

El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado (notas preliminares en torno de la Justicia Tributaria)*

José O. Casás**

Sumario:

I. Planteo introductorio II. El deber en conciencia de contribuir presupone la existencia de un sistema tributario percibido como justo por el universo de contribuyentes II.1. La equidad II.2. La igualdad II.3. No confiscatoriedad II.4. La proporcionalidad y la progresividad en el tipo o la tarifa II.5. La capacidad contributiva III. El deber de contribuir y el principio de generalidad III.1. El principio de generalidad. Su significado y alcance III.2. Las inmunidades y privilegios tributarios en *L'ancien régime* III.3. Las inmunidades y los privilegios tributarios en una estampa literaria III.4. Las inmunidades y los privilegios tributarios como motivo de escándalo en las enseñanzas evangélicas

I. PLANTEO INTRODUCTORIO

En respuesta al interés que nos despertara la siembra conceptual que desde el aula realizara en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires quien fuera nuestro maestro el profesor Juan Carlos Luqui y su pertinaz exaltación de los valores de lo que dio en llamar *Estatuto del Contribuyente*¹, en innumerables oportunidades nos hemos ocupado de los derechos y garantías del sujeto pasivo de la obligación tributaria².

* Contribución a la obra colectiva: *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, publicada en homenaje al 50º Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, coordinado por César GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ, tomo I, p. 227 y ss., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, que se publica con la autorización de la mencionada editorial.

** Doctor en Derecho por la Universidad de Buenos Aires, con tesis galardonada con el Premio Facultad y profesor emérito de la misma Casa de Altos Estudios como culminación de su actuación como profesor titular regular de la asignatura Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Juez del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, desde su instalación en diciembre de 1998.

(1) Luqui, Juan Carlos, "La Obligación Tributaria en el Derecho Argentino", en *Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas*, año XLI, serie II, Nº 41, Buenos Aires, 1953, p. 16; también del mismo autor pueden consultarse: "Las Garantías Constitucionales de los Derechos de los Contribuyentes", *Revista Jurídica Argentina La Ley*, t. 142, p. 891 y ss.; y "Las Garantías Constitucionales de los Derechos de los Contribuyentes", en *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993, p. 23 y ss.

(2) Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002. Ver también: "El principio de igualdad en el 'Estatuto del Contribuyente' (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Nº 3, Madrid, 1997, p. 57 y ss.

Ellos se infieren de la parte dogmática de la Constitución Nacional –también denominada, por calificada doctrina, *Derecho Constitucional de la Libertad*³– en sus enunciados explícitos, como en los derechos no enumerados a los que da andamio el artículo 33 de la Ley Fundamental⁴, todo ello fortalecido hoy a partir de la Reforma de 1994, por cuanto: de un lado, ella produjo la incorporación en la primera parte del texto constitucional de un capítulo segundo sobre *Nuevos Derechos y Garantías* –artículos 36 a 43, ambos inclusive– y, de otro, por haberle asignado jerarquía constitucional, conforme al artículo 75, inciso 22, a un *conjunto de declaraciones, pactos y convenciones internacionales sobre derechos humanos* que, además de no derogar artículo alguno de las Declaraciones, Derechos y Garantías, contenidos en el capítulo I, deben entenderse como complementarios de aquéllos.

De todos modos consideramos ahora, sin que ello importe abdicar de nuestras ideas originarias, que desde el punto de vista metodológico se impone cambiar el orden de tratamiento de las cuestiones, abordando en *primer término* las *potestades tributarias del Estado como el correlativo deber de contribuir de los sujetos pasivos* y, recién en segundo lugar, sus cauces y límites constitucionales.

Ello así, en tanto *la existencia misma de toda comunidad política organizada está condicionada a la disponibilidad de recursos para afrontar los gastos que origina el cumplimiento de sus funciones e, ineludiblemente, al correlativo ejercicio de las potestades tributarias*, ya que si pretendemos superar la era de las cavernas y transformar las hordas primitivas en pueblo civilizado de una nación se hace menester que el *pacto societatis* se visualice, asimismo, como *pacto sujectionis*, instituyendo una autoridad que al ejercer el poder generará necesariamente erogaciones, debiendo proveer las acciones necesarias para obtener los recursos que posibiliten solventarlas, poniendo, de tal modo, en acción dinámica la *función ingresos-gastos públicos*.

(3) BIDART CAMPOS, Germán J., *Tratado elemental de Derecho Constitucional argentino*, t. I: "El Derecho Constitucional de la Libertad", Buenos Aires, Ediar, 1988.

(4) Disposición incorporada por la Reforma Constitucional de 1860 y vigente hasta nuestros días, en la que se consigna: Artículo 33. Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Dejaremos aquí de lado el tratamiento y desarrollo en extenso de las diversas formulaciones filosóficas⁵ y políticas sobre el deber de contribuir que se explayaron sobre el punto, fundamentalmente a lo largo del siglo XVIII y que confluyeron para constituir el basamento ideológico de las Revoluciones Americana⁶ y Francesa⁷.

(5) Dentro del pensamiento escolástico se destacan las enseñanzas del sacerdote jesuita Francisco SUÁREZ (1548-1617). Corresponde, al respecto, compulsar las reflexiones del doctor Eximio de la Iglesia en su *Tratado de las leyes y de Dios legislador* donde sostuvo una doctrina sobre la ética del tributo de la que solamente aquí recogeremos aquella conforme a la cual la obligación de satisfacer su pago no puede interpretarse como una obligación penal sino que ata al contribuyente en conciencia. Así señaló: "las leyes tributarias por su naturaleza y por su materia, lo único en que consisten es en poner tributos (...); ahora bien, en cuanto tales no son penales (...) la materia de tales leyes es materia de justicia conmutativa y consiste en una justa paga o ayuda que se debe prestar a los reyes para sostener las cargas de su cargo, según aquello de San Pablo: 'Pagad a todos lo que se les debe, a quien tributo, tributo' (...) Luego estas leyes, en cuanto tales, de ninguna manera pueden llamarse penales, de la misma manera que las leyes que determinan los precios de las cosas o los jornales de los obreros, no se pueden llamar penales con relación a los que tienen que pagar esas cantidades, dado que esas cosas o cargos se hacen o se dan en utilidad o provecho de ellos (...) De esto se deduce además que las leyes tributarias, desde el punto de vista de lo que requieren de suyo e intrínsecamente son verdaderas leyes morales que obligan en conciencia (...)". Agregó más adelante, en lo que hace a la causa final, que el tributo será justo en tanto su imposición se efectúe en aras del bien común, "porque siendo común la carga del tributo, también su fin o fruto debe ser común; de no ser así no se guardaría la equidad" (SUÁREZ, Francisco: *Tratado de las leyes y de Dios legislador*, volumen 3, libro V, capítulos XIII y XIV, pp. 523 y ss., en particular pp. 526 y 529, *Instituto de Estudios Políticos, Sección de Teólogos Juristas*, t. II, Madrid, 1968 -cfr. VIDAL, Gladys V.: "Francisco Suárez y las leyes tributarias", parágrafo III: "Su concepción sobre las leyes fiscales", *Revista Argentina de Derecho Tributario*, nros. 11/12, p. 1427 y ss., Universidad Austral. *La Ley*, julio-diciembre 2004).

(6) Es menester tomar en cuenta que entre las causas de la Revolución Americana se ubica, en un plano destacado, la resistencia al pago de impuestos sancionados por un Parlamento con sede en la Metrópoli –la *Stamp Act* de 1765, por la cual se obligaba al uso de papel sellado en todo tipo de instrumento público y, derogada ésta, las *Townshend Acts* de 1767, que gravaban una serie de artículos de importación (incluido el té)– órgano en el cual las colonias carecían de representación, movimiento que se afirma en el Segundo Congreso Continental de Washington que declararía la independencia el 4 de julio de 1776. El tránsito de los artículos de la Confederación a la Constitución de Filadelfia de 1787 fue posible por el Gran Acuerdo o Gran Compromiso, suscripto el 12 de julio de este último año, sobre la base de una propuesta efectuada por el delegado de Pennsylvania, en virtud del cual se correlacionaban al censo de la población tanto la cuantía con que debía contribuir cada Estado en los impuestos directos, como su participación en la Cámara de Representantes, con lo que se correlacionan clara y explícitamente el deber de contribuir con los derechos políticos al sufragio y a la representación parlamentaria (cfr. VIDAL, Gladys V.: "Aspectos fiscales de relevancia en el camino hacia la Constitución Americana", *El Derecho*, t. 208, p. 1075 y ss.).

(7) Con la Revolución Francesa se impone el principio de universalidad de la ley, al echar por tierra los privilegios e inmunidades del Viejo Régimen. Así, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por los Estados Generales de Francia convertidos en Asamblea Nacional el 26 de agosto de 1789, marcó la defunción del sistema impositivo feudal al consagrar el deber de todos los integrantes de la comunidad de afrontar la contribución común conforme a su aptitud económica. En la cláusula 13 de dicho instrumento se dispuso que: para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre los ciudadanos en razón de sus medios (cfr. FAURÉ, Christine: *Las Declaraciones de los Derechos del Hombre de 1789*, 1ª edición en español, p. 11 y ss., en particular p. 12, México, Fondo de Cultura Económica, 1995). La apuntada afirmación en favor de la contribución común debe interpretarse como una reacción contra las inmunidades de la nobleza y el clero, lo que explica la postura sostenida por Maximilien Robespierre en su célebre discurso en la Convención, el 17 de junio de 1793, condenando las exenciones que desmoralizaban al pueblo, para agregar: "No se les quite a los ciudadanos lo que es más necesario. En lugar de establecer en la Constitución diferencias odiosas, debe consagrarse el honoroso deber de pagar las contribuciones para todos los ciudadanos" (ORÍA, Salvador: *Finanzas*, t. I, capítulo XII: "Distribución del impuesto", parágrafo VI: "Exención del impuesto - haberes y rentas mínimos", p. 650 y ss., en particular p. 651, Buenos Aires, Guillermo Kraft, 1948). Bajo la impronta de tales ideas, según lo explicita Louis Trotabas, el sistema tributario que instituiría la Revolución Francesa se asentó en tres premisas fundamentales: 1. La igualdad impositiva que debía instituirse, no era sino el resultado de la igualdad política conquistada, marcando un nexo esencial entre las nociones de contribuyente y ciudadano; 2. Se proscribía toda arbitrariedad, abandonando el método –utilizado por el viejo régimen– de declaraciones controladas, para sustituirlo por otro en base a declaraciones que permitieran a los ciudadanos, en principio, contribuir sobre sus ingresos reales, mediante indicios o signos exteriores; y 3. El impuesto pasaba a estar influenciado por circunstancias económicas en concordancia con el pensamiento fisiocrático, y no por cuestiones políticas (TROTABAS, Louis: *Précis de science et législation financières*, p.140, Paris, Dalloz, 1929; citado por Guillermo A. LALANNE: "Generalidad y tributación", en *Derechos humanos y tributación*, parágrafo III: "La generalidad como principio tributario constitucionalizado", p. 315 y ss., ver nota 28, p. 325, *Revista Jurídica de Buenos Aires 2001*, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2002).

La idea del deber de contribuir además se muestra implícita en el pensamiento de Benjamín Franklin⁸ cuando remarcara el hecho inexorable de la muerte como del pago de impuestos para el sostenimiento del Estado. Así, en una carta escrita a un amigo en 1789, un año antes de fallecer, interrogándose sobre la suerte que correría la hoy más que bicentenaria Constitución de Filadelfia –entonces recientemente sancionada–, reflexionó: “Nuestra Constitución está en vigencia, todo parece indicar que durará, pero lo único cierto es la muerte y los impuestos”⁹.

La Constitución de Cádiz de 1812, sancionada durante la ocupación borbónica de España y bajo el cautiverio del Rey Fernando VII, promulgada el 19 de marzo, que tuvo una gravitación significativa en todo el constitucionalismo latinoamericano vino a establecer, por el título VII: “De las contribuciones”, que las mismas se repartirían entre todos los españoles, con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno (artículo 339) y que ellas serían proporcionales a los gastos que se decretaran por las Cortes para el servicio público en todos los ramos (artículo 340)¹⁰, con lo cual se hizo hincapié en la obligación general a contribuir en proporción a la aptitud económica.

Es del caso apuntar que en nuestro país la necesidad de la contribución común y el correlativo deber de contribuir fueron reafirmados en el momento mismo de la organización institucional de la República, cuando al miembro informante de la Comisión de Negocios Constitucionales en el Congreso de Santa Fe –donde alumbrara nuestra Carta Magna de 1853– diputado por la Provincia de Santiago del Estero José Benjamín Gorostiaga, le tocó defender la federalización de los recursos aduaneros. Así lo hizo, recordando:

“Todo gobierno (...) debe tener poder bastante para dar entero cumplimiento a las obligaciones que se le imponen y de que es responsable. Las rentas son el principal resorte para llenar estos objetivos, elemento sin el que la maquinaria del Estado quedaría paralizada; porque sin la unión y consolidación de rentas, de ciertos intereses y medios no pueden haber en política existencia Nacional, y la crea-

(8) FRANKLIN, Benjamín (1706-1790) condensa en su persona las calidades de filósofo, economista, político y científico. En 1757 fue enviado a Inglaterra por la Asamblea de Pennsylvania para solicitar al Rey el derecho de recaudar impuestos por la propiedad de la tierra. Regresó nuevamente a Londres en 1764 como representante de su colonia, declarando en 1766 ante la Cámara de los Comunes sobre la ley de timbre (*Stamp Act*). Su testimonio tuvo una influencia enorme en la revocación de esta ley. Sin embargo, pronto se introdujeron en el Parlamento nuevos planes para gravar con impuestos a las Colonias, por lo que Franklin empezó a sentir el conflicto entre la devoción a su tierra natal y la lealtad a Jorge III. Cuando regresó a Filadelfia en 1775 las batallas de Lexington y Concord habían desatado la contienda. Fue elegido miembro del II Congreso Continental. Integró el comité de cinco miembros encargado de redactar el Acta de la Independencia. Fue presidente del Consejo Ejecutivo de Filadelfia entre 1785 y 1789, falleciendo en esa Ciudad el 7 de abril de 1790 (cfr. *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XXIV, p. 1123 y ss., Espasa Calpe S.A., Madrid, 1994).

(9) cfr. <http://www.graduate-report.com.ar/penn.htm>

(10) RICO LINAGE, Raquel, *Constituciones históricas - Ediciones oficiales*, 2ª edición, p. 19 y ss., en particular p. 62, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1994.

ción de aquéllas en relación a las necesidades del país y a sus recursos es una parte esencial de toda Constitución”¹¹ (el destacado en bastardilla ha sido añadido).

A poco de sancionada nuestra Constitución, sobre el mismo punto, Juan Bautista Alberdi¹², con justeza, señalaba:

“Luego que se organiza o erige un Gobierno, es menester darle medios de existir, formarle un Tesoro nacional. El Gobierno ocupa hombres en el servicio de la administración civil, a quienes debe sueldos en cambio de su tiempo; necesita edificios para las oficinas del servicio, cuya adquisición y sostén cuesta dinero; necesita soldados para hacer respetar y obedecer las leyes y su autoridad; estos soldados viven de un sueldo, consumen municiones de guerra y de boca, y necesitan armas, todo a expensas del Estado, a quien dedican su tiempo y su servicio. Necesitan otras mil cosas (...), pero *indudablemente no puede haber gobierno gratis, ni debe haberle por ser el más caro de los gobiernos (...)* // Según esto, *el Tesoro y el Gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su Gobierno, no puede existir como nación independiente, porque no es más el Gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su Gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre.* // Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un Gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el Gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el Gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. // Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso. El país que dice: ‘Yo no doy más que esta determinada suma para atender a los gastos de mi Gobierno; si con ella no puede existir, retírese a su casa y quede acéfalo el ejercicio de la soberanía’, abdica su independencia, pronuncia su manumi-

(11) *Asambleas Constituyentes Argentinas - Seguidas de los textos constitucionales, legislativos y pactos interprovinciales que organizaron políticamente la Nación*, obra dirigida por Emilio RAVIGNANI, edición del Instituto de Investigaciones Históricas de la Facultad de Filosofía y Letras de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, Casa Jacobo Peuser, 1937-1939, t. IV, p. 501.

(12) El aludido pensador y patriota es sin duda el jurista argentino, en el campo del Derecho Público, más destacado del siglo XIX, y puede ser considerado el padre de la Constitución de 1853. Sancionada nuestra Carta Magna fue designado como embajador plenipotenciario de la Confederación Argentina en Europa, revistando como decano de los ministros sudamericanos. En una recepción efectuada por entonces en la Corte de Francia fue llamado por el Emperador Napoleón III, quien dirigiéndose a las personalidades que lo rodeaban les dijo: “Señores: os presento al doctor Alberdi, ministro argentino y autor de la Constitución de su patria”. La referida distinción del Emperador, Alberdi jamás la olvidaría (cfr. DE SANTILLÁN, Diego A., *Gran Enciclopedia Argentina*, t. I: “A-Byn”, Buenos Aires, Ediar, 1956, p. 90 y ss., en particular p. 92).

sión, se declara disuelto como Estado político. Esto sería Gobierno a precio fijo, la libertad por tal suma, y si no la esclavitud"¹³ (el énfasis en bastardilla nos pertenece).

Se preguntaba más adelante:

"¿Qué es la renta pública? Una parte de la renta privada de los habitantes del país (...) es una parte del capital o haber cualquiera de los particulares. Es la unión de las porciones de rentas que los particulares satisfacen al cuerpo social en que viven, para asegurar el orden, que les protege el resto de su renta, el capital, la vida, la persona y su bienestar.// Luego hay renta pública donde quiera que hay rentas y capitales particulares (...) // Lo que agota y destruye la riqueza privada no es la contribución, pues al contrario, ésta la defiende y conserva; es el despojo, el pillaje que hace el despotismo, no para sus gastos, sino para sus excesos. Aunque el despotismo suele nacer por su propio instinto, como cualquier animal dañino, uno de los medios de provocar su aparición, es negar la contribución legítima al Gobierno de libertad. Si matáis de hambre al Gobierno legítimo, le reemplaza el despotismo, que con sable en mano os arrebatara el pan de la boca y os reduce a la desnudez. El Gobierno libre come lo mismo que el Gobierno tirano, y de eso vive. La contribución es un alimento; arrebátarsela es fundar el despotismo, y perder toda la fortuna por haber querido ahorrar una pequeña parte"¹⁴.

Añadía, a su vez, ratificando la necesidad pública de formar un Tesoro, la siguiente recomendación:

"No debe haber tierra, capital ni trabajo que no contribuya con su parte de utilidad a soportar el gasto que cuesta el mantener la ley, que los protege: todas las industrias deben contribuir a sostener la ley, que garantiza su existencia y libertades. La contribución equitativa, lejos de ser una carga, es el más egoísta de los gastos: pues tanto valiera llamar *carga* y sacrificio los gastos hechos en comer, alimentarse y vivir. Forma una parte de este sacrificio el de vivir respetado, libre y seguro.

(13) ALBERDI, Juan Bautista, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, tercera parte: "Disposiciones de la Constitución que se refieren al fenómeno de los consumos públicos, o sea de la formación, administración y empleo del Tesoro Nacional", capítulo III: "De los consumos o gastos públicos. Recursos que la Constitución señala para sufragarlos. Elementos y posibilidad de un Tesoro nacional en la condición presente de la Confederación", parágrafo I: "De la sensatez con que la Constitución ha declarado nacionales recursos que lo son por su naturaleza y por la tradición política argentina. Obstáculos de hecho que la política nacional debe remover por grados y pacíficamente. Separación rentística de Buenos Aires", Valparaíso, Chile, Del Mercurio de Santos Torner y Ca., 1854 (o cualquiera de sus posteriores y múltiples ediciones).

(14) ALBERDI, Juan Bautista, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, op. cit., tercera parte, capítulo III: "De los consumos o gastos públicos. Recursos que la Constitución señala para sufragarlos. Elementos y posibilidad de un Tesoro Nacional en la condición presente de la Confederación", parágrafo V: "Continuación del mismo asunto. Posibilidad del recurso de las contribuciones en la Confederación. El impuesto es posible cuando hay materia imponible".

// Repartir bien el peso de las contribuciones no sólo es medio de aligerarse en favor de los contribuyentes, sino también de agrandar su producto en favor del Tesoro nacional. La contribución es más capaz de dañar por la desproporción y desigualdad que por la exorbitancia: tan verdadero es esto, que muchos han visto en las contribuciones elevadas un estímulo a la producción más que un ataque. (...)

// 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 aquí la *igualdad proporcional*"¹⁵. Sin perjuicio de ello, a modo de síntesis, también señalaba: "El poder de crear, de manejar y de invertir el Tesoro público, es el resumen de todos los poderes, la función más ardua de la soberanía nacional. En la formación del Tesoro puede ser saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal; en la elección y cantidad de los gastos puede ser dilapidada la riqueza pública, embrutecido, oprimido, degradado el país"¹⁶.

Desde una perspectiva dogmático tributaria estricta, nos encontramos con afirmaciones coincidentes a las ideas vertidas en su tesis doctoral por Ezio Vanoni, defendida en 1925 en la Universidad de Pavia y publicada en 1932¹⁷. Allí el jurista italiano sostuvo:

"El concepto de tributo (...) permite superar, junto al prejuicio de la odiosidad del tributo, la opinión de que la imposición limita y restringe la libertad y los derechos de los particulares. // (...) [E]strechamente *ligado al nacimiento del Estado, aparece el abstracto poder de pedir a los particulares los medios para realizar sus propios fines* (...) [A]dmittido el principio de la necesidad de la vida en sociedad, de ello se desprende directamente lo absurdo que resulta concebir la actividad dirigida a la obtención de los medios necesarios para el mantenimiento de la organización social como una limitación a la actividad individual. // Partiendo del concepto de Derecho se llega a resultados análogos. Si verdaderamente el Derecho es norma de conducta, no existe Derecho sin Estado que lo mantenga y, en consecuencia, no existe personalidad jurídica del particular sin ordenamiento jurídico que la regule y reconozca. *La facultad del Estado de obtener los medios necesarios para su propia existencia y, por ende, para la tutela y el mantenimiento del ordenamiento jurídico, se perfila así como un elemento esencial de la misma afirmación del Derecho.* // La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto

(15) ALBERDI, Juan Bautista, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, op. cit., tercera parte, capítulo IV: "Principios y reglas según los cuales deben ser organizados los recursos para la formación del Tesoro Nacional", parágrafo V: "Continuación del mismo asunto. De los fines, asiento, repartición y recaudación de las contribuciones según los principios de la Constitución Argentina".

(16) ALBERDI, Juan Bautista, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*, op. cit., tercera parte, capítulo V: "Autoridad y requisitos que en el interés de la libertad intervienen en la creación y destino de los fondos del Tesoro según la Constitución Argentina".

(17) VANONI, Ezio, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, Cedam, 1932.

que sin tal actividad no existiría Estado, y sin Estado no existiría Derecho. Con otras palabras, decir que el tributo limita la personalidad individual equivale a afirmar que la existencia misma del Estado constituye un límite a los derechos del particular. *El hombre libre de cualquier obligación tributaria tan solo es pensable al margen de la convivencia social, pero semejante abstracción, si quizás favorece al filósofo, no reviste ninguna autoridad para el jurista, que estudia al hombre en el real desarrollo de sus relaciones con otros individuos*" (el resaltado en bastardilla ha sido agregado)¹⁸.

Nos vemos obligados a aclarar que, si bien participamos de la mayoría de los conceptos del autor antes citado, discrepamos con la afirmación de que no existe Derecho, en el sentido más lato del concepto, sin Estado, lo cual equivale a reducir el Derecho a un conjunto de reglas, lo que bien puede llamarse simplemente *ordenamiento positivo*. A su vez, desde nuestra apreciación de las cosas, *la personalidad jurídica de los hombres* es un *derecho natural*¹⁹, propio de su dignidad esencial, y no un reconocimiento gracioso del Estado.

Por su parte, S.S. Pío XII, en audiencia brindada el 3 de octubre de 1956 a los participantes del *X Congreso de la International Fiscal Association*, señaló en las partes pertinentes de su discurso: "No cabe duda alguna acerca del deber de cada ciudadano de cargar con una parte de los gastos públicos. Mas el Estado, por su parte, como encargado de proteger y promover el bien común de los ciudadanos, tiene la obligación de repartir entre éstos únicamente las cargas necesarias y proporcionales a sus recursos", agregando: "El impuesto no será considerado, entonces, como una carga siempre excesiva y más o menos arbitraria, sino que representará, en un Estado mejor organizado y más apto para conseguir el funcionamiento armónico de las distintas actividades de la sociedad, un aspecto acaso humilde y muy material, pero indispensable, de la solidaridad cívica y del aporte de cada cual al bien de todos"²⁰.

(18) VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias, traducción al español y estudio introductorio del catedrático Juan Martín Queralt*, capítulo III: "Naturaleza del derecho de imposición. El tributo como emanación de la soberanía o de la supremacía del Estado. La causa del tributo", parágrafo 28: "El tributo no limita ni la libertad ni los derechos de los particulares", ps. 183 y ss., en particular ps. 183 y 184, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

(19) Encíclica *Mit Brennender Sorge*, dirigida: "A los Venerables Hermanos Arzobispos de Alemania y a los demás Prelados en paz y en comunión con la Sede Apostólica", número 9º (27-30), dada por S.S. Pío XI, en el Vaticano, el 14 de marzo de 1937, en *Colección completa de Encíclicas Pontificias (1830-1950)*, Buenos Aires, Guadalupe, 1952, p. 1415 y ss., en particular p. 1426. En ella se señala: "Aquí nuestro pensamiento se refiere a lo que suele ser llamado derecho natural, que el dedo del mismo creador escribió en las tablas del corazón humano, y que la sana razón, no oscurecida por pecados y pasiones, puede leer en ellas. A la luz de las normas de este derecho natural, todo derecho positivo, cualquiera sea su legislador, puede ser apreciado en su contenido ético y consiguientemente en cuanto a la legitimidad del mandato y a la obligación de cumplirlo. Las leyes humanas que estén en abierta contradicción con el derecho natural se hallan afectadas de vicio original, que no se remedia ni con la violencia ni con el despliegue de fuerzas externas".

(20) *L' Osservatore Romano*, edición semanal en lengua castellana, año 5, nº 261, Buenos Aires, 25 de octubre de 1956.

El profesor de la Universidad de Erlangen-Nuremberg Walter Schick ha señalado que: "El Estado moderno es un Estado recaudador. Los impuestos (...) son una condición imprescindible para la libertad de los ciudadanos. Con los impuestos se compra, para así decirlo, la libertad personal"²¹; a ello se puede añadir lo que ya había manifestado en un anterior ensayo donde puede leerse: "Todos nosotros pagamos impuestos: hombres de negocios, profesores, abogados, trabajadores, taxistas. Y el que no los paga, como ocurre con los estudiantes, lo hará, sin embargo, con seguridad algún día. // Y por ser esto así, constituye la relación Estado-contribuyente la relación jurídica más general y más duradera que hoy existe entre la comunidad y sus ciudadanos"²².

Valga puntualizar, incluso, y sin afán de polemizar con el autor alemán, que es difícil concebir en nuestro tiempo la existencia de algún sujeto que no soporte, aunque ello ocurra en mérito del fenómeno económico financiero de la traslación que hace repercutir los gravámenes con efecto analgésico en los consumos de bienes y servicios, que se encuentra al margen de ser alcanzado por algún tributo. Así el catedrático José Luis Pérez de Ayala ha indicado:

"... quizás podría afirmarse, sin exageración, que a ninguna rama del Derecho vive hoy tan *adherido* (incluso cuando es a pesar suyo) el ciudadano, como lo está al Derecho Tributario, a diario, e incluso mientras duerme. Pocos alumnos habrán caído, así, en la cuenta –por establecer un ejemplo gráfico– que cuando, en las horas de sueño, se mantiene conectada y en marcha la nevera de su vivienda, se está produciendo un consumo de energía eléctrica que comporta el soportar, por obra de la ley, la carga del impuesto que grava su suministro, esto es el Impuesto al Valor Añadido"²³.

El jurista argentino, prematuramente fallecido, Carlos Santiago Nino, en una Comunicación que anticipaba sus conceptos como panelista invitado a las *XX Jornadas Tributarias*, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, celebradas en la Ciudad de Mar del Plata en el año 1990, con relación al tema a cargo de la Comisión N° 3: "Ética y Tributación", se refirió a los puntos de contacto y a las tensiones entre el derecho de propiedad y las contribuciones impositivas²⁴.

(21) SCHICK, Walter, "Aspectos de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en materia fiscal", parágrafo I: "Introducción", en *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, n° 1, enero-abril 1986, p. 163 y ss., en particular p. 164, Madrid.

(22) SCHICK, Walter, "La obligación de las autoridades fiscales de recaudar los impuestos" en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, p. 181 y ss., en particular p. 183, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 1980.

(23) PÉREZ DE AYALA, José Luis, "Prólogo" en: *Derecho Tributario*, de Eusebio González y Ernesto Lejeune, t. I, p. 9 y ss., en particular p. 10, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997.

(24) NINO, Carlos Santiago, "La justificación ética de la contribución impositiva", papeles de trabajo de las *XX Jornadas Tributarias*. El ensayo puede consultarse en la Biblioteca del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.

Para este autor, varias son las teorías desarrolladas para dar fundamento al derecho de propiedad. Pasó, así, revista de ellas e hizo mérito a la de la primera ocupación, a la de la adquisición a través del trabajo, a la utilitarista, a la de la autorrealización y a aquella que asocia la propiedad con la libertad política. Sostuvo Nino que la propiedad privada es moralmente justificable bajo ciertas condiciones.

Ella puede traducirse en una mayor eficiencia económica y maximización de la producción, sin perjuicio de lo cual puso el énfasis en *la relación intrínseca que hay entre el desarrollo de la autonomía de las personas y la necesidad de controlar individualmente ciertos recursos económicos*, principalmente los bienes de uso personal, ya que sin tal control sería imposible la elección y materialización de planes de vida en términos de libre albedrío, por cuanto la capacidad de elegir no depende solamente de condiciones psicológicas y físicas sino, también, de la disponibilidad de recursos materiales que permitan ejercitar las preferencias de los individuos en el mundo exterior.

Es que los recursos económicos son necesarios para desarrollar la actividad intelectual en la que consiste la elección de planes de vida y, más aún, para concretarlos. Agregó el autor que la privación del acceso a esos recursos difiere sólo en matices de la acción de impedir el desarrollo de las condiciones mentales y físicas de un individuo. En las circunstancias expuestas, se advierte que es menester *reconocer un derecho general a la propiedad* dado que *la autonomía de los individuos debe ser distribuida entre todos ellos*, con lo cual, como corolario, *toda persona tiene derecho a acceder efectivamente a la propiedad individual* y no solamente a tener una oportunidad a tal acceso, que sólo se concretaría en ciertas condiciones que el individuo no controla.

Admitidas tales premisas, concluyó que: *“Una democracia de propietarios –como suele llamarse a un sistema de propiedad equitativamente distribuida– requiere generalizar las condiciones de acceso a esa propiedad y la mejor forma de proveer tales condiciones de modo que sea compatible con la libertad individual es a través de un sistema de impuestos progresivos”*. Ello así, en tanto corregir las desviaciones desigualitarias que produce el mercado puede alcanzarse, incluso, mediante el *procedimiento redistributivo menos perturbador*, tal como lo es *un sistema impositivo que grave las manifestaciones más conspicuas de la capacidad económica* como son las ganancias, los patrimonios o a las transmisiones sucesorias, con lo cual se favorecerá la difusión y se desalentará la concentración de la riqueza²⁵.

Coincidimos con las ideas vertidas por el destacado jurista por cuanto, en nuestro concepto, la propiedad privada, más allá de que pueda tener diversidad de origen, responde a un requerimiento de la naturaleza humana, esto es, tiende a procurar seguridad y libertad al propietario y a facilitar la multiplicación de los bienes materiales de la

(25) NINO, Carlos Santiago, “La justificación ética de la contribución impositiva”, op. cit., p. 6 y ss.

sociedad, sin perjuicio de que su uso debe cumplir una función social y el Estado, además de respetarla y hacerla respetar, debe tender a su difusión facilitando su acceso al mayor número de habitantes, a lo cual coadyuva, sin duda alguna, un sistema impositivo y un gasto público que permitan extender hacia todas las clases sociales el ejercicio de este derecho²⁶.

Así entonces, *el impuesto* y, consiguientemente, *el deber de contribuir* no entran en conflicto con el derecho de propiedad. Más aún: *son instrumentos facilitadores de la difusión de la propiedad privada* y de la efectiva concreción *del derecho a la propiedad*.

A tal orientación ha adscripto la Reforma Constitucional de 1994 al caracterizar el derecho de propiedad y su uso y disposición –regulado por el artículo 14 de la Ley Suprema en favor de todos los habitantes de la Nación conforme las leyes que reglamenten su ejercicio²⁷– y luego al resguardarlo con una verdadera ciudadela defensiva, resultante de los minuciosos enunciados desarrollados en el artículo 17 que lo declara inviolable, en tanto debe concebirse en sintonía con la atribución del Congreso –prevista en el artículo 75, inciso 23–, que asigna a dicho Poder del Estado el cometido de *legislar* y

(26) En esta línea de pensamiento ya se había enrolado la Doctrina Social de la Iglesia, pudiendo consultarse en particular la encíclica *Mater et Magistra*, dada por S.S. Juan XXIII en Roma el 15 de mayo de 1961. En ella puede leerse: “113. No basta (...) afirmar que el hombre tiene un derecho natural a la propiedad privada, de los bienes, incluidos los de producción, si, al mismo tiempo, no se procura, con toda energía, que se extienda a todas las clases sociales el ejercicio de este derecho (...)”// 115. Hoy, más que nunca, hay que defender la necesidad de difundir la propiedad privada (...) realizar una política económica y social, que facilite y amplíe lo más posible el acceso a la propiedad privada de los siguientes bienes: bienes de consumo duradero; vivienda; pequeña propiedad agraria; utillaje necesario para la empresa artesana y para la empresa agrícola familiar; acciones de empresas grandes o medianas; todo lo cual se está ya practicando con pleno éxito en algunas naciones, económicamente desarrolladas y socialmente avanzadas.”// 119. (...) En realidad, dentro del plan de Dios Creador, todos los bienes de la tierra están destinados, en primer lugar, al decoroso sustento de todos los hombres”. En consonancia con lo precedentemente destacado, S.S. Juan Pablo II, en la encíclica *Centesimus Annus*, dada en Roma el 1º de mayo de 1991, capítulo IV: “La propiedad privada y el destino universal de los bienes”, pto. 30, repasó las conclusiones del Concilio Vaticano II, recogiendo textualmente sus palabras: “El hombre, usando estos bienes, no debe considerar las cosas exteriores que legítimamente posee como exclusivamente suyas, sino también como comunes, en el sentido de que no le aprovechen a él solamente, sino también a los demás’. Y un poco más adelante: ‘La propiedad privada o un cierto dominio sobre los bienes externos aseguran a cada cual una zona absolutamente necesaria de autonomía personal y familiar y deben ser considerados como una ampliación de la libertad humana (...) La propiedad privada, por su misma naturaleza, tiene también una índole social, cuyo fundamento reside en el destino común de los bienes’ (Const. Past. *Gadium et Spes*, sobre la Iglesia en el mundo actual, ptos. 69, 71)”. Seguidamente, en el pto. 31, consigna: “El origen primigenio de todo lo que es un bien es el acto mismo de Dios, que ha creado al mundo y al hombre y que ha dado a éste la tierra para que la domine con su trabajo y goce de sus frutos (Cf. Gén. 1, 28-29). Dios ha dado la tierra a todo el género humano para que ella sustente a todos sus habitantes, sin excluir a nadie ni privilegiar a ninguno. He ahí, pues, la raíz primera del destino universal de los bienes de la tierra. Esta, por su misma fecundidad y capacidad de satisfacer las necesidades del hombre, es el primer don de Dios para el sustento de la vida humana. Ahora bien: la tierra no da sus frutos sin una peculiar respuesta del hombre al don de Dios, es decir, sin el trabajo. Es mediante el trabajo como el hombre, usando su inteligencia y su libertad, logra dominarla y hace de ella su digna morada. De este modo se apropia una parte de la tierra, la que ha conquistado con su trabajo; he ahí el origen de la propiedad individual. Obviamente le incumbe también la responsabilidad de no impedir que otros hombres obtengan su parte del don de Dios; es más, debe cooperar con ellos para dominar juntos toda la tierra” (cfr. *Once grandes mensajes*, 15ª edición, encíclica *Mater et Magistra*, segunda parte: “Puntualización y desarrollo de las enseñanzas sociales de los Pontífices anteriores”, parágrafo: “La difusión de la propiedad privada es necesaria”, puntos 113 y 115 y parágrafo: “Propiedad pública”, punto 119, p. 160 y ss., y encíclica *Centesimus Annus*, capítulo IV: “La propiedad privada y el destino universal de los bienes”, pp. 782 y 783, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1993).

(27) Derechos que no pueden ser desconocidos en su sustancia so pretexto de reglamentación, por cuanto por el artículo 28 de nuestra Carta Magna se deja establecido que: Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio.

*promover acciones positivas*²⁸ que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos (...) ²⁹ (dentro de los cuales se encuentra, a no dudarlo, el derecho natural de todos a acceder a la propiedad), regulación que, sistémicamente con otras, apunta a la consolidación de un *Estado Social de Derecho*³⁰.

La situación de desamparo y vulnerabilidad del hombre sin propiedad, se encuentra magníficamente descrita en un párrafo de George Bernard Shaw, en el cual puntualiza: "Cuando el área ocupada ha llegado al último límite y sólo queda una franja de arena entre los surcos y las olas, cuando hasta la tierra cubierta a veces por las olas es cultivada por los pescadores, el monte y el pasto ascienden hasta la alta línea de las nieves perpetuas; en un palabra, cuando toda la tierra utilizada es ya de propiedad particular, aparece un hombre que ambula desde la cumbre a los llanos sin encontrar un sitio libre en que sentar el pie.

(28) La adopción de medidas de acción positiva (*affirmative actions*), también denominadas de "discriminación inversa o benigna" (*reverse or benign discrimination*), han sido materia de amplio tratamiento en la doctrina comparada, utilizándose en los más diversos ámbitos –vg. representación política con mínimos tasados a favor de la mujer para la integración de los órganos colegiados– excediendo su utilización, en mucho, al campo fiscal. Para algunos, atendiendo a la función ingresos-gastos públicos, es menester tener en vista, por un lado, el justo impuesto y, por otro, el justo gasto (de la conferencia pronunciada por el Profesor Emérito de la Universidad de Génova Víctor Uckmar, en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires el 26 de julio de 2007). A ello vale añadir que, desde otra óptica, conforme el Profesor Titular Consulto de la Universidad de Buenos Aires, Arístides H. M. Corti, el Estado debería operar como un moderno Robin Hood (personaje legendario –de cuya existencia algunos dudan– que se sitúa en Inglaterra a fines del siglo XIV y principios del XV, que robaba a gobernantes y eclesiásticos acomodados para entregar parte del botín a necesitados, menesterosos y oprimidos), recaudando tributos de los ricos en función de su aptitud económica y extendiendo su accionar al gasto social en favor de las personas indigentes o por debajo de la línea de pobreza. El apuntado catedrático nacional, con un marcado sentido crítico define a la acción gubernativa de Argentina como a la propia de un Hood Robin, que saca recursos de los pobres a través de la imposición genérica o específica a los consumos nacional (Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos, Impuestos a los Combustibles Líquidos derivados del Petróleo y Gas Natural) y local (Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene, en este último caso cuando no existe prestación del servicio o razonable equivalencia entre el total recaudado y los costes, también totales, de su prestación), para instituir beneficios fiscales y desgravaciones (fundamentalmente en el Impuesto a las Ganancias) en favor de los ricos.

(29) El derecho de propiedad entendido en la dimensión de derecho a la propiedad privada se encuentra acogido en la Declaración Americana de Deberes y Derechos del Hombre, aprobada en Bogotá en 1948 y elevada a rango constitucional por la Reforma de 1994. Allí, en el capítulo I: "Derechos", se predica: Artículo XXIII. Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.

(30) El subsistema referido en el texto se conjuga con otros diversos incisos del artículo 75 de la Constitución. Así, cobra relevancia que en el inciso 2, tercer párrafo *in fine*, se establezca respecto a la distribución de la coparticipación tributaria que la misma se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas –se refiere a la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires– contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (estándares a los que no es indiferente la difusión de la propiedad). A su vez, por el inciso 8, se determina que el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la Administración Nacional, se fijará anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este artículo –ya transcrito–, (...) en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas (...) Finalmente, el inciso 19, conocido como Cláusula del Progreso con Justicia Social, introduce el primer párrafo remarcando como competencia legislativa: Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social (donde no puede estar ausente una equitativa distribución de los bienes) (...), para añadir en el segundo: Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; proveer políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen.

Ese hombre, mientras va por los caminos es un vagabundo; fuera de ellos, un intruso, y en la economía nacional es un proletario. Ese hombre está condenado a pena capital si no se vende a sí mismo”³¹. Permítasenos sostener que, en su desesperación, en muchos casos efectivamente se terminó vendiendo ante las quimeras que ofrecieron ideologías totalitarias fracasadas durante el siglo XX, como el comunismo y el fascismo, o ante el espejismo de bonanza que subyacía en un culto pagano al mercado, en paralelo a un modelo de Estado abstencionista y desertor, que solamente sirvió para hacer más pobres a los pobres y más ricos a los ricos y en el cual nunca se produjo el preanunciado derrame de la riqueza generada por el crecimiento económico, a favor de los menos favorecidos.

Como síntesis, en este aspecto, valga reafirmar que el *deber de contribuir* constituye un *presupuesto para la existencia misma del Estado* que aspira a establecer y hacer cumplir reglas de pacífica convivencia entre los hombres y a formular y ejecutar proyectos colectivos para alcanzar el bien común abarcando a la comunidad en su conjunto y, singulamente, a todos sus integrantes, en los más diversos aspectos de orden material y espiritual.

En el estado actual de la *conciencia universal de los derechos humanos*, valga referir que la *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*, aprobada en la *IX Conferencia Internacional Americana*, celebrada en Bogotá, Colombia, en el año 1948, por su capítulo II: “Deberes” dejó dispuesto: *Artículo XXXVI. Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.*

Por su parte, en la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, también conocida como *Pacto de San José de Costa Rica*, aprobada por la República Argentina mediante la ley nº 23.054³², y hoy receptada con rango constitucional, como la anterior Declaración –en ambos casos a tenor del artículo 75, inciso 22 de la Ley Fundamental–, en su parte I: “Deberes de los Estados y Derechos Protegidos”, capítulo V: “Deberes de las Personas”, con alcance general se ha establecido: *Artículo 34 (Correlación entre deberes y derechos) 1. Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad. 2. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática.*

En este último supuesto, cabe inferir la obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas de la correlación entre deberes y derechos, de los deberes para con la

(31) SHAW, George Bernard, “*The basis of socialism: Economic*”, en obra colectiva: *Essays in fabian socialism*, edición del autor, Londres, 1889. También puede consultarse la edición en español de *Ensayos Fabianos. Escritos sobre el socialismo*, Madrid, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de España, 1985.

(32) *Anales de Legislación Argentina*, tomo XLIV-B, ps. 1250 y ss.

comunidad y de la limitación de los derechos individuales (en el caso el de usar y disponer de la propiedad de los bienes económicos), todo ello en vista a las justas exigencias del bien común.

Al emitir nuestro voto singular en el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la causa "Gómez, José Camilo s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en 'Gómez, José Camilo y otros c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (artículo 277 CCAyT)'"³³, sentencia del 9 de agosto de 2006, donde se debatía la procedencia de reajustes en materia de contribuciones sobre bienes inmuebles derivados de un revalúo retroactivo por mejoras no denunciadas tempestivamente por el propietario, subrayamos:

"Adviértase que *quien evade totalmente sus cargas impositivas* intenta transitar en la sociedad como un verdadero polizón, mientras que *aquel que las paga a medias*, sobre todo cuando se disfruta de manifestaciones objetivas y conspicuas de capacidad contributiva, tal como la constituida por la riqueza inmobiliaria, *pretende desplazarse dentro de la comunidad en primera clase, pero abonando tan sólo un boleto de tercera*".

II. EL DEBER EN CONCIENCIA DE CONTRIBUIR PRESUPONE LA EXISTENCIA DE UN SISTEMA TRIBUTARIO PERCIBIDO COMO JUSTO POR EL UNIVERSO DE CONTRIBUYENTES.

Suele decirse que el Derecho es un mínimo de ética. En nuestro caso, entendemos que debe aspirarse a más, superando el muy difundido relativismo moral, que pospone la equidad en el reparto de las cargas públicas a favor de la eficiencia recaudatoria, conduciendo a la instauración de sistemas tributarios marcadamente regresivos, basados, casi exclusivamente, en impuestos indirectos al consumo.

Ello así, en tanto estamos enrolados en la postura sostenida en nuestro medio por Werner Goldschmidt y Germán J. Bidart Campos, quienes, en una concepción trialista, conciben tres dimensiones del Derecho: la normatológica, la sociológica y la dikeloica, para poner el acento en esta última, al remarcar la búsqueda de la justicia como norte primordial de todo ordenamiento jurídico.

El profesor Fritz Newmark incursiona en sus *Principios de la Imposición*, más allá de exceder las fronteras de lo estrictamente jurídico, en aquellas reglas que atienden, tomando en cuenta su basamento en consideraciones políticas y sociales, al *fin justifi-*

(33) Expte. n° 4318/05 (cfr. www.tsjbaires.gov.ar).

cia. Así enuncia como tales a: 1. *la generalidad*; 2. *la igualdad*; 3. *la proporcionalidad* o gravamen sobre la capacidad de pago; y 4. *la redistribución*³⁴.

Inspirados, en cambio, en las enseñanzas del profesor Ramón Valdés Costa, delimitaremos nuestro enfoque a los *principios jurídicos fundamentales* incorporados explícita o implícitamente a la Constitución, por lo que dejaremos "al margen los principios y reglas económicas, técnicas y administrativas en cuanto no hayan accedido al ámbito jurídico-constitucional, lo que no implica desconocer su importancia"³⁵.

A partir de ello, y teniendo como norte, en este caso, el precisar la noción *principista* y *constitucional* que permita bosquejar las coordenadas dentro de las cuales es posible realizar la *justicia tributaria*, si bien nos hacemos cargo de las dificultades que plantea explorar tal objetivo como lo pusieran de manifiesto las clásicas obras de Luigi Einaudi, *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*³⁶, y de Luigi Vittorio Berliri, *El Impuesto Justo*³⁷, no podemos rehuir el compromiso, en tanto nuestro Estatuto Supremo, desde su sanción en 1853, ha caracterizado las contribuciones –entendiéndose por tales, en el lenguaje constitucional, a los tributos– con la nota de la *equidad*. Ello sin desconocer que en muchos casos la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya expresado que su ausencia no era suficiente para sustentar agravios constitucionales al no generar materia justiciable.

Así opinamos por cuanto entendemos que la *equidad* importa un compromiso esencial con la *justicia de los gravámenes*, más aún cuando dicha noción axiológica ha tenido una especial confirmación y ha adquirido aún mayor trascendencia a resultas de la Reforma Constitucional de 1994, que ha vuelto sobre tal valor respecto a diversos institutos tratados en ella.

(34) NEWMARK, Fritz, *Principios de la Imposición*, sección: "Los principios de una política fiscal justa y económicamente racional", capítulo II: "Principios de imposición político-sociales y éticos", ps. 101 y ss., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974. Señala este autor, respecto a la naturaleza de los principios de la imposición, que "principios, postulados, directrices, canons, rules, règles, maximes de la imposición, cualquiera que sea el término empleado, siempre se trata de algo normativo, de preceptos del deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos. Estos objetivos pueden ser de naturaleza teórica o de naturaleza práctica" (op. cit., sección: "Introducción", capítulo II: "Naturaleza de los principios de imposición", parágrafo 1: "Los principios de imposición como normas con finalidad teórica o práctica", p. 43 y ss.). De todos modos, más allá de adjudicar a sus principios carácter normativo, refiriéndolos como preceptos del deber ser, corresponde tener en claro, evitando de tal modo equívocos, que tales principios, al menos como son expuestos, no poseen naturaleza jurídica. Es menester insistir en que el Derecho se vale en sus reglas de un lenguaje prescriptivo y no descriptivo, conforme al cual, conjugada la hipótesis normativa en el campo factual, debe ser la consecuencia también prevista en el precepto (cfr. PAULO DE BARROS CARVALHO: *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la Incidencia*, capítulo primero: "Sobre la norma jurídica tributaria, general y abstracta", ps. 51 y ss., Buenos Aires, Ábaco, 2002).

(35) VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, capítulo III: "Ordenamiento constitucional de la tributación", parágrafo 18: "Delimitación y enfoque de este análisis", subparágrafo 18.1.: "Los principios jurídicos fundamentales", Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 105.

(36) EINAUDI, Luigi, *Mitos y paradojas de la Justicia Tributaria*, traducción al español de Gabriel Solé Villalonga a partir de la 3ª edición italiana y prólogo del catedrático Enrique Fuentes Quintana, Barcelona, Ariel, 1963.

(37) BERLIRI, Luigi Vittorio, *El impuesto justo. Apuntes sobre un Sistema Jurídico de la Contribución Pública. Esbozo de una Reforma Orgánica de la Hacienda ordinaria*, traducción al español del catedrático Fernando Vicente-Arche Domingo de la reimpresión inalterada en 1975 de la primera edición de 1945, con prólogo de Luigi Einaudi, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

II.1. LA EQUIDAD

En este aspecto, Julio Levene ha producido un ensayo en el que enfatiza que a la disposición ya contenida en el artículo 4º –que incluye en la enumeración de los fondos del Tesoro nacional, a las *demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso (...)*– se la refuerza –dicho ello respecto de la noción de equidad– a partir de la Reforma de 1994: de un lado, al disponerse que *la distribución de la renta federal por medio de la coparticipación* debe efectuarse entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires y entre éstas –según lo estipula el artículo 75, inciso 2º, tercer párrafo– en relación directa a las competencias, servicios y funciones (...), agregando que *será equitativa, solidaria* y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo (...); y de otro, en tanto el mismo artículo, por el inciso 19, respecto a las *leyes de organización y de base de la educación*, consigna que deben garantizar (...) los *principios de gratuidad y equidad* de la educación pública estatal (...).

En consecuencia, para el autor, sentadas e interpretadas sistémicamente estas premisas, la *equidad* ha pasado a ser un concepto jurídico expreso y nuclear, engarzado en el instrumento con más alto rango dentro del sistema jurídico positivo y, junto con la *solidaridad*, operan mancomunadamente para servir a la realización del *bien común*³⁸.

Siguiendo al autor precedentemente referido, claro está que de adscribirse a su novedoso enfoque, sería válido sostener que:

“la equidad no es una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del legislador y como tal no susceptible de revisión. Si la Constitución establece una *estructura de justicia del bien común que debe ser 'equitativa'*, ante las contribuciones, tanto de los educandos como del Estado a la enseñanza pública, como ante los recursos tributarios mediante la imposición de esas contribuciones –o distribución de su producido–, para solventar los gastos públicos, es porque la equidad ha sido consagrada expresamente como una fuente directa legal de justicia general superior a la ley que la instrumente (...) y el juez tiene el obligatorio poder ante los casos concretos, de decidir lo que contradice *tal precepto jurídico...*”;

para añadir a continuación:

“Las legislaturas no disfrutan de ninguna presunción de que sus actos son justos y equitativos en materia de reparto de derechos y obligaciones educacionales y tri-

(38) LEVENE, Julio, “La equidad: precepto de derecho positivo constitucional. Ahora es una estructura de justicia que debe ser aplicada imperativa y armoniosamente en sus tres expresas definiciones (artículos 4º; 75, inciso 2º y 75, inciso 19)”, *Revista Jurídica Argentina La Ley*, t. 2001-A, p. 794 y ss.

butarios por el solo hecho de sancionar una norma cumpliendo con los procedimientos de reserva legal (...)”³⁹; preceptos susceptibles, en tal aspecto, de ser impugnadas, dando lugar a la revisión judicial pertinente.

Cerrado este punto, pasaremos revista, seguidamente, al significado de otros principios jurídicos constitucionales estrechamente ligados a la *justicia tributaria*.

II.2. LA IGUALDAD

También apunta a la realización de la justicia tributaria la igualdad ante la ley exaltada como uno de los principios fundamentales que conformaron el ideario revolucionario francés, y que fuera recogido en la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789.

De todos modos, la mera igualdad formal podría conducir a la instauración de un sistema de *capitación pura* sobre las personas, sin tener en cuenta las fortunas y las rentas, sin distinción de edad –excluidos los niños–, sexo o nacionalidad, como pudo haber existido en algunas tribus rudimentarias y primitivas⁴⁰ y, en una postura más atenuada, llegar a convalidar exclusivamente la *imposición al consumo* –partiendo del concepto de ser éste el tributo más general e igual, ya que incide sobre todos los habitantes de un país–, o los *gravámenes fijos*, o aquellos que operando sobre las rentas o los bienes lo hagan sólo con *tipos proporcionales*⁴¹.

Como señala Alberto F. Garay, en determinados contextos, no hacer distingos conduce a tratar del mismo modo a personas que no se encuentran bajo las mismas circunstancias, lo cual, puede conllevar a resultados palmariamente inequitativos. El autor ilustra su afirmación con el ejemplo de la *majestuosa igualdad del Derecho francés*, descrita por Anatole France, como *prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París*⁴².

(39) LEVENE, Julio, “La equidad: precepto de derecho positivo constitucional. Ahora es una estructura de justicia que debe ser aplicada imperativa y armoniosamente en sus tres expresas definiciones (artículos 40; 75, inciso 2º y 75, inciso 19)”, op. cit., punto II, p. 796.

(40) DE VEDIA Y MITRE, Mariano, *El Régimen Tributario de la Argentina*, capítulo IV: “Las bases de nuestro sistema económico y rentístico”, parágrafo II: “Poderes expresos de la Nación”, punto d): “Contribuciones equitativas y proporcionales”, p. 133 y ss., Buenos Aires, Imprenta de la Universidad de Buenos Aires, 1925

(41) De todos modos, permite superar el burdo y desigual tratamiento tributario preexistente a la difusión de dicho principio al impulso de las Revoluciones Americana y Francesa, y que denunciaran los versos conforme a los cuales: “Todos somos de una masa // a la cual nos tomaremos, // pues ¿por qué razón seremos // desiguales en la tasa” (cfr. GÓMEZ, Manrique, 1413-1491, noble poeta castellano, señor de Villazopeque y otros pueblos).

(42) GARAY, Alberto F., *La Igualdad ante la Ley. Decisiones administrativas contradictorias, decisiones judiciales contradictorias. Desigualdad procesal*, capítulo I: “La igualdad ante la ley y las clasificaciones”, parágrafo 3.: “Defensa de la posición relativista”, p. 20 y ss., en particular p. 20 –citando la referencia de Lawrence H. TRIBE; American Constitutional Law, Nueva York, The Foundation Press Inc. Mineola, 1978, p. 993– Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1989.

Esta noción de la *igualdad jurídica* será valiosa para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de *raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social* pero, de todos modos, por tratarse de una *igualdad formal*, congelará y perpetuará las profundas disparidades reales, en una sociedad no homogénea con clases marcadamente diferenciadas.

Así entonces, el principio de la pura igualdad ante la ley, pese a haber constituido, al impulso de las ideas liberales, un avance del Estado moderno, por su insuficiencia, debió dar paso a otro tipo de igualdad, fruto de la ideología democrática: la igualdad *en la ley y por la ley*.

Esta evolución no ha cesado hasta el presente, a pesar de la consolidación del *Estado Constitucional, Social y Democrático de Derecho*, sobre todo por los persistentes embates contra el *Estado de Bienestar*, ferozmente atacado por las concepciones neoconservadoras que lo reputan incompatible –por la carga fiscal que demanda– con un modelo económico fundado en la libre iniciativa privada y en un mercado sin las interferencias que producen, de ordinario, las políticas públicas proactivas.

La Doctrina Social de la Iglesia, a este respecto, señala:

“Aunque existan desigualdades justas entre los hombres, sin embargo, la igual dignidad de la persona exige que se llegue a una situación social más humana y más justa. Resulta escandaloso el hecho de las excesivas desigualdades económicas y sociales que se dan entre los miembros o los pueblos de una misma familia humana. Son contrarias a la justicia social, a la equidad, a la dignidad de la persona humana y a la paz social e internacional”⁴³;

puntualizando asimismo:

“Si más allá de las reglas jurídicas falta un sentido más profundo de respeto y de servicio al prójimo, incluso la igualdad ante la ley podrá servir de coartada a discriminaciones flagrantes, a explotaciones constantes, a un engaño efectivo. Sin una educación renovada de la solidaridad, la afirmación exclusiva de la igualdad puede dar lugar a un individualismo donde cada cual reivindique sus derechos sin querer hacerse responsable del bien común”⁴⁴.

Desde esta nueva perspectiva ofrece interés referir en apretada síntesis la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre el punto, de donde puede extraerse:

(43) *Constitución Gadium et Spes*, N° 29, Concilio Vaticano II, dada en Roma el 7 de diciembre de 1965, en: *Once Grandes Mensajes*, op. cit., p. 415.

(44) *Carta Apostólica Octogésima Adveniens*, N° 23, dada por S.S. Pablo VI, Vaticano, 14 de mayo de 1971, en: *Once Grandes Mensajes*, op. cit., p. 508.

- La igualdad establecida por la Constitución Nacional como base del impuesto, no impide la formación de categorías sujetas a tarifas diversas, siempre que en su conformación no se hagan distinciones arbitrarias y las clasificaciones de la materia imponible, de los bienes, o de los sujetos alcanzados, reposen sobre bases razonables.
- La relación del impuesto con el contribuyente se halla siempre regida –entre otros principios– por el que establece 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.
- El principio de igualdad que establece el artículo 16 de la Constitución Nacional sólo requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, mas no impide que el legislador contemple en forma diferente situaciones que se consideren distintas, cuando las distinciones no sean arbitrarias ni respondan a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o clases de personas, ni encierren indebido privilegio personal o de grupo.
- La garantía constitucional de la igualdad respecto de las cargas públicas no es óbice a la validez de leyes especiales de privilegio cuando ellas estén expresamente orientadas a la consecución de objetivos y fines expresamente contemplados en el texto constitucional.
- El criterio de distinción en materia impositiva no debe imprescindiblemente referirse a consideraciones económicas, siendo válidas las categorías fundadas en razones de conveniencia, justicia social y bien común, ajenas a la simple medida de capacidad contributiva de los afectados.
- El sometimiento a una imposición diferencial, por vía de adicionales o recargos a los contribuyentes no residentes en el país, no es irrazonable, ni contraviene el principio de igualdad contenido en el artículo 16 de la Constitución Nacional.

Los criterios doctrinales propuestos para practicar el escrutinio destinado a discernir si se ha respetado por los tributos el *principio de igualdad en la ley* son, fundamentalmente, dos: a) en los gravámenes con fines fiscales –esto es aquellos que apuntan a allegar recursos al erario público– la *capacidad contributiva*; y b) en los gravámenes con fines extrafiscales –enderezados a influir en los comportamientos económicos y sociales de los contribuyentes– la regla de la *razonabilidad*.

Así entonces, se respetará en el primer caso el principio de igualdad cuando un gravamen pese en términos iguales, a todos los contribuyentes que se encuentren en igua-

les condiciones o circunstancias de capacidad contributiva (cfr. doctrina de la causa "Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires"⁴⁵, sentencia del 7 de abril de 1947).

De todos modos, en opinión generalizada, la insuficiencia del parámetro de la *capacidad contributiva* para resolver la igualitaria distribución de las cargas tributarias entre los contribuyentes, podrá ser suplida mediante la utilización del *principio de razonabilidad*, como lo ha sostenido, con alcance general, el destacado jurista argentino Juan Francisco Linares, para quien la igualdad ante los poderes contributivos debe apreciarse bajo la regla de la *razonabilidad en la selección* al conformarse las distintas categorías de contribuyentes o el tratamiento dispar de los hechos imposables⁴⁶, siempre que exista adecuada proporcionalidad entre el medio empleado –menor o mayor carga fiscal– y la finalidad perseguida –de regulación, fomento, conveniencia económica, o de ordenación social o de bien común–, todo ello atendiendo a que el tributo, además de allegar recursos al Tesoro es un poderoso instrumento en donde confluyen la potestad tributaria y la potestad o poder de policía (cfr. doctrina de la causa "Lorenzo Larralde y otros"⁴⁷, sentencia del 2 de marzo de 1959).

II.3. NO CONFISCATORIEDAD

La Constitución Nacional, como ya se viera, se refiere al derecho de propiedad en el artículo 14, protegiéndolo especialmente en el artículo 17, donde, en uno de los diversos enunciados que contiene, literalmente expresa: *La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino*. En atención a una afirmación tan precisa y terminante, la Corte Suprema de Justicia de la Nación pudo inauguralmente sostener *in re*: "Manuel Faramiñan contra la municipalidad de La Plata, sobre inconstitucionalidad de ordenanzas municipales. Recurso extraordinario"⁴⁸, sentencia del 23 de agosto de 1906, ante la impugnación de ciertas ordenanzas que creaban tributos, que dichos gravámenes no importaban una confiscación de bienes.

Agregó entonces: "Las confiscaciones prohibidas por la Constitución, son medidas de carácter personal y de fines penales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes, es la confiscación del Código Penal, y en el sentido amplio del artículo 17 el apoderamiento de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares; pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones

(45) Fallos: 207:270.

(46) LINARES, Juan Francisco, *Razonabilidad de las Leyes. El "Debido Proceso" como garantía innominada en la Constitución Argentina*, 2ª edición actualizada, tercera parte: "El 'Debido Proceso' Sustantivo en la Constitución Argentina", capítulo XII: "Los poderes contributivos y la igualdad ante la ley", Buenos Aires, Astrea, 1989, p. 167 y ss.

(47) Fallos: 243:98.

(48) Fallos: 105:50.

para fines públicos pueda imponer el congreso o los gobiernos locales, y la de que aquí se trata, no reúne aquellas cualidades”.

A pesar del precedente reseñado en el párrafo anterior, la salvaguarda del derecho de propiedad permitió que la prohibición de confiscatoriedad, incorporada al texto constitucional con otro alcance, también llegara a ser útil como freno ante el desborde fiscal. Así aconteció en la causa: “Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires”⁴⁹, sentencia del 16 de diciembre de 1911. En dicha oportunidad, dentro de los agravios llevados a la consideración del Alto Estrado se señalaba que el Impuesto Sucesorio del 50% sobre el monto de las mandas testamentarias resultaba violatorio de los artículos 14, 28 y 31 de la Constitución Nacional.

Así la Corte, en lo que aquí interesa, por decisión unánime, sostuvo que el porcentaje en concepto de impuesto que pretendía cobrarse sobre el legado instituido por el testador resultaba una verdadera exacción o confiscación, pues venía a restringir, en condiciones excesivas, los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagraba en sus artículos 14 y 20 a favor de ciudadanos y extranjeros.

A su vez, en otros considerandos de la sentencia, dijo: “7º. Que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que ellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquellos, no serían impuestos sino despojo (Story 5.a ed. comp. por Cooley S 1955; Gray; *Limitations of Tascing Porver*, números 173 y 1479; *Fallos*, t. 98, p.52, considerando 16) (...) 9º. Que en este orden de ideas es también oportuno recordar que la Suprema Corte de Estados Unidos, interpretando y aplicando disposiciones constitucionales menos explícitas que las nuestras, ha dicho en uno de sus recientes fallos:

‘Si ocurriera alguna vez un caso en que bajo el nombre de impuesto progresivo o en otra forma se imponga una exacción arbitraria y confiscatoria sería la oportunidad de considerar si el poder judicial puede acordar amparo, aplicando los principios inherentes y fundamentales para la protección del individuo, aún cuando no haya para ello autoridad expresa en la Constitución (Knowlton y Moore, 178, U. S. 45)’.

El establecimiento del *quantum* máximo constitucional admisible, que años después explicitara la Corte Suprema en el 33%, se halla huérfano de sustento jurídico dogmático. En tal sentido el profesor Dino Jarach pudo sostener:

(49) Fallos: 115:111.

“La Corte estableció el 33 por ciento, como pudo decir otra cifra, y durante mucho tiempo aplicó este criterio, cualquiera que fuera el grado de parentesco entre los herederos y el monto hereditario”⁵⁰.

A su vez, el profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge recalcó la relatividad –por partir de valores puramente políticos– de los criterios para fijar el porcentaje que importaba absorber “la parte sustancial de la propiedad o de la renta” y así reputar un tributo como confiscatorio⁵¹.

Consolidada la doctrina que fijó el límite cuantitativo en el consignado porcentaje, una posterior evolución en la jurisprudencia elevó el tope al 50% si al impuesto a la herencia se le sumaba el recargo por ausentismo correspondiente para el caso en que el beneficiario de la transmisión sucesoria no fuera residente en el país.

El cambio de la composición del Tribunal, provocado por la revolución triunfante en 1955, trajo aparejado el regreso a la doctrina tradicional. Así entonces, aún admitiéndose el recargo impositivo por ausentismo como constitucionalmente válido por no contrariar el principio de igualdad, se estableció un límite máximo uniforme en el impuesto sucesorio, incluyendo, de corresponder, el adicional, tope –esto es del 33 %–, que operaría tanto en el caso de beneficiarios residentes en el país como en el de los residentes en el extranjero.

En materia sucesoria también se definió que el máximo indicado operaba para una sola transmisión y no cuando se acumulaban impuestos por varias sucesiones tramitadas conjuntamente, aún cuando los mismos bienes estuvieran incluidos en el acervo hereditario.

Para juzgar la existencia de confiscatoriedad en materia de Impuesto Inmobiliario sobre bienes rurales, se tuvo en cuenta no el valor del inmueble sino su renta, computando la que podía obtenerse por la explotación de los campos en forma “racional y eficiente sin gastos desmedidos y de acuerdo a sus condiciones y posibilidades”⁵².

También se agregó: “la proporción entre la renta y el impuesto, en los casos de gravámenes que inciden sobre la producción agrícola, debe establecerse computando el rendimiento normal medio de una correcta explotación del fundo concretamente afectado”, añadiéndose: “No cabe así tener en consideración ni la disminución o supresión

(50) JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2ª edición, t. I, capítulo III, parágrafo 5: “Prohibición de los impuestos confiscatorios”, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969, p. 139 y ss., en particular p. 143.

(51) GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Limitación cuantitativa del impuesto” (nota a fallo), *Revista Jurídica Argentina La Ley*, t. 82, p. 239 y ss., en particular p. 239.

(52) Causa: “Dolores Cobo de Macchi di Cellere v. Provincia de Córdoba” (Fallos: 190:231), sentencia del 21 de julio de 1941.

de las utilidades por circunstancias eventuales, ni la que proviene de la inapropiada administración del contribuyente”⁵³.

Igualmente se dijo que “el requisito para la procedencia de juicios similares al de autos, de la comprobación de una explotación eficiente, significa el debido aprovechamiento de todas las posibilidades al alcance del común de las gentes dedicadas a esta especie de trabajo, lo que supone la incorporación de los capitales necesarios para aquel fin”⁵⁴; agregándose, incluso, que:

“en la organización social actual el propietario de la tierra fértil no atiende al real destino de ella, haciéndola mero capital productivo de renta, para limitarse a disfrutar del precio que obtiene por la cesión de su uso”,

pues:

“no obstante la libertad que el ordenamiento legal asegura de poder ceder los campos en simple locación (Constitución Nacional, artículo 14 y ley Nº 13.246⁵⁵), ello no resulta obstáculo para que, contemplado el problema desde el punto de vista económico-social con que debe juzgarse la eficacia y legitimidad de una ley impositiva, se concluya que el precio del arrendamiento de bienes rurales no es índice de la explotación normal eficiente que el legislador esté obligado a respetar cuando les impone tributos, a fin de no exceder la medida en que los derechos reconocidos por la Constitución Nacional se encuentran protegidos”⁵⁶.

La doctrina de la prohibición de confiscatoriedad también fue aplicada por la Corte en materia de contribución de mejoras, inicialmente con motivo de la construcción del afirmado del camino público que unía las ciudades de La Plata y Avellaneda. Como consecuencia de tal obra, en la causa “Don Martín Pereyra Iraola contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de sumas de dinero”⁵⁷, sentencia del 22 de junio de 1923, el Tribunal se pronunció por la inconstitucionalidad del gravamen sobre la base de la prueba producida que demostraba que la valorización del inmueble por el camino había sido tan sólo del 12% del valor de la tierra, mientras que la contribución fijada equivalía a dos tercios de la cotización del inmueble.

Cabe tener presente que la Corte Suprema de Justicia no resolvió nunca un planteo puntual de inconstitucionalidad del Impuesto a los Réditos (vigente desde 1932) o del

(53) Causa: “Felicitas Guerrero de Mihanovich v. Provincia de Córdoba” (Fallos: 200:128), sentencia del 23 de octubre de 1944.

(54) Causa: “Rosa Jardón Perissé v. Provincia de Córdoba” (Fallos: 209:200), sentencia del 31 de octubre de 1947.

(55) *Anales de Legislación Argentina*, t. VIII, p. 85 y ss.

(56) Causa: “Raúl Giménez Fauvety y otros” (Fallos: 239:157), sentencia del 30 de octubre de 1957.

(57) Fallos: 138:161.

hoy Impuesto a las Ganancias (vigente desde 1974), más allá de que la tasa marginal y efectiva del mismo para contribuyentes personas físicas y sucesiones indivisas desbordó largamente, durante mucho tiempo, el 33 % que había tomado en cuenta el Tribunal en otros tributos como límite máximo⁵⁸.

Un tema al que debemos referirnos, vinculado con la *confiscatoriedad*, es si la doctrina judicial puede brindar respaldo a una impugnación, cuando de lo que se trata es de articular la tacha contra el *concurso tributario que se conjugue sobre un sujeto contribuyente*. A este respecto hay varios precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los cuales *obiter dicta*⁵⁹, luego de descartarse que la "doble imposición" por sí sola baste para fundamentar agravios constitucionales, se estableció, sin embargo, que ello no sería así en la medida que los tributos implicados, en su conjunto, excedieran el límite tomado en cuenta para tener por configurada la confiscatoriedad, lo que hubiera requerido de alegaciones concretas y de las probanzas correspondientes para acreditar tal extremo⁶⁰.

Sobre la confiscatoriedad por la acción concurrente de diversos tributos se registra también el fallo del Tribunal cimero *in re*: "Martín Bosco Gómez Álzaga v. Provincia de Buenos Aires y Otro"⁶¹, sentencia del 21 de diciembre de 1999 –del cual, inexplicablemente, ha dejado de publicarse el documentado dictamen del Ministerio Público Fiscal– en un contencioso en que la parte actora cuestionaba los efectos concurrentes de distintos gravámenes sobre propiedades rurales ubicadas en la Provincia de Buenos Aires (nacionales, provinciales y municipales) lo que brindó ocasión para que la Corte Suprema examinara el tema y en la sentencia reiterara su doctrina en los siguientes términos:

a) para que se configure confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o capital;

(58) NAVARRO, Patricio A., "El principio de no confiscatoriedad en la Constitución y el Impuesto a las Ganancias", *Derecho Fiscal*, t. XXXIX, p. 210 y ss.

(59) Bajo la denominación de *obiter dicta* –del latín *ob*, por; *iter*, camino; y *dicta* o *dictum*, sentencia o dicho–, se comprenden todas aquellas afirmaciones contenidas en las sentencias referidas a aspectos jurídicos, que sin ser imprescindiblemente necesarias para resolver el caso que se decide, importan fijar o anticipar criterios del magistrado o del tribunal.

(60) Causas: "Gustavo A. Frederking y otros v. Nación Argentina" (Fallos: 193:397), sentencia del 28 de agosto de 1942; "S. A. General Electric v. Municipalidad de Rosario –Santa Fe–" (Fallos: 255:66), sentencia del 8 de marzo de 1963 y "S. A. Bodegas y Viñedos Saint Remy" (Fallos 262:367), sentencia del 6 de agosto de 1965. Sobre este particular se expidieron las *XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, celebradas en Buenos Aires en el año 1989 al ocuparse del tema I: "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente". Allí se recomendó que se declarara la inconstitucionalidad de las cargas fiscales que individual o conjuntamente resultaran excesivas por contravenir los principios y garantías superiores que en cada país contengan las respectivas constituciones o leyes con rango superior al de la ley ordinaria -derecho de propiedad (no confiscación); respeto de la capacidad contributiva y económica; derecho a trabajar, comerciar y ejercer industrias lícitas; igualdad; equidad; progreso individual, social y colectivo; razonabilidad; interdicción de la arbitrariedad; seguridad jurídica, entre otros varios- (cfr. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: "Estatutos - Resoluciones de las Jornadas", Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2004, p. 103 y ss).

(61) Fallos: 322:3255.

- b)** debe considerarse la productividad posible del inmueble rural; esto es, su capacidad productiva potencial;
- c)** la comprobación del índice de productividad es siempre indispensable para compararlo con la carga fiscal;
- d)** la tacha de confiscatoriedad requiere "una prueba concluyente a cargo del actor", lo que no ocurrió en la especie ante la escasa idoneidad del peritaje practicado⁶².

II.4. LA PROPORCIONALIDAD Y LA PROGRESIVIDAD EN EL TIPO O LA TARIFA

Advirtamos aquí que los conceptos de *proporcionalidad* y *progresividad*, pueden aparentar hallarse en una situación de antagonismo irreconciliable. Ello ocurre si se los refiere al *tipo* o a la *tarifa* que habrá de aplicarse sobre las *bases imposables*. En tal sentido, una alícuota es proporcional cuando se mantiene constante o inalterada frente a un incremento en la base imponible. En cambio, la tarifa es progresiva cuando el montante varía frente al ascenso que pueda experimentar cuantitativamente el indicador, traduciéndose en un aumento del tributo a ingresar más que proporcional al operado en la base de cálculo.

Más allá de la exigencia fijada en la Constitución respecto de la *proporcionalidad* de las contribuciones (a que aluden los artículos 4 y 67 inciso 2, en este último caso de su numeración histórica) nuestro Alto Tribunal no se vio impedido de convalidar la aplicación de tarifas o tipos progresivos en la causa: "Don Eugenio Díaz Vélez contra la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de impuesto"⁶³, sentencia del 20 de junio de 1928, al sentar como hermenéutica constitucional que la *proporcionalidad* reclamada por la Ley de las Leyes no importa vedar la aplicación de un *impuesto progresivo*, ya que la manda constitucional alude a una *proporcionalidad indeterminada a la riqueza objeto del tributo*, con lo cual una progresión limitada se encuadra en el marco de la *equidad*.

Sobre la base de la línea argumental que contiene el fallo, el profesor Dino Jarach ha afirmado que el *principio de proporcionalidad* de los impuestos se vincula con el de *capacidad contributiva* quedando, por tanto, subsumido en la regla del artículo 16 de la Constitución Nacional referente a la *igualdad*, desde que la igualdad fiscal consiste en la igualdad de tratamiento a los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones de capacidad tributaria⁶⁴.

(62) Ver sobre el tema BULT GOÑI, Enrique G., "Algo más sobre confiscatoriedad tributaria global. A propósito de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", *Revista Jurídica Argentina La Ley*, t. 2000-D, p. 1208 y ss., en particular punto V: "El dictamen de la Procuración General de la Nación (30/11/98)", p. 1210 y ss.; y punto VI: "El fallo", p. 1211 y ss.

(63) Fallos: 151:359.

(64) JARACH, Dino, "En torno al Principio de la Capacidad Contributiva en la Economía Financiera y en el Derecho Tributario", parágrafo 2: "La vigencia del principio de la capacidad contributiva", *La Información*, tomo LVI, parágrafo 4: "La doctrina contemporánea", p. 875 y ss., en particular p. 878 y ss. y p. 883 y ss.

La inexistencia de pugna entre el recaudo constitucional y la *progresividad* de la tarifa en las contribuciones, también fue confirmada por el Tribunal cimero *in re*: "Don Gregorio Morán contra la Provincia de Entre Ríos, sobre inconstitucionalidad de impuesto territorial y devolución de pesos"⁶⁵, sentencia del 30 de noviembre de 1934, donde brindó respaldo a un impuesto progresivo para los predios rurales con una alícuota creciente que alcanzaba el máximo del 10 por mil para aquellos cuya superficie excediera las 20.000 hectáreas, señalando al respecto:

"Se ve claro el propósito de la legislatura de Entre Ríos al sancionar la ley N° 2581, de combatir el latifundio, desde el momento que no sólo se tiene en cuenta el valor de la propiedad sino también de su superficie al fijar el monto del impuesto. Pero siendo éste igual y uniforme para todos los propietarios que tienen iguales superficies, la progresión establecida no es contraria al principio de igualdad del precepto constitucional contenido en el artículo 16".

También cobra interés en este aspecto lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: "Delia Bonorino Ezeiza de Claypole y Otros v. Provincia de Buenos Aires"⁶⁶, sentencia del 3 de marzo de 1948. Allí se expresó, frente a un impuesto progresivo al latifundio rural, que la legislación tributaria puede, constitucionalmente, perseguir no sólo un propósito fiscal sino también de justicia social, como sucede con la mayor tasa de la contribución territorial exigida a los propietarios de grandes extensiones de bienes raíces, calculadas sobre el valor de los mismos.

La determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede, así, hacerse por motivos distintos de la sola 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 tomar en consideración *el mayor o menor deber de contribuir que corresponda a cada uno según su condición y la función de sus riquezas en la vida social*, apreciando todo ello desde el punto de vista de las exigencias del bien común, en el cual todo bien particular tiene su fundamento y requisito.

Agregando, que la propiedad es uno de los fundamentos del orden constitucional y constituye un bien fundamental que coloca al propietario en una superior condición económica y social, por lo que su distribución y uso debe subordinarse al bien común y favorecerse directa e indirectamente las posibilidades regulares de acceso a dicha condición. Por otra parte, cuanto más holgadamente procure la propiedad a su dueño el beneficio de la condición social aludida, mayor es el deber de contribuir a las necesidades comunes.

(65) Fallos: 171:390.

(66) Fallos: 210:284.

II.5. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La *capacidad contributiva* es el principio por antonomasia que, elaborado primero desde la Ciencia de las Finanzas y luego jurídicamente en el campo dogmático del Derecho Tributario, ha alcanzado mayor reconocimiento por su recepción constitucional explícita en diversos ordenamientos contemporáneos. Su significado consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales públicas coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado.

Así entonces, por lo menos puede ser contemplado desde tres perspectivas: 1º) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir⁶⁷; 2º) como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente; y 3º) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva –razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta–, o por encima de la misma –lo que nos aproxima a la noción de confiscatoriedad–, ya que de lo contrario se atentaría contra la propiedad privada, vaciándola de contenido.

En el caso de la Constitución de la República Argentina, el *principio de capacidad contributiva* puede inferirse, como contenido implícito, a partir de diversas previsiones obrantes en la parte dogmática del Estatuto Supremo (artículos 4º, 14, 16, 17, 28 y 33) y de los tratados internacionales sobre derechos humanos elevados a igual jerarquía, mediante institutos afines o aptos para tal reconstrucción hermenéutica integradora –tales como: la equidad, la igualdad y la razonabilidad, la no confiscatoriedad, la proporcionalidad y la progresividad en el tipo o la tarifa y la generalidad⁶⁸–, como ocurriera en las elaboraciones que, sobre el punto, ha alumbrado pretorianamente la Corte Suprema de Justicia.

(67) Ver nuestro dictamen por el Ministerio Público en la causa: "La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva" (Fallos: 310:714), sentencia del 31 de marzo de 1987, donde suscribimos: "Si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar".

(68) VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª edición, título tercero: "Derecho Tributario. Parte General", capítulo IX: "Derecho Constitucional Tributario", sección A. "Consideraciones generales", parágrafo 127: "Límites a la potestad tributaria", subparágrafo b): "Límites materiales. Capacidad contributiva", punto 4): "El principio en la Argentina", p. 260 y ss., Buenos Aires, Astrea, 2002. Señala este autor: "Las nociones de 'igualdad', 'equidad' y 'proporcionalidad' permiten pensar lo siguiente: la igualdad a que se refiere la Constitución como base del impuesto es la contribución de todos los habitantes según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto se complementa con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada. A su vez, estos conceptos se refuerzan axiológicamente con el de equidad, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable. Esto es, lo que para nosotros se desprende inequívocamente del espíritu de la Constitución, conforme al objetivo deseado por sus autores: que cada persona contribuya a la cobertura de los gastos estatales en 'equitativa proporción' a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva" (cfr. op. cit. p. 260).

Tal concepto configurador de las instituciones tributarias, como principio constitucional implícito, ha sido reconocido dentro de nuestra doctrina, entre otros, por Roberto Tamagno⁶⁹, Dino Jarach⁷⁰, Juan Carlos Luqui⁷¹, Héctor B. Villegas⁷², Enrique G. Bulit Goñi⁷³, Aristides H. M. Corti⁷⁴, Rodolfo R. Spisso⁷⁵, Alberto Tarsitano⁷⁶, Marcos García Etchegoyen⁷⁷ y Adolfo Atchabahian⁷⁸, postura a la cual también adherimos⁷⁹.

De todos modos, dentro de la literatura nacional, en minoría, autores de peso se han enrolado en la tesis que niega raigambre constitucional al principio o que se opone a su constitucionalización. Tal es el caso del profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge, quien entiende que la noción de capacidad contributiva introduce un elemento extraño a la juridicidad de la tributación, además de tratarse de una noción vaga y difícil de precisar⁸⁰.

En lo que hace a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, referiremos sólo las decisiones a que se arribara en tres de las causas que poseen mayor trascendencia en este tema por haberse resuelto las controversias a partir del principio de capacidad contributiva.

(69) TAMAGNO, Roberto, *El Contribuyente. Sujeto pasivo de la obligación tributaria*, primera parte: "Normas fundamentales", capítulo II: "Principios constitucionales que integran la capacidad contributiva", Buenos Aires, Emilio Perrot, 1953, p. 27 y ss.

(70) JARACH, Dino, "En torno al Principio de la Capacidad Contributiva en la Economía Financiera y en el Derecho Tributario", op. cit., p. 875 y ss.

(71) LUQUI, Juan Carlos, "Las Garantías Constitucionales de los Derechos de los Contribuyentes", ob. cit., parágrafo: "Garantía de los derechos de los contribuyentes", punto D): "Proporcionalidad", p. 907 y ss.

(72) VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., título tercero, capítulo IX, sección A), parágrafo 127, subparágrafo b), p. 258 y ss.

(73) BULIT GOÑI, Enrique G., "Las leyes tributarias retroactivas son inconstitucionales: capacidad contributiva, legalidad, equidad y razonabilidad", *La Información*, t. LIX, p. 907 y ss.

(74) CORTI, Aristides H. M., "Los principios constitucionales y el Sistema Fiscal argentino", *Impuestos*, tomo L-B, p. 1689 y ss., en particular p. 1696 y ss.

(75) SPISSE, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 3ª edición, capítulo XIV: "Principio de capacidad contributiva", parágrafo 101: "La tácita recepción en la Constitución del principio de capacidad contributiva", Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, p. 385 y ss.; y del mismo autor: "El principio de capacidad contributiva. Derechos y Garantías del Contribuyente desde la Perspectiva Constitucional", *El Derecho*, tomo 182, p. 1138 y ss.

(76) TARSITANO, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva", en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, obra colectiva en homenaje al profesor Juan Carlos Luqui, coordinada por el académico Horacio A. GARCÍA BELSUNCE, Buenos Aires, Depalma, 1994, p. 301 y ss.

(77) GARCÍA ETCHGOYEN, Marcos, *El Principio de Capacidad Contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Ábaco, Buenos Aires, 2004. La obra, con las adaptaciones de estilo recoge la tesis doctoral defendida por tal autor en la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, el 18 de abril de 2002, y aprobada con calificación *apto cum laude*.

(78) ATCHABAHIAN, Adolfo, "Capacidad contributiva: doctrina, legislación y jurisprudencia", *Impuestos*, t. 2007-B, ps. 1601 y ss. Este prestigioso autor, luego de una minuciosa compulsión doctrinal y de derecho comparado sobre el principio de capacidad contributiva, remarca que tal principio, lejos de constituir una antigüalla o una caja vacía, se ha convertido en pauta no solamente programática, sino también con alcance operativo, impidiendo que la ley tributaria pueda convertirse en el antojadizo resultado de la voluntad de los poderes públicos marginando exigencias inherentes a dicho canon en términos de justicia, de igualdad y de razonabilidad requisitos que debe reunir toda carga tributaria.

(79) CASÁS, José Osvaldo, *presión fiscal e inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el contribuyente)*, Depalma, Buenos Aires, 1992, capítulo VIII: "De las propuestas del Informe Nacional", parágrafo 68: "La razonabilidad en el ejercicio del poder tributario y la capacidad contributiva", p. 174 y ss, en particular p. 177 a 179.

(80) GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, 9ª edición, volumen I, título tercero: "Doctrina de la tributación", capítulo I: "De los tributos y del poder tributario", parágrafo 2: "Poder tributario", punto 172: "Poder tributario y capacidad económica", Buenos Aires, La Ley, 2004, ps. 272 y ss.

La primera concretada en la resolución recaída en la ya citada causa: "Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 7 de abril de 1947, en la cual se declaró inconstitucional la progresividad en el Impuesto Inmobiliario Rural sobre bienes poseídos en condominio por afectar el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas. Para ello se razonó sosteniendo, que si bien el impuesto territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria, el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria de su dueño, que se pondera por la riqueza que su dominio representa.

Así entonces, a fin de juzgar si el impuesto territorial era o no violatorio de la igualdad, debe tomarse en cuenta la condición de las personas que lo soportaban en orden al carácter y a la magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen. La relación de éste con el inmueble queda, así, subordinada a los principios que rigen su relación con el contribuyente, uno de los cuales es que, a igual capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes, cosa que en el parecer de la Corte no ocurría cuando tales bienes eran poseídos en condominio.

La segunda que brindó un controversial enfoque fue la emitida *in re*: "Banco de la Nación Argentina v. Municipalidad de San Rafael"⁸¹, sentencia del 16 de mayo de 1956, en que el Alto Tribunal habilitó el cálculo de las tasas sobre un parámetro de capacidad contributiva –en el caso, computando el valor del inmueble– para cuantificar la retribución de los servicios municipales de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles.

Se dijo que la modalidad adoptada al fijar la tasa retributiva de los servicios que prestaba la Municipalidad en un tanto por mil del valor del bien, no significaba que se hubiera establecido una contribución territorial, pues debía *reputarse equitativo y aceptable que para fijar la cuantía de las tasas se tomara en cuenta no sólo el costo efectivo de los servicios con relación a cada contribuyente sino, también, la capacidad tributaria de éstos*, representada por el valor del inmueble o de su renta, lo que podía conducir, con cita de Benvenuto Griziotti –*Principios de la Ciencia de las Finanzas*, p. 206, Buenos Aires, 1949⁸²–, a que hubiera exceso en la tasa cobrada, sin que tal sobrante debiera considerarse impuesto.

Ello así –siguiendo al autor italiano y en el criterio del Tribunal–, pues más allá de que la tasa consista en una contraprestación de servicios administrativos, se comprende que el Estado, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda perseguir una recauda-

(81) Fallos: 234:663.

(82) En nuestro caso hemos podido compulsar la obra citada, traducida por Dino JARACH, en la edición de Buenos Aires, Depalma, 1959, y el tópico se encuentra tratado en la parte segunda: "Análisis crítico de los recursos públicos", capítulo VIII: "Las tasas", parágrafo: "Medida de las tasas", p. 133 y 134.

ción que tenga en cuenta la capacidad contributiva del particular según todos los elementos que considere importantes para valorar dicha aptitud, no excluyendo la consideración del valor del servicio prestado por el Estado, ya que establecer la tasa por debajo, a la par, o por encima del costo de producción del servicio era del resorte de decisión de las autoridades públicas, quienes podían tener en cuenta criterios políticos de conveniencia, sus fines y los intereses de los particulares, al momento de efectuar la distribución de las cargas publicas entre generaciones y categorías de contribuyentes⁸³.

La tercera ha venido dada por la sentencia del 19 de diciembre de 1989, recaída en la causa: "Marta Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)"⁸⁴ donde, al confirmarse el decisorio de la instancia inferior, el Alto Tribunal recordó, como hecho relevante, que se había probado que la actora poseía al 31 de diciembre de 1981, acciones de dos sociedades anónimas, las cuales donó a una fundación el 5 de abril de 1982. Sancionada la ley que creaba el Impuesto a los Activos Financieros con posterioridad a esa fecha, la accionante pagó el tributo, incluyendo en tal ingreso el importe correspondiente a las acciones donadas, a pesar de considerar improcedente el gravamen a este respecto, por lo cual, seguidamente, interpuso el pertinente reclamo de repetición.

El Tribunal enmarcó como objeto de su pronunciamiento el resolver si el Impuesto a los Activos Financieros se tornaba inconstitucional, en supuestos en los que, como en el de autos, los bienes cuya titularidad configuraba el hecho imponible, no permanecían en el patrimonio del contribuyente al momento de entrar en vigor la ley del tributo.

La sentencia hizo hincapié en que la procedencia del impuesto reclamaba la *existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva actual*, requisito indispensable en todo gravamen, la cual se verifica aún en los casos en que no se exige de aquélla que guarde una estricta proporción con la materia imponible. Sentadas dichas bases, la resolución terminó precisando:

"que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la 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, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado".

(83) Es difícil compartir la totalidad de las conclusiones, ya que si bien parece adecuado, por razones de solidaridad y justicia, distribuir el costo del servicio entre todos sus destinatarios atendiendo a la capacidad contributiva de los diversos obligados tributarios, debe advertirse que siempre constituirá un techo el costo global del servicio, no pudiendo recaudarse por tasas recursos que habrán de ser aplicados a otros fines porque ello importaría sancionar impuestos encubiertos en clara infracción a la prohibición de analogía contenida en la Ley de Coparticipación.

(84) Fallos: 312:2467.

La Doctrina Social de la Iglesia no permaneció ajena al reconocimiento del principio en consideración. Así, S.S. León XIII, Encíclica *Rerum Novarum*, dada en Roma el 15 de mayo de 1891, en la Parte II: "Exposición positiva", punto 23: "Deberes generales del Estado", se expresaba en los siguientes términos: "(...) lo que más contribuye a la prosperidad de las naciones es (...) las moderadas cargas públicas y su equitativa distribución (...)", agregando más adelante en el punto 33: "La difusión de la propiedad", que las ventajas de la expresada difusión "no podrán obtenerse sino con la condición que la propiedad privada no se vea absorbida por la dureza de los tributos e impuestos", teniendo en cuenta que "el derecho de poseer bienes en privado no ha sido dado por la ley, sino por la naturaleza, y, por tanto, la autoridad pública no puede abolirlo, sino solamente moderar su uso y compaginarlo con el bien común", para culminar: "procedería por consiguiente, de una manera injusta e inhumana si exigiera de los bienes privados más de lo que es justo bajo razón de tributos"⁸⁵.

Por su parte, en la ya citada Encíclica *Mater et Magistra*, dada en Roma por S. S. Juan XXIII el 15 de mayo de 1961, se dejó expresado en la parte tercera: "Los aspectos recientes más importantes de la cuestión social", parágrafo 132: "Imposición fiscal": "Por lo que se refiere a los impuestos, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos"⁸⁶.

III. EL DEBER DE CONTRIBUIR Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

La correlación entre el deber de contribuir y el principio de generalidad resulta manifiesta, en tanto se tenga en vista que tanto uno como otro está supeditado a la exigencia de que los obligados tributarios posean capacidad contributiva. En la causa ya varias veces motivo de cita: "Ana Masotti de Busso y Otros v. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 7 de abril de 1947, se dejó dicho en precisas palabras:

"El impuesto debe fundarse en los principios fundamentales de la *generalidad*, conforme al cual ningún individuo que pertenezca al consorcio político y goce de los beneficios que proporciona debe ser eximido de las cargas, y de la *uniformidad*, que exige que cada individuo contribuya en proporción gradual de su condición económica. Estos principios se concretan en la norma general del artículo 16 de la Constitución Nacional que establece la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas. En cuanto a las contribuciones directas, los artículos 4º y 67, inciso 2º, de la Constitución Nacional –texto histórico–, complementa la norma mencionada exigiendo el requisito de la *proporcionalidad*, que se refiere a la esencia del gravamen y no a la población del país".

(85) *Once Grandes Mensajes*, op. cit., pp. 38 y 47, respectivamente.

(86) *Once Grandes Mensajes*, op. cit., p. 166.

III.1. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD. SU SIGNIFICADO Y ALCANCE

El principio de generalidad en materia tributaria puede expresarse en términos resumidos afirmando que, conforme a él, todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado, de acuerdo a su capacidad contributiva⁸⁷. En suma, esta formulación significa que todos los que tengan aptitud económica deben contribuir para afrontar los gastos de la comunidad.

Para el catedrático de la Universidad Complutense Fernando Sáinz de Bujanda, en apretada síntesis: "El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas", para agregar: "esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en la ley"⁸⁸.

El principio surge implícito, pero resulta manifiesto, en la Constitución de la República Italiana de 1947 cuando, en el primer párrafo del artículo 53, se establece que: *Todos estarán obligados a concurrir a los gastos públicos con arreglo a su capacidad contributiva*⁸⁹; o en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 en tanto consagra: *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*⁹⁰. Ello ni bien enfatizamos el término todos con que se abren camino ambos dispositivos.

La forma republicana adquiere significado en tanto, si todo el pueblo participa del gobierno al ejercer sus derechos políticos y a través de sus representantes, por necesaria implicancia, todos los integrantes del pueblo deben afrontar los tributos directos conforme a su capacidad contributiva –universalidad en el pago que indiscutiblemente ocurre con los indirectos, pasibles de justificadas críticas cuando gravan consumos esenciales incidiendo, incluso, sobre los más indigentes–, dado que es difícil concebir una democracia donde no existan obligaciones fiscales correlativas, mensuradas en relación a la aptitud económica de los sujetos pasivos.

(87) LALANNE, Guillermo A., "Generalidad y tributación", en *Derechos Humanos y Tributación*, Revista Jurídica de Buenos Aires 2001, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2002, p. 315 y ss.

(88) SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, lección 7ª: "Principios Constitucionales Financieros", título: "Principios relativos a los ingresos públicos", parágrafo III: "Los principios materiales de justicia", punto A): "Principio de generalidad", Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1993, p. 104 y ss., en particular p. 104.

(89) ÁLVAREZ VÉLEZ, María Isabel y ALCÓN YUSTAS, María Fuencisla, *Las constituciones de los quince Estados de la Unión Europea (Textos y comentarios)*, Madrid, Dykinson, 1996, p. 422.

(90) ÁLVAREZ VÉLEZ, María Isabel y ALCÓN YUSTAS, María Fuencisla, *Las constituciones de los quince Estados de la Unión Europea (Textos y comentarios)*, op. cit., p. 219.

A partir del *principio de generalidad* se ha propuesto una *interpretación restrictiva* o, cuanto menos, *estricta* de las *exenciones o beneficios fiscales*. A pesar de ello, hoy se admite conforme lo ha establecido nuestro Máximo Tribunal, que las normas tributarias en su conjunto, incluso las relativas a exenciones, deben ser entendidas computando la totalidad de los preceptos que las regulan, en forma tal que *el propósito de la ley se cumpla mediante una razonable interpretación*, lo que vale tanto como admitir que las exoneraciones tributarias pueden resultar de la letra de la ley, del indudable propósito de la norma o de su necesaria implicancia.

Por otra parte, también se ha tratado de resolver la tensión entre *generalidad tributaria* y *beneficios promocionales*, tratando de alcanzar un razonable equilibrio entre la necesidad de que todos participen en el sostenimiento del Estado a través de una contribución común y el otorgamiento de tratamientos de favor que, sin constituir indebidos privilegios, desde la óptica extrafiscal propendan a impulsar ciertas actividades, regiones geográficas o para alcanzar, en definitiva, el desarrollo armónico sostenido y equilibrado del conjunto de la economía nacional.

Sobre este particular, remitimos a un ensayo del que somos autores, y en el cual el tema ha sido tratado con mayor extensión, pasando revista a las distintas familias de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tomando en cuenta, incluso, el criterio *favoris promotionis*⁹¹.

III.2. LAS INMUNIDADES Y PRIVILEGIOS TRIBUTARIOS EN *L'ANCIEN RÉGIME*

Como claro ejemplo de la situación imperante en la Europa feudal y particularmente en Francia, se recuerda la reacción producida cuando en el año 1641, durante el reinado de Luis XIII, su Ministro el Cardenal Richelieu exigió a todos los estamentos una contribución extraordinaria de seis millones de francos para atender las urgencias del erario y, en particular, la airada respuesta del Arzobispo de Sens, quién, en carta dirigida a las autoridades de esa Nación, puntualizara: "Antigua costumbre era que el pueblo contribuyera con sus bienes, los nobles con su sangre y el clero con sus plegarias", lo que llevó a Francisco Nitti a acotar: "No hay duda que esta última forma de contribuir resultaba la más cómoda y la más barata"⁹², contestación que, sin desconocer el valor superlativo de la oración⁹³, tampoco a nosotros conforma, por encontrarla muy distante de las enseñanzas evangélicas, como intentaremos demostrarlo más adelante.

(91) CASÁS, José Osvaldo, "El principio constitucional de Generalidad en materia tributaria", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 1, parágrafo 5: "La generalidad tributaria en la jurisprudencia constitucional", subparágrafo 5.1.: "La generalidad tributaria y las exenciones", puntos 5.1.1.: "La interpretación restrictiva", 5.1.2.: "La interpretación estricta" y 5.1.3.: "La interpretación extensiva"; y subparágrafo 5.2.: "Generalidad tributaria y beneficios promocionales", puntos 5.2.1.: "La interpretación estricta" y 5.2.2.: "Favoris promotionis", p. 165 y ss., en particular p. 176 y ss., Madrid, 1996.

Al influjo de las ideas referidas, los sistemas fiscales del siglo XIX, fueron acogiendo, poco a poco, como presupuesto básico el de la generalidad tributaria, en la intención de alcanzar una mayor equidad en la distribución de las cargas públicas.

III.3. LAS INMUNIDADES Y LOS PRIVILEGIOS TRIBUTARIOS EN UNA ESTAMPA LITERARIA

Anatole France en su ensayo alegórico "*La isla de los pingüinos*"⁹⁴ narra los pormenores de la primera Asamblea de los Estados de Pingüinia convocada para establecer los impuestos y los debates que se sucedieron en torno a cuáles habrían de ser los más convenientes al interés público.

Reunidos los ancianos de Alca, se les expresó la necesidad de establecer un impuesto justo para atender a los gastos públicos y contribuir al sostenimiento de la Abadía. Refiere el relato que el venerable Mael, estimó que cada uno debía contribuir conforme a su riqueza, ejemplificando "el que tenga cien vacas dará diez, y el que tenga diez dará una".

Por su parte, uno de los más ricos labradores, Morio, sin desconocer la justicia de pagar la contribución, agregó como reparo a la anterior propuesta:

"Todos los ancianos del pueblo están dispuestos, como yo a sacrificar sus bienes, y no se debe poner en duda su abnegación. Es preciso atender únicamente al interés público; acordar lo más conveniente. Y lo más conveniente (...) no es pedir mucho a los que tienen mucho, porque entonces los ricos serán menos ricos y los pobres más pobres. Los pobres viven de la hacienda de los ricos, por lo cual es sagrada; no respetarla sería una maldad inútil. Si pedís a los ricos no conseguiréis gran provecho porque son pocos, y en cambio os privaréis de todos los recursos, hundiréis el país en la miseria. Mientras que si pedís un poco de ayuda a cada habitante, a todos por igual, sin reparar en sus bienes, recogeréis lo necesario para las cargas públicas, y no hará falta inquirir lo que posee cada ciudadano, investigación odiosa y vejatoria. Si pedís a todos igualmente, levemente, favoreceréis a los pobres puesto que le quedarán los bienes de los ricos. Y, ¿cómo sería posible fijar un impuesto proporcional a la riqueza? Ayer tenía yo doscientos bueyes; hoy sólo tengo sesenta; mañana tendré ciento. Cluñic tiene tres vacas enfermas. Nicclu

(92) NITTI, Francisco; *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, libro II: "Los ingresos ordinarios del Estado", parte II: "Nociones generales sobre los impuestos", capítulo IX: "Exenciones y limitaciones en los sistemas tributarios modernos", parágrafo 119, Buenos Aires, L. J. Rosso, 1931, p. 368 y ss.

(93) En tal sentido cfr. San Mateo 18, 19-20: "Os aseguro también que si dos de vosotros se ponen de acuerdo en la tierra para pedir algo, sea lo que fuere, lo conseguirán de mi padre que está en los cielos. Porque donde están dos o tres reunidos en mi nombre, allí estoy yo en medio de ellos".

(94) FRANCE, Anatole (seudónimo de Jacobo Antolio THIBAULT) pero encontramos que en francés, el verdadero nombre de Anatole France era Jacques Anatole François Thibault. Tal vez Jacobo Antolio Thibault sea una traducción española: *La isla de los pingüinos*, obra aparecida originariamente en Francia en 1908.

tiene dos, robustas y gordas. ¿Quién es más rico? Las señales de la opulencia son engañosas. Lo único cierto es que todo el mundo come y bebe. Imponed a la gente con arreglo a lo que consume. Esto será prudente y justo (...) Los ancianos aplaudían aún cuando Greatauk, puesta la mano sobre el puño de su espada, hizo esta breve declaración: 'Yo soy noble, y por lo tanto no contribuiré. Admitir un impuesto es propio de gente plebeya. Que pague la canalla'. Pero nadie le replicó, y los ancianos desfilaron en silencio (...)”⁹⁵.

La transcripción de esta página alegórica describe las ideas imperantes durante el Viejo Régimen; ya que algunos se resistieron a admitir que todos se hallaran alcanzados por el deber de contribuir, al considerar las cargas impropias de su nobleza, afirmación tolerada por los restantes ancianos con su silencio; mientras que otros se opusieron al tributo basado en la aptitud económica de cada uno, consintiendo sólo la imposición al consumo. Esta última postura ya fue objeto de refutación en el siglo pasado, llevando al socialista alemán Fernando Lassalle a afirmar, quizás con cierto grado de exageración: “Los impuestos indirectos sirven a la clase poseedora para readquirir, en la realidad, en la época del predominio del capital mobiliario, la exención tributaria que sólo *formalmente ha terminado y legalmente está abolida*”⁹⁶, reviviendo de tal modo el estado de cosas imperante en el pasado durante la vigencia de las inmunidades y los privilegios.

III.4. LAS INMUNIDADES Y LOS PRIVILEGIOS TRIBUTARIOS COMO MOTIVO DE ESCÁNDALO EN LAS ENSEÑANZAS EVANGÉLICAS

De las enseñanzas evangélicas que aluden a los tributos, la más conocida es la respuesta que brindó Jesús a los fariseos ante la malintencionada pregunta sobre si estaba permitido o no pagar el impuesto al César. El Señor, luego de hacerles exhibir un denario y reconocer en él la cara y el nombre del César, replicó: “Den al César lo que le corresponde al César, y a Dios lo que le corresponde a Dios”⁹⁷.

Sin embargo, el pasaje de la Palabra que más nos interesa, porque a través de él se reafirma en términos categóricos que el impuesto –en tal caso para el Templo– debía ser pagado por todos, respetando de tal modo el principio de generalidad, es el referido en el Evangelio de San Mateo. Allí puede leerse:

“Al volver a Cafarnaún, se acercaron a Pedro los que cobran el impuesto para el Templo y le dijeron: 'Tu maestro, ¿paga el impuesto?'. 'Claro que sí', contestó Pedro. Y se fue a la casa.

(95) FRANCE, Anatole, *La isla de los pingüinos*, traducción al español, Bs. As., El Buen Lector, 1969, pp. 43 y ss.

(96) LASSALLE, Fernando, *Programa a los trabajadores* (año 1863), referido por Francisco NITTI en: *Principios de la Ciencia de las Finanzas*, op. cit., p. 322.

(97) San Lucas 20, 20-26; San Mateo 22, 15-22; San Marcos 12, 13-17.

“Cuando entraba, se anticipó Jesús y dijo a Pedro: ‘¿Qué piensas de esto, Simón? ¿Quiénes pagan impuestos o contribuciones a los reyes de la tierra: sus hijos o los extraños?’. Pedro contestó: ‘Los extraños’. Y Jesús le dijo: ‘Por consiguiente, los hijos no deben pagarlo. Sin embargo, para no escandalizar a esa gente, vete a la playa, echa el anzuelo, y al primer pez que pique ábrele la boca. Hallarás ahí una moneda de plata: tómala, y paga por mí y por ti” (Mt. 17, 24-27).

Debe tenerse presente que si los hijos de los reyes no pagaban tributos, en el presente caso en que se trataba del impuesto para los gastos del Templo consagrado a Dios, el Padre de Jesús, tampoco a Él correspondía sufragarlo. Cobra significado por tanto que el Hijo de Dios, de todos modos, para no escandalizar a la gente, le ordenara a Simón Pedro que ejerciera su oficio de pescador, y con el fruto de su trabajo pagara el tributo por ambos, de donde surge nítidamente que, conforme a la cita bíblica, el impuesto debía ser pagado por todos (“paga por mí y por ti”), sin excepciones.

La manera de obrar del Señor realiza lo que dirá Pablo: “todo es bueno, pero no todo es oportuno” (Primera Carta a los cristianos de Corinto 6, 12), por lo cual en aquel caso Jesús eligió el camino que evitaría el escándalo de tentar al prójimo a incurrir en la conducta del incumplimiento o de la evasión.

Como se preguntan con justeza Juan Eduardo Leonetti y Manuel Castiñeira Basalo: “Si Jesús se avino a pagar impuestos, cuántas excepciones estarían fuera de lugar, ¿verdad?”⁹⁸, lo que reafirma el mérito de la regla de la generalidad frente al deber de contribuir, desde que el propio Hijo de Dios, que se encontraba exento, decidió oblarlo para prevenir el escándalo, asumiendo, así, una actitud crítica frente a la situación imperante o ante cualquier dispensa o privilegio.

Es que, en algunos casos, la evasión y, en otros, las exoneraciones o beneficios fiscales injustificados, sobre todo de sujetos detentadores de manifestaciones conspicuas de capacidad contributiva, significan una actitud rayana con lo obscuro ya que sustraen del deber de contribuir a quienes acumulan recursos para atender hasta lo superfluo e impiden la atención del gasto social en favor de los más necesitados.

Puede pensarse que esta avaricia, además de la cólera de los pobres, terminará suscitando el juicio de Dios, contrario a quienes en su egoísmo sacrifican la voluntad de ser más al deseo de poseer en mayor abundancia, resultando aplicable a ellos la parábola del hombre rico, cuyas tierras habían producido mucho y no sabía adónde almacenar la cosecha: Dios le dice: “Necio! Esta misma noche te reclamarán el alma; las cosas que preparaste, ¿para quién serán?”⁹⁹.

(98) LEONETTI, Juan E. y CASTIÑEIRA BASALO, Manuel, “Las enseñanzas tributarias del Señor Jesús”, *Periódico Económico Tributario* nº 82, del 31 de marzo de 1995.

(99) San Lucas 12, 20.