸ Ver ALBERDI, Juan B., *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Raigal, Buenos Aires, 1954.

¹⁹ Lozano Serrano considera insuficiente la tesis del interés recaudatorio para garantizar los fines y las exigencias que ha de cumplir el ordenamiento financiero (LOZANO SERRANO, Carmelo, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, cap. III, Civitas, Buenos Aires, 1990, ps. 81 y ss.).

Sostiene González García "que el fin último de la ley tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma cuando ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positiva y negativa, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición"²⁰.

La concepción unitaria de la hacienda pública encuentra su correlato en el bien jurídico tutelado por la Ley Penal Tributaria (ley 24.769). Según nuestro enfoque, la consistencia indica que *la actividad financiera del Estado* constituye el bien objeto de tutela, con lo cual el universo protegido incorpora la lesión a los bienes públicos destinados a asegurar los derechos fundamentales, que entonces se ven frustrados con la evasión y otras conductas fraudulentas. Esta concepción confiere sentido no sólo a la imposición de penas privativas de la libertad para el culpable sino a la gravedad de la sanción.

VI. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO PRINCIPIO BÁSICO DE LA CONSTITUCIÓN FINANCIERA

El ordenamiento jurídico de la hacienda pública nace en la Constitución Nacional, porque allí se establecen las formas, procedimientos y propósitos de la obtención de los recursos y su conexión al gasto, a través de los principios que resultan del art. 4º (*formación del Tesoro nacional*), art. 16 (*igualdad*), art. 17 (*legalidad*), art. 28 (*razonabilidad*), art. 33 (*derechos y garantías implícitos*), art. 75, inc. 2º (*potestad normativa y coparticipación*), y mismo artículo, inc. 22, en tanto incorpora con jerarquía constitucional los tratados internacionales sobre derechos humanos.

Cabe recordar que el art. 75, en su inc. 2º, párr. 3º, estableció criterios de atribución de ingresos entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires. Dice que tal distribución 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". Este criterio de reparto jurisdiccional transmite el deber de contribuir de los ciudadanos sobre tales presupuestos.

En tal sentido, dice el art. XXXVI, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos". Y también el art. 29, Declaración Universal de los Derechos Humanos pregonar: "1. Toda persona tiene deberes respecto de la comunidad puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad. 2. En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta

²⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Ernesto, *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 61.

a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y respeto de los derechos y libertades de los demás, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, del orden público y del bien de una sociedad democrática".

La Constitución argentina de 1853 no usó la expresión *capacidad contributiva*. No quiere decir que no la haya tenido en cuenta en su doctrina con las palabras de la época que transmitían los valores de equidad y justicia. La reforma constitucional de 1994 mantuvo la redacción original en la parte relativa a estos principios, pero los agregados al art. 75 sin duda la contemplan como fundamento del deber jurídico y moral de contribuir. La Constitución de 1853 sentó las bases filosóficas de la Nación con apego a los mandatos políticos, sociales y morales asumidos universalmente por la civilización occidental para asegurar la libertad y la dignidad de la persona humana. Sus normas y principios constituyen un todo orgánico que se potencian en su recíproca interacción. Estos principios se resumen en nuestro Preámbulo como aspiración permanente de "constituir la unión nacional", "afianzar la justicia", "consolidar la paz interior", "proveer a la defensa común", "promover el bienestar general" y "asegurar los beneficios de la libertad". Dentro de esos principios inmanentes se hallan la protección de los derechos individuales y las libertades económicas, pero también aquellos derechos que abarcan el ámbito de la educación, la salud, la familia, el trabajo, la cultura, la seguridad social, entre otros. Pues bien, nada de ello sería posible sin un orden financiero.

Aunque la Constitución Nacional no lo mencione, el principio de capacidad contributiva surge implícito de otros enunciados. Deberíamos interrogarnos acerca del beneficio del reconocimiento en el texto constitucional, sea expreso o tácito. O más aún, si el principio puede tener igual vigencia, desde la perspectiva material y procesal, aunque se lo considere infraconstitucional.

En nuestra opinión, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito. Es la conclusión obligada del espíritu de la Carta Magna, como lo demuestra el hecho de que como refuerzo a los tradicionales principios de *legalidad, igualdad y no confiscatoriedad*, derramados desde las garantías individuales generales hacia los derechos del contribuyente, la letra menciona *la proporcionalidad, la equidad y la generalidad*, con la advertencia expresa, de que estas referencias no agotan el concierto de las garantías que se deducen de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno (art. 33).

Es probable que una mención expresa hubiera ayudado a una más rápida construcción jurisprudencial del principio. Todavía hoy esa elaboración está ausente²¹.

²¹ La Constitución italiana constituye un buen ejemplo de la función abarcativa que posee el principio en el terreno financiero: en la imposición y en el gasto. El art. 53 considera la deuda tributaria como un deber cívico de solidaridad consistente en la participación en los gastos públicos en razón de la capacidad contributiva. Por su parte, el art. 2º exige el cumplimiento de los deberes de solidaridad política, económica y social; mientras que el art. 4º dispone que cada ciudadano tiene el deber de desarrollar, según sus propias posibilidades y su propia elección, una

El problema central no es, sin embargo, discernir su consideración expresa o tácita. Lo importante es determinar su contenido y su eficacia. La constitucionalización del principio en el derecho de otros países demuestra que ello no ha salvado la necesidad de construir una doctrina a partir de la norma constitucionalizada.

Los grandes temas son: ¿Cómo se mide la capacidad contributiva? ¿En qué proporción debe el contribuyente contribuir a financiar el gasto público? ¿Cuál es la razón para elevar al rango de capacidad contributiva tal o cual manifestación de riqueza? ¿Cómo se fija un límite efectivo al poder impositivo que respete dicha capacidad contributiva? ¿Ayuda, acaso, a resolver estos interrogantes la incorporación del principio a la Constitución Nacional, y, en todo caso, se agrega algo nuevo que no esté contemplado ya en el plexo de los principios? ¿Pueden los jueces encontrar en la constitucionalización del principio inspiraciones diferentes o un instrumento eficaz para hacer valer su juicio sobre la legitimidad de las normas?²²

Para que estas cuestiones sean esclarecidas es necesario resolver la aparente contradicción que enfrenta la autonomía del legislador para elegir cuáles son las manifestaciones de riqueza llamadas a contribuir con la capacidad de los jueces de juzgar sobre ello, sin violar el ámbito de reserva legal.

Es dentro del *programa* de la Constitución, interpretada funcionalmente, que a nuestro juicio encuentra nítida inserción el principio de capacidad contributiva, en sus dos vertientes, de fuente de legitimación del poder fiscal y deber de contribuir a sufragar el gasto público.

La Constitución argentina dispone en su art. 33: "Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno".

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio *sustancial del sistema republicano*, inherente a su naturaleza, y no existe otra manera de contribuir sino en función de las capacidades económicas de las personas. Está implícito en el art. 33, CN, y surge de los tratados sobre derechos humanos incorporados a su texto.

actividad o una función que colabore al progreso material o espiritual de la sociedad. AMATUCCI, Andrea A., *Tratado de derecho tributario*, cit., p. 133.

²² La incorporación expresa del principio de capacidad contributiva a la Constitución probablemente hubiera generado una doctrina judicial, con capacidad de influir sobre un grupo de temas que obtienen una consideración parcial o insatisfactoria bajo los principios tradicionales de legalidad, igualdad, generalidad o no confiscatoriedad. Incluimos a título de ejemplo: la retroactividad de las leyes, la utilización de las presunciones y ficciones, el concepto de renta global o territorial, los sistemas de determinación de la renta neta, los criterios de imputación temporal, los pagos a cuenta, la existencia de los mínimos no imponibles, la inembargabilidad del salario, la distinción de la incidencia según la fuente de la renta, la exclusión de ciertos bienes y servicios de la imposición, la satisfacción de fines extrafiscales o la onerosidad resultante de la presión impositiva global, por no nombrar sino a aquellos que con mayor frecuencia aparecen en tensión con el principio.

La dimensión del principio, su presencia, su vigencia y posibilidades, así como sus límites, sólo pueden ser hallados cuando se los conjuga con dos órdenes de postulados:

1) Con el "Programa de la Constitución", que es el conjunto de ideas que han sido dadas para delinear el modelo político, económico, social y moral de una Nación.

2) Con el resto de las declaraciones y derechos consagrados por la Constitución.

El art. 4º al referirse a los recursos públicos que conforman el Tesoro nacional para financiar el gasto menciona, con tinte genérico, a "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población" imponga el Congreso general. El art. 75, inc. 2º, dispone "establecer contribuciones directas proporcionalmente iguales" en todo el territorio de la Nación. Ya vimos que el tercer párrafo del mismo inciso hace referencia, en cuanto a la asignación del gasto, no sólo a la "equidad" sino también a la "solidaridad".

La "equidad" es un concepto general del derecho que revela la predominancia de lo justo y razonable. La "proporcionalidad", tal como lo ha entendido nuestra Corte Suprema, no significa proporcional "a la población", sino a la riqueza (Fallos 151:359). En suma, las nociones de *equidad* y *proporcionalidad*, a las que puede sumarse la *solidaridad*, transmiten un concepto de justicia material en el orden financiero que se identifica con la capacidad contributiva.

En nuestra opinión, la capacidad contributiva confiere contenido a los principios de equidad, proporcionalidad y solidaridad, para erigirse en un principio autónomo del derecho financiero, que agrega un ámbito funcional diferenciado del que aportan los tres enunciados de mayor arraigo jurisprudencial: igualdad, no confiscatoriedad y progresividad.

Todos estos principios nos refieren a la capacidad contributiva, asumen su existencia como dato insoslayable, confluyen en ella, generan efectos derivados, pero constituyen expresiones diferentes, que aunque la contengan no la agotan.

Es de lamentar que los tribunales argentinos no hayan podido elaborar hasta el presente una doctrina que le adjudique al principio su propio rol. En particular, la Corte Suprema de Justicia ha ponderado la capacidad contributiva en relación con los otros principios constitucionales expresos, privándola de la construcción autónoma que el avance de los estudios tributarios exige²³.

VII. BREVE REFERENCIA A LA DOCTRINA ARGENTINA Y LA JURISPRUDENCIA

En general la doctrina argentina ha reconocido en forma unánime el contenido dogmático del principio en lo referido al derecho tributario, aunque no

²³ Ver en tal sentido el análisis crítico que realiza GARCÍA ETCHEGOYEN, M., *El principio de capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Depalma, Buenos Aires, 2004, ps. 198 y ss.

existe igual consenso en las opiniones sobre el grado de reconocimiento constitucional y su función autónoma, desligado de otras garantías.

El punto de inflexión siempre ha sido la efectividad del principio, porque nadie duda de su existencia como presupuesto material de las obligaciones tributarias, de lo cual dan cuenta las numerosas referencias literarias y normativas.

La posición negativa a su reconocimiento expreso en la Constitución recibió el apoyo de Giuliani Fonrouge²⁴. Sin embargo, una evaluación actual lo dejaría en posición minoritaria, frente a otros autores como Atchabahian²⁵, Casás²⁶, Corti²⁷, Jarach²⁸, García Belsunce²⁹, García Vizcaino³⁰, García Etchegoyen³¹, Reig³², Spisso³³, Tamagno³⁴, Villegas³⁵. Aunque como se dijo no toda la doctrina le atribuye autonomía dentro del sistema constitucional, es mayoritaria la postura de quienes lo incluyen —y a nuestro juicio en parte lo diluyen— dentro de las garantías de igualdad, no confiscatoriedad y proporcionalidad³⁶.

La Corte Suprema está en deuda con la elaboración de una doctrina sobre el principio acorde al desarrollo actual del derecho financiero. La afectación del principio de capacidad contributiva, sea concebida como garantía constitucional autónoma (desvinculada del principio de no confiscatoriedad), sea como medición del hecho imponible, fue mencionada en reiteradas oportunidades por los tribunales inferiores, en particular cuando les tocó juzgar los efectos distorsivos producidos por el impuesto a las ganancias debido a la falta de ajuste por inflación impositivo. La Corte ha reconocido en “Navarro Viola”³⁷ la “existencia

²⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, vol. I, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 343.

²⁵ ATCHABAHIAN, Adolfo, “Capacidad contributiva: doctrina, legislación y jurisprudencia”, en *Impuestos*, MMVII-1601.

²⁶ CASÁS, José O., *Presión fiscal e inconstitucionalidad. Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 105.

²⁷ CORTI, Aristides H. M., “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, en *Impuestos*, L-B-1698.

²⁸ JARACH, Dino, “En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario”, revista *La Información*, t. LVI, p. 884.

²⁹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 115.

³⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho tributario*, t. I, Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 55.

³¹ GARCÍA ETCHEGOYEN, M., *El principio de capacidad...*, cit., p. 27 y ss.

³² REIG, Enrique J., *Los recursos del Tesoro nacional en la Constitución argentina*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1991, p. 21.

³³ SPISSE, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991, ps. 242 y 243.

³⁴ TAMAGNO, Roberto, *El contribuyente*, Perrot, Buenos Aires, 1952, ps. 22 y 61.

³⁵ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 199 ss.

³⁶ Ver GARCÍA ETCHEGOYEN, M., *El principio de capacidad...*, cit. p. 155.

³⁷ “Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina (DGI)”, Fallos 312:2467.

de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen”. Sin embargo, nunca pasó de esta tímida declaración y cuando tuvo oportunidad de dictar sentencia en la causa “Candy SA” sobre el conflicto entre inflación y capacidad contributiva, volvió a replegarse en el principio de no confiscatoriedad³⁸.

VIII. LOS FINES EXTRAFISCALES Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La perspectiva que acuerda la concreción de todos los intereses protegidos por la Constitución confiere a la potestad financiera del Estado, en particular frente al principio de capacidad contributiva, una justificación de los fines extrafiscales de los impuestos. El impuesto puede poseer un fin extrafiscal preponderante que coexista con el fin fiscal. En la Argentina la coexistencia de fines fiscales y extrafiscales se manifiesta particularmente en los impuestos que persiguen propósitos de ordenamiento económico social, en los derechos de importación y exportación, y mediante el otorgamiento de franquicias y exenciones.

Esta justificación se advierte por la función que puede asignársele a la capacidad contributiva en el gasto o en la exención del tributo, porque allí se concreta no sólo el destino de la recaudación, sino el cumplimiento de otros propósitos como la distribución de la renta, la eliminación de asimetrías, la estabilidad económica, la influencia sobre la oferta de bienes y servicios, el progreso de áreas geográficas o el desarrollo de sectores de la economía³⁹.

Amatucci nos recuerda que la doctrina, la jurisprudencia y la administración financiera alemanas sostienen que la correcta interpretación de los principios de igualdad y de justicia tributaria en la concreta distribución de la imposición fiscal, previstos en el art. 3º de la Constitución se basan en la estrecha conexión de éstos con el principio de capacidad contributiva, y que cualquier ley que considere el impuesto como instrumento de política económica y social, debe respetar rigurosamente los principios de capacidad contributiva y de justicia fiscal so pena de exponerse al riesgo de una declaración de ilegitimidad por parte de la Corte Constitucional federal.

La tesis es que el principio de capacidad contributiva aplicado a toda la actividad financiera da cabida a los fines extrafiscales que se incorporan naturalmente sin tensiones de ninguna especie con la potestad tributaria normativa.

En definitiva, la capacidad contributiva implica un juicio valorativo sobre la función de la riqueza, que se compulsa con otros valores e intereses que se tutelan o revelan a través de diversos instrumentos de gobierno. Por ello, el legislador puede utilizar los impuestos como herramientas eficaces para alcanzar

³⁸ “Candy SA s/amparo”, 3/7/2009.

³⁹ CASÁS, José O., “El principio constitucional de generalidad en materia tributaria”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nro. 2, 1996, ps. 176 y ss.

todos los fines constitucionales, a condición de que se respete el doble límite que impone: 1) los rasgos genéticos del tributo, con la capacidad contributiva como nota característica; 2) las restantes garantías constitucionales como generalidad, igualdad, razonabilidad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad.

En el constitucionalismo financiero, los fines extrafiscales encuentran más justificación que resistencia en la noción homogeneizadora de la capacidad contributiva.

La diversificación de funciones, fines, procedimientos y medios para alcanzarlos que caracterizan a las finanzas públicas contemporáneas como instrumento de la política económica, lleva a que no se descarte ningún instrumento en la construcción del plan de gobierno, lo que no exime, desde ya, a su uso de los criterios de prudencia, conveniencia o compatibilidad con la economía general que son los que en definitiva validarán el juicio de eficacia.

AFECTACIÓN Y DESTINO DE LO RECAUDADO POR LAS TASAS: UN ANÁLISIS A PARTIR DE LOS PRINCIPIOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

POR JUAN MANUEL ÁLVAREZ ECHAGÜE*

I. INTRODUCCIÓN

Iniciaré este trabajo citando una frase muy gráfica del profesor Valdés Costa en relación con la especie tributaria que se analizará de aquí en adelante: "La tasa es, sin duda, el tributo que presenta mayores dificultades para su caracterización. Tal vez en ningún tema del derecho tributario, tan rico de por sí en las discrepancias doctrinales, se observan tantas divergencias hasta el punto de poderse afirmar que abundan las investigaciones realizadas que arriban a conclusiones muy diferentes"¹.

Teniendo en cuenta ello, este artículo tiene como objetivo analizar cuál debe ser el destino del monto recaudado por las tasas, lo que, en definitiva, conducirá necesariamente a indagar en cuestiones relacionadas estrictamente con el derecho presupuestario, más concretamente con varios de sus principios.

El trabajo está estructurado en cinco partes. Luego de esta introducción, se abordará de un modo breve y esquemático la definición de la tasa y sus más relevantes caracteres. Posteriormente se analizará una cuestión que entiendo es central para tratar el tema del destino de los ingresos: el de la relación entre el monto de lo recaudado y el costo del servicio, y cómo juega en ello el principio de capacidad contributiva. Planteadas esas cuestiones, será el momento de abocarse de lleno a la afectación y el destino de lo recaudado por las tasas, repasando los principios del derecho constitucional presupuestario. Por último, y a modo de conclusión, daré mis opiniones sobre el tema.

* Abogado (UBA). Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales año 2000 (Rubro Artículo). Docente de grado y posgrado (UBA, UNLZ y Universidad Nacional de Rosario). Profesor titular ordinario de la materia Política Económica y Tributaria en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Doctorando en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Cursos en el exterior. Autor de numerosos artículos sobre la materia tributaria y de dos libros. Socio del Estudio Álvarez Echagüe & Asoc.

¹ VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Depalma - Marcial Pons, Buenos Aires, 1996, p. 141.