

LA AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Por Alberto Tarsitano

1. Actividad Financiera y Derecho

Existe suficiente consenso sobre el contenido del *Derecho financiero*. No así sobre su carácter de disciplina jurídica autónoma, que una parte importante de la doctrina le niega por la falta de unidad orgánica de las relaciones jurídicas que gobiernan sus institutos. En la Argentina se emplea desde antiguo esta denominación en lugar de *Derecho de la Hacienda Pública*. Aquí se usan ambas sin preferencias aun cuando esta última pueda delimitar con mayor exactitud la extensión del objeto de estudio: la actividad financiera del Estado. Quizá lo que esté claro es, precisamente, en qué consiste esa "actividad" del Estado a la que se adjetiva como "financiera". Pues como la doctrina coincide, por encima de ciertas matizaciones o discrepancias menores, es que estudia el orden jurídico de las acciones, los procedimientos y los medios, a través de los cuales el Estado satisface las necesidades y los fines que se impone cumplir. El campo comprende la regulación jurídica de las instituciones que le confieren su contenido sustantivo: los tributos, los gastos públicos, el crédito público y otros ingresos no tributarios. El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública encuentra su cauce en principios jurídicos constitucionalizados y encuentra expresión en el subsistema presupuestario, que conjuga la autorización de los gastos y la previsión de los recursos con el plan de gobierno¹.

La autonomía del derecho financiero debiera estar referida a la unidad de objeto de estudio antes que a la homogeneidad de sus instituciones, que es siempre un concepto relativo. Como disciplina autónoma, vale la pena recordarlo, no es ajeno a la unidad del sistema jurídico del cual forma parte. El derecho, como regulación normativa de una realidad social que coloca en su centro al Estado le otorga contenido a las relaciones intersubjetivas entre este y los particulares confiriéndole poderes especiales y limitándolos. El poder y su límite se derrama desde la Constitución nacional a la que se subordina el Estado. La Constitución nacional está, entonces, en la base del sistema, y sus principios en materia financiera son los que dan la unidad y la autonomía a nuestra materia: la hacienda pública en sentido subjetivo (institucional), objetivo (material) y funcional.

2. Derecho Financiero y capacidad contributiva

¹ El artículo 75, inciso 8, de la Constitución Nacional dispone que es facultad del Congreso *Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 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 artículo 99, inciso 7, manda al Jefe de Gabinete: *Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de presupuesto nacional*.

Consideramos que entre los principios constitucionales existe uno que posee poder para calificar esa unidad: el principio de capacidad contributiva. Porque según nuestro criterio, este principio se halla no sólo en exclusividad sino en compromiso con las dos grandes instituciones financieras: los recursos tributarios y el gasto público. Sabido es que esta exclusividad no es compartida por otros principios constitucionales aplicables a la materia financiera y a otras no financieras, como son los de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad. Se dirá, con razón, que los tributos y el gasto público no agotan todo el derecho financiero, lo cual es tan cierto como que son ellos, —al decir de Sánchez Serrano—, los dos grandes “polos de atracción” de la doctrina jurídico financiera².

Nuestra tesis es que el principio no se agota en el derecho tributario y puede ser extendido a los gastos públicos con una función dogmática. Esta propuesta posee el indudable atractivo de plantear la unidad del derecho financiero desde un principio jurídico que es superador de la mera comprobación funcional de la dialéctica ingreso-gasto. Además, como principio de justicia sustancial, coloca al derecho en la dimensión valorativa del deber ser que le corresponde.

Naturalmente que esta propuesta se alinea con las posturas esgrimidas por una nutrida pléyade de juristas, cuyo pensamiento queda bien resumida en la siguiente reflexión: *“Existe un engarce constitucional ente ingresos y gasto públicos de forma que los principios de justicia aplicables en sus respectivos ámbitos sólo alcanzarán su verdadera dimensión cuando se integren, en una visión globalizadora, como principios de justicia financiera. Los principios de justicia tributaria, de acuerdo con los cuales los ciudadanos deben contribuir en la medida de sus capacidades económicas, no encuentran en sí mismo explicación —como no lo encuentra el tributo—, si no se piensa que, en último término, las prestaciones tributarias no son más que la cuota a través de la cual se concurre al levantamiento de las cargas públicas; esto es, a la financiación de los gastos públicos”*³.

Desde ya que damos por conocidas y superadas las implicancias de la relación entre el Derecho Financiero y la Economía Financiera, entendidas como nexo complementario de realimentación. Ninguna de las dos disciplinas está subordinada a la otra. Y es importante destacarlo cuando de lo que se trata es, en definitiva de la obtención y asignación del dinero público⁴. Las posibilidades de la gestión serán consideradas por la Economía y el Derecho que estudian un mismo objeto real (la actividad financiera) desde una distinta perspectiva metodológica. Y a pesar de que nos

² SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Ed. Marcial Pons; Madrid, 1997, pág. 89.

³ QUERALT, J. M.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ J. M.; “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 7º ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1996, pág. 37.

⁴ FERREIRO LAPATZA, José J., sostiene que el derecho financiero puede ser definido en sentido objetivo como aquella parte del ordenamiento jurídico que regulan “la obtención, la administración y el gasto del dinero público”. En *Instituciones de Derecho Financiero y Tributario (Primera Parte)*, Marcial Pons, Madrid, /Barcelona/Buenos Aires, 2010, pág. 20.

movemos en el plano jurídico, es imposible desconocer la evidente interrelación con la política y la economía financiera en la función de asignación, distribución y estabilización del Estado⁵. Así entonces la actividad financiera encuentra en el principio de capacidad la amalgama que expresa una conexión potente, que ya no es sólo política y económica, sino también jurídica y metodológica⁶.

Reiteramos que el derecho financiero se elabora desde el ordenamiento financiero constitucional, pues la gestión instrumental de los bienes sociales encuentra sus formas, posibilidades y límites en sus principios, y éstos se concretan en normas que debieran respetar el ideal del “deber ser” en materia de gastos y recursos.

La unidad jurídica del fenómeno financiero público surge con la propia noción de tributo predestinada a cubrir, cuanto menos, un mínimo de interés constitucional garantizado. Un mínimo del amplio radio de los intereses protegidos que van desde asegurar las instituciones del Estado hasta el acceso de su población a los bienes de la seguridad social, vivienda, salud, y educación⁷.

⁵ 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”, *Tratado de Tributación*, Tomo I, Vol. 1, Astrea, Buenos Aires, 2003). Asimismo, compartimos la mirada sustancialista que sobre el Derecho proponen PLAZAS VEGA y el maestro AMATUCCI (PLAZAS VEGA, Mauricio, cita. PLAZAS VEGA, Mauricio, Prólogo al libro *El ordenamiento jurídico de la hacienda pública*, de AMATUCCI, A. A., Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2008, págs. XX y XXI).

⁶ 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 María: *Derecho Financiero*, 4ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1987; VILLEGAS, Héctor B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 6ª edición, 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, Colombia, 2008 y “El Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero” en *Tratado de Tributación*, Tomo I, Astrea, Buenos Aires, 2003; SPISSO, Rodolfo: *Derecho Constitucional Tributario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, pág. 463. Más recientemente, afincando esta unidad en el sistema constitucional, CORTI, Horacio G.: *Derecho Constitucional Presupuestario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007. Sobre la autonomía del derecho tributario en el derecho latinoamericano ver PLAZAS VEGA, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo II, Ed. Temis, 2da. Edición, pág. 25, en especial, nota 2.

⁷ 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, D., *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, págs. 44 y ss.). CORTI pretende superar esta concepción señalando que son las *acciones financieras realizadas por el Estado con el fin de hacer*

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 sociales⁸.

Llegamos de este modo a la conclusión de que la capacidad contributiva es la savia común que nutre la raíz de tributos y gastos públicos. Recursos y gastos se implican recíprocamente. Son las dos caras del dinero público que se obtiene y se eroga. Es precisamente por este principio que la vinculación no es sólo funcional sino jurídica. En efecto, la capacidad contributiva es un enunciado jurídico y, en la mayoría de los sistemas, 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 con autonomía relativa. Apoya este entendimiento PLAZAS VEGA para quien “*la función distributiva del Estado desde la perspectiva de los gastos, solo resulta comprensible si se considera el papel que puede cumplir, a favor del objetivo de la igualdad de hecho, un sistema tributario verdaderamente equitativo y progresivo*”⁹.

La necesidad de conectar los principios elaborados por una ciencia social con la realidad pone sobre el tapete la eficacia de la teoría. Mas la distancia puede ser acortada si se asume una visión sustancial que encauce los criterios de imposición y reparto dentro de los principios republicanos que informan el Estado de Derecho. Aunque es evidente que la brecha se cierra sólo con buenos gobiernos —como corresponde a la naturaleza política de la actividad financiera— y el marco jurídico constitucional no evita las tensiones que nacen de la puja distributiva actuada por los distintos sectores sociales y factores de poder¹⁰.

efectivo el sistema constitucional de los derechos humanos, (CORTI, H. G., ob. cit., pág. 5). El artículo 75, inciso 22, aprobó con jerarquía constitucional las disposiciones de diez tratados internacionales sobre derechos humanos, cuyas disposiciones deben entenderse complementarias de los derechos y garantías reconocidos por la parte general de la Constitución. 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.

⁸ Sobre las funciones de asignación, distribución y estabilización de la política presupuestaria, ver MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy B., *Hacienda Pública, Teórica y Aplicada*, Quinta Edición, Mc Graw Hill, 1991, Capítulo I.

⁹ PLAZAS VEGA, Mauricio A., ob. citada, pág. 23.

¹⁰ En esta línea ver BULIT GOÑI, E., “Perspectiva constitucional del tributo”, en: *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Marcial Pons, 2008, pág. 484.

De este modo, el *principio de la capacidad contributiva es el calificador del ordenamiento financiero público, enunciado que conlleva la necesidad de dotarlo de contenido.*

3. La noción de capacidad contributiva

El concepto de capacidad contributiva puede sintetizarse en la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, en tanto es llamada a sostener 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.

Entre tantas explicaciones, nos parece útil la justificación política y filosófica brindada por LUQUI que parte de 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 la carga legítima. Dicha evolución obedeció a una distinta valoración de la función de la riqueza, desde la primitiva mirada individualista hasta la visión social contemporánea que impregna las modernas democracias¹¹.

Estas nociones modulan el concepto jurídico constitucional. Considerado bajo el perfil del poder impositivo, asume la necesidad de que la norma no pueda prescindir de la potencia económica, constituyéndose ésta en el fundamento de legitimación del tributo, en la "causa" y razón de su existencia. Examinado a la luz del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público se presenta como un límite a la cuantía, lo que requiere la razonable proporción entre la carga y la capacidad contributiva¹².

El contenido axiológico del principio lo encumbra como fuente de la justicia material en el ámbito hacendístico público. Con mucho acierto 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 artículo 3 de la Constitución, se basan en la estrecha conexión de éstos con el principio de capacidad contributiva. Por ende, 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.

¹¹ LUQUI, J. C., *La obligación tributaria*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1989, págs. 91 ss.

¹² MOSCHETTI, F., enmarca el deber del contribuir a los gastos públicos dentro del cumplimiento de los "deberes inderogables de solidaridad política, económica, y social" contenidos en el artículo 2 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", *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Cap. VIII, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2001, pág. 242.

Por otra parte, es la capacidad contributiva como causa de la obligación la que le confiere su naturaleza tributaria. Desde que también otras prestaciones coactivas patrimoniales se originan en la ley, la capacidad contributiva trasmite a los tributos un rasgo distintivo y particular.

La capacidad contributiva como motivación del reparto del gasto público, justifica la progresividad de los impuestos y la asignación de los bienes y servicios públicos. El sacrificio del contribuyente y el derecho de los ciudadanos a participar en los beneficios del gasto que se financia con los impuestos son valores que deben mantener un sensible equilibrio.

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*¹³.

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, traducido en el deber jurídico de contribuir¹⁴; (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 la función 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. La ausencia de una definición normativa de “tributo”, en el derecho positivo argentino, no modifica el concepto¹⁵.

¹³ AMATUCCI, A. A., GONZÁLEZ GARCÍA, E., “El Concepto de Tributo”, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo 2, Ed. Temis, Bogota, 2001, Pág 7

¹⁴ Sobre el tema puede consultarse el documentado estudio de CASÁS, J.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, Buenos Aires, 2008, pág. 227.

¹⁵ Ni la Constitución nacional ni la Ley 11.683 de procedimientos tributarios proporciona una definición. Sí la suministra el Modelo de Código Tributario para la América Latina (artículo 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.*

4. Los fines que persiguen las normas financieras

La concepción unitaria del derecho financiero y el sentido de la capacidad contributiva iluminan el fin adjudicado a las normas financieras. Habitualmente se menciona que tales fines "fiscales" se refieren a la obtención de la recaudación. Sin embargo, este reconocimiento generalizado requiere alguna precisión, porque la recaudación no es un fin en sí misma. LOZANO SERRANO nos advierte que el interés no puede reducirse a la recaudación porque ella resulta insuficiente: ya como factor definitorio de las normas, ya como criterio de aplicación para garantizar los fines y las exigencias que ha de cumplir el ordenamiento financiero¹⁶.

Por supuesto que no puede negarse que la finalidad de las normas financieras sea la obtención de recursos, pero de inmediato debería agregarse que este resultado es fruto de una acción direccionada a la comprobación de la existencia de capacidades contributivas consideradas por los distintos hechos impositivos.

Como bien señala GONZÁLEZ GARCÍA *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*¹⁷.

Agregamos como matiz, que un correlato de la concepción unitaria del derecho financiero se encuentra 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 además, a la gravedad de la sanción.

5. ¿Está receptado el principio de capacidad contributiva en la Constitución argentina?

La Constitución nacional es la fuente de las formas, procedimientos y propósitos de los ingresos y gastos. La sistematización de la unidad financiera surge de una serie de principios y garantías expuestos en el artículo 4 (*formación del Tesoro nacional*), artículo 16 (*igualdad*), artículo 17 (*legalidad*), artículo 28 (*razonabilidad*), artículo 33 (*derechos y garantías implícitos*), artículo 75, inciso 2 (*potestad normativa y*

¹⁶ LOZANO SERRANO, Carmelo, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Ed. Civitas, Buenos Aires, 1990, pág. 81.

¹⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, Editorial Aranzadi, Pamplona, España, 1997, pág. 61

coparticipación) y el mismo artículo, inciso 22, en tanto incorpora con jerarquía constitucional los tratados internacionales sobre derechos humanos.

Es necesario destacar que el artículo 75, en su inciso 2, tercer párrafo, estableció el reparto de los ingresos entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires con la indicación de 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"*. El criterio de asignación jurisdiccional revela el deber de contribuir en base a tal axioma.

Entres las previsiones de los tratados internacionales que se agregan al artículo 75, es destacable el enunciado contenido en el artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre, que dice: *"...toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos"*. Y también el artículo 29 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre en cuanto asegura: *"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 el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta 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*, pero ello no significa que el concepto esté ausente sino que está diseminado en un conjunto de otros principios, que le confieren contenido. La reforma constitucional de 1994 mantuvo la redacción original en la parte relativa a los principios, pero sin duda, los agregados al artículo 75 contemplan dicho principio 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 y la seguridad social, entre otros. Pues bien, nada de ello sería posible sin un orden financiero.

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 de deber de contribuir a sufragar el gasto público.

La Constitución argentina dispone en su artículo 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 artículo 33 de la Constitución Nacional y surge de los Tratados sobre derechos humanos incorporados a su texto.

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 artículo 4 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. 2, 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 preponderancia 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.

De este modo, 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* (artículo 33).

Esta comprobación no disimula el hecho de que una mención expresa hubiera ayudado a una mejor y más rápida construcción de la doctrina jurisprudencial. Esa elaboración es, aún hoy, una deuda pendiente de los tribunales argentinos, en especial de la Corte Suprema.

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 obtiene 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 nombrar sólo aquellos que con mayor frecuencia aparecen en tensión con el principio.

6. Los fines extrafiscales

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 y 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 economía¹⁸.

Según nuestra convicción el principio de capacidad contributiva aplicado a toda la actividad financiera da cabida a los fines extrafiscales que se incorporan sin tensiones de ninguna especie, con la potestad tributaria normativa. Porque en definitiva, como ya

¹⁸ CASÁS, J. O., "El principio constitucional de generalidad en materia tributaria" en *Revista Iberoamericana de derecho tributario*, N° 2. 1996. págs. 176 y ss.

dijimos, la capacidad contributiva implica un juicio valorativo sobre la función de la riqueza que debe estar en contraste y conciliación permanente con otros valores e intereses que se tutelan por otros instrumentos de gobierno. Por ello, el legislador puede utilizar los impuestos como herramientas eficaces para alcanzar 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: generalidad, igualdad, razonabilidad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad.

Se debe admitir que la diversificación de funciones, fines, procedimientos y medios, que caracteriza a las finanzas públicas contemporáneas ha transformado la noción de neutralidad que propiciaba el liberalismo clásico, y en este paso hacia un Estado más preocupado por la distribución de la riqueza y la justicia social, hoy se acepta, con naturalidad, que la aplicación o liberación de los tributos provoca necesariamente efectos extrafiscales que integran al sistema fiscal como un componente en permanente interrelación con los demás.

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

7. Sobre la eficacia del principio jurídico

Las cuestiones a resolver en cualquier sistema son las mismas: ¿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? ¿Acaso ayuda 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?

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 diferente capacidad contributiva¹⁹.

¹⁹ NEUMARK, Fritz; *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 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 J., *Economía del Sector Público*, Mc Graw Hill Interamericana, 2002, pág. 64).

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, —dependiente 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, cuando se habla de la satisfacción de los derechos fundamentales, 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 sumatoria de las fuerzas 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 es usada no sólo para distribuir el ingreso sino también 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, sin tener en consideración si el desarrollo de la economía los posibilita en efecto.

La ponderación del comportamiento de la política financiera argentina desafía la conciliación de la presión fiscal óptima sobre el sector productivo, con el empleo del dinero público. 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 común.

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 el 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 garantizados por la Constitución²⁰.

²⁰ Sobre la competencia del Poder judicial en materia del gasto público, Ver CORTI H. G., *Derecho Constitucional Presupuestario* Ed. Lexis Nexis, 2008, págs. 821 y ss.; SPISSO R., *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Lexis Nexis, 2007, pág 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 artículo 3 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 A. A., en *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons, 2008, pág. 120.