



UNIVERSIDAD
AUSTRAL

BIBLIOTECA
DE DERECHO
TRIBUTARIO

PASQUALE PISTONE
HELENO TAVEIRA TÔRRES
Coordinadores

Estudios de derecho tributario constitucional e internacional

Homenaje latinoamericano a
VICTOR UCKMAR



Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma



Galardón otorgado a esta editorial, 1998

©

EDITORIAL ÁBACO DE RODOLFO DEPALMA S.R.L.

Viamonte 1336, 6° - Ciudad de Buenos Aires
info@abacoeditorial.com.ar

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

I.S.B.N. 950-569-245-5

Impreso en septiembre de 2005

Verlap S.A. Producciones Gráficas
Comandante Spurr 653, Avellaneda
(Prov. de Buenos Aires)

IMPRESO EN LA ARGENTINA

CAPÍTULO XVI

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.
UN ENFOQUE DOGMÁTICO

Por ALBERTO TARSITANO*

§ 1. *Función dogmática.* — Una década atrás publicamos un ensayo sobre el principio de capacidad contributiva, que integró un libro en homenaje al profesor argentino Juan Carlos Luqui¹. El azar ha provocado que nos volvamos a ocupar del tema en una obra similar, dedicada esta vez al maestro italiano Victor Uckmar, que tanto ha influido con su obra y presencia sobre los estudios tributarios en la Argentina. Aquel primer trabajo no pretendía ni tenía otra originalidad más que la presentación actualizada del tema en la Argentina, en línea con las corrientes de pensamiento que se habían desarrollado a partir de los años setenta en Alemania, Italia y España. Diez años es un buen tiempo para ponderar las ideas básicas que giran en torno al contenido y función del principio. Quizá la primera observación, propia del carácter abstracto de este y otros principios informadores del sistema fiscal, es la distancia existente entre la construcción teórica y la eficacia con que aquellos operan sobre la realidad. Esta distancia se aprecia en dos momentos vitales: el de la génesis y el de la aplicación de la norma. Se quiere significar que existe un quiebre, bastante desalentador, entre la construcción metodológica y la forma en que el legislador y los jueces terminan admitiéndola.

Mas este desaliento no impide el esfuerzo de construir principios sanos con la aspiración de que, aun con lentitud, vayan impregnando los diseños de las estructuras tributarias. No hemos de andar con

* Profesor adjunto regular de la Universidad de Buenos Aires. Director de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina. Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

¹ AA.VV., *Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Horacio A. García Belsunce (dir.), Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 301 y siguientes.

vueltas y vamos a hacer una apuesta fuerte: *el principio de la capacidad contributiva es el principio calificador de la autonomía estructural del derecho tributario*. Si la primera observación fue la advertencia general sobre la demora en que los poderes públicos registran institucionalmente el código genético básico de nuestra disciplina, la segunda será señalar que es irrenunciable la tarea de dotar de contenido al principio ordenador del derecho tributario³.

La capacidad contributiva, concebida como presupuesto, medida y justificación de la imposición, aporta el rasgo diferencial y común, que sirve para tipificar la naturaleza tributaria de los recursos públicos. Produce una individuación más homogénea que el principio de legalidad, aunque sea este el que lo termine expresando. Otras muchas prestaciones coactivas tienen su fuente en la ley. Sólo las tributarias se edifican sobre la capacidad contributiva.

Con este alcance, pronto se advierte la influencia de la capacidad contributiva sobre la legitimidad sustancial de la norma tributaria, desde la convalidación de la riqueza, fuente elegida para financiar el gasto público, hasta la búsqueda del sentido de su expresión legislativa. Reconocemos en ella un valor universal como causa de los tributos —de todos los tributos— por encima de su adopción expresa o no en las cartas constitucionales. Este sentido omnipresente se aprecia en la creación de la norma tributaria, en su interpretación, en las modalidades de recaudación y en la dinámica procesal que vincula en su aplicación al Estado y a los contribuyentes.

La convicción sobre la función del principio de capacidad contributiva no lo libera de las denuncias que han sido expresadas desde algún sector, sobre su ineptitud como índice y medida del deber de contribuir. Han sido particularmente los economistas quienes han señalado su falta de idoneidad, desde que no pudo responder satisfactoriamente la pregunta acerca de cómo se reparte el gasto público entre los sujetos que revelan distintas capacidades contributivas. Las teorías del *beneficio* y del *sacrificio* no dieron una respuesta adecuada. Tampoco la capacidad contributiva, que con escepticismo fue señalada por algunos como “la caja vacía”.

Esta impotencia demuestra que el efecto redistributivo de los impuestos es una función ejercida por el legislador con criterio político antes que con la pureza de los métodos económicos de un reparto eficiente, neutral o puro, que en el mejor escenario serán siempre aproximaciones a una fórmula imperfecta: la elección de los criterios dis-

³ De manera análoga sostiene Marcos GARCÍA ETCHEGOYEN: “no debe perderse de vista que el principio de capacidad contributiva —además de ser un criterio para establecer si un tributo es acorde con la Constitución— es el eje de construcción dogmática del sistema tributario en su conjunto” (*El principio de capacidad contributiva*, Ábaco, Buenos Aires, 2004, p. 210).

tributivos menos dañinos para los agentes económicos, que contemple de la mejor manera ese concepto también abstracto que es el interés general.

Los juristas recibieron la capacidad contributiva con mayor entusiasmo. La adoptaron como el principio de justicia sustancial del reparto impositivo. Quizá ello se explique porque existe una mayor licencia metodológica en el momento de dotar de contenido a las formulaciones abstractas, asignándoles aquel que le dicta la conciencia jurídica de los jueces. A partir de allí se contrasta con la conciencia política del legislador, y de esta coincidencia o disidencia resulta la medida de la tutela del interés del contribuyente.

Esta suerte de control postnormativo puede ser vista como una limitación. ¿Qué sucede antes, al tiempo de sancionarse la norma? ¿Cómo y quién ejerce el control? En una visión dialéctica, la limitación existe, aunque es relativa. El proceso lleva a que los antecedentes judiciales influyan en el diseño de la estructura tributaria en la etapa previa a la sanción de la ley que la consagra.

En el campo del contenido del principio, le asignamos la doble función de servir como criterio de legitimación del poder tributario y como límite o garantía individual contra dicho poder. Este enunciado transmite equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, ya que objetiva: 1) el mandato político-constitucional de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico de contribuir, y 2) la tutela del interés del contribuyente de que la ley no rebase su capacidad contributiva.

En la visión de las finanzas públicas contemporáneas, esta doble lectura rara vez se alcanza en nuestros países latinoamericanos, donde las realidades socioeconómicas desafían la conciliación entre los objetivos de la política fiscal y el afianzamiento de las garantías individuales.

§ 2. El concepto de la capacidad contributiva. — El concepto de capacidad contributiva es simple, directo, y así debería mantenerse, sin ser contaminado con teorizaciones que le quiten la efectividad que nace, precisamente, de su más pura lógica. Nos parece adecuado definirlo como una “aptitud” efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible.

LUQUI ha ensayado la justificación política y filosófica que explica la evolución del concepto de “capacidad económica” (objetivo, real y estático), pasando por el concepto de “capacidad de prestación o pago” (que atiende a la situación subjetiva del contribuyente), hasta llegar a la noción moderna de “capacidad contributiva” donde se armonizan

los fines fiscales con los extrafiscales. Esta evolución acompaña la valoración de la función de la riqueza, desde la primitiva mirada individualista liberal hasta la visión social contemporánea que impregna las modernas democracias³.

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

Lo expuesto constituye un concepto jurídico y político constitucional; visto bajo el perfil del poder impositivo, abstractamente considerado, porque asume la necesidad de que la norma no pueda prescindir de la potencia económica, constituyéndose esta 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 contributiva⁴.

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

§ 3. *La autonomía de calificación.* — Dijimos que la capacidad contributiva justifica la autonomía estructural del derecho tributario.

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

La conexión subjetiva con la manifestación de riqueza permite el nacimiento de relaciones jurídicas que, en tanto asumen a la capacidad contributiva como fundamento, generan sujetos autónomos que no se

³ LUQUI, J. C., *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989, ps. 91 y siguientes.

⁴ Sobre tal premisa, FRANCESCO MOSCHETTI enmarca el deber de contribuir a los gastos públicos dentro del cumplimiento de los "deberes inderogables de solidaridad política, económica, y social" contenidos en el art. 2º de la Constitución italiana. Entonces, la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas por la Constitución ("El principio de capacidad contributiva", en *Tratado de derecho tributario*, dirigido por ANDRÉS AMATUCCI, Temis, Bogotá, 2001, cap. VIII, p. 242).

identifican necesariamente con la atribución subjetiva tradicional que otorga el derecho privado. Esta consideración se alinea con la estructura de cada impuesto, y se extiende de los individuos a los entes ideales, incluida la creación de nuevos sujetos, que unas veces se apartan de las categorías del derecho privado, y otras difieren de un impuesto a otro. El grupo familiar, o la sucesión indivisa, poseen una condición fiscal que no le asigna el derecho civil. Lo mismo sucede con las uniones transitorias de empresas, que tienen una autonomía fiscal que no les reconoce el derecho comercial, aunque esta condición se mantenga para unos impuestos y no para otros. La noción de capacidad contributiva se extiende así a los entes ideales, los que son llamados a contribuir con los mismos deberes y garantías que las personas físicas.

La autonomía calificadora de fuente, edificada sobre la capacidad contributiva, es puesta a prueba en las transacciones que se manifiestan en dos o más jurisdicciones, para establecer los criterios de sujeción a la potestad tributaria y de distribución de la base teniendo en cuenta el sustento territorial. La materia puede plantear cuestionamientos importantes en el impuesto a las ganancias a la hora de atribuir el ingreso. No es fácil responder a la pregunta: ¿qué principio consulta mejor la capacidad contributiva frente a la imposición a la renta: domicilio o fuente? Desde una visión subjetiva, se sostuvo que el domicilio, o la residencia, se alineaban mejor con la capacidad contributiva, y que por ello satisfacían más adecuadamente la equidad horizontal, entendida entre países y entre contribuyentes. Esta ha sido la postura tradicional de los países desarrollados. Sin embargo, la validez de esta argumentación es muy relativa, porque reconocer la capacidad contributiva como una condición del sujeto no significa una traslación automática de la jurisdicción tributaria a su domicilio o residencia. En efecto, nos preguntamos: ¿qué sucede con el reparto del gasto público? ¿Acaso el deber de contribuir a financiar el gasto se desliga de aquel lugar o país en que la riqueza se produce, bajo el régimen jurídico-económico que posibilita la creación de valor? La cuestión puede tener, incluso, distintas proyecciones según el tipo de renta de que se trate o el proceso de su formación. No es lo mismo la renta derivada de la titularidad de un bien inmueble que la producida por la explotación de un intangible (regalías por patentes y marcas, por ejemplo). De todas formas, fuera de los individuos, las nuevas formas de gestión empresarial multinacional y la globalización del comercio están produciendo una difusa ubicación de la fuente, con una evidente pérdida de materialidad, que influirá en las modalidades de captación de la capacidad contributiva.

La doble perspectiva del principio ilustra sobre las manifestaciones del problema a nivel del contribuyente y del Estado, o de los Estados. Sin duda, la capacidad contributiva es una y el contribuyente debe

estar protegido contra la doble o múltiple imposición. Los estados deben encontrar, entonces, sistemas de reparto eficientes, que respeten la capacidad contributiva, como criterio de imposición y como criterio de distribución del gasto.

§ 4. *El fin de las normas tributarias.* — La doctrina suele coincidir en que el interés fiscal, entendido como propósito de recaudación, constituye el fin de las normas tributarias. Debemos introducir aquí alguna precisión, desde que asignamos al interés tutelado un rol decisivo en la definición de la autonomía de la materia y en la modulación del estilo de interpretación de la norma tributaria.

Si se nos concede que el interés tutelado moldea la aplicación de la norma que lo ha objetivado, identificar el interés con la recaudación aporta una visión parcial, de la que se extraen conclusiones equivocadas⁵. No puede negarse que el fin de las normas se encuentra ligado a la obtención de recursos públicos, pero esta comprobación, antes que eliminar su causa, nos recuerda que el ingreso es el resultado que nace de verificar el hecho imponible, revelador de la capacidad contributiva que el legislador ha pretendido alcanzar. De ahí que la incidencia de la capacidad contributiva constituya el fin del derecho tributario, entendida desde la doble perspectiva de servir de fundamento de legitimidad del poder tributario y, al mismo tiempo, como límite de dicho poder. Esta concepción acerca del fin de la ley es más totalizadora, ya que contempla y concilia los intereses individuales y los públicos en procura de alcanzar el bien común, finalidad última del Estado de derecho. Y se alinea en el plano constitucional junto con los principios de raíz axiológica tendientes a la realización de la justicia material⁶.

§ 5. *Interpretación de la ley tributaria y capacidad contributiva. Las normas antielusión.* — Existe una conexión bas-

⁵ Ya LOZANO SERRANO ha rechazado la preeminencia dada al criterio del interés tutelado, pues entiende que, con dicho alcance, ya como factor definidor de las normas financieras, ya como criterio de aplicación de éstas, parece insuficiente para garantizar los fines y las exigencias que ha de cumplir el ordenamiento financiero (LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, cap. III, ps. 81 y ss.).

⁶ Dice, al respecto, Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA: "El fin de la norma tributaria no es cobrar impuestos donde no hay capacidad contributiva. Consiguientemente, la capacidad contributiva, eje y norte de toda labor interpretativa, está en el fin mismo de la norma cuando ordena contribuir cuando hay capacidad contributiva, y no contribuir cuando no la hay. Es decir, la capacidad contributiva, entendida en sus dos sentidos, positiva y negativa, fundamenta el hecho de contribuir y sirve, en su caso, de medida de la imposición" (*La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 61).

tante evidente entre la interpretación de la ley tributaria y el principio de capacidad contributiva.

No cabe duda de que la vinculación entre la hipótesis de incidencia genérica contemplada en la norma con los hechos que quedan allí subsumidos debe estar orientada hacia la captación de la capacidad contributiva que subyace en la construcción técnica del hecho imponible.

La capacidad contributiva se erige así en criterio de interpretación que incide en los dos momentos del proceso dialéctico que consiste en interpretar y aplicar la ley: la referencia al precepto genérico y la calificación jurídica, entendida como la individuación del hecho en la norma. Por ello, frente al conflicto de interpretaciones, la construcción de la solución mediante la concreción de la norma individual, derivada de la interpretación superadora que realiza el juez, debe propender y atender al respeto del principio de capacidad contributiva.

La Ley de Procedimientos Tributarios argentina (ley 11.683, art. 1º) contiene un precepto dirigido al intérprete, que le manda a observar el fin de la ley y su significación económica. Son conocidas las críticas que despertó el denominado "criterio de la significación económica" en la interpretación de la ley tributaria, en especial, cuando se lo aplica con pretensiones de recalificar negocios jurídicos que son la fuente de resultados imponibles.

La obligación tributaria nace de la verificación del hecho imponible, que es un hecho jurídico con sustancia económica. El contenido económico se manifiesta como un dato previo necesario a la capacidad contributiva, que es la categoría alcanzada por la ley. El fin de la ley es, como se dijo, alcanzar esa capacidad contributiva normativizada que se conecta, entonces, con una manifestación económica, aunque no termine identificándose con ella. Aun con diferencias y matices, Grizotti, Vanoni, Pugliese y Jarach propusieron el carácter vinculante para el intérprete del resultado económico, y dejando de lado los excesos que sus teorías estimularon, cumplieron el rol positivo de destacar la necesidad de que toda interpretación estuviera anclada a la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas. De ello no se sigue, empero, que el denominado "principio de la realidad económica" sea el que mejor se compadece con la capacidad contributiva, fundamentalmente porque la capacidad contributiva se transforma en un dato jurídico al concretarse en el hecho imponible. Y rara vez se presenta en estado puro, en coincidencia con la manifestación económica, sino que aparece mediatizada por actos y negocios jurídicos que constituyen la causa de las obligaciones tributarias.

Estas consideraciones sobre el rol de la capacidad contributiva habilitan la reacción contra las formas de elusión que la esquivan. Es sin duda legítimo el derecho de reacción de los Estados contra el quiebre de la ley fiscal. Lo delicado del asunto es que la habilitación producida desde la capacidad contributiva no tolera imponer una ca-

capacidad contributiva imaginaria, por fuera del principio de legalidad. Juega aquí la tensión entre economías de opción legítimas y la obligación de incorporar toda la capacidad contributiva contemplada por las leyes. Estas dos fuerzas de sentido contrario son encarnadas por el contenido dual del principio, y de ahí que sea posible desde el principio de la capacidad contributiva extender las consecuencias fiscales previstas en el hecho imponible eludido, aunque no debe verse en ello un instrumento para superar la imperfección o imprevisión del legislador, sino, antes bien, un mecanismo inhibitorio del abuso de las formas jurídicas. Con este alcance, sin duda, el principio de la capacidad contributiva sirve de fundamento a las normas antielusión, generales o particulares, o quizá —lo que es más importante— actúa por sí mismo como mecanismo antielusivo.

§ 6. *Garantía constitucional autónoma.* — La Constitución argentina de 1853 no mencionó la expresión "capacidad contributiva". No quiere decir que no la haya tenido en cuenta según los valores y doctrina de la época. La reforma constitucional, operada en 1994, mantuvo la redacción original en la parte relativa a estos principios⁷.

Nos preguntamos si es indispensable la mención expresa del principio o puede llegarse a la conclusión de que surge implícito de otros textos. En todo, deberíamos interrogarnos sobre cuál es el beneficio de su reconocimiento en el texto constitucional, sea expreso o tácito. O más aún, si el principio puede tener igual vigencia, desde la perspectiva material y procesal, aunque se lo considere fuera de la Constitución.

De acuerdo con nuestra opinión, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito. ¿Cómo no habría de estarlo en una Constitución que junto a los tradicionales principios de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad, decantados de las garantías individuales hacia los derechos del contribuyente, también menciona

⁷ 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 y en él interactúan armonizando y repotenciándose 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". Dentro de esos principios inmanentes se hallan la protección de los derechos individuales y las libertades económicas, pero también aquellos derechos que abarcan el ámbito de la educación, la salud, la familia, el trabajo, la cultura, la seguridad social, entre otros. Estos derechos son modernamente conocidos bajo la denominación de "constitucionalismo social" y tienen cabida y presencia a través de la dinámica interpretación de la Constitución formal.

la proporcionalidad, la equidad y la generalidad, con la advertencia —adicional— de que estas referencias no agotan el concierto de las garantías que derivan de la forma republicana de gobierno!

Quizá una mención expresa hubiera ayudado a una más rápida construcción jurisprudencial del principio. Todavía hoy esa construcción está ausente.

El problema central no es, empero, discernir su consideración expresa o tácita. Lo importante es determinar su contenido y su eficacia. La constitucionalización del principio en el derecho de otros países demuestra que ello no los ha puesto a salvo de elaborar una doctrina sobre el principio, a partir de la norma constitucionalizada.

Los grandes temas por dilucidar son, entre otros derivados 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 para elevar al rango de capacidad contributiva tal o cual manifestación de riqueza? ¿Cómo se fija un límite efectivo al poder impositivo que respete dicha capacidad contributiva? ¿Ayuda, acaso, a resolver estos interrogantes la incorporación del principio a la Constitución nacional, y, en todo caso, se agrega algo nuevo que no esté contemplado ya en el plexo de los principios? ¿Pueden los jueces encontrar en la constitucionalización del principio inspiraciones diferentes o un instrumento eficaz para hacer valer su juicio sobre la legitimidad de las normas?

Para que estas cuestiones sean dilucidadas importa —y mucho— cómo se resuelve la contradicción que, *prima facie*, traduce la discrecionalidad del legislador en materia tributaria en la selección de los hechos imponibles y permitir, a su vez, que los jueces juzguen sobre dicha valoración, proceso delicado porque siempre 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.

La incorporación expresa del principio de capacidad contributiva a la Constitución probablemente acelere una construcción jurisprudencial, con la influencia que ello ejerce sobre el diseño de la estructura tributaria, sobre un grupo de temas que pueden merecer una consideración parcial, incompleta o insatisfactoria a la luz de los principios tradicionales (legalidad, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad). Incluimos en ese grupo de temas, a título de ejemplo, la retroactividad de las leyes, la utilización de las presunciones y ficciones, el concepto de renta global o territorial, los sistemas de determinación de la renta neta, los criterios de imputación temporal, los pagos a cuenta, la existencia de los mínimos no imponibles, la inembargabilidad del salario, la distinción de la incidencia según la fuente de la renta, la exclusión de ciertos bienes y servicios de la imposición, la satisfacción de fines extrafiscales o la onerosidad resultante de la presión impositiva global,

por no nombrar sino a aquellos que con mayor frecuencia aparecen en tensión con el principio.

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

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

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano, inherente a su naturaleza, y no existe otra manera de contribuir sino en función de las capacidades económicas de las personas. 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 informa el programa de la Constitución y está implícito en el art. 33 de la Constitución nacional.

La dimensión del principio, su presencia, su vigencia y posibilidades, así como sus límites, sólo pueden ser hallados cuando se los conjuga con dos órdenes de postulados: 1) con el "Programa de la Constitución", que es el conjunto de ideas que han sido dadas para delinear el modelo político, económico, social y moral de una Nación, y 2) con el resto de las declaraciones y derechos consagrados por la Constitución.

La Constitución nacional declara en su Preámbulo la finalidad "*de promover el bienestar general*"; dispone en los arts. 4º y 75 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. 4º*".

Tenemos, así, que el art. 4º, 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. 75, 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 "proporcionalidad", tal como lo ha entendido nuestra Corte Suprema, no se refiere "a la población", sino a la riqueza (*Fallos*, 151:359). 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 aquellas ideas.

En nuestra opinión, la capacidad contributiva confiere contenido a los principios de equidad y proporcionalidad, y se constituye en un principio autónomo, que agrega a su propia función las tres manifestaciones clásicas, que, sin embargo, no lo agotan: igualdad, no confiscatoriedad y progresividad.

Consistente con el rol de principio calificador general, la capacidad contributiva subyace y se expresa a través de otros principios, pero no corresponde identificarlos. 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. Puede sostenerse que 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 nos refieren a la capacidad contributiva, asumen su existencia como dato insoslayable, confluyen en ella, generan efectos derivados, pero constituyen expresiones parciales, que no pueden reducirla al campo de acción de cada uno.

Es de lamentar que los tribunales argentinos no hayan podido elaborar una doctrina que le asigne al principio un valor autónomo. En particular, la Corte Suprema de Justicia ha ponderado la capacidad contributiva en relación con los otros principios constitucionales expresos, privándolo de la construcción autónoma que el avance de los estudios tributarios exige⁸.

§ 7. *La doctrina argentina.* — Nuestra doctrina no fue ajena a las controversias que la constitucionalización del principio presentó en el derecho comparado, especialmente en la literatura italiana y española.

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

La posición negativa tuvo en nuestro país el apoyo notable de GIULIANI FONROUGE⁹. Sin embargo, una evaluación actual lo dejaría

⁸ Ver en tal sentido el análisis crítico que realiza GARCÍA ETCHEGOYEN, M., ob. cit., ps. 196 y siguientes.

⁹ GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho financiero*, actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, Depalma, Buenos Aires, 2001, vol. I, p. 343.

en posición minoritaria, frente a otros autores como CASÁS¹⁰, CORTI¹¹, JARACH¹², GARCÍA BELSUNCE¹³, GARCÍA ETCHEGOYEN¹⁴, REIG¹⁵, SPISSO¹⁶, TAMAGNO¹⁷, VILLEGAS¹⁸, por nombrar solamente algunos de los más notables entre los que reconocen eficacia al principio, aunque no toda la doctrina le atribuye autonomía dentro del sistema constitucional, ya que, por lo general, nuestra literatura, acompañando a la jurisprudencia, lo absorbe dentro de las garantías de igualdad, no confiscatoriedad y proporcionalidad¹⁹.

§ 8. *Los fines extrafiscales de la imposición.* — La incardinación del principio dentro del programa constitucional supera la fricción entre la capacidad contributiva y la utilización del impuesto con fines extrafiscales, que en el sistema argentino se manifiesta en sentido negativo a través de la concesión de franquicias y exenciones, y de manera positiva por el establecimiento de impuestos con fines de ordenamiento económico-social.

En sustancia, la capacidad contributiva implica un juicio valorativo sobre la función de la riqueza, que se compulsa con otros valores e intereses que merecen tutela con diversos instrumentos de gobierno. Bajo tal contexto, es aceptable 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, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad.

¹⁰ CASÁS, J. O., *Presión fiscal e inconstitucionalidad. Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 105.

¹¹ CORTI, A. H. M., *Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino*, en Rev. "Impuestos", t. L-B, p. 1698.

¹² JARACH, D., *En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario*, en Rev. "La Información", t. LVI, p. 884.

¹³ GARCÍA BELSUNCE, H. A., *Temas de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 115.

¹⁴ GARCÍA ETCHEGOYEN, M., ob. cit., ps. 27 y siguientes.

¹⁵ REIG, E. J., *Los recursos del Tesoro nacional en la Constitución argentina*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1991, p. 21.

¹⁶ SPISSO, R. R., *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991, ps. 242 y 243.

¹⁷ TAMAGNO, R., *El contribuyente*, Perrot, Buenos Aires, 1952, ps. 22 y 61.

¹⁸ VILLEGAS, H. B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1992, ps. 199 y siguientes.

¹⁹ Ver GARCÍA ETCHEGOYEN, M., ob. cit., p. 155.

De esta manera, el contenido dado al principio de capacidad contributiva se flexibiliza para compatibilizarlo y permitir su coexistencia con los fines extrafiscales²⁰.

La diversificación de funciones, fines, procedimientos y medios para alcanzarlos que caracteriza a las finanzas públicas contemporáneas produce una adecuación de la neutralidad que propiciaba el liberalismo clásico.

Por un lado, es evidente 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. Por otro, conviven los instrumentos tributarios con deliberado propósito extrafiscal.

Convendría advertir, de todas formas, que la utilización del instituto tributario con fines ajenos al recaudatorio debe ser transitada con prudencia. La cobertura del gasto público como finalidad secundaria debiera ser excepcional. Por ello, la utilización del impuesto con fines extrafiscales debe ser ponderada con cuidado, y en ello cuenta, se reitera, 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 tributo²¹.

§ 9. *La capacidad contributiva se aplica a todas las especies tributarias.* — En línea con la función metodológica que le atribuimos al principio de capacidad contributiva, concluimos en que es inherente a todos los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales y empréstitos forzosos) y no sólo a los impuestos, a los cuales se los asocia con mayor frecuencia y naturalidad.

Advertimos que, por lo general, la visión que lo niega en las tasas y contribuciones especiales está influida por la existencia de elementos conmutativos, como son la prestación de un servicio público divisible que reporta una ventaja diferencial (tasa) o la realización de una actividad estatal que produce la obtención de un beneficio (contribuciones).

Llamamos la atención sobre el hecho, evidente, de que la mayoría 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

²⁰ *Ibidem.*

²¹ Sobre la ponderación del instrumento tributario con fines extrafiscales preponderantes coinciden SPISSO, R. R., *El principio de capacidad contributiva. Derechos y garantías del contribuyente desde la perspectiva constitucional*, ED, t. 182, p. 138, y GARCÍA ETCHEGOYEN, M., ob. cit., p. 152.

menos nítida la separación entre necesidades públicas divisibles e indivisibles que las origina.

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 adicionen otras condiciones que legitimen su aplicación.

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

Se advierte 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; esta es una cuestión diferente, posterior. Tampoco es lo mismo establecer la condición de existencia de un instituto que determinar su extensión.

Reconocemos 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 teórica, 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.

§ 10. *Justiciabilidad del principio de capacidad contributiva.* — Existen aquí dos aspectos básicos que no deben ser confundidos.

Una cosa es la decisión de los jueces referida a la elección de las manifestaciones de riqueza imponible, en donde, claramente, actúa el legislador dentro del ámbito de su reserva discrecional. Ha dicho la Corte Suprema sobre el criterio de oportunidad o acierto para el establecimiento de los gravámenes que la existencia de la necesidad del impuesto o la ponderación de los resultados económicos que pro-

ducen en los contribuyentes no es revisable judicialmente (Conf., entre otros, *Fallos*, 7:333, 114:262, 154:353, 342:106).

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 cómo y 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 causa de la imposición, que tiene un profundo contenido ético y jurídico.

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. Se nos 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 refleje 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. Sólo a partir de dicho mínimo nace la 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 transgreden el principio de capacidad 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 desconocemos que, desde un punto de vista recaudatorio, resulta más fácil uniformar, mediante parámetros objetivos, dónde empieza y hasta dónde se extiende la capacidad contributiva. Asumimos dichas dificultades y aceptamos el procedimiento, pero sólo a cambio de que la uniformidad únicamente pueda tener el valor de una presunción que admita prueba en contrario.

Hasta ahora nos hemos 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, esta 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". Definir cuándo el impuesto viola el derecho de propiedad es una cuestión valorativa que será definida según las circunstancias.

Nuestro punto de partida es que si se admite que la capacidad contributiva constituye un principio constitucional, se 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. Convengamos en 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 el 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 indirectos. 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.

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

Señalamos antes que existen matices. En algunos casos, la desadecuación será más evidente y, por ello, más protagónica la intervención correctiva del Poder Judicial.

Sí, por ejemplo, la ley se excede en el uso de las presunciones en materia tributaria, llegando a la utilización de verdaderas "ficciones", o impone presunciones *iuris et de iure*, o declara imponible retroactivamente una capacidad contributiva pretérita, o afecta una potencial, o aplica un impuesto con fines de ordenamiento que desvirtúa

la esencia del impuesto o lo priva de su característica esencial, sería más fácil llegar a una conclusión sobre su invalidez constitucional.

Otras veces, cuando de lo que se trata es de la graduación o medida de afectación de la capacidad contributiva, sin llegar a la confiscatoriedad, el tema se complica y no vemos 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 juez²².

²² JARACH, D., *Curso superior de derecho tributario*, Cima, Buenos Aires, 1980, p. 100.