

HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE
Coordinador

BELTRÁN - BULIT GOÑI - CASÁS - CORTI
GARCÍA BELSUNCE - SPISSO - TARSITANO
VILLEGAS

ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

En homenaje al
Prof. Dr. JUAN CARLOS LUQUI



EDICIONES *Depalma* BUENOS AIRES

1994

HO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

DEPALMA, 1994, pag. 301

EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

por ALBERTO TARSITANO

1. Preliminar.

Pocas instituciones de la hacienda pública han sido tratadas con tanta dedicación y diversidad de opinión como esa aptitud de las personas para pagar impuestos que se designa como "capacidad contributiva" y que ha sido elevada a la categoría de principio legitimador del establecimiento de los tributos.

Conceptualmente, economistas y juristas, por no citar sino las dos manifestaciones más prolíficas del campo científico relacionadas con esta materia, han disentido, desde sus propios enfoques, sobre el contenido, alcance y eficacia del principio. Sin embargo, el tema no se agota allí, porque su complejidad nos devuelve como efecto reflejo la necesidad de integrar al análisis las otras visiones del fenómeno financiero, como la política, la sociología, la ética y la recaudatoria, aspectos todos que —como propiciaba la denominada Escuela de Pavía— en definitiva pertenecen a un género común y proyectan sus efectos sobre el sistema fiscal.

La fertilidad que produce esta integración interdisciplinaria traduce sus efectos benéficos en el avance científico, por cuanto sirve para superar las deficiencias o imprecisiones a que a menudo conducen las metodologías propias de cada disciplina, y es allí donde esas restricciones pueden encontrar una nueva proyección que tonifique, bajo una mirada diferente, sea la del jurista o la del economista, el vigor del instrumental financiero.

De esta manera, la capacidad contributiva ha fluctuado permanentemente entre la "caja vacía" de la cual hablaba Giannini¹, a su consideración como "la estrella polar de todo tributarista", como la designa Cortés Domínguez², como si esta abrupta oscilación entre el entusiasmo y el escepticismo resultara irreductible, aun para las sucesivas generaciones de doctrinarios que, como oleadas, vienen sucediéndose sin poder conciliar una síntesis integradora.

Mientras pacíficamente se acepta que los impuestos asumen índices directos reveladores de capacidad contributiva (renta y patrimonio) e indirectos (consumo, circulación económica de bienes, etc.), los problemas comienzan cuando se trata de dar las razones por las cuales las personas deben sostener la actividad estatal y cuál debe ser la medida de su contribución.

Las teorías que trataron de justificar la imposición desde la perspectiva económica no pudieron salvar la indefinición de la respuesta. La *"teoría del beneficio"* creyó ver en la cuantía del impuesto la contraprestación por la utilidad que representaba al contribuyente el goce de los servicios públicos, pero esta utilidad resulta imposible de medir tratándose, como se trata, de servicios indivisibles. En un intento superador, la *"teoría del sacrificio"* pretendió desligar el ingreso de su devolución, y puso el acento en el nivel de "sacrificio" individual, aunque también fracasó al mensurarlo. Finalmente se llegó a la *"teoría de la capacidad contributiva"* para vincular la imposición a la aptitud económica, con lo cual pareció encontrarse un parámetro más objetivo; pronto se advirtió que dicho parámetro servía de punto de partida pero no como justificación última.

Es comprensible que esta imprecisión haya angustiado a los economistas al extremo de hacerlos abandonar la idea de encontrar en su terreno la formulación del impuesto óptimo

¹ Para Giannini, "el juicio sobre la idoneidad de un determinado hecho para que sirva de índice de capacidad contributiva está únicamente reservado al legislador y, por tanto, aun cuando esa idea colocada como base de un tributo constituye un concepto «parajurídico» que interesa al economista, no al jurista" (*I concetti fondamentali del diritto tributario*, Turín, 1956, p. 75).

² Matías Cortés Domínguez, *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica*, en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública", n° 60 (1965), p. 989.

que respetara dicha capacidad. Aquí, la ciencia jurídica fue más fértil, y la aspiración fue retomada, desarrollada y completada por los juristas, quizá más acostumbrados a dotar de plena eficacia la aparente vaguedad de ciertas formulaciones con criterios inmanentes como los de razonabilidad, ética, justicia y solidaridad.

Me propongo analizar en este trabajo la naturaleza del principio, fundar su jerarquía constitucional y reivindicar su vigor jurídico como garantía del derecho de los contribuyentes.

2. Constitucionalización del principio.

La justificación constitucional del principio traslada a la normativa de la ley suprema la polémica sobre su beneficio.

Como en todo tema que despierta profundas diferencias, no exentas de apasionamientos, particularmente siento la necesidad de definirme rápidamente ante el lector y de enrolarme en una u otra de las corrientes o sus variantes. La verdad es que si esta definición se adoptara para calmar la propia vanidad intelectual, hasta resultaría cómoda, porque debido a la diversidad de opinión, cualquiera que sea la posición que se adopte seguramente se estará muy bien acompañado.

En mi caso, esta rápida ubicación en el tema no tiene otra finalidad que clarificar las intenciones, presentar con un mejor orden nuestras ideas y hacer más llana su comprensión.

Sin que ello implique abrazar el principio como una verdad revelada, con la conciencia de que más que una fórmula mágica estamos buscando una herramienta para la tarea cotidiana de afianzar la justicia, creo —y me propongo demostrarlo— que la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

Digamos, no obstante, como expresión de *lege ferenda*, que ayudaría a una mejor aprehensión del principio, y por ende a su utilidad, hacer expreso en la Constitución lo que hoy aparece implícito.

Propongo, pues, una doble lectura de la capacidad contributiva: 1) como mandato moral de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico y

político-constitucional de contribuir; y 2) como garantía operativa del derecho del contribuyente a obtener el reconocimiento legal de la "causa fuente" de los tributos, que el poder impositivo debe respetar en tanto representa la materialidad del hecho imponible³.

La distinción precedente ya aparece en Alberdi, cuando sostiene: "contad todos los medios de ganar y de vivir que se conocen en nuestra sociedad, y no dejéis uno sin impuesto, que la contribución pese sobre todos igualmente, y sobre cada uno según sus fuerzas: he ahí la igualdad proporcional"⁴.

Dentro de la funcionalidad de la Hacienda pública contemporánea, es en esta doble dimensión que debería enmarcarse el sentido transformador de la política de ingresos y gastos, lo que desplaza el centro de la atención a cuidar el siempre delicado equilibrio por alcanzar una mayor justicia social en la distribución sin descuidar por ello las garantías individuales.

Empero, con decir que el principio adopta cierto contenido, y expresar la aspiración de que él se refleje normativamente en un texto constitucional, no se resuelve el problema central, que es *determinar su eficacia*, como lo prueban los esfuerzos de la doctrina comparada para elaborar y razonar sobre dicha eficacia desde la norma constitucionalizada⁵.

³ No pretendemos originalidad en la formulación, por cuanto ella es bien conocida en la doctrina, particularmente en la española. Señala, en tal sentido, Casado Ollero que la capacidad económica puede actuar como fuente de la imposición y como deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante el establecimiento de presupuestos de hecho de naturaleza contributiva. Y destaca que la capacidad no sólo constituye un criterio a considerar para la contribución al sostenimiento del gasto público, sino también para el reparto y ordenación de este último (en *El principio de capacidad y control constitucional de la imposición indirecta. El contenido constitucional de la capacidad económica*, "Civitas", n° 32, 1982, ps. 191 y ss.).

⁴ Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, Ed. Eudeba, Bs. As., p. 285. Alberdi asociaba el actual principio de capacidad contributiva con el de igualdad, y señalaba: "por la contribución desproporcionada atacáis la igualdad civil, dada como base del impuesto por los arts. 4 y 16 de la Constitución" (ob. cit., p. 282).

⁵ Ver, por ejemplo, el juicio crítico que expresan Rafael Caballero Sánchez y Miguel García de Castro sobre la forma en que el Tribunal Constitucional español "ha vaciado de contenido el principio de capacidad económica" (art. 31, Constitución española), en *La capacidad económica como criterio constitucional*, "Rev. Hacienda Pública Española", año 1980.

De cara a los interrogantes que la doctrina viene planteando sobre el tema, se debería abandonar la aspiración de darles a todos ellos una respuesta satisfactoria, ya que no estamos en presencia de una noción absoluta, o autosuficiente, aislada del contexto constitucional en que se inserta y le brinda sentido. En particular, abdicamos de la errónea simplificación de creer obtener las respuestas en la propia formulación del precepto incorporado al texto constitucional, siempre más o menos rígido, antes que construir los juicios de valor interpretando su interacción con la realidad económica de los hechos y la realidad fáctica de las leyes⁶.

Los grandes temas a dilucidar son, entre otros, que se deriven de ellos, los siguientes: ¿Cómo se mide la capacidad contributiva? ¿En qué proporción debe el contribuyente contribuir a financiar el gasto público? ¿Cuál es la razón de 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 otros principios?

¿Pueden los jueces encontrar en la constitucionalización del principio inspiraciones diferentes o un instrumento eficaz para hacer valer su juicio no sólo sobre la legalidad sino también sobre la legitimidad de las normas?

Para que estas cuestiones sean dilucidadas importa —y mucho— cómo se resuelve la contradicción que *prima facie* traduce el proceso de incorporar valores políticos como determinantes de la norma, como los que asume la capacidad contributiva como presupuesto material, y permitir, a su vez, que los jueces juzguen sobre dicha valoración, proceso delicado porque siem-

⁶ Ha sido Fedele quien ha indicado la imposibilidad de enunciar el principio de capacidad contributiva en una fórmula definitiva e inmodificable, deducida sólo de la letra del precepto constitucional en que se halla, sino que constituye más bien el resultado de una serie de interacciones entre múltiples principios constitucionales. De esta manera, la capacidad económica vendría a ser la síntesis de una serie de juicios de valor que no están rigidamente definidos en todos sus aspectos en las disposiciones constitucionales, sino que al menos en parte resultan confiados al intérprete, para adecuar así el mandato constitucional a la realidad cambiante en la que debe actuar (en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1971, II, p. 28).

pre existe el riesgo —o la tentación— de invadir el ámbito de reserva legal con el indeseable efecto de sustituir la voluntad del legislador por la del intérprete.

Puesto a reflexionar sobre estas cuestiones, no lo haré en el terreno abstracto, sino con referencia a nuestro sistema constitucional, de donde se sigue que bajo la luz de sus preceptos la primera pregunta que debería ser contestada es si el principio está presente en la Constitución, y si no lo estuviera, ¿cuál es el beneficio que reporta su incorporación?

Si, como luego se verá, la búsqueda de la justicia como aspiración de un orden social equitativo que concilie intereses colectivos e individuales constituye la savia que nutre nuestro análisis, deberíamos empezar haciendo justicia con lo que se puede esperar del principio de capacidad contributiva.

La verdad es que ni las finanzas públicas ni la economía de los contribuyentes se verán modificadas de la noche a la mañana porque en la Argentina tengamos una norma similar al art. 53 de la Constitución italiana o al 31 de la Constitución española⁷. Con más cautela se busca establecer si es admisible una formulación constitucional autónoma, que opere como principio ordenador de la distribución y graduación de la carga, y que aun reconociendo la interacción de todos los principios, pueda generar un efecto diferenciado del resto.

Si dicho principio ordenador fuera establecido expresamente, seguramente existirá una vía más rápida, más directa, para lograr un juicio sobre la legitimidad de ciertos institutos que, hoy día, forman parte de la preocupación común de los tributaristas, tales como, por ejemplo, la retroactividad de las leyes, la utilización de presunciones y ficciones, el concepto de renta global o territorial, los pagos a cuenta, la existencia de los mínimos no imponibles, la distinción de la incidencia según la fuente de la renta, la exclusión de ciertos bienes y servicios

⁷ Art. 53, Constitución italiana: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

Art. 31, Constitución española: "1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

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 tratados por la doctrina.

Para constitucionalizar el principio hay que estar convencido, primero, de su existencia ontológica, porque de lo contrario la creación normativa no lo pone a resguardo de su inutilidad.

3. Concepto de capacidad contributiva.

A mi modo de ver, el concepto capacidad contributiva es simple, directo, y así debería mantenerse, sin intoxicarlo con teorizaciones que le quiten la efectividad que nace, precisamente, de su más pura lógica⁸. Me gusta definirlo como una "aptitud" del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible⁹.

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*

⁸ Una sentencia del Tribunal Constitucional español ha rescatado este sustento elemental diciendo: "Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La tributación según la riqueza constituye, por ello, un requisito antes exigido por las leyes de la lógica que por los imperativos de la justicia, y de ahí que la capacidad económica como fuente de imposición forme parte de las estructuras lógico-objetivas que constituyen la «naturaleza de la cosa» y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobado, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal" (S.T.C., 27/1981, 20 de julio, F.J. 4).

⁹ Vale la pena detenernos sobre este contenido. Muchas de las críticas que han sido formuladas al principio de la capacidad contributiva, en rigor partían de la base de su consideración objetiva, sinónimo de "capacidad económica". Ver, por ejemplo, las observaciones contrarias hechas por Louis Einsenstein, en *Las ideologías de la imposición*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, caps. 2 y 3.

contributiva” donde se armonizan los fines fiscales con los extrafiscales. Esta evolución coincide con la valoración de la función de la riqueza desde la primitiva mirada individualista liberal hasta la visión social contemporánea que impregna las modernas democracias¹⁰.

El ascenso de la capacidad económica pura al de capacidad contributiva ha sido destacado por la Corte Suprema, en sentencia del 15 de octubre de 1991 (“López López, Luis, y otro Pcia. de Santiago del Estero”, “L.L.”, 1992-B, p. 329), de la siguiente manera:

“Si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva —y el inmobiliario provincial no escapa a tal exigencia—, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica. El valor económico de los bienes —sostuvo en «Fallos», 210-284— que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes, ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones —continuaba— pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente”.

El 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 capacidad 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 contributiva.

En este orden de ideas, señalan Pérez de Ayala y Eusebio González que ser “causa” del impuesto constituye una primera función del principio de capacidad contributiva, la que tiene

¹⁰ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, Ed. Depalma, 1989, ps. 91 y ss.

como causa justa de cualquier impuesto, sin la que el impuesto no puede justificarse, no tiene razón de ser en derecho, ni de hecho. La segunda función es que resulte la “medida” del impuesto¹¹.

Más adelante me ocuparé de estas cuestiones.

Jarach recuerda que existe un concepto “microeconómico”, que lo refiere a la parte de la riqueza que el sistema tributario comprende en los hechos imponible, determinando por ley y para cada clase de manifestación de riqueza, la participación obligatoria de cada contribuyente para el Estado. Sostiene que éste es un concepto jurídico, ya que la esencia de las normas fiscales es un “deber ser”. Existiría, además, un concepto a posteriori, “macroeconómico”, que determinaría una especie de relevamiento estadístico sobre la determinación del producto bruto y su distribución¹².

La doctrina italiana marcó insistentemente que el *corpus* del principio, lejos de carecer de significado, tiene un propio contenido: la referencia a una “potencia económica”. Moschetti, con apoyo en Giardina, Micheli y Manzoni, señala que la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la potencia económica, de la riqueza de un sujeto, que supera el mínimo vital. En efecto, si ella significa aptitud, posibilidad concreta y real, no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales.

Sobre tal premisa, Moschetti enmarca el deber de contribuir a los gastos públicos dentro del cumplimiento de los “deberes ineludibles de solidaridad política, económica y social” contenidos en el art. 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 Constitución¹³.

¹¹ J. L. Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de derecho tributario*, 4ª ed., p. 177.

¹² Dino Jarach, *En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario*, “L.I.”, t. LVI, p. 884.

¹³ Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, “IEF”, 1980, ps. 67/68 y 111 y ss.

En análogos términos, García Belsunce considera a la capacidad contributiva como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización¹⁴.

Para Sáinz de Bujanda es evidente que el concepto tiene un presupuesto económico, pero que lo determinante es la idea de justicia que alberga, cuya incorporación a un precepto constitucional lo hace operativo en el derecho. Dice este insigne jurista que "la ciencia económica suministrará criterios aptos para gravar las rentas, atendiendo a su origen o su altura, con arreglo, por ejemplo, a un criterio de igualdad; pero ese criterio, en sí mismo considerado, no es un criterio económico, sino jurídico"¹⁵.

Es común también el doble concepto de capacidad contributiva "abstracta" y "concreta", entendiendo por la primera la capacidad potencial de un sujeto para ser declarado obligado a pagar un impuesto y la segunda como la realización concreta por el poder fiscal de dicha posibilidad.

Pérez de Ayala y Eusebio González han explicado la capacidad contributiva en dos planos:

1) El jurídico positivo: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente, y es ésta la que define aquella capacidad y su ámbito.

2) El ético económico: denominado de justicia económica material, donde capacidad contributiva designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen; otro, la necesidad que de tales recursos tiene¹⁶.

Las distintas conceptualizaciones de la capacidad contributiva transmiten, todas, un *contenido axiológico*, que lo alinea

¹⁴ Horacio A. García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, p. 115.

¹⁵ Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, t. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 183.

¹⁶ Ob. cit., p. 172.

definitivamente como un principio realizador de la justicia material en el ámbito de las finanzas públicas¹⁷.

En suma, el concepto y su elevación a principio constitucional no hace más que plasmar el fundamento moral de los impuestos y la exigencia ética de la justicia¹⁸.

4. El principio de capacidad contributiva en la doctrina nacional.

Nuestra doctrina no fue ajena a las controversias que la constitucionalización del principio presentó en el derecho comparado, especialmente en la literatura italiana y española¹⁹.

Remarcamos que el nudo gordiano 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, inclusive fuera de la doctrina especializada. Ya Esteban Echeverría decía en las *Palabras simbólicas*, que no había igualdad donde "las contribuciones no están igualmente repartidas y en proporción a los bienes de industria de cada uno"²⁰.

La posición negativa tuvo en nuestro país apoyos notables, como el que le otorgó Giuliani Fonrouge. Sin embargo, una evaluación actual lo dejaría en posición minoritaria, frente a otros autores como Bielsa, Casás, Corti, Jarach, García Belsunce, Reig, Spisso, Tamagno, Villegas, por no nombrar sino

¹⁷ Un profundo análisis actual de las distintas posiciones en torno del concepto podemos encontrarlo en la investigación estupenda hecha por Miguel Ángel Lago, en *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, "Civitas", t. 55, julio/setiembre de 1987.

¹⁸ Uno de los más claros exponentes de este pensamiento es Matías Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, p. 72. La búsqueda del ideal de justicia no puede ser ajena a la investigación científica. Admirablemente, ha dicho Pérez de Ayala que "ya va siendo hora de que la ciencia no tema demasiado vincularse a los juicios de valor" (*Las ficciones en el derecho tributario*, EDF, Madrid, 1970, p. 107). En sentido análogo, bien ha señalado Bulit Goñi que "a nuestro juicio la función axiológica o valorativa es inescindible de la función científico-jurídica"; en "L.I.", t. LIX, p. 907.

¹⁹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 5ª edición actualizada por Susana Navarrine y Rubén Asorey, Ed. Depalma, 1993, ps. 311 y ss.

²⁰ Esteban Echeverría, *Dogma socialista*, Ed. Claridad, p. 128.

algunos de los más notables entre los que reconocen eficacia al principio, bien que ello no signifique, necesariamente, que toda la doctrina le atribuyó autonomía dentro del sistema constitucional, ya que por lo general nuestra literatura, acompañando a la jurisprudencia, lo asimiló a las garantías de igualdad, no confiscatoriedad y proporcionalidad.

Giuliani Fonrouge, apoyándose en Giannini y Berliri, entiende que el concepto de capacidad contributiva introduce un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de difícil determinación, reconociendo que si bien responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador según su libre apreciación, no puede ser erigido en condición o dogma jurídico²¹.

Navarrine y Asorey destacan que la Constitución argentina no consagra el mencionado principio y "que a diferencia de otros principios constitucionales consagrados implícitamente en la Constitución, cuyo reconocimiento ha sido unánime por la doctrina y cuya vigencia en el ordenamiento ha sido consagrada por la propia jurisprudencia del más alto tribunal, en el caso de la capacidad contributiva ello no ha ocurrido"²².

Con mucha convicción, López Aguado también se ha manifestado en contra de la constitucionalización del principio, y ha sostenido que el principio de capacidad contributiva está en "crisis". Según su juicio, las permanentes violaciones de la legislación al principio han decretado su muerte de forma tal que resulta legítimo preguntarse si son éstas "violaciones" a un principio de la ciencia de las finanzas públicas o, al contrario, es que tal principio no tiene ya vigencia y los impuestos actualmente tienen como base otros principios²³.

En lo que a mí concierne, siempre he estado a resguardo de aquellas teorías pretendidamente "realistas", que terminan asumiendo, las más de las veces con resignación, la versión positivista de la ley en menoscabo de los principios constitucionales de la imposición. Como tales principios están asociados a la búsqueda de una mayor justicia, percibimos estas pos-

turas como una abdicación del jurista. Y por eso nos parece oportuno citar las siguientes palabras de García Belsunce: "No es una utopía o una quimera el buscar la justicia tributaria. Por el contrario, es la misión que nos cabe para que el país no pierda la fe en que el derecho positivo es y debe ser sinónimo de derecho justo"²⁴.

Veamos, someramente, las posturas de aquellos que han sostenido con mayor o menor extensión, el principio.

Tamagno tiene el innegable mérito de haber producido en el año 1952 una sistematización del principio de capacidad contributiva y su funcionalidad constitucional, dedicándole extensos pasajes de su obra *El contribuyente*. Es tan fuerte su percepción del principio, que afirma: "para nosotros los principios de generalidad, igualdad, equidad y proporcionalidad integran el más lato de capacidad contributiva"; y agrega: "Como resultado de nuestro análisis de las concausas concurrentes en la imposición, hemos concluido que el principio fundamental está constituido por la capacidad contributiva. El Estado reparte la carga de acuerdo con las posibilidades económicas de los habitantes. Tanto tienes, tanto pagas. Nada más atrayente y fácil. Basta formularlo para que se imponga a nuestro espíritu como el desiderátum de la justicia fiscal"²⁵.

Jarach ha manifestado su adhesión al principio y su identificación al principio de igualdad, señalando que si bien la definición de capacidad contributiva puede ser vaga o hasta imposible, también lo es el principio de igualdad, sin que por ello se impida su existencia o eficacia para suministrar a un impuesto el consentimiento público²⁶.

Villegas ha planteado con mayor énfasis los rasgos propios, señalando que la capacidad contributiva está reconocida implícitamente y es "la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad"²⁷.

²⁴ García Belsunce, ob. cit., p. 131.

²⁵ Roberto Tamagno, *El contribuyente*, Ed. Emilio Perrot, Bs. As., 1952, ps. 22 y 61.

²⁶ Jarach, art. cit. en nota 12, p. 885.

²⁷ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Depalma, Bs. As., 5ª ed., 1992, ps. 199 y ss.

²¹ Giuliani Fonrouge, ob. cit., ps. 313 y ss.

²² Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey, *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Ed. Depalma, 1985, p. 28.

²³ Antonio López Aguado, *Los impuestos y la Constitución*, Editorial Macchi, capítulo VI, ps. 45/57.

García Belsunce considera que la capacidad contributiva está referida a las garantías constitucionales de la igualdad de los impuestos y de su proporcionalidad, en cuanto se viola el principio de igualdad si los tributos no tratan igual a quienes tienen igual capacidad contributiva y se viola la proporcionalidad si los tributos no son proporcionales a la capacidad contributiva²⁸.

Sin desconocer las dificultades para delinear un perfil nítido y objetivo, Casás cree, no obstante, en la funcionalidad del principio, y coordinándolo con el de razonabilidad de las leyes, le asigna una misión revalorizadora de la posibilidad de amparo y tutela judicial de los derechos de los contribuyentes²⁹.

También Spisso, después de afirmar la poca atención que le ha prestado la doctrina nacional como limitación del poder tributario del Estado, rescata su importancia asignándole una función complementaria de los principios de no confiscatoriedad e igualdad³⁰.

Reig le asigna naturaleza económica y sostiene su presencia constitucional bajo los principios de igualdad y proporcionalidad³¹.

Según Corti, la categoría de principio constitucional resulta innegable y propone atender a la verdadera sustancia jurídica de los principios antes que al *nomen juris* para encontrarlo reconocido bajo la nominación igualdad y proporcionalidad. Entiende que ella es inherente a la esencia del tributo, y en el caso del impuesto integra el aspecto material u objetivo del hecho imponible, a la vez que constituye su principio legitimador sustantivo³².

Una evaluación de la doctrina nacional la ha mostrado más preocupada por identificar el principio de capacidad contribu-

tiva con su versión "garantista" y menos interesada en su consideración como deber político moral para distribuir el costo del servicio público.

Para ser justos, probablemente la explicación abreve en nuestra realidad política institucional.

Alguna literatura moderna, dejando traslucir una crítica velada, asocia esta visión garantista al liberalismo individualista propio del siglo XIX que dio soporte filosófico, político, moral y económico a la conformación de los Estados republicanos. En la Argentina, sin embargo, este contenido preservador de los derechos del individuo mantiene inalterable su misión frente al desborde, frecuente, de los poderes públicos, y adquiere renovada gravitación cuando las urgencias sociales y el subdesarrollo económico lleva a trazar una línea difusa entre los intereses individuales y colectivos. A ello se debe agregar la inestabilidad institucional, que también ha contribuido a confundir el interés social no ya con el del Estado, sino con el de determinados sectores o grupos de poder. Ello explica, a mi juicio, el recelo en admitir la incorporación de los deberes de sostenimiento del gasto en virtud de ciertos principios como el de "función social de la riqueza", "justicia social" o "solidaridad política, económica y social", que sobrentendidos en su alcance por las sociedades que han internalizado los valores de la democracia y el Estado de derecho, pueden servir en otras, que no han alcanzado semejante grado de maduración política, como justificativo para procedimientos e ideologías totalitarias que se presentan a sí mismas como redentoras de la pobreza.

Por suerte, la recuperación de la democracia operada en nuestro país ha ido produciendo un afianzamiento, también, en el respeto a las garantías individuales. En la medida en que la estabilidad política vaya acompañada del crecimiento económico, seguramente la realidad irá liberando los prejuicios del pasado, y es posible que a partir de allí se produzca una más rica conceptualización sobre los beneficios sociales de la actividad financiera del Estado y sobre el papel redistribuidor del impuesto y del gasto público, en especial cuando deje de verse a éste bajo el síndrome de Robin Hood: despojar a los ricos para entregarle a los pobres.

²⁸ García Belsunce, ob. cit., p. 129.

²⁹ José Osvaldo Casás, *Presión fiscal e inconstitucionalidad. Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*, Ed. Depalma, 1992, p. 105.

³⁰ Rodolfo R. Spisso, *Derecho constitucional tributario*, Ed. Depalma, Bs. As., 1991, ps. 242 y 243.

³¹ Enrique Jorge Reig, *Los recursos del Tesoro nacional en la Constitución argentina*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1991, p. 21.

³² Aristides Horacio M. Corti, *Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino*, rev. "Imp.", t. L-B, p. 1698.

No se nos escapa, como lo señala la doctrina española, en particular Rodríguez Bereijo, Casado Ollero y Miguel Ángel M. Lago, que esta tarea de conciliación entre intereses individuales y sociales requiere, bajo nuestra realidad, un instrumento más amplio que el financiero, porque, es justo reconocerlo, la variable fiscal no es la única —ni la más importante— que influye sobre las economías de los particulares, y estas economías, que tienen su límite en la capacidad económica, también están al servicio de la realización de otros propósitos ínsitos en la Constitución³³.

5. Inserción del principio en el programa de la Constitución y las garantías implícitas.

La Constitución de 1853 sentó las bases filosóficas de la Nación y marcó su ideario respetando fielmente los valores políticos y morales asumidos universalmente por la civilización occidental. Sus normas y principios constituyen un todo orgánico que se armonizan y repotencian en la interacción, y encuentran sentido cuando se los alinea con las finalidades establecidas en los principios ordenadores de la vida política, social y económica. 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”. El tema aparece ampliamente desarrollado en el capítulo II de esta obra, al cual me remito.

³³ Lago, ob. cit., p. 432, dice: “Se trataría, en suma, de hacer receptiva a la idea de capacidad económica la coordinación necesaria que el instrumento fiscal debe procurar entre los valores individuales y sociales que se encuentren presentes, corrigiendo la visión antropocéntrica del derecho tributario edificada desde una contemplación del principio de capacidad como criterio-garantía de la defensa del orden económico privado o individual”. Y agrega: “la capacidad económica deja de ser así esa noción garantista con que se construyó mientras la hacienda neutral, propia de la etapa del liberalismo económico, perduró; y se configura, en la actualidad como un criterio definidor de un deber de solidaridad por medio del cual han de repartirse las cargas públicas y los recursos que se destinen a las distintas categorías de contribuyentes”.

Como recuerda Casás, es necesario aprehender el núcleo central del estatuto constitucional, que viene dado por los valores políticos en los cuales fundamentalmente se asienta, valores que pueden aparecer formulados expresamente en su texto, o bien estar implícitos en la filosofía que lo impregna³⁴.

En el mismo orden de ideas, Lejeune Valcárcel ha dicho: “La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales”³⁵.

La observación precedente es una buena advertencia dirigida a los “especialistas”, para prevenirlos de la natural predisposición a analizar un ideario tan rico, y en particular sus formas de realización, bajo la “miopía” fiscal y con olvido de otros fines.

Con acierto, Kaufman propone como ejercicio indagar los principios político-morales constitutivos de la clase de república que la ley suprema procura crear: una sociedad basada en la plena vigencia de los derechos individuales que se derivan precisamente de dichos principios morales, para retornar luego a descubrir a través del prisma de los “principios republicanos” el significado profundo que le deberíamos atribuir a los derechos y garantías enumerados y no enumerados en la Constitución nacional³⁶.

³⁴ Casás, ob. cit. en nota 29, p. 65.

³⁵ Ernesto Lejeune Valcárcel, en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 115.

³⁶ Ariel Kaufman, *Sentido y vigencia del artículo 33 de la Constitución nacional*, “La Ley”, 13 y 14 de abril de 1992. A diferencia de Sagüés, quien sostiene que tanto el jusnaturalismo inmanentista (de raíz protestante) como el jusnaturalismo realista cristiano confluyeron en los constituyentes en proporción difícil de determinar, Kaufman entiende que los derechos fundamentales enumerados por la Constitución “a la libertad”, “a la igualdad”, “a la propiedad”, etc., inclinan la balanza de las fuentes filosóficas de manera decisiva hacia el constitucionalismo norteamericano inspirado en el jusnaturalismo inmanentista. La misma opinión es sustentada por Linares (*Razonabilidad de las leyes*, p. 51).

Dentro de esos principios inmanentes se halla 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, modernamente conocidos como "constitucionalismo social", y que tienen cabida y presencia a través de la dinámica interpretación de la constitución formal³⁷.

Es dentro del programa de la Constitución, interpretada funcionalmente, que a mi 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.

Recordemos que la Constitución 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 los individuos, distribuyendo la carga igualmente entre todos los que estén en igualdad de condiciones. Como contrapartida, este deber genera la obligación de distribuir con justicia el gasto, operando una verdadera transferencia de ingresos a aquellos sectores que carecen de capacidad económica para llevar una vida acorde con los *standards* mínimos que, históricamente, se fija cada generación.

³⁷ Al respecto, tiene dicho la Corte Suprema que "la realidad viviente de cada época perfecciona el espíritu remanente de las instituciones de cada país o descubre nuevos aspectos no contemplados con anterioridad, a cuya realidad no puede oponerse, en un plano de abstracción, el concepto medio de un período de tiempo en que la sociedad actuaba de manera distinta o no se enfrentaba a peligros de efectos catastróficos. La propia Constitución argentina, que por algo se ha conceptualizado como un instrumento político provisto de extrema flexibilidad para adaptarse a todos los tiempos y a todas las circunstancias futuras, no escapa a esa regla de ineludible hermenéutica constitucional, regla que no implica destruir las bases del orden interno preestablecido, sino por el contrario, defender la Constitución en el plano superior que abarca su perdurabilidad y la propia perdurabilidad del Estado argentino para cuyo pacífico gobierno ha sido instituida" ("Fallos", 211-162).

También en el mismo art. 33 encuentra fundamento la capacidad contributiva como sustrato de la imposición y límite a ella, dado que los constituyentes de 1860, que adoptaron en el art. 33 una versión mejorada de la IX Enmienda de la Constitución de los E.U., identificaron el principio de soberanía del pueblo con la preservación de los derechos naturales de los individuos y, en particular, en evitar su inmolación en beneficio del lucro del Estado.

En suma, el principio de capacidad contributiva, con el alcance que le asignamos en este trabajo, se compadece con los principios políticos y morales que informan el Programa de la Constitución y está implícito en el art. 33 de la Constitución nacional.

6. El principio y los fines extrafiscales de la imposición.

La inserción del principio dentro del programa constitucional resuelve, a nuestro juicio satisfactoriamente, la endilgada contradicción entre la capacidad contributiva y la utilización del impuesto con fines extrafiscales, ya sea mediante la concesión de franquicias (exenciones) o el establecimiento de impuestos con fines de ordenamiento económico-social.

Si, como se vio, la capacidad contributiva implica un juicio valorativo sobre la función de la riqueza, cabe aceptar que el legislador pueda utilizar también a los impuestos como herramientas eficaces para alcanzar los fines constitucionales, a condición de que se respete, y conviene acentuarlo, el doble límite que impone 1) la condición de tributo en el mantenimiento de sus notas típicas que enmarcan el mandato jurídico y constitucional del deber de contribuir, y 2) las restantes garantías constitucionales como igualdad, razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad³⁸.

³⁸ Las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, reunidas en Caracas en 1975, recomendaron: "Los regímenes de incentivos tributarios a veces contrarian el principio de igualdad concebido como principio de capacidad contributiva; en los casos, debe admitirse su armonización con otros valores de interés público consagrados expresa o implícitamente en la Constitución".

De esta manera, el contenido dado al principio de capacidad contributiva sirve también para justificar la finalidad extrafiscal del impuesto, la cual, por su parte, en cuanto a la posibilidad de eximirlo, está expresamente admitida por el art. 67, inc. 16, que autoriza al Congreso a conferir concesiones temporales de privilegios³⁹.

Se debe admitir que la diversificación de funciones, fines, procedimientos y medios para alcanzarlos 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 de los tributos provoca necesariamente efectos extrafiscales que, por inevitables, integran al sistema fiscal como un componente en permanente interrelación con los demás.

Pero como bien recuerda Casado Ollero, una cosa es que los efectos no fiscales aparezcan de uno u otro modo conectados a todo tributo y, por consiguiente, con la coetaneidad que en toda figura tributaria la función extrafiscal acompaña, en mayor o menor medida, a la puramente recaudatoria, y otra distinta el empleo del instituto tributario no como recurso financiero, fuente de financiación, sino como instrumento intervencionista prioritariamente orientado hacia objetivos extrafiscales, distintos e independientes, claro es, del propósito recaudatorio⁴⁰.

³⁹ Sostiene Moschetti que la utilización del impuesto para fines económico-sociales y redistributivos en particular, no sólo no viola, sino que incluso realiza el principio de capacidad contributiva, ob. cit., p. 278.

⁴⁰ Gabriel Casado Ollero señala que constituye una ficción jurídica, además de financiera, plantear el establecimiento de tributos que respondan exclusivamente a una concepción fiscal, esto es, recaudatoria, y cuyos efectos y resultados se reduzcan a la mera obtención de ingresos, ya que con la aplicación, o el simple anuncio de cualquier medida tributaria, se desencadenan, directa o indirectamente, consecuencias no fiscales. *Los fines no fiscales de los tributos*, "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública", vol. XLI, p. 455.

En el mismo sentido, dice E. Lejeune Valcárcel: "Una cosa es que el tributo, como instrumento de financiación del gasto público, pueda ser en ocasiones utilizado con otros fines, y otra, muy distinta, que ya a nivel de configuración y concepto pierda su más íntima razón de ser, quedando como consecuencia reducido a una prestación coactiva polivalente. No pudiendo olvidarse que si bien la política económica cuenta con instrumentos específicos de acción, pensados y estructurados exclusivamente para este fin, el tributo, a pesar de su idoneidad para ello, no se encuentra entre dichos instrumentos específicos, por lo cual no parece lícito, sin

Ahora bien, conviene advertir que la deliberada utilización del instituto tributario con fines ajenos al recaudatorio es terreno que debe ser transitado con prudencia, porque —sería deseable que así fuera— deberíamos estar dentro de la excepción a la regla. De igual manera, la utilización del impuesto con fines extrafiscales tampoco podría ser exagerada al extremo de hacerle perder a éste absolutamente su propia esencia, que es la fiscal de financiar el gasto, ni desconocer su presupuesto básico, que es la capacidad contributiva, razón por la cual el legislador no debe abusar de esta facultad y evaluar muy bien los beneficios directos o indirectos que se privilegian frente al fin recaudatorio, sea éste el sacrificio del ingreso (si lo excepciona) o su incremento (si establece impuestos desalentadores, restrictivos o prohibitivos). Y en todo ello cuenta, lo reitero, no perder de vista el respeto a la esencia del instituto jurídico-financiero, que podrá ser atenuado, pero nunca desnaturalizado, a menos que nos resignemos definitivamente a caracterizarlo como un tributo.

Desde esta perspectiva, y para bajar a un plano más práctico, las exenciones con fines promocionales resultarían inconstitucionales de no mediar el art. 67, inc. 16, lo cual no releva, por lo menos en el plano teórico, del análisis sobre la congruencia entre los fines y los medios con que se procura alcanzarlos. Otro tipo de exenciones, desgravaciones o estímulos deberían ser conjugadas a la luz del principio de capacidad contributiva para justificar su legitimidad. En el otro extremo, ciertos impuestos internos al consumo, o los que alcanzan determinadas actividades, o los que afectan las rentas presuntas de ciertos tipos de bienes, o los que demandan mayores inversiones en los inmuebles, y, en suma, todos aquellos otros establecidos con efectos disuasivos, restrictivos y hasta sancionatorios, podrían violar el principio de capacidad contributiva y el planteo sobre su constitucionalidad debería ser materia justiciable ante los tribunales.

Lamentablemente, esta interrelación entre el tributo, desde el núcleo que representa la capacidad contributiva, con los

grave riesgo de desnaturalizarlo, privarlo *ab initio* de su característica fundamental" (*Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, Edersa, Madrid, 1980, ps. 120/121).

fines extrafiscales, no ha sido hasta el presente abordada por nuestros tribunales. Al contrario, la Corte Suprema ha prodigado un reconocimiento amplio a la finalidad extrafiscal. En reiteradas oportunidades sostuvo que "admitido que los impuestos trascienden en las sociedades modernas los fines exclusivamente fiscales en su determinación, puede considerarse no sólo la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir, que no sólo tiene como razón de ser la capacidad económica de quien contribuye. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos, y viceversa; y este principio es el que esta Corte ha utilizado para fundamentar su reconocimiento de sobretasas o recargos al ausentismo o al latifundio" ("Fallos", 171-390, 210-2108, 210-284, 211-389, 220-1310, 223-401, 239-157).

7. La capacidad contributiva y los principios constitucionales expresos.

Abordaré, ahora, la relación entre la capacidad contributiva y otros principios constitucionales tributarios, a fin de determinar si, además de estar implícito en el art. 33, su autonomía puede ser hallada en otros preceptos de la Constitución.

Reitero que en nuestro sistema constitucional las garantías constituyen una regla compleja cuya potencialidad viene impuesta, precisamente, por esa interrelación dialéctica.

Como bien dice Bulit Goñi, el análisis de constitucionalidad de una norma y del conjunto de las normas tributarias no puede agotarse en la faceta particularizada de una determinada garantía, sino que requiere de su confrontación con el plexo total e íntegro de ese cuerpo superior, agregando que todas las garantías o principios constitucionales son relativos y están interrelacionados⁴¹.

⁴¹ Enrique Bulit Goñi, *¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?*, "L.I.", t. LVII, enero-junio 1988, ps. 73 y ss.

La verdadera dimensión del principio, su presencia, su vigencia y posibilidades, así como sus límites, sólo puede ser hallada cuando se la conjuga con dos órdenes de postulados:

1) Con el "Programa de la Constitución", que no es ni más ni menos que el conjunto de ideas que han sido dadas para delinear el modelo político, económico, social y moral de una Nación, y que encuentran su cauce en distintos preceptos de la carta magna.

2) Con el resto de las declaraciones y derechos consagrados por la parte dogmática de la Constitución y que constituyen, al decir de Luqui, un verdadero "estatuto del contribuyente"⁴².

La Constitución nacional declara en su Preámbulo la finalidad "de promover el bienestar general", dispone en los arts. 4 y 67 que las contribuciones serán "equitativas y proporcionales", ampara en el art. 14 el derecho a "trabajar y ejercer toda industria lícita", consagra en el art. 16 que la igualdad "es la base" de los impuestos, y plasma en el art. 17 el principio de reserva legal cuando postula que "sólo el Congreso impone las contribuciones que se mencionan en el art. 4°".

Tenemos, así, que el art. 4, al referirse a los recursos que conforman el Tesoro nacional, dice "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población" imponga el Congreso general. El art. 67, inc. 2, dispone "establecer contribuciones directas proporcionalmente iguales" en todo el territorio de la Nación.

La "equidad" es un concepto general del derecho que revela la predominancia de lo justo y razonable. La Corte entendió que la equidad significa prohibición a que los impuestos resulten confiscatorios ("Fallos", 98-20, 98-52).

La "proporcionalidad", tal como lo ha entendido nuestro alto tribunal y contrariamente a lo que la literalidad sugiere, no significa proporcional "a la población", sino a la "riqueza" ("Fallos", 151-359).

Dice Luqui: "Sustancialmente, como garantía del derecho de propiedad, la proporcionalidad significa que la carga tri-

⁴² Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria en el derecho argentino*, "Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas", Bs. As., 1983, año XLI, n° 41, p. 16.

butaria sobre la riqueza (capacidad contributiva) debe ser adecuada y razonable. Es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia⁴³.

En suma, las ideas de equidad y proporcionalidad, aunadas, revelan el concepto de justicia material en la imposición, y es así como la capacidad contributiva, concebida como garantía individual, termina identificándose con esta última y, por ende, también con aquellas ideas⁴⁴.

En mi opinión, la capacidad contributiva confiere contenido, pues, a los principios de equidad y proporcionalidad, y se constituye en un principio autónomo que posee tres manifestaciones: igualdad, no confiscatoriedad y progresividad.

De todo lo expuesto concluimos en la innegable presencia del principio en la carta constitucional. Ha sido, como se dijo, la base a partir de la cual alcanzaron su definición doctrinal y jurisprudencial los restantes principios, básicamente los de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Esta presencia implícita, empero, no alcanzó a delinear jurisprudencialmente su consolidación definitiva, porque en tanto referido a otros, su contenido fue parcializado.

Reivindico, por tanto, una propia sustancia para el principio, capaz de brindar un horizonte más lejano que el que hasta hoy le ha trazado la jurisprudencia y la doctrina mayoritaria.

⁴³ Juan Carlos Luqui, *Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes*, en "La Ley", t. 142, p. 907.

⁴⁴ En la Constitución de 1949 se decía que "la equidad y la proporcionalidad son las bases de los impuestos y de las cargas públicas". El convencional Arturo Sampay, como miembro informante de la mayoría de la Comisión Revisora, dio la siguiente explicación: "El criterio de proporcionalidad con la capacidad contributiva del habitante, que la renovación constitucional consagra, apunta al concepto del tributo como medio de redistribuir la renta, inspirado en razones de justicia social; es de suyo notorio, señor presidente, que la imposición redistributiva debe acompañar al Estado de previsión social como la sombra al cuerpo. Esta tributación distributiva tiene límites económicos que quedan librados a la prudencia política de los gobernantes; pero también tiene límites jurídicos, porque la Constitución garantiza el derecho de propiedad y, en consecuencia, ni ésta ni las rentas razonables, es decir, no usurarias, pueden expropiarse".

Por lo que vengo sosteniendo, no me convence su identificación con otros principios, porque, definitivamente, no son la misma cosa.

Sostener que la igualdad es medida en función de la capacidad contributiva, sirve para mensurar la igualdad, pero no para dotar de contenido material a la propia capacidad contributiva, que constituye su presupuesto lógico.

Decir que un impuesto es confiscatorio cuando rebalsa cierto límite de capacidad económica, no es lo mismo que justificar la existencia de un impuesto allí donde dicha capacidad económica existe o declararlo ilegítimo donde ella está ausente. La no confiscatoriedad es el techo de la imposición; la capacidad contributiva su piso.

Justificar la progresividad en las diferentes aptitudes contributivas supone una instancia lógica y cronológica posterior a la obligación de contribuir porque existe capacidad contributiva.

Todos estos principios, pues, nos refieren a la capacidad contributiva, asumen su existencia como dato insoslayable, la rozan, generan efectos derivados, pero no la agotan.

La pregunta es, entonces: ¿es posible desconocer su existencia cuando todos los principios constitucionales expuestos se sirven de ella para fijar su propio contenido material?

Admitida su existencia, el desafío se ubica, a nuestro modo de ver, en otro reconocimiento, como lo es el de señalar qué aporta de nuevo, como norma operativa para los tres poderes de gobierno. Ello nos reconducirá a plantear su eficacia, la que será tratada en el punto 12.

8. Carácter operativo o programático del principio.

Los preceptos constitucionales pueden ser agrupados en programáticos u operativos. Programáticos son aquellos concebidos como directrices o instrucciones dadas al legislador, pero cuya eficacia depende de la ley posterior que determine su alcance y los ponga en vigencia. Operativos, al contrario, son aquellos otros con vigencia automática en el sistema jurídico.

Como advierte Bidart Campos, no debemos pensar que un principio esté necesariamente desprovisto de la posibilidad de funcionar operativamente, de modo tal que el carácter operativo o programático no debe reservarse exclusivamente para las normas⁴⁵.

Ha sido sostenido el carácter programático del principio de capacidad contributiva⁴⁶.

Particularmente, creo lo contrario, porque el principio, sea expreso o implícito, constituye una norma que confiere reconocimiento a derechos individuales (como "fuente" de la imposición) y sociales (como "deber" político), y como tales resultan operativos. En esta materia, se nos ocurre cuestionable una clasificación que despoja a ciertos preceptos de contenido imperativo. Se podrá discutir la eficacia de su operatividad según el texto constitucional, o su mayor o menor recepción por el legislador o el intérprete, pero ello no puede servir de excusa para prescindir de un juicio sobre la adecuación de las leyes tributarias al *standard* fijado por la Constitución⁴⁷.

9. El principio en los antecedentes patrios y las constituciones provinciales.

No es casual que la vinculación del principio de capacidad contributiva a la tolerancia del impuesto, como garantía individual y, a la vez, como principio legitimador de su justicia y razonabilidad, se hallara en la mente de los constituyentes de todos los tiempos, y esta intencionalidad se refleja en los textos con prescindencia del acierto en la elección de las palabras para designarla.

⁴⁵ Germán Bidart Campos, *Manual de derecho constitucional argentino*, Ediar, 1980, p. 41.

⁴⁶ A. D. Giannini, Giuliani Fonrouge y Rubens Gomes de Sousa, entre otros, sostuvieron el carácter meramente programático del principio. Un análisis extenso de las distintas posiciones se puede ver en José Marcos Domínguez Oliveira, *Capacidad contributiva; conteúdo e eficácia do princípio*, Renovar, 1988, ps. 38 y ss.

⁴⁷ Oliveira destaca que la eventual "programaticidad" de una norma o de un principio constitucional no le retira preceptividad, so pena de admitir, erróneamente, que habría dispositivos constitucionales carentes de eficacia. Afirma que no existen en la Constitución cláusulas a las cuales se les deba atribuir el valor de meros consejos o avisos, porque todas tienen la fuerza imperativa de reglas dictadas por la soberanía nacional o popular de sus órganos (ob. cit., p. 39).

En efecto, no era necesario que la ciencia de las finanzas y el derecho tributario alcanzaran su desarrollo actual para plasmar aquello que la lógica común indicaba como aconsejable.

Desde Adam Smith en adelante, todos los libros de economía financiera publicitaban su famosa máxima de que "los ciudadanos deban contribuir en proporción a sus respectivas capacidades", como un postulado del buen orden en la interacción de las economías públicas y privadas. La Revolución Francesa lo incorporó como derecho del hombre: "*La contribution commun doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés*".

En nuestro país, el principio de la capacidad contributiva ha sido reconocido en valiosos antecedentes preconstitucionales, y en los últimos tiempos se advierte la tendencia a su incorporación en las constituciones provinciales.

Algunas de esas formulaciones son de vieja data. El primer antecedente se origina en el proyecto de constitución para las Provincias del Río de la Plata, preparado por una Comisión Especial por encargo del Segundo Triunvirato, en 1812, y decía que "todos los derechos han de imponerse en exacta proporción de la población y riquezas de cada uno". Simultáneamente, en el proyecto de constitución preparado por la "Sociedad Patriótico-literaria" se establecía: "El Congreso no hará tributario ninguna particular ni podrá imponer derechos y alcabalas que no sean reguladas por la población y el comercio del país, guardando igualdad y proporción con las demás" (sic). El proyecto de constitución del 27 de enero de 1813 mandaba, en el art. 4, que "toda contribución se establece para utilidad común; ella debe repartirse igualmente entre todos en razón de sus facultades", y el precepto se completaba por el art. 88, que agregaba "todas las contribuciones se harán en proporción a la población y riqueza de cada provincia y de los contribuyentes". El proyecto de constitución de Pedro de Angelis (1852) establecía en el art. 13 la obligación del ciudadano de "contribuir, en proporción de sus recursos, a las cargas del Estado"⁴⁸.

⁴⁸ Arturo Enrique Sampay, *Las constituciones de la Argentina (1810-1972)*, Ed. Eudeba, 1975, ps. 183 y 189; Segundo V. Linares Quintana, en *Tratado de la ciencia del derecho constitucional*, Ed. Plus Ultra, 1979, t. 5, p. 299.

Nuestra Constitución nacional, al influjo de Alberdi, incorporó el principio bajo los arts. 4 y 16, asociándolo primeiramente con la igualdad y la proporcionalidad.

El principio, bajo distintas formas, está presente en las constituciones provinciales que fueron dictadas bajo el precepto del art. 5 de la Constitución nacional, que dice: "Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo a los principios, declaraciones y garantías de la Constitución nacional...".

Las últimas constituciones locales sancionadas en nuestro país han incorporado a su texto, en forma expresa, aquellos principios del "constitucionalismo social" acordes con el Estado social y democrático de derecho. Coincidentemente, en algunas de estas nuevas constituciones, la "capacidad contributiva" alcanza expreso reconocimiento como garantía del contribuyente, mientras que en otras, distintas expresiones se emplean para enmarcar el deber político de contribuir a sufragar los gastos del Estado provincial, principios y metas que se designan como la "justicia social", "redistribución de la riqueza", "pleno desarrollo de la persona humana" (La Rioja y San Luis), "solidaridad" (Córdoba), "función económico-social del impuesto" (Jujuy), "función social de la economía y la propiedad" (La Rioja y San Juan).

En varias constituciones el principio, en su versión garantista, aparece implícito como un postulado teleológico o preceptiva dada al legislador, y se formulan apelaciones a la orientación política legislativa que, directa o indirectamente, se refieren a la capacidad contributiva.

En tal dirección, el análisis de las constituciones provinciales arroja las siguientes referencias al principio: "Pueden fijarse estructuras progresivas de alícuotas, exenciones y otras disposiciones tendientes a graduar la carga fiscal para lograr el desarrollo económico y social de la comunidad" (art. 71, tercer párrafo, Córdoba); "Las leyes de carácter tributario propenderán a la eliminación de los impuestos que recaigan sobre los artículos de consumo necesario, y, en la medida que ellas determinen, de los que inciden sobre la vivienda familiar, y los sueldos y salarios. Los impuestos y contribuciones serán aplicados en relación progresiva al valor de la materia imponible, exceptuando un mínimo móvil calculado sobre la necesidad de

subsistencia y fijado por ley de un modo uniforme" (art. 55, Chaco); "Propender a la eliminación paulatina de los impuestos que graven los artículos de primera necesidad y el trabajo" (art. 65, primer párrafo, Chubut); "Establecerá impuestos, tasas y contribuciones cuyo monto fijará, en forma equitativa, proporcional o progresivamente, de acuerdo con el objeto perseguido y con el valor o el mayor valor de los bienes o de sus réditos, en su caso" (art. 81, 7, Entre Ríos); "Crear recursos permanentes o transitorios, estableciendo impuestos, tasas o contribuciones de mejoras, cuyo monto fijará equitativa, proporcional y progresivamente, de acuerdo con la finalidad perseguida o con el valor de los bienes o de sus rentas (art. 118, 3, Formosa); "El régimen tributario se estructurará sobre la base de su función económico-social y de los principios de igualdad y proporcionalidad. Se procurará eliminar los tributos que graven los artículos de consumo necesario y los que incidan sobre la vivienda familiar, los sueldos y salarios" (art. 82, 1 y 2, Jujuy); "La equidad será la base del régimen tributario. Las contribuciones, proporcionales o progresivas, se inspirarán en propósitos de justicia social y propenderán a la desgravación de los artículos de primera necesidad, del patrimonio mínimo familiar, de las utilidades reinvertidas y en el proceso productivo y en la investigación científica, de las actividades culturales y las socialmente útiles" (art. 37, La Pampa); "La ley establecerá el impuesto tendiente a concretar el principio que el mayor valor de la tierra producido sin inversión de trabajo o de capital, debe aprovechar a la comunidad" (art. 71, La Rioja); "Los artículos superfluos o suntuarios se gravarán más intensamente y los consumos de la población se desgravarán paulatinamente" (art. 72); "En una misma fuente no podrán superponerse gravámenes de igual naturaleza y categoría aunque la superposición se opere entre impuestos nacionales, provinciales y municipales (art. 73, Misiones); "Dictar la legislación impositiva, [...] de acuerdo con el objeto perseguido y con el valor o mayor valor de los bienes o de sus réditos, en su caso" (art. 101, 7, Neuquén); "Se puede eximir el patrimonio y la renta mínima individual y familiar" (art. 94, Río Negro); "Cada habitante tiene el deber de contribuir de acuerdo con sus posibilidades al bienestar común y el correlativo derecho de participar de sus beneficios" (art. 24); "En una misma fuente no

pueden superponerse gravámenes de igual naturaleza o categoría, cualquiera fuera su denominación" (art. 109, tercer párrafo, San Juan); "Las contribuciones se inspirarán en propósitos de justicia social y deberá procurarse que no graviten sobre los artículos de primera necesidad y el patrimonio mínimo familiar" (art. 38, Santa Cruz).

Dijimos, antes, que ciertas constituciones, expresamente mencionan a la capacidad contributiva como fundamento de la imposición. Ellas son:

La Constitución de la Provincia de Santa Fe, de 1962, dispone que "todos los habitantes de la Provincia están obligados a concurrir a los gastos públicos según su capacidad contributiva" (art. 5, segundo párrafo).

La Constitución de Santiago del Estero, de 1986, dice en su art. 24 que "la igualdad, la equidad, la proporcionalidad, y la progresividad de acuerdo a la capacidad contributiva, son la base del impuesto y las cargas públicas".

La Constitución de Córdoba de 1987, luego de afirmar en su Preámbulo la intención de "reafirmar los valores de la libertad, igualdad, y la solidaridad; [...] y promover una economía puesta al servicio del hombre y la justicia social [...]", de establecer en el art. 38 que son deberes de toda persona "contribuir a los gastos que demande la organización social y política del Estado", dice en el art. 71 que "el sistema tributario se fundamenta en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza".

La más reciente de las constituciones provinciales, la de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, de 1991, dice en su art. 68 que "la legalidad, igualdad, uniformidad, simplicidad, capacidad contributiva, certeza y no confiscatoriedad constituyen la base del sistema tributario y las cargas públicas".

En general, la mayoría de las constituciones provinciales reconocen la trilogía representada por los principios de igualdad, proporcionalidad y progresividad, a los que circunstancialmente pueden agregarse, como una simple explicitación de ellos, la prohibición de impuestos confiscatorios y referencias a la equidad.

10. La capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.

En la doctrina de la Corte, desde antiguo, el principio capacidad contributiva apareció como garantía del derecho del contribuyente asociado a la igualdad y a la prohibición de impuestos confiscatorios.

Es conocida la caracterización de la igualdad medida en función de la capacidad contributiva. En la causa "Ana Massoti de Busso y otros c. Provincia de Buenos Aires" y "Mario B. Gaviña Hnos. c. Provincia de Buenos Aires", la Corte dijo que la igualdad no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen. Y agregó que a igual capacidad tributaria con respecto a la misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes (conf. "Fallos", 207-270, 209-431).

En otro precedente, la Corte sienta el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo al concepto de la capacidad contributiva como noción-trascendente a la riqueza objetivamente considerada. Dijo la Corte que "la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede así hacerse por motivos distintos de la medida económica de la capacidad revelada por el valor de la riqueza gravada pues siendo el tesoro público y el régimen que lo constituye instrumentos de gobierno que tienden a obtener el bien común, hay que tener en consideración el mayor o menor deber de contribuir que corresponde a cada uno según su condición y la función de sus riquezas en la vida social, apreciado todo ello desde el punto de vista de las exigencias del bien común, en el cual todo bien particular tiene su fundamento y requisito" ("Fallos", 210-284).

Pero el precedente más valioso para fortalecer el concepto autónomo fue la sentencia recaída en la causa "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta", de fecha 19/12/89⁴⁹. Allí la Corte

⁴⁹ En la causa, la Corte Suprema declaró la inaplicabilidad de una ley de emergencia sobre los activos financieros existentes al 31/12/1981 (ley 22.604) a

efectuó el importante reconocimiento sobre "la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquélla que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible" (considerando 8, primer párrafo).

Sin embargo, el entusiasmo que nos despierta esta declaración se disminuye porque, a renglón seguido, la Corte concluye que cuando una ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, *se afecta el derecho de propiedad* y, entonces, la norma deviene inconstitucional. El trazo grueso es bueno, aunque hubiéramos preferido otra filigrana.

Me hubiera gustado, desde mi perspectiva, que la Corte adoptara con más fidelidad el precedente que invoca, esto es, la sentencia del Tribunal Constitucional italiano dictada el 4 de mayo de 1966, donde la irretroactividad de la ley fue tachada de inconstitucional *no por afectar el derecho de propiedad sino por violar el propio principio de capacidad contributiva*⁵⁰.

Al mencionar la violación del derecho de propiedad, la Corte parece volver a su tradicional doctrina sobre el impuesto confiscatorio, perdiendo la oportunidad de haber formulado una declaración más contundente sobre la necesaria relación entre el gravamen y la capacidad contributiva.

Igualmente, el fallo representa un avance indudable, en tanto pone de relieve la necesidad de la existencia de la capacidad contributiva como fundamento de legitimidad de la im-

ciertos activos que habían salido del patrimonio del contribuyente al momento de entrada en vigencia de la ley.

⁵⁰ Sobre el alcance de esta sentencia del tribunal italiano, dice Víctor Uckmar: "La Corte Constitucional, después de algunas sentencias elusivas, ha, con la sentencia 45 de 1964, claramente afirmado la admisibilidad de leyes retroactivas sólo cuando ellas no quiebran el nexo entre la imposición y la capacidad contributiva. La sentencia 44 del año 1966 ha hecho aplicación de este principio considerando configurada tal fractura en el caso de la ley 24 del año 1963, que creó el impuesto sobre los incrementos de valor de las áreas edificables, en la parte que autorizaba a los municipios la imposición a cargo de quienes habían enajenado las áreas antes de la entrada en vigor de la ley" ("Revista Tributaria", del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, t. XIV, p. 45).

posición y declara confiscatorio el impuesto que se aplica donde ella está ausente.

Advierto, asimismo, una diferencia sobre otros fallos que trataron la confiscatoriedad, y es que la referencia a la capacidad contributiva no está ya sólo vinculada a la excesiva onerosidad de la carga respecto de la riqueza sobre la cual recae, sino más bien a la ausencia de causa-fuente para el impuesto, el cual, ahora, se declara violatorio del derecho de propiedad.

En suma, el fallo constituye un precedente valioso por su contenido garantista y ubica a la Corte en la dirección correcta, aunque todavía no haya arribado al destino final.

11. La aplicación del principio a todos los tributos.

Establecida la naturaleza y rango constitucional del principio de capacidad contributiva se debe dilucidar si él constituye un principio inherente a todos los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales y empréstitos forzosos) o sólo a los impuestos, a los cuales se lo asocia con mayor frecuencia y naturalidad. Los sostenedores de esta última postura, le niegan a la configuración legal del hecho imponible de las tasas y contribuciones especiales el sustrato de la capacidad contributiva que le otorgaría su legitimidad sustancial⁵¹.

Advertimos que, por lo general, la visión negatoria está influida por la existencia de elementos conmutativos, como son la prestación de un servicio público divisible que reporta una ventaja diferencial (tasas) o la realización de una actividad estatal que produce la obtención de un beneficio (contribuciones), y particularmente en nuestro país, por la legítima aspiración de revertir la tendencia de los fiscos locales que han llevado a disimular, bajo la apariencia formal de las tasas, verdaderos impuestos.

⁵¹ Ver: Moschetti, ob. cit., p. 144 y sus citas.

La relación entre capacidad contributiva y las tasas fue analizada en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Caracas en octubre de 1991. Allí, Eusebio González y Enrique Bulit Goñi sostuvieron la presencia de la capacidad contributiva como rasgo esencial. Sobre el tema, ver el trabajo de este último autor *Sobre las tasas y los precios*, "L.I.", t. LXV, enero-junio 1992, p. 46.

En mi opinión el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos.

En primer lugar, llamo la atención sobre el hecho, evidente, de que la mayor de las veces estas figuras obedecen a varias concausas político-financieras, ya que rara vez se presentan en el estado puro que las describe la teoría financiera clásica y, por ende, resulta difusa la importancia de su cuantificación individual como elemento calificador, porque es menos nítida la separación entre necesidades públicas divisibles e indivisibles que las origina.

En segundo lugar, desde el plano material, todos los tributos satisfacen una necesidad pública que los vuelve coactivos como deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es obvio que se vuelven obligatorios porque los servicios públicos divisibles e indivisibles que financian resultan esenciales para la comunidad, y esta función es trascendente al beneficio que reciba individualmente cada contribuyente.

De suerte que si se asume que las necesidades públicas están en el sustrato de la tributación, se deberá reconocer que también el presupuesto para su cobro es la existencia de capacidad contributiva, con prescindencia de que en los tributos que no son impuestos, se le adicionen a ésta otras condiciones que legitimen su aplicación⁵².

La capacidad contributiva sería, pues, el primer requisito que legitima el cobro de todos los tributos, y no solamente de los impuestos.

Advierto cierta confusión en la secuencia que ordenan los presupuestos de aplicación de estos gravámenes, cuando se asocia, por ejemplo, la tasa con el servicio público divisible antes que con la capacidad contributiva. Sucede que tanto en las tasas como en las contribuciones, se agregan ciertos caracteres especiales derivados de la naturaleza de la actividad estatal. Sobre ellos, establecida a priori la procedencia básica de ellas, cabe, después, determinar su cuantificación; ésta es una cuestión diferente, posterior, como no es lo mismo establecer la

condición de existencia de un instituto que determinar su extensión.

Reconozco que es fácil la tendencia a identificarlos, porque, en ciertos casos, procedencia y medida suelen manifestarse, a la visión práctica, como un fenómeno inseparable. Pero conceptualmente no es así, y la distinción no es meramente académica, ya que sirve para analizar la legitimidad de los tributos a la luz del principio y fundar la ilegitimidad de aquellos que no la respeten. Lo primero es, pues, revisar si existe tal capacidad contributiva para determinar si el contribuyente está obligado a pagar el tributo y lo segundo ver cómo se dimensiona o cuáles son sus límites.

En el caso de las tasas cuenta, particularmente, que la capacidad contributiva estará referida a su cuantía individual, mientras que los límites se referirán tanto a ella como a la cuantía global.

La Corte Suprema ha aplicado el concepto de capacidad contributiva al resto de los tributos, particularmente a las tasas, y aunque en apariencia lo ha hecho siempre con relación a la medida o límite de ellos, en su doctrina está viva la consideración como presupuesto legitimador de su procedencia. En los autos "Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael", sentenciada el 16 de mayo de 1956, ha dicho: "Como dice Griziotti, aun cuando hubiera exceso en la tasa cobrada no puede afirmarse que, por el sobrante, deba considerarse que hay impuesto. Aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste en el ejercicio de su soberanía tributaria puede efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del particular, según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado"; y "no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de

⁵² Sobre los recaudos para la procedencia de las tasas y los límites impuestos a la cuantía individual y global de ellas, ver García Belsunce, ob. cit., ps. 225 y ss.

mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público" ("Fallos", 234-663).

El planteo nos introduce en la graduación del gravamen que, repetimos, es un problema conexo pero distinto al de la capacidad contributiva que le sirve de base. Para dicha cuantificación, referida tanto al doble límite que impone la cuantía individual y global para las tasas, deberían seguirse los criterios de la proporcionalidad en punto a su graduación, criterios que han sido fundadamente sostenidos por la doctrina, las más de las veces olvidados por la jurisprudencia y que, últimamente, acaban de recibir un reconfortante apoyo en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993⁵³.

En la contribución de mejoras, esa capacidad contributiva aparece supuesta como un valor agregado generado por la misma obra realizada por el Estado. Sin embargo, ello no necesariamente es así; en efecto, la pavimentación de una ruta que atraviesa un barrio habitado por gente carenciada no aumenta la capacidad contributiva de sus integrantes, aunque el valor de sus propiedades aumente.

En otros casos, el "beneficio" recibido operará como límite del tributo o condición, pero ello no desplaza a la capacidad contributiva que siempre debe estar presente.

En los empréstitos forzosos, que en nuestro país fueron denominados "ahorro obligatorio" por las leyes 23.256 y 23.549, la ultractividad de una capacidad contributiva pretérita, transformada en capacidad de ahorro presente, constituye la causa material del establecimiento del tributo⁵⁴.

En suma, el principio constitucional se aplica, como deber y como garantía, a todas las especies de tributos.

⁵³ En el Pacto Federal las provincias asumen el compromiso de promover la derogación de las tasas municipales "en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de la prestación".

⁵⁴ Sobre el tema se puede ver los ilustrativos considerandos de la sentencia del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal 8, del 14 de mayo de 1993, en autos "Enrique C. Welbers S.A. c. Fisco Nacional (D.G.I.), s. repetición", expediente 54.799 (254).

12. Eficacia y justiciabilidad del principio de capacidad contributiva.

Luego de analizado el contenido del principio de capacidad contributiva, resta considerar si el Poder Judicial puede controlar su adecuación a la ley tributaria, es decir, saber si resultan justiciables la elección de los hechos económicos o los criterios de valorización subjetiva que realiza el legislador en la configuración de los hechos imponible, y si es posible que los jueces revisen esas elecciones sin invadir el ámbito de reserva legal.

Existen aquí dos aspectos que no deben ser confundidos.

Por un lado está la decisión referida a la elección de las manifestaciones de riqueza imponible, en donde, claramente, ejerce el legislador su ámbito de reserva. Desde la perspectiva de nuestra jurisprudencia, serían aplicables toda aquella familia de fallos de la Corte que sostienen que el criterio de oportunidad o acierto sobre el establecimiento de los gravámenes, la existencia de la necesidad del impuesto o la ponderación de los resultados económicos que producen en los contribuyentes, no es revisable judicialmente (conf., entre otros, "Fallos", 7-333, 114-262, 154-353, 342-106).

Pero una cuestión diferente es establecer la vinculación entre el presupuesto de hecho generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido—el término "efectivo" es usado con toda intención—y, más aún, fijar en qué proporción una riqueza debe contribuir.

Es aquí donde aparece el control de legitimidad que pueden ejercer los jueces, el cual constituye una obligación, ya que con el fundamento constitucional que predicamos, no puede haber impuesto allí donde no existe capacidad contributiva o donde ella aparece alcanzada por encima de lo tolerable. La cuestión es determinar hasta dónde se extiende dicho control.

La justiciabilidad de la materia no parece dudosa a poco que se repare que nos estamos refiriendo nada menos que a un principio vinculado a la justicia de la imposición, que tiene un profundo contenido ético y jurídico, y cuyo desconocimiento afecta, además, las garantías constitucionales comunes a todo

el derecho, como son la inviolabilidad de la propiedad (art. 17) y la garantía innominada de razonabilidad (art. 33).

Si vale el *obiter*, se explica bajo este enfoque la ineficacia para descalificar el impuesto de aquellas teorías que han tratado de fundar la distribución del gasto público en función del beneficio que se recibe por la participación en los servicios públicos brindados por el Estado. Ese beneficio no es mensurable, y aunque lo fuera, ninguna relación guarda con el *quantum* de los impuestos.

La pregunta es, entonces, ¿cuál es el parámetro para determinar el nivel adecuado de imposición que puede ser tolerado por el contribuyente sin violentar el principio?

Empecemos recordando que la capacidad contributiva es una aptitud que se manifiesta, en un primer momento, por un presupuesto objetivo revelador de riqueza y, luego, en la función que a ella le asigna el legislador dentro del sistema económico.

Se me ocurre que en la justiciabilidad del principio existe una cuestión de grado.

Indudablemente es más fácil ponderar si se ha perforado el presupuesto objetivo.

Veamos qué sucede, por ejemplo, en los impuestos directos, donde probablemente mejor se refleja esta adecuación entre capacidad contributiva y presupuesto de la imposición.

La doctrina pacíficamente ha acordado que si la ley grava la renta de una persona física, debería garantizar un mínimo no imponible que le posibilite una existencia digna junto a su grupo familiar. En rigor, como dice García Belsunce⁵⁵, sólo a partir de dicho mínimo se puede empezar a hablar de capacidad contributiva. Esto conduciría a admitir la necesidad de computar, sin límites, los gastos empleados no ya sólo en la manutención más elemental, sino todos aquellos referidos al libre desarrollo de la personalidad, presente y futura, dejando en el bolsillo del contribuyente lo suficiente para permitir una capitalización que asegure una adecuada calidad de vida presente y futura.

Coherentemente con esta idea, deberían ser declaradas ilegítimas las normas que trasgreden el principio de capacidad

⁵⁵ García Belsunce, ob. cit., p. 115.

contributiva con mínimos imponibles rígidos, presuntos, arbitrarios, o que no los admiten, o las que fijan límites a ciertos gastos, o aquellas que establecen presunciones de rentas, o pagos anticipados y retenciones sin una razonable vinculación con la aptitud potencial de efectivizarla al momento de la determinación definitiva.

No desconozco que desde un punto de vista recaudatorio resulta más fácil "uniformar", mediante parámetros objetivos, dónde empieza y hasta dónde se extiende la capacidad contributiva. Me hago cargo de dichas dificultades y acepto el procedimiento, pero sólo a cambio de que la uniformidad sólo pueda tener el valor de una presunción que admita prueba en contrario.

Con lo dicho queda demostrado, también, que aquel respeto al mínimo vital de subsistencia presente en la jurisprudencia de la Corte Constitucional italiana, tiene un alcance subjetivo, como es el referido a qué se entiende por "necesidades de subsistencia"⁵⁶.

Hasta ahora me he referido, empero, a la existencia en sí misma de capacidad contributiva como presupuesto para la imposición.

Esta tarea, aun con sus matices, se presenta para el intérprete más sencilla que aquella otra de decidir cuándo, existiendo preliminarmente capacidad contributiva, ésta se ve sometida a una presión "excesiva".

El tema no es fácil, y solamente cabe reconocer distintas tonalidades de grises, hasta llegar a la "confiscatoriedad". Y definir cuándo el impuesto viola el derecho de propiedad es una cuestión valorativa que será definida según las circunstancias, como lo demuestra la casuística adoptada por nuestra Corte Suprema de Justicia.

Nuestro punto de partida es que si se admite que la capacidad contributiva constituye un principio constitucional, se

⁵⁶ Eusebio González nos refiere el contenido de la sentencia de la Corte Constitucional italiana en ob. cit., p. 73. También, la Corte Constitucional alemana, en sentencia de fecha 25/9/92, ha declarado que el impuesto a la renta no debía alcanzar el mínimo de subsistencia de cada persona y, por ello, declaró inconstitucional a la ley que no respetaba dicho límite (conf. "Rev. Tax Notes International", enero 93, p. 137). Ver, asimismo, comentario al fallo y sus implicancias respecto a nuestro régimen efectuado por Sara Diana Tellas, en "Periódico Económico Tributario" del 30/4/93, Ed. La Ley, p. 11.

reconoce que ella ampara el ejercicio de toda industria útil (art. 14) y que predica un programa de creación de riqueza, la ley fiscal que ponga en peligro esta fuente, cuyo objetivo trasciende el fiscal, debe ser excluida del sistema jurídico. Conviengamos que difícilmente esto ocurra si se analiza, aisladamente, la incidencia de un único impuesto. Pero esta afirmación adquiere más realismo cuando se examina el conjunto de la presión tributaria sobre un mismo contribuyente, cuya capacidad económica se ve desbordada por una serie de impuestos que aun sin asumir "técnicamente" la forma de la doble o múltiple imposición, producen el efecto económico de incidirla varias veces en forma abrumadora, ya sea por la existencia de distintos niveles de imposición o bien por la imposibilidad de trasladar ciertos impuestos concebidos como indirectos⁵⁷.

En materia de impuestos patrimoniales o indirectos, la adopción del criterio de capacidad contributiva excluiría de la imposición la clase de bienes y servicios necesarios, asociados a los niveles de subsistencia. La Constitución del Brasil de 1946, por ejemplo, expresamente excluía de la imposición los bienes calificados por la ley como el mínimo indispensable para la vivienda, vestuario, nutrición y atención médica y, antes, hemos visto cómo varias constituciones provinciales contienen la misma preceptiva como orientación al legislador.

En suma, el juicio de legitimidad, como todo juicio de valor, se va conformando según las circunstancias, y trasformando históricamente a medida que dichos valores evolucionan.

Señalé, antes, que existen matices. En algunos casos la desadecuación será más evidente y por ello de más justificación la intervención del Poder Judicial, en particular allí donde dicha aptitud o presupuesto no existe.

Si, por ejemplo, la ley se excede en el uso de las presunciones en materia tributaria, llegando a la utilización de ver-

⁵⁷ Sobre la naturaleza justiciable de la cuestión, Casás opina afirmativamente, y señala que el Estado, comprensivo de sus tres niveles de poder impositivo, no puede desentenderse de los límites reales que reconoce el deber y la obligación de contribuir determinados por la capacidad contributiva (ob. cit., p. 176). También Bulit Goñi admite que si un contribuyente afectado por la presión insoportable decidiera litigar, debería argumentar que la aplicación sobre él -sobre todas sus manifestaciones de capacidad contributiva- de todos los gravámenes que lo afectan, exceden esa capacidad (art. 17), detraen su patrimonio (art. 17) y le impiden ejercer su actividad (art. 14). Ver "L.I.", t. LVIII, p. 80.

daderas "ficciones", o impone presunciones *iure et de iure*, o declara imponible retroactivamente una capacidad contributiva pretérita, o afecta una potencial, o aplica un impuesto con fines de ordenamiento que desvirtúan la esencia del impuesto o lo privara de su característica esencial, sería más fácil llegar a una conclusión sobre su invalidez constitucional.

Otras veces, cuando de lo que se trata es la graduación o medida de afectación de la capacidad contributiva, sin llegar a la confiscatoriedad, el tema se complica y no veo allí otra solución que aquella expuesta por Jarach, hace ya bastante tiempo, con referencia a los criterios de igualdad de los impuestos, consistente en sostener que la legitimidad del impuesto vendrá dada por la coincidencia entre la visión valorativa del legislador y la del juez. Y si, como pienso, el principio de capacidad contributiva no es sólo político-constitucional sino también jurídico, para apreciar la justiciabilidad de las cuestiones vale recordar, en línea con Jarach, las enseñanzas de Couture, quien sostenía que para determinar la legitimidad de una norma, la justicia del juez debe coincidir con la justicia del legislador y la de éste con la del constituyente, razón por la cual se puede concluir que el control de constitucionalidad de las leyes es en última instancia un control de justicia⁵⁸.

La antigüedad y lo apropiado de estas ideas de Jarach y Couture me trae a la memoria aquel símil que al maestro Luqui le gustaba traer a sus clases para elogiar un razonamiento; decía, con esa voz y gracia que agregaban a sus enseñanzas un tono inigualable, que las buenas teorías no sufren el paso del tiempo; las teorías no envejecen, y cuando son buenas, a semejanza de los vinos, mejoran, se afirman, y así resultan mucho más agradables para paladares educados en saborearlos.

⁵⁸ Eduardo J. Couture, *Estudios de derecho procesal civil*, p. 201.