

LA LEY DE PRESUPUESTO ANTE LA CONSTITUCIÓN

HORACIO GUILLERMO CORTI *

I. PRESENTACIÓN

El objeto del presente trabajo consiste en exponer de manera clara y sucinta los aspectos nucleares de una visión constitucionalista de la decisión presupuestaria, así como la justificación de la pertinencia de semejante visión en tanto clave hermenéutica para aprehender adecuadamente el texto constitucional argentino actual.

Por constitucionalismo se entiende una doctrina jurídico-política que explicita fines y modos legítimos de ejercicio del poder. Tal como se indicará, ella es el resultado de la confluencia de variadas experiencias históricas y perspectivas teóricas¹. En tal contexto cabe preguntar: ¿cuáles son las características de la decisión presupuestaria que se derivan de un enfoque constitucionalista del poder?

Y si se sostiene, como aquí se hace, que la Constitución nacional, "monumento imperecedero de la ciencia política contemporánea", encuentra inspiración y sustento en dicha doctrina, aquel interrogante en apariencia abstracto coincide con el siguiente, explícito en su referencia al derecho positivo: ¿cómo se encuentra regulada la materia presupuestaria en nuestro derecho constitucional?² Es decir: ¿cuáles son las condiciones de legitimidad del poder estatal en materia de gasto público? O si se quiere: ¿cuáles son los requisitos que debe satisfacer la ley de presupuesto para ser calificada de constitucional?

¹ Ver MATTEUCCI, Nicola, *Organización del poder y libertad. Historia del constitucionalismo moderno*, Tróika, Madrid, 1998, quien señala: "Con el término 'constitucionalismo' se hace referencia generalmente a ciertos momentos de una reflexión sobre la experiencia jurídico-política relativa a la organización del poder, momentos propios de la historia europea desde el mundo antiguo (griego, pero sobre todo romano). Desde un punto de vista más polisológico que historiográfico, esta reflexión presenta temas de gran afinidad o, si se quiere, una profunda semejanza con el principio constitucionalmente afirmado, el del *novus basilius*" (p. 23); ver también: McILWAIN, C., *Constitucionalismo antiguo y constitucionalismo moderno*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.

² La cita efectuada corresponde a GONZÁLEZ CALDERÓN, J., *Derecho constitucional argentino. Historia, teoría y jurisprudencia de la Constitución*, Buenos Aires, 1923, prefacio de la primera edición.

* Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.

Ciertamente: es la claridad que se adquiere respecto de los fundamentos teórico-políticos de nuestra Constitución la que permitirá desarrollar la lectura y exposición razonada de su texto ³.

A nadie se le escapa la relevancia institucional y política de la materia presupuestaria. Y ha sido al calor de los conflictos en torno al presupuesto que se forjaron doctrinas jurídicas de enorme predicamento. Basta señalar en tal sentido la espinosa distinción entre ley formal y material salida a la luz en medio del conflicto entre el Parlamento Prusiano y el Gobierno del Canciller Bismarck por la aprobación del presupuesto de guerra, abultado en su cuantía en virtud del previsto enfrentamiento bélico con Austria ⁴. Sin embargo, no siempre es suficientemente valorado el tratamiento específicamente jurídico del presupuesto y, en términos generales, del gasto público. Priman las consideraciones "económicas", a veces incluso contables —las exitosas clasificaciones de los gastos públicos, infaltables en los manuales usuales de la materia—, por sobre la doctrina jurídica. Cuando la ignorancia recrudece se tacha a esta última de mera disquisición teórica ⁵.

³ Una cuestión relevante en sí misma es la de evaluar hasta dónde cabe efectuar un estudio escrutatorio sobre los fundamentos del derecho constitucional, a qué nivel de profundidad es preciso conducir el análisis. Lo habitual parece ser adoptar la política recordada por uno de los narradores de Kafka: "Es esos días la máxima secreta de muchos, y aún de los mejores, era ésta: *Trato de comprender con toda mi fuerza los órdenes de la Dirección, pero sólo hasta cierto punto; luego, dejo de meditar*", en KAFKA, *Franz, La edificación de la muralla china y otros cuentos*, trad. de Jorge Luis Borges, Liviana, Buenos Aires, 1992.

⁴ Ver: VILLAR PALAGI, J., *Derecho Administrativo I*, Madrid, 1968, p. 278, "2. Las cinco polémicas alrededor del concepto de ley. 3.2. La polémica de la ley formal-material", donde se resume con gran claridad la discusión en sus términos jurídico-dogmáticos y político-cyentíficos. GARCÍA AÑOVÉN, J., *Derecho presupuestario*, Sevilla, 1969, ps. 10 y ss.; y fundamentalmente: RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El presupuesto del Estado. Introducción al derecho presupuestario*, Tecnos, Madrid, 1970, ps. 45 y ss. Es asimismo en ocasión de tales querrelas en torno a la aprobación del presupuesto que Ferdinand Lassalle expuso sus dos célebres conferencias sobre el concepto de Constitución (1841 y noviembre de 1852). Por supuesto: la redacción que en ellas se hace del derecho constitucional a las fuentes políticas imperantes —por vía del sin duda fascinante experimento imaginario de la destrucción por incineración del texto original de la Constitución del Reich— corresponde tomarla con la debida reserva del caso, aun cuando, en definitiva, resulte una fuente inagotable de reflexiones sobre la justicia. Ver: LASSALLE, F., *¿Qué es una Constitución?*, Ediciones Siglo Veintiuno, 1957.

⁵ Me limito aquí a reproducir las inobjetable consideraciones de Rodríguez Berejo vertidas en "Lassalle y el derecho presupuestario del Derecho Alemán", estudio preliminar a LABAND, P., *El derecho presupuestario*, Madrid, 1979, ps. IX y ss.: "De acuerdo con una opinión bastante difundida entre los estudiosos del derecho financiero, existe, a veces, una tendencia a estimar que el problema de la naturaleza jurídica de la ley del presupuesto es una mera cuestión teórica, un tanto bizantina; una polémica doctrinaria típica del llamado 'derecho de profesores', que constituye hoy un ejercicio perfectamente inútil para los jóvenes estudiosos del derecho presupuestario y, en general, del derecho público. Aunque creo que, efectivamente, el estudio del Presupuesto no debe detenerse ahí, sin embargo, estoy muy lejos de compartir aquel modo de pensar en lo que tiene, precisamente, de más alta valoración de los aspectos jurídico-políticos de la institución presupuestaria dentro del marco de las relaciones entre los poderes del Estado. Porque es preciso no olvidar que, al hilo de este debate doctrinal acerca de si el presupuesto es una ley propiamente dicha o, por el contrario, es un acto administrativo, contable o de gestión, e incluso un acto político de Gobierno, no sólo se ha ido construyendo la teoría jurídica del pre-

No es necesario detenerse en semejantes despropósitos, pero sí destacar que el estudio dogmático encarado no pretende descuidar las posibles consecuencias prácticas que pudieran derivarse ni, claro está, los aspectos de mayor tecnicismo que hacen a la concreción efectiva de una genuina visión constitucionalista del presupuesto del Estado.

En tal sentido cabe destacar que la visión constitucionalista aquí defendida tiene uno de sus núcleos esenciales en la vinculación lógica que se presenta entre la ley de presupuesto y los derechos individuales consagrados por la Constitución nacional. Semejante relación conceptual puede dramatizarse mediante un planteamiento de corte interrogativo, sin dudas extremo, pero que resulta sugestivo y clarificador: ¿es posible lesionar un derecho individual mediante la legislación que aprueba el presupuesto del Estado? ¿resulta factible que se dañen derechos individuales mediante el ejercicio del poder presupuestario?

Si la anterior pregunta se contesta, por hipótesis, en términos afirmativos, se toma inevitable reflexionar sobre los problemas *procesales* concomitantes: ¿cómo se tutela el derecho lesionado? ¿qué acciones se encuentran previstas? Esto es: cómo se asegura la tutela judicial efectiva ante los daños jurídicos producidos por la legislación en materia presupuestaria.

Es notorio que estas cuestiones, aquí es lícito el uso de la ironía, hacen que el objeto de este ensayo sobrepase el interés "meramente teórico"⁶.

II. LA DECISIÓN PRESUPUESTARIA Y LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994

La tesis principal aquí sustentada es la siguiente: la decisión presupuestaria se encuentra sujeta a imperativos constitucionales.

Esto significa que la ley de presupuesto resulta pasible de ser enjuiciada por medio de pautas de rango constitucional. En otros términos: el poder presupuestario, atribuido de manera originaria al órgano legislativo, se encuentra constitucionalmente limitado. De ahí que, por lógica consecuencia, la ley de presupuesto devenga objeto posible de control judicial de constitucionalidad. El fundamento de ello es nítido, pues si al dictarse la ley de presupuesto se transgreden —o no se cumplen— los imperativos constitucionales y se afectan

supuesto, sino también se ha definido, en cierta manera, cuestiones tan importantes como el concepto, valor y caracteres de la ley, del reglamento, de los actos en función de control, etc."

⁶ Por supuesto resulta obligado interrogarse sobre los orígenes del difusido odio —¿propalado anti-intelectual?— a los estudios calificados de "meramente" teóricos. ¿A qué se refiere sirviendo tanto daño con el adverbio "meramente"? ¿A lo que "no sirve para nada"? ¿Y qué es exactamente eso que "no sirve para nada"? Más aún ¿cuál es el método de prueba para adjudicarle a algo el mérito de "no servir para nada"? Muchas son las preguntas —políticas, sociales, también existenciales si se quiere decirlo así— que se deslizan de ese breve interrogante.

derechos individuales, se produce la apertura del mecanismo paradigmático que permite asegurar la supremacía incondicionada de la ley fundamental.

Esta tesis no pretende ser una disquisición abstracta. Por el contrario, intenta reconstruir de manera adecuada nuestro derecho positivo actual y devenir, así, la clave de bóveda del derecho presupuestario argentino. Se trata de una posición de peso, no hay duda, pero que encuentra más que suficiente basamento en el propio texto de la Constitución Nacional que resultara del último proceso constituyente reformador ocurrido en el año 1994.⁷

El actual inc. 8° del art. 75, al enumerar las atribuciones del órgano legislativo, dispone que le corresponde al Congreso "fijar anualmente conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2° de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, sobre la base del programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión".

El énfasis de la interpretación propuesta recae en la expresión "...conforme a las pautas...". El constituyente no sólo le asignó una atribución al órgano parlamentario (fijar el presupuesto) sino que, además y explícitamente, estableció un deber sustancial que exige ser respetado a la hora de hacer uso de aquella.⁸

Tales pautas, en vez de enumerarse en el propio inciso octavo, son insertadas mediante una remisión al tercer párrafo del inciso segundo del mismo artículo que establece las atribuciones del Congreso en materia tributaria y que regla, a su vez, el mecanismo de coparticipación federal de los recursos. Dicho párrafo postula: "La distribución [de recursos] entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas 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".

La remisión del inciso octavo al tercero del art. 75 puede verse como expresión de una técnica de economía expositiva, circunstancia que se condice con la brevedad y sencillez que le son inherentes a una buena composición constitucional. Ésta es una apreciación importante pero superficial, pues hay

⁷ Por supuesto, los lecciones —y en particular los aficionados a los comentarios jurídicos— no debieran olvidar la siguiente regla de supervivencia: "No atribuyas demasiada importancia a los glosos. La escritura es inmutable y los glosos no son con frecuencia más que la expresión de la desesperación que experimentan los glosadores", en KAFKA, F., *El proceso*, Losada, Buenos Aires, 1997, p. 202.

⁸ Recordemos que en la Constitución histórica de 1853 el entonces art. 64 que enumera las atribuciones del Congreso estableció, íntegramente y en su inciso último, lo siguiente: "Fijar anualmente el presupuesto de gastos de administración de la Confederación, y aprobar o desechar la cuenta de inversión". En el texto resultante de la reforma de 1957 la única modificación es el reemplazo de "Confederación" por "Nación". Los sucesivos textos pueden consultarse en el primer volumen de la *Obras de la Convención Nacional Constituyente 1994* editada por el Ministerio de Justicia de la Nación.

razones conceptuales de mayor envergadura. Razones sustanciales y no de técnica constitucional, que revelan la profunda —y a veces oculta o, para emplear el término ritual, implícita— sistematicidad que recorre al actual texto de la Constitución.⁹

El reenvío jurídico en análisis se sostiene en una idea de enorme simplicidad y que, por eso mismo, es fructífera en consecuencias: las decisiones tributarias y presupuestarias conforman una unidad sistemática. Esto significa postular una íntima interdependencia entre las decisiones tributarias y presupuestarias. O en otros términos: tributos y presupuesto son dos aspectos de una misma actividad jurídica. Y es por tal razón que resulta plenamente justificado remitir la enunciación de las pautas que deben seguirse para dictarse anualmente la ley de presupuesto al apartado constitucional que fija los parámetros que debe contemplar el legislador al dictar la ley-convenio de coparticipación de los recursos públicos recaudados por el gobierno federal.¹⁰

Siguiendo el vocabulario habitual usado en las Finanzas Públicas cabe referirse a la *actividad financiera pública*, actividad jurídica que se encuentra subdividida en dos ramas, una que engloba al conjunto de los mecanismos tributarios de obtención de ingresos y otra que incluye a los actos erogatorios o presupuestarios. Al tratarse de una actividad nos enfrentamos a una serie dinámica de acciones, a un proceso unitario de diversas decisiones tributarias y erogatorias, que se plasman, claro está, en un conjunto de textos jurídicos cuyo contenido da lugar a un sistema legal-normativo que, a fin de respetar las prelación jerárquicas postuladas, debe estar subordinado al esquema constitucional.

De tal manera, el actual texto constitucional exige una teorización que esté a la altura de sus disposiciones y que en el caso se cristalicen en la necesidad de forjar una doctrina jurídica de la actividad financiera del Estado. Esto

⁹ Es sabido que el carácter sistémico del derecho es un rasgo a la vez obvio y problemático, sobre todo por la falta de claridad que le es inherente al concepto de sistema, ver al respecto: ALCHIBIRÓN, Carlos - BULYGIN, Eugenio, *Introducción a la metodología de la ciencia jurídica y social*, Azara, Buenos Aires, 1974. Cualquiera fuese el concepto de sistema avanzado resulta teorías que la coherencia jurídica es una meta, un objetivo a lograr por el intérprete o, si se quiere, un resultado que requiere toda su esfuerzo; así al menos lo deja entender con suma sencillez la en este caso jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al ordenar que "la interpretación del instrumento político que nos rige no debe hacerse poniendo frente a frente las facultades enumeradas por el para que se destruyan recíprocamente, sino armonizándolas dentro del espíritu que le da vida" (Fallos, 181:340; 340:311).

¹⁰ "Todo estructura federal debe nacer como insalvable la cuestión de los ingresos y los gastos, por un lado, con su proyección a los distintos niveles estatales que reconocen, por el otro, asegurando los más adecuados mecanismos de coordinación: entre los gastos y los ingresos y entre los distintos niveles y el conjunto de ellos, a nivel vertical y horizontal" en BULIB GOÑI, Enrique, "La coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994", LL, 7/8/1995; así como, entre muchos otros, CASÁS, José, "Un importante hito en el proceso de reafirmación de la República Argentina (nueva ley de coparticipación impositiva)", *Revista Fiscal*, XLV-1 y ss., 97 y ss., y 193 y ss.; "La reforma constitucional y la coparticipación tributaria", *Revista Económica Tributaria*, 58.

es: una doctrina jurídica que tematice de forma unitaria y sistemática los tributos y el presupuesto. Y esto significa forjar un Derecho Financiero adecuado a la lógica conceptual que postula la Constitución.

III. CONSTITUCIONALISMO Y ESTADO DE DERECHO

La precedente interpretación impone dar un paso más en cuanto a la profundidad del análisis, pues hay que sacar a luz el por qué de semejante unidad sistemática o, de acuerdo con otro léxico también aceptado por la doctrina, el por qué de la interdependencia entre los ingresos y los gastos. Corresponde dilucidar el fundamento sustantivo que permite hilvanar justificadamente las decisiones tributarias y presupuestarias. En caso contrario, el sistema mencionado podría ser juzgado de artificioso e incluso de caprichoso, extremos ambos que no debieran ser propios de una ley fundamental —y, por cierto, menos aún de las lecturas que de ella se hagan¹¹—.

Este paso de más implica poner en juego los caracteres esenciales de la Constitución en cuanto tal, destacando cuáles son sus aspectos medulares. Es aquí donde cobra relevancia el constitucionalismo, en tanto teoría jurídico-política que permite juzgar la "legitimidad externa" de las diversas constituciones positivas¹²:

Genérica y convencionalmente puede entenderse al constitucionalismo como el extraño resultado de la confluencia de diversas tradiciones políticas que si bien no siempre han sido coincidentes son sin embargo posibles de amal-

¹¹ Las lecturas que se hacen del texto constitucional nunca son inocentes o desinteresadas; incluso ello es así cuando se hace dogmática jurídica o ciencia del derecho constitucional. Al respecto son ilustrativas las palabras de Joaquín V. González al iniciar su *Manual de la Constitución Argentina*, Ángel Estrada y Cía. Editores, Buenos Aires, p. 12: "las explicaciones a veces hacerse teniendo siempre en cuenta la íntima relación que existe entre la Constitución y el territorio y la sociedad que la habita, entre sus fines generales y especiales y la formación de un pueblo grande, noble y fuerte por la cultura y la conciencia del derecho. No debe olvidarse que es la Constitución un legado de sacrificios y de glorias, consagrado por nuestros mayores a nosotros y a los siglos por venir; que ella dio cuerpo y espíritu a nuestra patria hasta entonces informe, y que como se ama la tierra nativa y el hogar de las virtudes tradicionales, debe amarse la Carta que nos engrandece y nos convierte en fortaleza inaccesible o la amargura y al despojarismo".

¹² Ver: Néstor Carlos, *Fundamentos de Derecho Constitucional*, Astrea, Buenos Aires, 1992; VANORSE, Jorge, *El Estado de Derecho en el Constitucionalismo Social*, Eudeba, Buenos Aires, 1982. Sobre la noción de legitimidad externa de una Constitución, ver: FERRAJOLI, L., *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Trotta, Madrid, 1995, en particular los capítulos 13 y 14, "¿Qué es el garantismo?" y "El punto de vista externo", pp. 849-957, resultando notable que sus reflexiones en torno al derecho penal son generalizables: "Por legitimación externa o justificación entiendo la legitimación del derecho penal por referencia a principios normativos externos al derecho positivo, es decir, a criterios de valoración morales o políticos o de utilidad de tipo extra o metajurídico. Por legitimación interna o legitimación entiendo por el contrario la legitimación del derecho penal por referencia a los principios normativos internos al ordenamiento jurídico mismo, esto es, a criterios de valoración jurídicos o intrajurídicos. El primer tipo de legitimación tiene que ver con las razones externas o, lo que es lo mismo, del derecho penal; el segundo, con sus razones internas, o de derecho penal".

gamar en una teoría común. Me refiero en concreto a las tradiciones liberal, republicana y democrática¹³. El constitucionalismo toma algunos aspectos de cada una de esas tradiciones para conformar un conjunto, sin dudas ecléctico, de valoraciones, técnicas y criterios¹⁴. Tal como señaló la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Bressani v. Provincia de Mendoza": "El mayor valor de la Constitución no está en los textos escritos que adoptó y que antes de ella habían adoptado los ensayos constitucionales que se sucedieron en el país durante cuarenta años, sin lograr realidad, sino en la obra práctica, realista que significó encontrar la fórmula que armonizaba intereses, tradiciones, pasiones contradictorias y belicosas. Su interpretación auténtica no puede olvidar los antecedentes que hicieron de ella una creación viva, impregnada de realidad argentina, a fin que dentro de su elasticidad y generalidad que le impide envejecer con el cambio de ideas, crecimiento o redistribución de intereses, siga siendo el instrumento de ordenación política y moral de la Nación"¹⁵.

La tradición liberal pone el énfasis en un conjunto de derechos que deben ser protegidos por el Estado. Desde esta óptica, un Estado es reputado legítimo si y sólo si resguarda un conjunto determinado de derechos.

Dado que se visualiza a la concentración del poder como la amenaza fundamental al disfrute de esos derechos, la distribución de las capacidades de decisión en diferentes órganos públicos se deriva como una técnica adecuada para organizar el poder¹⁶. La llamada división de poderes es un mecanismo institu-

¹³ Ver: O'DONNELL, Guillermo, "Accountability horizontal", *Revista Ágora*, no. 8, verano de 1998, ps. 504. Para una visión comparativa de las experiencias históricas europeas —inglesa, francesa y alemana— y la formación de una doctrina constitucional, ver: PIGNAVANELI M., *Aspetti di teoria delle costituzioni moderne. Lo Stato fondamentale*, Giappichelli, 1993. No hay duda de que los desarrollos aquí esbozados —liberal, democrática y republicana— son objeto de múltiples aires e interpretaciones, sin embargo, entiendo que las significaciones adoptadas son razonables a la vez que habituales; para un uso relativamente sencillo, ver HABERMAS, Jürgen, "Tres modelos normativos de democracia", en *La inclusión del otro. Estudios de teoría política*, Paidós, Buenos Aires, 1999, ps. 231 y ss.

¹⁴ El eclecticismo es una característica a mi juicio inevitable de las Constituciones positivas, no siendo la nacional una excepción. Una Constitución es el resultado histórico de conflictos de muy diversa índole y, por lo tanto, es precedido por acuerdos e intenciones. El constituyente real no se confunde con un genotipo que construye un sistema axiomatico en la soledad de su imperio soberano. De ahí que los textos constitucionales reciben diversas tradiciones, experiencias, doctrinas e intereses, circunstancia que si bien desvela al amante de la palabra caligrafía no le causa ceceo a quien tiene presente lo hecho humano del derecho. Para una defensa política y moral de la actitud ecléctica en consonancia con el pensamiento liberal, ver: BERLIN, I., *El erizo y la zorra*, Muchnik, 1981; en cuanto al lenguaje de las leyes y a la valoración positiva de la redacción individual ver: BILBAO, R., *Los conceptos jurídicos y su nomenclología*, Depalma, Buenos Aires, 1961, en particular el apartado "El estilo y la terminología en el espíritu político", ps. 29 y ss.

¹⁵ Fallos, 178:9.

¹⁶ Ver: LOCKE, John, *Sigundo Tratado sobre el gobierno civil*, Alianza, Madrid, 1990; LOEWENSTEIN, Karl, *Teoría de la Constitución*, Ariel, Barcelona, 1983, primera parte: "El proceso político y los tipos de gobierno", ps. 231/49. Una versión crítica puede verse en SCHMITT, Carl, *Teoría de la Constitución*, Alianza, Madrid, 1992. Cabe señalar, de paso y debido a las recurrentes confusiones al

cional diseñado en función de la mejor protección de los derechos atribuidos, permaneciendo estos últimos como la clave fundamental de la doctrina jurídico-política liberal¹⁷. División de poderes significa, en rigor, distribución en diferentes órganos de funciones analíticamente distinguibles, en particular: crear normas generales, ejecutar en concreto dichas normas y aplicarlas para resolver conflictos de intereses¹⁸.

Semejante claridad se ve desmentida, al menos, por dos conocidas situaciones: por un lado, las dificultades para erradicar por completo la potestad para crear normas generales por parte de los departamentos ejecutivos, resultando así inevitable el reconocimiento de un amplio poder reglamentario en manos del órgano ejecutivo; por otro, la aparición y posterior afianzamiento de otras funciones que, en algunos casos, dan origen a los vulgarmente llamados órganos extra-poder, v.gr. el aseguramiento de la supremacía de la Constitución mediante tribunales constitucionales, el control —no judicial— de la Administración¹⁹.

Por supuesto, qué derechos son los que se entiende deben ser atribuidos depende del conjunto de valores que se pretende resguardar. Hay dos valores que resultan básicos y, por ende, imposibles de obviar: la autonomía y la dignidad individuales. Por autonomía cabe entender la posibilidad de escoger un plan de vida sin coacción por parte de terceros²⁰. La dignidad, por su parte, se

respecta, que aquello que se percibe como una amenaza —percepción avalada por la experiencia— es la concentración del poder en cuanto tal, con independencia de si ese poder concentrado es caracterizado como público o privado, nacional o internacional. Cada vez que se verifica la presencia de un poder de cierta magnitud también aparece la posibilidad cierta de daños jurídicos y lesiones a los derechos individuales. Esta aclaración, al fin de cuentas basal, es hoy en día de peso como consecuencia del desarrollo de asociaciones privadas cuyos recursos —del tipo que fuesen— son mayores que los de muchos Estados. En uno ítem: la defensa del derecho individual cabe efectuarla al margen de los rasgos que caractericen al agente dañador —visión que resulta al menos análoga a la que hoy en día de lugar al llamado nuevo derecho de daños—, ver entre otros: MOSES TRUBIASIS, I. - KEMEL MAHER DE CARLUCCI, A. *Responsabilidad civil*. Hammurabi, Buenos Aires, 1992.

¹⁷ Para un análisis de la división de poderes en la historia del gobierno mixto, ver: BONHO, N. *La teoría de las formas de gobierno en la historia del pensamiento político*. Fondo de Cultura Económica, México, 1987.

¹⁸ Hay que notar, desde ya, que la distribución de potestades es perfeccionada por una distribución, sea explícita o implícita, de prohibiciones.

¹⁹ Ver, entre muchos otros, GRECO, Carlos, *Impugnación de disposiciones reglamentarias*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1988, así como sus referencias (p. 153/301), en particular la cita de Emile Cioran con la que se inicia el texto: "los reglamentos de la Administración no son sino metafísica para uso de los simios".

²⁰ Tal como señala la Corte Suprema de Justicia de la Nación interpretando el art. 19 de la Constitución: "el reconocimiento de un ámbito exclusivo en las conductas de los hombres, reservado a cada persona y sólo ocupable por ella, que, con tan clara visión de las tendencias en el desarrollo de la sociedad conagra nuestra Constitución, resulta así esencial para garantizar el equilibrio entre un Estado cada vez más omnipotente e individuos cada vez más dependientes de las formas jurídicas de organización de la sociedad a que pertenecen. La existencia o inexistencia de ese equilibrio pondrá de manifiesto las distancias entre los regímenes democráticos en el que el individuo encuentre el espacio para

entiende como la cualidad que permite la concreta y efectiva realización autónoma del individuo. Una vida digna es aquella que no encuentra obstáculos fácticos para desarrollarse de acuerdo al plan de vida escogido.

Si se quiere expresar lo mismo con otro vocabulario puede emplearse en ambos casos el término "libertad". La autonomía es la libertad entendida como no sometimiento al otro, mientras que la dignidad es la libertad en tanto no sometimiento a la necesidad. Resulta claro que sólo una existencia humana digna es posible de devenir en concreto una individualidad autónoma.²¹

La tradición democrática, en cambio, destaca la participación directa o —si ello no es humanamente posible— indirecta, del pueblo en el ejercicio del poder. Un Estado es legítimo si y sólo si el conjunto del pueblo participa en los órganos que lo componen. Ya sea de manera directa o, como es habitual, de manera indirecta mediante sistemas abiertos de elección. En términos jurídicos, la tradición democrática pone énfasis en la universalidad de los derechos llamados políticos.²² Son legítimas aquellas decisiones tomadas por el conjunto.²³ Cuando el conjunto no participa directamente son esenciales, entre otros derechos, los de elegir y a ser elegido, la publicidad de los actos públicos, el control de los gobernantes, la periodicidad de sus cargos, la posibilidad de remoción o revocación.²⁴

la constitución de su propio plan de vida según lo determine la autonomía de la propia conciencia y sólo dentro de los límites en los que no afecte igual derecho de los demás y los regímenes autoritarios que invaden la esfera de privacidad e impiden que las personas cuenten con la posibilidad de construir una vida satisfactoria", *Fallos*, 308: 1472.

²¹ Cabe recordar, aún con suma brevedad, la proveniencia cristiana de la valoración de la dignidad humana, destacándose en la extensa historia de la teología cristiana la triple caracterización de la persona realizada por Santo Tomás a partir, por cierto, de la magistral obra de Boecio: sustancia, unidad y dignidad; ver al respecto: GILSON, Étienne, *L'opéra de la philosophie médiévale*, Paris, 1932 y, dentro de la literatura jurídica local el célebre texto de ZAMBRANO, D., *Personas y derechos*, Valerio Abelardo, Buenos Aires, 1947. Por cierto: las vinculaciones entre liberalismo y cristianismo son de suma interés, baste señalar la dificultad de conjugar la noción de autonomía —derivada de la visión racional de elegir por sí mismo los parámetros que guiarán la propia vida— con la de fe, que supone justamente una exaltación de la heteronomía, es cuanto la fe es un don que se recibe de lo alto y que, por lo tanto, regada es cuanto tal la idea de auto-elección. Otra perspectiva sobre la autonomía y dignidad de las personas puede verse en Nino, Carlos, *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, Arca, Buenos Aires, 1989.

²² Ver: Kelsen, H., *Ética y valor de la democracia*, Guadarrama, 1977; DURN, John (dir.), *Democracia. El viaje inacabado (508 a. C.-1997 d. C.)*, Tusquati, 1995.

²³ Para la tradición democrática, la libertad es entendida primariamente como autodeterminación, es decir: posibilidad de darse a sí reglas de conducta.

²⁴ Las discusiones al interior de la tradición democrática son sumamente vivaces. El punto central de los debates radica en la calificación de democracia "genuina" a la "democracia" indirecta, para evitar confusiones terminológicas, parlamentarismo. La posición de Kelsen, paradigmática, consiste en afirmar que la única democracia posible es la parlamentaria, de ahí que las críticas que a ella se le hagan no sean más que ataques envenenados a la democracia. Todo ello sin perjuicio —y esto ya lo señalaba Kelsen en el citado texto publicado originalmente en la década del '20, época en la cual se forjaron los términos de un debate que hasta hoy continúa— de los problemas inherentes a los incesantes in-

En fin, la tradición republicana hace hincapié en la virtud que implica dedicarse a los asuntos públicos, primando el respeto por la legalidad por sobre el interés meramente privado. Al nivel institucional ocupa un primer plano el aspecto deliberativo de las instituciones y, por lo tanto, se destaca la importancia superlativa del debate parlamentario²⁵. De ahí la reserva de ciertas materias de suma importancia para el exclusivo tratamiento parlamentario.

El punto sustancial en común de estas tradiciones radica —más allá de las inevitables discordias e incompatibilidades— en su compartido apego a la igualdad de las personas²⁶. Todas las personas son merecedoras de igual consideración y respeto. Es por ello que a todas las personas se les atribuye iguales derechos para asegurar, en clave liberal, una igual autonomía y dignidad y, en clave democrática y republicana, una igual participación en los asuntos públicos.

Nuevamente, aquí, cabe recordar la relevancia histórica del cristianismo, pues es sabido que en una cultura caracterizada por la jerarquía social —presente no sólo en los hechos sino consagrada, justificada y elogiada en los grandes textos grecolatinos— fueron sus predicadores quienes afirmaron la absoluta igualdad entre todos los hombres. Las sencillas palabras de San Pablo, pronunciadas en el contexto de una sociedad esclavista e imperial, aún resuenan con toda su potencia evangelizadora: "ya no hay judío ni griego, ya no hay esclavo ni libre, ya no hay varón ni mujer, pues todos vosotros sois uno dentro del ámbito de Cristo Jesús" y "todo el que... obedece al bien, tanto el judío, en primer lugar, como el gentil, recibirá la vida plena de esplendor y honor. Pues ¡Dios no hace distinción por las apariencias!" (Gal. 3. 28., Rom. 2. 10, y 11.)²⁷.

No caben dudas de que la actualidad de esta exhortación paulina, así como la común significación que la igualdad posee para las diversas tradiciones que

directos estrictamente llamados representativos —para a juicio de Kelsen la representación "política" es una lisa y llana ficción— entre los cuales propone un conjunto de técnicas hoy en día devenidas clásicas y agrupadas bajo el título de mecanismos de democracia semidirecta. Estos últimos institutos, como se sabe, fueron adoptados por el constituyente reformador argentino de 1994. También son paradigmáticas tanto las posiciones críticas de Carl Schmitt —véase por caso su visión de la democracia en *Teoría de la Constitución*— como las del conjunto de la tradición marxista —un ejemplo actual puede verse en la obra de Alain Badiou, para quien la llamada democracia es reconducida a la designación de "capital-parlamentarismo", conf. *Abvry de eschapolitique*, Seuil, Paris, 1998. Pero es de señalar que estos críticos de la democracia lo son por apelar a una verdadera o genuina democracia ("sustancial") y no, en cambio, por asentarse en posiciones conservadoras, elitistas o, en definitiva, expresamente antidemocráticas o autoritarias.

²⁵ Ver: ARENDT, Hanna, *La condición humana*, Paidós, Buenos Aires, 1992; id., *Sobre la revolución*, Alianza, Madrid, 1988. Respecto de la historia del humanismo cívico, ver la fundamental y ya clásica investigación de Pocock, John, *The Machiavellian moment. Florentine political thought and the Atlantic republics tradition*, Princeton University Press (Izay trad. fr. en *Press Universitaires de Poitiers*, 1997).

²⁶ Ver: BÓRABO, Norberto, *Libertad e igualdad*, Paidós, Buenos Aires, 1993.

²⁷ Ver los textos originales griegos en SEMÉN VIDAL, *Las cartas originales de Pablo*, Trotta, Madrid, 1996, pp. 99 y 385.

confluyen para formar el acervo constitucionalista, se encuentra estrechamente vinculada con un rasgo típico de nuestra época: el proceso de creciente profundización de las desigualdades fácticas y empíricas de los individuos, en particular la desigualdad en lo que se refiere a los recursos disponibles por cada individuo ²⁸.

En suma: aseguramiento de los derechos humanos, soberanía popular y política deliberativa, tales son las claves que, simultáneamente consideradas, permiten aprehender una visión constitucionalista del poder —y, en rigor, de la vida política y social—.

Cuando estas valoraciones informan a una Constitución cabe decir que ella es de tipo constitucionalista y que el Estado resultante merece ser designado como un Estado de Derecho.

Aquí resulta oportuno recordar, por su relevancia histórica, teórica e incluso simbólica, el art. 16 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto 1789 que por iniciativa del general La Fayette figura como Preámbulo de la Constitución francesa de 1791: "Una sociedad en la que no está asegurada la garantía de los derechos ni determinada la separación de poderes, carece de Constitución" ²⁹.

En resumen: una Constitución constitucionalista es aquella que incluye una declaración de derechos a ser protegidos de manera igual para todas las personas, desconcentra el ejercicio del poder, asegura la participación democrática mediante una generosa asignación de derechos políticos y le atribuye al órgano deliberativo una amplia gama de decisiones fundamentales que sólo deben concretarse mediante la forma de ley.

Resulta notorio que tanto la Constitución histórica de 1853/1860 como la Constitución reformada en 1994 responden a este modelo político y que, por tanto, el Estado resultante cabe ser designado como un Estado de Derecho ³⁰. Es más, una somera lectura del actual texto constitucional muestra que se ha intentado —de una manera para muchos utópica o irresponsable— profundizar cada uno de los aspectos, de forma tal que resulta a la vez más democrático, liberal y republicano que el texto histórico.

²⁸ Ver, entre otros, CASTEL, Robert, *La erosión de la vida de la cuestión social*, Paidós, Buenos Aires, 1998; la literatura nacional es al respecto abundante, ver por ejemplo: MINAJÍN (ed.), *Desigualdad y exclusión*, Losada, 1983; BARBEITO, A., *Lo Vuolto, R., La modernización excluyente*, Losada, Buenos Aires, 1990; MINUJÍN, A., *La nueva pobreza en Argentina*, Planeta, Buenos Aires, 1995; VELLARREAL, J., *La erosión social*, Norma, Buenos Aires, 1996.

²⁹ Hay varias ediciones de los textos constitucionales franceses, ver, entre otros, MARTÍNEZ ARANCOM, Ana, *La revolución francesa en sus textos*, Tecnos, Madrid, 1989.

³⁰ Ver: GELLI, María, "Relación de poderes en la reforma constitucional de 1994", LL, 1994-D-1086 y "Los nuevos derechos en el paradigma constitucional", LL, 588/1995.

IV. UNIDAD Y TRASCENDENCIA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

La idea básica que subyace a la interpretación defendida es la siguiente: la unidad sistemática de la actividad financiera pública deriva del carácter constitucionalista de nuestra Constitución y, por tanto, del carácter "de Derecho" del Estado resultante. Es el conjunto de la lógica conceptual constitucional la que le otorga un sentido sistemático y unitario a la actividad financiera del Estado.

El siguiente es el resumen del argumento. La Constitución pretende realizarse a sí misma, de forma tal que el mundo empírico-fáctico se acomode a sus cláusulas ideales. O también: el Estado de Derecho pretende realizarse, ser efectivo y no meramente nominal.

Tal como señala Héctor Masnatta, las instituciones constitucionales son "mecanismos en orden a fines de transformación, no de pura gestión del orden existente"³¹.

Germán Bidart Campos se refiere, retomando una expresión de Konrad Hesse, a la fuerza normativa de la Constitución (*die normative Kraft der Verfassung*), locución que también evoca la potencia expresiva de un ya clásico trabajo de Eduardo García de Enterría en defensa de la juridicidad de la Constitución española y en contraposición a su evaluación como instrumento "meramente" político³².

Alberto Bianchi, por su parte y destacando la relevancia de nuestro más alto Tribunal señala que "la Corte argentina —al igual que la norteamericana— tuvo que llevar adelante la proeza de hacer de la Constitución un texto real cargado de vigencia. En el momento de su sanción no era más que un papel escrito y fue la Corte quien, sentencia a sentencia, logró que ella fuera no sólo un instrumento respetable sino también respetado. Este mérito fue reconocido con vehemencia por el presidente Mitre, en palabras pronunciadas ante la tumba de José Benjamín Gorostiaga, señalando que la ley teórica, la ley muda, la ley muerta se hizo carne y sangre, habló por labios vivos, tuvo acción entre los hombres, dominó sobre los pueblos"³³.

Las citas doctrinarias podrían multiplicarse, hecho que muestra, sin perjuicio de los matices, perspectivas y vocaciones personales, el notable consen-

³¹ Ver: MASNATTA, Héctor, "Interpretación de la Constitución", LL, 1994-D-1113; sobre la discusión en torno a la eficacia reformadora del derecho frente al valor tradicional de lo costumbre, cabe remitir a otro trabajo de MASNATTA, hoy en día ya clásico: *Acercas del derecho privado en la sociedad actual*, Colegio Mayor Universitario de Santa Fe, serie 4, nro. 1.

³² Ver: BIDART CAMPOS, Germán, *El derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, Ediar, Madrid, 1995; HESSE, Konrad, "La fuerza normativa de la Constitución", en *Escritos de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992, ps. 55/78; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1985.

³³ Ver: BIANCHI, Alberto, *Doctrina del Estado de Derecho. La seguridad jurídica ante las emergencias*, Abaco, Buenos Aires, 1996, p. 35.

so existente entre los juristas respecto de ciertos valores fundamentales. Lo importante para destacar es lo siguiente: la Constitución existe para ser efectiva y no sólo para presentarse como ícono o figuración simbólica. Si se quiere: la pretensión última de una Constitución es lograr la constitucionalización del mundo empírico³⁴. Lo que resulta idéntico: que el Estado real y existente sea, efectivamente, un Estado de Derecho. Y esto significa, por ende, la pretensión de hacer efectivos los derechos constitucionalmente declarados³⁵.

Lo relevante, entonces, no es sólo un texto donde se *diga* que tales y cuales derechos le son atribuidos a las personas, sino que todas las personas estén en condiciones de ejercer y gozar tales derechos.

Semejante realización empírica del Estado de Derecho requiere, como condición práctica, de medios materiales y, particularmente, monetarios —en términos de Dino Jarach: se requiere “poder de compra”—, es decir: de un continuo flujo financiero, tanto de ingresos como de gastos públicos. De ahí la conclusión: la actividad financiera no es más que un medio para la autorrealización del Estado de Derecho. Tal es el *sentido* fundamental de la actividad financiera, ser un medio para convertir la Constitución nominal en una Constitución efectiva. Y es la actividad financiera como un todo la que es enfocada como un medio constitucional. Tanto los tributos como el presupuesto son medios de un mismo tipo y receptores de un idéntico sentido.

Es así que mediante un mismo movimiento conceptual se afirma la unidad y la trascendencia de la actividad financiera. *Unidad*, pues sus dos aspectos (tributos y gasto público) tienen un mismo e idéntico sentido. Y *trascendencia*,

³⁴ En la base de semejante pretensión se encuentra la confianza racional —o si se quiere, racionalista— en la modificación consciente de las condiciones humanas de vida, confianza que converge con la crítica del pasado y la esperanza en el progreso futuro, sobre esta última cuestión, ver el agudo ensayo de DOUGLASS, E., “Un ciudadano lee la Constitución”, en *Pensar y vivir mejor* (Jack London, Hemingway and the Constitution), Methuen, 1996, p. 155 al decir que “En el aspecto simbólico es fatalista, señala lo que vendrá. Vaticina. Aún hay, después de haber vivido docientos años en el marco de la profecía, la leemos y lo escrutamos todavía adelantada en el tiempo. La Constitución dicta la ley y asume para sí el poder infinito de dictarla. La Constitución decreta. En sus artículos y secciones, uno tras otro, ofrece una escalera al cielo. Es fría, distante, remota como una voz de lo alto, que se refrenda a sí misma”. Por supuesto, cabe usar en cuenta la apreciación consistente de BERNHARD, T.: “Los hechos son siempre amenazadores, y no debemos cubrirlos con nuestro manto a esos hechos, bien alimentado y que, de forma morbosa, trabaja insaciablemente en todos, falsificando así toda la historia natural como historia humana y transmitiendo todo esa historia como una historia siempre falsificada por nosotros...”, en *El origen*, Anagrama, Barcelona, 1984, p. 27, connotación semejante a la clásica de Joyce (Ulises) que identifica historia y pesadilla y, en fin, asistió a la muy conocida primera tesis sobre la filosofía de la historia enuncada por Walter Benjamin e inspirada en el *memorad* y angelical ensayo de Paul Klee.

³⁵ Se advierte aquí la necesidad de refinar nuestro vocabulario jurídico básico de origen keiteliano, ya que la habitual referencia a la “eficacia” del derecho no capta el conjunto de matices que intenta captar la expresión “efectividad” del derecho. Mientras que la eficacia pone en primer plano los ideos de orden y obediencia, la efectividad hace lo suyo con la noción de derecho subjetivo y su disfrute concreto y real.

pues ese sentido es exterior a la actividad en cuanto tal, al derivarse del esquema constitucional considerado en su totalidad.

En otros términos: la actividad financiera no se agota ni se justifica en sí misma sino que va más allá de sí. Por tal motivo es un medio. Y, como todo medio, dicha actividad se legitima a partir del fin al cual contribuye a realizar. Otra manera de expresar esta idea es negándole a la actividad financiera la propiedad de ser tautológica, propiedad que se manifiesta en expresiones del tipo "se recauda por recaudar" o "se recauda para gastar". Afirmar el carácter tautológico de la actividad financiera conduce al liso y llano absurdo: a la caída en el ensentido³⁶. Por el contrario, se recauda y se gasta para darle realidad a la Constitución o, si se quiere, para darle realidad al conjunto de las instituciones liberales, democráticas y republicanas que conforman el Estado de Derecho.

La precedente es una interpretación teleológica de la tributación y del gasto público. Pues el punto de apoyo de la unidad sistemática de la actividad financiera radica en su fin (en el *telos*). Y ese fin es por completo de índole constitucional. Sólo cuando se explicita un fin resulta posible juzgar la legitimidad de una actividad puramente medial.

En resumen: la actividad financiera pública designa al conjunto de acciones públicas encaminadas a la obtención de ingresos y realización de erogaciones a fin de obtener la efectividad de la Constitución. O también: se trata del conjunto de acciones tributarias y presupuestarias destinadas a realizar el Estado de Derecho.

Esta visión tiende a reafirmar la tendencia que postula el estudio unitario del derecho financiero, sin subsumirlo en el derecho administrativo y, a la vez, sin seccionarlo autonomizando injustificadamente al derecho tributario. Tal postulación se basa, claro está, en la mentada unidad teleológica y constitucional. La identidad de fines constitucionales que se plasma en un genuino Derecho Constitucional Financiero da lugar a una unidad en cuanto a la materia —la actividad financiera propiamente dicha— y en cuanto al régimen jurídico de dicha materia —el derecho financiero³⁷—.

³⁶ Se percibe aquí el uso libremente analógico de una célebre proposición del Tractatus de Ludwig Wittgenstein: *Tautologie und Kontradiktion sind sinnlos*, es decir: tautología y contradicción carecen de sentido.

³⁷ De tal forma no es en la homogeneidad de las instituciones financieras donde cabe afinar las razones para postular la demarcación dogmática de la disciplina, sino en la unidad de sentido constitucional. Dicho de manera un poco abrupta pero cierta: la clave para predicar, usemos aquí el léxico consagrado, la "autonomía" del derecho financiero no se encuentra en algún rasgo interno —a gr. los caracteres singulares de la obligación tributaria— sino en un nivel extrínseco: el derecho constitucional. En términos de RODRÍGUEZ BUREDO, Álvaro: "La unidad esencial del fenómeno financiero, la conexión entre los ingresos y los gastos públicos, viene dada por un criterio teleológico: el fin de las normas y el interés jurídicamente protegido", en *Introducción al estudio del derecho financiero. Un ensayo sobre los fundamentos ideológicos del derecho financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, 1976, quien sigue en este aspecto a Saint de Bajanda, al decir que "igualmente, en el seno de una misma dis-

V. LA EXTENSIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Se aprecia entonces la enorme densidad conceptual que se encuentra cristalizada en la remisión efectuada por el inciso octavo del art. 75 de la Constitución. En primer lugar se afirma el carácter unitario de la actividad financiera. Y, en segundo término, esa unidad se encuentra justificada al tomar en cuenta la globalidad conceptual que es característica de nuestra Constitución, en cuanto ésta se encuentra inspirada en la doctrina jurídico-política resumida en el término "constitucionalismo".

El desarrollo de esta interpretación exige efectuar una puntillosa exégesis del tercer párrafo del inciso segundo del art. 75 y, en particular, de las pautas allí estipuladas. Si se presta atención al tenor global del mentado párrafo, llama de inmediato la atención la notable semejanza que guardan sus términos principales con las designaciones que habitualmente se le asignan a los principios constitucionales que rigen la tributación. Me refiero, en particular, a tres expresiones: equidad, solidaridad e igualdad.

Esta semejanza, en vez de causar extrañeza, debiera parecer evidente a la luz de la identidad de sentido que le es propia a la tributación y al gasto público. Pues si hay identidad en cuanto al sentido de la actividad resulta lógico que la misma se transmita a los principios a los que deben adecuarse las decisiones tributarias y presupuestarias³⁸.

De ahí la derivación de otra tesis que le resulta esencial a la visión constitucionalista de las Finanzas Públicas: la actividad financiera del Estado se encuentra sujeta a un conjunto muy básico de principios que son idénticos para sus dos aspectos fundamentales, tributos y gasto público. Esto significa, sencillamente, que la legislación tributaria y presupuestaria debe sujetarse al mismo conjunto de principios básicos.

ciplina jurídica, el análisis del fenómeno hacendístico, en su doble manifestación de gastos e ingresos, no entraña, en modo alguno, una mera yuxtaposición de instituciones heterodójas, sin otro ligamen entre sí que la mera referencia a un determinado tipo de realidad. Es por el contrario el único camino que confiere plenitud de sentido a cada una de estas instituciones y el que permite por consiguiente captar su fundamento y encuadrar con acierto su específica problemática", prólogo al libro de BAYÓN MARIMÉ, Ignacio, *Aprobación y control de los gastos públicos*, texto incluido en el vol. VI, *Macivada y Derecha*, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

³⁸ Sobre el difícil concepto de "principio", hoy en día vuelto a problematizar es virtud de obras tan diversas como las de Dworkin en el ámbito anglosajón y Alexi en el germano, ver: CARRIÓ, Gesano, "Principios jurídicos y positivismo jurídico", ensayo ahora incluido en *Notas sobre lenguaje y derecho* (4ª ed. corregida y aumentada), Abelardo-Perrot, Buenos Aires, 1990, pp. 125/124. En materia tributaria, ver: JABACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cansalio, Buenos Aires, 1983, cap. V-4, "Los principios de la imposición en el derecho constitucional argentino" al decir, en coincidencia implícita con Gesano Carrió y simplificando acertadamente una cuestión a la que más adelante nos referiremos de manera sumaria, que "En el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y la jurisprudencia ha sido concazante en considerar que los principios constitucionales son axiomas positivos cuyos destinatarios son los poderes del Estado que se obligan de ellos —legislativo, ejecutivo y judicial— para el cumplimiento de sus actos" (p. 315).

Reconstruir los principios básicos que rigen la tributación es considerado el objeto primordial del Derecho Constitucional Tributario, disciplina doctrinaria que ya tiene para sí un reconocido lugar al interior de la dogmática jurídica en cuanto uno de los capítulos axiales del Derecho Constitucional.³⁹ Por tal motivo, la tarea de explicitar el contenido de las pautas a las que debe sujetarse la decisión legislativa sobre gasto público lejos de ser una obra que emerja de la nada o *ex novo*, es una labor de extensión. Es a partir de (y no en franca contraposición a) una larga tradición constitucional tributaria que cabe otorgarle sustancia a la faz presupuestaria de los principios.⁴⁰

Esto no significa que dicha tarea de extensión sea puramente mecánica, en el sentido de que sólo se requeriría una mera ampliación lógica. Por el contrario, entender a los clásicos principios constitucionales tributarios como la base para elaborar unos genuinos principios financieros impone su reconsideración e interpretación. De esta forma se hace presente un desafío, pues resulta indudable el enorme trabajo hermenéutico que dicha extensión requiere. Pero también se abre la posibilidad de resolver algunas perplejidades que suscitaba el derecho constitucional tributario, ya que puede suponerse que alguno de aquellos dilemas derivan de una visión parcial y limitada de la actividad financiera.

La hipótesis que se enuncia es la siguiente: apreciar los principios constitucionales en vinculación con el conjunto de la actividad financiera permitiría resolver problemas causados por el hecho mismo de haber limitado injustificadamente su ámbito de acción al aspecto tributario de aquella actividad.⁴¹

A título de ejemplo señalo las enormes y admitidas dificultades en cuanto al encuadramiento jurídico del llamado uso "extrafiscal" de la tributación. La expresión es sin duda extraña, pues ¿qué podría significar la extrafiscalidad de lo fiscal? (¿sería "algo" análogo a un hipotético uso "extra-administrativo" de lo administrativo?—por cierto, es evidentemente dificultoso escribir al respecto sin abusar del uso precautorio de las comillas—). Habitualmente se dice lo siguiente: el tributo tiene una finalidad primaria calificada de "recaudatoria". El fin del tributo es el de obtener recursos. Habría, luego, una finalidad extrafiscal cuando los tributos son empleados para obtener otros resultados, de tipo económico, político, social o cultural. Hecha esta caracterización, por lo general admitida como evidente, la doctrina discute sobre la legitimidad de ese uso

³⁹ Ver, fundamentalmente: SMISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1983 y CASAS, José, *Presión fiscal e inconstitucionalidad*, Depalma, Buenos Aires, 1992.

⁴⁰ Sobre el valor de la constancia de las teorías jurídicas, ver: CORTI, Horacio, "Derecho financiero y tradición jurídica: Jorach y Berlin", *Revista Dirección Tributaria*, t. XIII, 77, 11/1996, p. 291 y las referencias allí realizadas a GADAMER, H., *Verdad y método II*, Saigües, Salamanca, 1994.

⁴¹ En tales condiciones se manifiesta una vez más la irrazonabilidad de "aislar" el análisis de la tributación, despojándola de la actividad a la que pertenece. Esto es: el propio estudio de la tributación resulta perfructuoso por no privar la debida atención a su innegable conexión con el fenómeno cognoscitivo por vía de la unidad de sentido que deriva del plano constitucional.

extrafiscal, dividiéndose entre aquellos que lo repudian y quienes por el contrario, hoy en día mayoritarios, lo avalan ⁴².

Ahora bien: si la actividad financiera en su conjunto tiene una finalidad básica de orden constitucional, esa finalidad obviamente es la propia de cada uno de sus aspectos. Tanto los tributos como el presupuesto tienen una misma e idéntica finalidad: tornar efectivo al Estado de Derecho. Los tributos no tienen, por un lado, una finalidad recaudatoria y, junto a ella, metas políticas, sociales o de cualquier otra índole agrupadas bajo el exorbitante título "extrafiscal". Hay, en cambio, una finalidad única y ella es consecuencia directa de la visión constitucionalista de la actividad financiera pública que inspira a nuestro texto constitucional.

Pero, tal como se indica más adelante, es respecto del controvertido concepto de capacidad contributiva que se revela la fecundidad de un estudio unitario y sistemático de la actividad financiera pública, sustentado en las valoraciones políticas esenciales de nuestro orden constitucional.

VI. RESERVA DE LEY Y RAZONABILIDAD

El análisis que precede permite señalar dos principios que afectan de manera inequívoca a la actividad financiera como un todo.

En primer lugar el principio de reserva de ley ⁴³. Las decisiones públicas que se encuentran sujetas a este principio deben ser tomadas de manera exclusiva por el órgano parlamentario. Sólo el Congreso, en cuanto órgano legislativo, tiene la atribución de establecer los aspectos sustanciales de los tributos (hecho imponible, obligación tributaria, ilícitos y sanciones). En este aspecto no hay discusión alguna al nivel de la doctrina constitucional-tributaria. La interpretación sistemática de los arts. 4º, 17 y 75 de la Constitución así lo demuestra ⁴⁴.

⁴² La paradójica referencia a una "finalidad extrafiscal" del instrumento fiscal tiene su predicamento que va más allá de su uso doctrinario. Así la propia jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado "que el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, cumplimiento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas (en igual sentido Fallos, 243:58, entre otros)" —in re "López López, Luis y otros v. Provincia de Santiago del Estero", LL, 1992-B-330. Una semejante manera de expresarse puede encontrarse en los reportorios del Tribunal Constitucional español, así "Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios reitores de política social y económica...", conf. STC 37/1987.

⁴³ Ver, entre otros, CASAS, José, "Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria", en GARCÍA BELMUNCE, Horacio (comp.), *Estudios de derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, así como los clásicos estudios de Ana Carlos Laqui y Horacio García Belmunce.

⁴⁴ Ver entre muchos otros fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, "La Minería SA v. Provincia de Buenos Aires sobre imposición de una tasa de dinero" (Fallos, 182:411): "Que los prin-

La justificación, claro está, es doble. Por un lado se registra la incidencia del aspecto democrático del sistema constitucional: sólo el pueblo o las personas por él electas —sus representantes— son quienes se encuentran legitimados para tomar decisiones tributarias (se trata de la reserva legal en cuanto expresión de la idea de auto-imposición). Por otro lado, se aprecia la importancia de las valoraciones republicanas que enfatizan la relevancia del órgano deliberativo, asignándole las decisiones de mayor trascendencia. El principio de reserva de ley adquiere así su debida justificación⁴⁵.

Por cierto, si encontramos en materia tributaria los debates sobre los límites, importancia, legitimidad y características de dos instrumentos muy controvertidos y hoy constitucionalizados, que al menos “morigeran” el principio de reserva de ley: los decretos de necesidad y urgencia y la delegación legislativa en cabeza del Poder Ejecutivo⁴⁶. Pero se trata de debates circunscriptos a pun-

cipios y preceptos constitucionales —de la Nación y de la Provincia— son categorías en cuanto prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones... Que dichos preceptos cuya antigua filiación se encuentra en los Estatutos Ingleses de Tallageiros Concedidos, año 14 del reinado de Eduardo I —[1306— (art. 1°); de Derechos concedidos por Carlos I —año 1628—; y *Act of Assizes* de Guillermo y María —año 1688—, art. 4°; asimismo pueden referirse a las *Castambres*, Pragmáticas y Códigos Españoles de los siglos XIV y XV... En Estados Unidos y entre nosotros se considera de la esencia del gobierno representativo la exclusiva facultad legislativa para levantar impuestos y *figur los pesos del Estado*” (el último subrayado nos pertenece) y “Alberto Francisco Jaime Ventura y otra v. Banco Central de la República Argentina” (Fallos 294:152): “Sólo por ley del Congreso de la Nación se podría haber creado un gravamen que incide en el caudal celebrado... este principio de reserva de ley tributaria, de rango constitucional y propio de un Estado de Derecho, únicamente admite que una norma jurídica con naturaleza de ley formal signifique el hecho que se considera imposible y que consistirá en la posterior causa de la obligación tributaria...”.

⁴⁵ Dicho muy llanamente: la anterior consideración tiene como objetivo mostrar lo limitado que resulta la demandada aplicación a la máxima *no assensio nullius representativus*, ya que en nuestro sistema constitucional tanto los poderes ejecutivo como legislativo vienen regulados por una legitimidad democrática —a diferencia de lo que sucede, es obvio, en un régimen monárquico—. Esto es: ambos poderes estatales son “representativos” del pueblo. Y, justamente, el foco litigioso del principio de reserva de ley se encuentra en delimitar las respectivas potestades que se le asignan a tales poderes públicos. Por tal razón el apoderamiento del órgano legislativo se basa en la promulgación de la deliberación colectiva o, de acuerdo con la expresión propia de los textos constitucionales británicos, de la “deliberación conjunta”, que allí tiene, o debiera tener, su desarrollo paradigmático (resulta claro, por lo demás, que las decisiones ejecutivas en principio no vienen precedidas por una deliberación pública, sin perjuicio de notar la creciente relevancia procedimental que ha ido adquiriendo la instrucción de la audiencia pública previa al dictado de actos administrativos —ver: USLENGHI, A., “Audencia pública”, en AA.VV., *Procedimiento Administrativo*, Editorial Ciencias de la Administración, Buenos Aires, 1998, p. 295—).

⁴⁶ Sobre los decretos de necesidad y urgencia, ilegítimos en materia tributaria tanto antes como después de la reforma constitucional de 1994, ver por supuesto el fallo de la CSJN, in re “Peralta, Luis A. y otro v. Estado Nacional (Ministerio de Economía —Banco Central—)” y, específico de la materia “Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cine y Fotografía” (Fallos 318:1154), con nota de GELLM, M., Amparo, legitimidad tributaria y decretos de necesidad y urgencia, LL, 1995-D-243 y ss.; con posterioridad pueden verse “Cla. Trading SA v. Fisco Nacional (DGI) subsecuente DGI” y “Kupchik, Luis Spak y Kupchik, Alberto Mario v. BCRA y Estado Nacional (ME) s/variis”, ambos pronunciamientos de fecha 17/3/1998. En cuanto a la delegación legislativa, ver síntesis de doctrina, jurisprudencia y comentario de la reforma constitucional en CORTI, A., “Algunas reflexiones acerca de la legislación tributaria delegada”, *Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 1994/1996, p. 309.

tos concretos, que suponen la vigencia del principio (v.gr. límites de la delegación, extensión del derecho tributario sustantivo) y que, en definitiva, forman parte del Derecho Constitucional de Excepción en su proyección particularizada al derecho tributario y financiero⁴⁷.

De igual manera y conforme al mentado inciso octavo del art. 75, es el Congreso el órgano soberano en materia presupuestaria⁴⁸. El Poder Ejecutivo debe enviar al órgano parlamentario el proyecto de ley anual de presupuesto, pero es competencia exclusiva de tal órgano tomar la decisión al respecto. En tal sentido, "fijar" el presupuesto implica la potestad de revisar en todo o en parte el proyecto enviado. Por supuesto, todo ello bajo las limitaciones que imponen las pautas constitucionales. Lo que no deja lugar a dudas es el carácter exclusivo que posee la atribución legislativa en materia presupuestaria.

En síntesis: tanto las decisiones tributarias como presupuestarias se encuentran sometidas al principio de reserva de ley, razón por la cual cabe considerarlo un genuino *principio constitucional financiero*. Tributos y presupuesto son genuinos institutos jurídicos *ex lege*⁴⁹.

En segundo lugar, la conceptualización de la actividad financiera como un medio conlleva de suyo la aplicación del principio fundamental al que debe

⁴⁷ Ver, entre otros, NEGRETTO, Gabriel, *El problema de la emergencia en el sistema constitucional*, Ábaco, Buenos Aires, 1994 y, por la claridad del análisis, GRECO, Carlos M., "Las circunstancias excepcionales del artículo 99, inciso 3° de la Constitución Nacional", en *Revista de Jurisprudencia Provincial*, mayo de 1995, tomo 5, no. 5, así como los obligados y defendidos textos de Hans Kelsen y Karl Schmitt —para una síntesis bibliográfica nacional, ver: ALVAREZ BOMAGLI, J. - CORTI, H., "La inconstitucionalidad en cadena: de la ley 24.829 al decreto 618/97", en *ANUARIO*, LVI-B, p. 7—. El "Derecho Constitucional de Excepción" es un capítulo del derecho constitucional que sin carece de una visión armónica y sistemática. Su objeto estaría constituido por el conjunto de cláusulas regulatorias de la "situación excepcional" o, en otro término, del "caso de necesidad", cláusulas que de una u otra forma importan una modificación de los principios constitucionales esenciales. En desde tal perspectiva que pueden estudiarse de manera caótica tan diversos como los decretos de necesidad y urgencia, la declaración del estado de sitio, la delegación legislativa, los indultos y amnistías y, quizás, la intervención federal. La decisión jurídico-política subyacente a ese subcapítulo constitucional es clara: ante la emergencia imprevista no se suspende el orden jurídico —tal como se desprende de la lectura comiente del lema romano *salus populi suprema lex est* y receptada en lengua germana: *not Krenn Krenn Gröbbs*— sino que este mismo orden prevé reglas difamadas, esto es: *not Krenn Krenn Gröbbs*, las reglas jurídico-constitucionales de excepción.

⁴⁸ Ver: MARTÍNEZ LAGO, Miguel Á., *Ley de presupuestos y Constitución. Sobre las irregularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria*, Trotta, Madrid, 1998.

⁴⁹ Por cierto que ello no impide que la regulación constitucional de la reserva de ley en materia financiera incluya matices peculiares en relación a cada uno de los aspectos que la integran. Esto se percibe con nitidez en lo que se refiere a los institutos de excepción y, en particular, a los decretos de necesidad y urgencia, prohibidos en materia tributaria y permitidos en materia presupuestaria. En cuanto a la delegación legislativa no hay diferencia alguna —y lo mismo cabe decir en cuanto a la iniciativa popular consignada en el art. 39 del actual texto constitucional que excluye a la actividad financiera en su totalidad como objeto posible de tal técnica de democracia servidista. Pero tales modificaciones no deben hacer perder la unidad de conjunto—.

sujetarse toda actividad medial: la razonabilidad. Los medios deben ser proporcionales y adecuados al fin que les otorga sentido³⁰. Tanto la legislación tributaria como la ley de presupuesto deben ser razonables, esto es: deben ser adecuadas para el cumplimiento de los fines constitucionales que, por definición, le son propios. En este aspecto nada distingue a los diferentes aspectos de las decisiones financieras, nada hay que permita discriminar entre tributación y presupuesto.

Se ve con claridad que la razonabilidad se encuentra implícitamente contenida al afirmarse la trascendencia de la actividad financiera y, por tanto, el carácter teleológico de la interpretación propuesta. Si es el fin constitucional el que otorga sentido, es también ese fin el que permite evaluar la pérdida de sentido de la actividad que actúa como medio.

Sinsentido significa irrazonabilidad; luego: inconstitucionalidad.

VII. LA CONTINUIDAD HISTÓRICA DEL PROCESO DE CONSTITUCIONALIZACIÓN

Los principios constitucionales tributarios encuadran el poder estatal de imposición. Se trata de límites sustanciales, que imponen parámetros que deben respetarse al momento de dictarse la legislación del caso. Sólo por ley resulta legítima la tributación, pero a su vez esa decisión legislativa se encuentra constreñida dentro de ciertos límites sustanciales o de contenido que, en caso de ser transgredidos, abren la posibilidad de su impugnación por inconstitucionalidad³¹.

Aun cuando la doctrina constitucional tributaria muestra notables variaciones en cuanto a la cantidad y contenido de tales principios, no hay mayores dudas respecto de los dos ejes básicos que, en el marco de la reserva de ley, articulan el sistema: igualdad y equidad. Estos ejes básicos permiten sintetizar pautas que de lo contrario permanecerían dispersas. De tal forma los principios

³⁰ Ver: LINARES, Francisco, *Razonabilidad de las leyes*, Astrea, Buenos Aires, 1970; BIDART CAMPOS, Germán, "Razonabilidad, arbitrariedad y contralor judicial", *Revista del Colegio de Abogados de La Plata*, año III, enero-junio de 1961; GARCÍA BILSUNCE, Horacio, "Las garantías constitucionales del contribuyente", en *Tratado de Derecho Tributario*, Abelledo-Pemol, Buenos Aires, p. 125. Hoy en día, bajo el influjo de la literatura española, a su vez bajo el influjo de la literatura germana, y aun cuando no exista razón manifiesta para cambiar un vocabulario ya asentado en nuestra cultura jurídica, se tiende a vulgarizar la expresión "intencionalidad de arbitrariedad".

³¹ En términos de Luigi Ferrajoli: la ley penal, y lo suyo cabe decir de la ley tributaria, es tanto *conditio iuris* —ya que sólo por ley resulta legítima la decisión financiera— como *conditio sine qua non* —ya que el propio también debe respetar un conjunto de deberes sustanciales—. De ahí la distinción conceptual, en los términos, de *Derecho y Acción*, entre la mera legalidad o reserva relativa de ley (nada *potest*, *nulla crimen sine lege* y su análogo *nullum tributum sine lege*) y la legalidad estricta o reserva absoluta de ley (en el caso del derecho penal: *nulla lex poenalis sine accusatore, sine iudicio, sine actone, sine culpa, sine iudicio, sine accusatione, sine probatione, sine defensione*).

adquieren una multiplicidad de dimensiones o facetas. Un ejemplo típico de esta estrategia "sintética" es la propuesta de Valdez Costa respecto del principio de igualdad, cuya consideración exhaustiva implica destacar una serie sucesiva de momentos conceptuales: igualdad ante la ley, en la ley y por la ley³². También converge con esta estrategia la inserción de la capacidad contributiva como un criterio para entender un aspecto del principio de igualdad. Por su parte, el principio de equidad se ofrece como pauta para armonizar la tributación con el derecho constitucional de propiedad. De ahí la habitual identificación que efectúan tanto la doctrina como la jurisprudencia entre trato tributario equitativo e imposición sin efectos confiscatorios³³.

El desafío que propone el nuevo texto constitucional consiste en conceptualizar la igualdad y la equidad como principios comprensivos tanto de la tributación como de la legislación presupuestaria. De manera más concreta se trata de dilucidar por un lado qué significa un "trato presupuestario igual" y, por otro, de qué manera se vinculan la decisión presupuestaria y el derecho constitucional de propiedad. Si la enunciación de los principios parece no ofrecer dudas, sí en cambio es arduo el explicitar sus contenidos y alcances.

Se trata, en suma, de una situación semejante a la que protagonizaban aquellos que en las difíciles —y quizás para sus contemporáneos utópicas— luchas frente a los diferentes Estados absolutistas o autocráticos trataban de juridizar y constitucionalizar el ejercicio del poder tributario.

Cabe imaginar cuán extraño debían aparecer en ese momento las pretensiones de constreñir el poder tributario del Estado a pautas que permitirían evaluar la legitimidad de cada una de las decisiones en materia de imposición. Es una poco dudosa verdad de la experiencia que todo poder es reactivo a ser sujeto a límites y controles. Reconocida la legitimidad de éstos, también se ha requerido un extenso proceso interpretativo (tanto doctrinario como jurisprudencial) para precisar el contenido de esas pautas que a primera vista se vislumbran como vagas o genéricas.

Basta tomar nota, al respecto, de la especificación y precisión que fueron adquiriendo los mandatos de equidad y proporcionalidad enunciados por el artículo cuarto de la Constitución. Estas palabras, que en su momento debieron haber parecido vagas e imprecisas —y un blanco en apariencia fácil para toda la legión de escépticos respecto de la posibilidad, no sólo de constreñir jurídicamente el ejercicio del poder tributario, sino de atribuirle un significado preciso a semejantes términos indeterminados—, son hoy ricas en contenido se-

³² Ver: VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992; CASAS, José, "El principio de igualdad es el estatuto del Contribuyente", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* 3, ps. 233/237.

³³ Ver el impresionable tratado de NAVARRA DE CASAROVIA, Gustavo, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y en Argentina*, McGraw-Hill, 1996.

máximo y capaces de aportar criterios intersubjetivos aceptables para la evaluación de cada uno de los tributos que se legislen.

Se trata de un proceso extenso, fecundo en sus resultados y que hoy en día continúa desarrollándose. Sin embargo, no está exento de dificultades ni inmune ante los retrocesos. Límites al poder que llevaron siglos en ser formulados y practicados pueden esfumarse en unas pocas horas.

La tesis aquí defendida es que semejante proceso se continúa hoy en día en los esfuerzos por sujetar la actividad presupuestaria a pautas constitucionales. En otros términos: el proceso de constitucionalización de las decisiones tributarias se ve ahora como un momento de un proceso histórico de mayor envergadura y que se refiere a la juridización y constitucionalización completa de la actividad financiera como un sistema unitario.

Constitucionalizar el gasto público significa continuar y a la vez reforzar, el lento proceso de constitucionalización de la tributación. Por supuesto: nada de inevitable hay en dicho proceso, ya que depende de las actitudes, interpretaciones y decisiones que en cada caso se tomen³⁴. Su destino depende del eterno conflicto entre república y autocracia, poder limitado y poder absoluto, poder concentrado y poder distribuido³⁵.

En definitiva, se trata de continuar profundizando esa senda que tan claramente simbolizó Ernesto Lejeune Valcárcel mediante la añeja pero demostrativa metáfora de la luz: "la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí la necesidad de que el análisis del plan o programa constitucional haya de constituir en el futuro uno de los puntos básicos en la elaboración doctrinal de los estudios de cualquier ciencia jurídica"³⁶.

³⁴ Sobre los "procesos constitucionales", ver: ESTÉVEZ ARALDO, José, *La Constitución como proceso y la desobediencia civil*, Trotta, Madrid, 1994, en particular su agudada síntesis de las visiones constitucionales "procesuales" de John Hart Ely —ps. 70 y ss.— y Peter Hübner —ps. 80 y ss.—; de manera análoga pueden verse las imágenes de la construcción de una catedral, del desarrollo colectivo de una obra narrativa o de la ejecución de una partitura orquestal desarrollada por NINO, Carlos entre otros lugares en *Derecho, moral y política. Una revisión de la teoría general del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1994, ps. 134 y ss.

³⁵ Ver, en igual sentido, RODRÍGUEZ BEREÑO, *El presupuesto...*, cit., p. 100, al decir "que el control sobre los gastos públicos por la representación popular constituyó un triunfo democrático mucho más tardío en el tiempo y logrado mucho más difícilmente que el principio del consentimiento del impuesto o autoimposición. Y si esto ha ocurrido así en la historia política y constitucional de la mayoría de los países europeos ello no habrá sido en vano".

³⁶ Ver: LEJEUNE VALCÁRCEL, E., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tribu-

VIII. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTROVERSIAS

En lo que respecta a dilucidar el contenido del aspecto presupuestario de los principios constitucionales de igualdad y equidad y, por ende, reconceptualizar su ya clásico aspecto tributario, está todo por hacer ³⁷.

Pero es preciso destacar un desdoblamiento de las controversias posibles y que deviene fundamental a los efectos de mantener la claridad de la argumentación. Es decir: resulta estratégico distinguir dos tipos de discusiones que se nos ofrecen para debatir.

Por un lado, se encuentra la controversia relativa a la exégesis global del nuevo texto constitucional y que se centra, en lo fundamental, en la afirmación del carácter unitario y sistemático de la actividad financiera. En resumen: en la identidad de sentido constitucional que le es propia a la tributación y al presupuesto.

Por otro lado, y ya aceptada la tesis precedente, se abre el espacio conceptual para discutir la cantidad, el contenido, la extensión y los caracteres de los principios financieros como tales.

Estas dos controversias son muy diferentes y no cabe confundirlas. En la circunstancia presente resulta esencial insistir en lo fundado del enfoque global, pues es a partir de un consenso sobre los aspectos básicos que luego se forjan factibles los debates en torno a los contenidos de los principios a los que debe sujetarse la decisión presupuestaria.

Defender una visión constitucionalista de la actividad financiera en su totalidad impone afrontar, a su vez, varios frentes de discusión, de diferente índole y no inmediatamente evidentes. Voy a señalar las controversias de mayor importancia.

En primer lugar es preciso controvertir un enfoque de la decisión presupuestaria, de raigambre administrativista pero extendido más allá, que la considera como un acto institucional. A estos actos, una variedad de los actos políticos o de gobierno, se los considera esenciales para la persistencia misma del Estado y, por tal motivo, no son susceptibles de control judicial ³⁸. La idea subyacente es la siguiente: si se pudiera impugnar la decisión presupuestaria se ge-

taña", *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, ps. 113/118. En la misma línea interpretativa, ver también: BULLO GÓMEZ, Enrique, "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en *Estudios*, cit., ps. 41/75.

³⁷ Ver: CORTI, H., "Principios constitucionales financieros", *Apuntes*, febrero de 1996 y "Bases para un constitucionalismo financiero", *Revista de los Tribunales*, mayo de 1996.

³⁸ Ver: MARICHEFF, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, T. II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, ps. 755 y ss.; CASSAGNE, Juan, *Derecho Administrativo*, T. II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, ps. 84 y ss.; DÍAZ, Manuel, *Manual de Derecho Administrativo*, T. I, Plus Ultra, Buenos Aires, ps. 271 y ss.; ver también el art. 4° CCA de la Nación creado como proyecto de ley por el Poder Ejecutivo —mensaje 1492/98— el Congreso de la Nación (*Diario de Anales Entregas—Sede de la Nación—*, año XIV, no. 128).

nerían trastornos de tal magnitud que impedirían el normal desenvolvimiento de la acción pública. Rodolfo Barra, quien sostiene esta tesis, también agrega que este tipo de actos no afectan derechos individuales, de ahí que carezca de sentido el control de su constitucionalidad⁵⁸.

Este enfoque es susceptible de dos clases de crítica. Una, muy básica, dirigida a impugnar la legitimidad de este tipo de actos dentro de un Estado de Derecho⁵⁹. Otra, más específica, tendiente a demostrar que, más allá de la problemática de fondo, la decisión presupuestaria sí afecta derechos individuales y que, por lo tanto, sí es susceptible de control judicial. Correlativamente, se trataría de mostrar que sujetar el presupuesto a principios contrastables lejos de alterar el orden normal de la acción estatal es un resguardo para la continuidad, no del poder del Estado en cuanto tal, sino del Estado constitucional de Derecho.

En este aspecto hay un notable paralelismo con las ya añejas críticas al control jurídico de la tributación, en tanto se sostenía que dicho control implicaba un estorbo o molestia para la actividad recaudatoria del Estado⁶⁰. Pero tal

⁵⁸ Ver BARRA, Rodolfo, "Aspectos jurídicos del presupuesto", *Revista de la Administración Pública*, no. 98, ps. 1124 quien recuerda que "los actos institucionales son actos de conducción política, pero caracterizados por elementos básicos: son esenciales para la subsistencia misma de las instituciones fundamentales de la organización constitucional y carecen de efectos jurídicos inmediatos sobre terceros administrados. Estas características confieren al acto institucional una importante consecuencia jurídica: no pueden ser revisados por los Tribunales...". A partir de tales consideraciones señala respecto de la ley de presupuesto: "Desde la perspectiva analizada hasta ahora cobra plena razón la afirmación de Mayer de que, en esta materia, 'nos hallamos en presencia de una relación entre el gobierno y la representación nacional', es decir una relación institucional que hace a la subsistencia misma del Estado, pues determina, nada menos, la posibilidad de desenvolvimiento de la Administración Pública... Se trata entonces de un claro acto institucional que coincide plenamente con los elementos identificados por la doctrina... como tal no es justiciable..."; ver también las posiciones coincidentes de MOROZZO DE MONTECALO, DIAMARCO DE MONTECALLO, R. y otros, *Manual de Finanzas Públicas*, AZ Editora, Buenos Aires, 1996, caps. III y VIII, "Gastos públicos" y "El presupuesto del Estado", quienes consideran al presupuesto un acto institucional o "instrumento de gobierno".

⁵⁹ Ver la clara y sintética argumentación de LINARES, FRANCISCO, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Astrea, Buenos Aires, 1975: "la función estatal llamada de gobierno o política es uno de los cauces por el que circula todavía, es el Estado de Derecho, el absolutismo y la razón de Estado. El sistema republicano parece no poder subsistir sin ese núcleo al absolutismo que reverteira en las situaciones de emergencia y en ciertos actos de necesidad que el Estado de Derecho debe dictar de tiempo en tiempo". La bibliografía crítica sobre las cuestiones políticas no justiciables, actos de gobierno, actos institucionales, etc. es enorme, ver entre muchas otras: GÓMEZ DE AGUIRRE, *Tratado de derecho administrativo*, T. II, Fundación de Derecho Administrativo, 1998, cap. VII y el reciente fallo del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, se ve "Partido Socialista y otro v. Gobierno de la Ciudad", 14/7/1999, donde se revoca abundante doctrina y jurisprudencia relativa a una institución que, según los severos términos del propio pronunciamiento judicial, ha caído con razón en desuso.

⁶⁰ Éste es el mismo argumento que hoy en día se esgrime para limitar la tutela judicial efectiva y justificar el principio *suber et regere*, undáimemente rechazado por la doctrina tributaria nacional en cuanto exigencia abusiva para habilitar la instancia contencioso-administrativa, ver entre otros: SPINOLLO, Rodolfo, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de necesidad*, Depalma, Buenos Aires, 1996 y CASAS, José, "Tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria", presentación ante las Jornadas Tributarias del Mercosur, agosto 1998.

como una larga experiencia lo muestra, los problemas tributarios del Estado no se deben a su sujeción a pautas constitucionales (y su correlativo control judicial) sino a un conjunto de factores de diversa índole y origen: los desaciertos legislativos, la propia estructura del sistema tributario, la ineficiencia en la gestión tributario-administrativa, la incidencia multicausal de las variables macroeconómicas, pautas culturales de conducta, relaciones asimétricas de poder, etc.

En segundo lugar, la visión constitucionalista del presupuesto conduce a evaluar críticamente nuestras concepciones habituales de las Finanzas Públicas. De una manera simplificada son detectables dos grandes vertientes de análisis: el "politicismo" de Dino Jarach y el "economicismo" neoclásico. En ambos casos, aun cuando por vías disímiles, queda desplazada la posibilidad de una juridización de los gastos públicos.⁶²

En la obra de Jarach es visible la diferente manera en que son conceptualmente tratados los gastos públicos y los tributos⁶³. Estos últimos se entienden como institutos jurídicos sujetos a pautas constitucionales. De ahí la severa y atinada crítica de Jarach a quienes enfocan a la tributación como una "relación de poder" (conforme la clásica doctrina alemana de derecho público de fines del siglo pasado)⁶⁴. A juicio de Jarach la tributación se encuentra conceptualizada de doble manera: a) por el derecho tributario sustantivo y b) por el derecho constitucional tributario. Los gastos públicos, en cambio, son vistos como una simple manifestación del poder del gobernante y posible de análisis diversos pero no jurídicos. De ahí también la fisonomía de la mayor parte de los textos de Finanzas Públicas, deudores de la pionera obra de Jarach, que a este respecto sólo se abocan en lo fundamental a tres aspectos: a) clasificación de los gastos; b) análisis de los efectos económicos de los gastos y c) enumeración de los principios técnicos del presupuesto (anualidad, claridad, integralidad, etc.)⁶⁵.

Ante esta interpretación bifronte y asimétrica de las Finanzas Públicas, la visión constitucionalista aquí defendida ofrece la siguiente propuesta: extirpar la forma habitual de pensar los tributos al análisis de los gastos públicos⁶⁶. En

⁶² Es de señalar que, al menos en nuestro país, la obra de Dino Jarach es la habitualmente seguida en los planes de estudios de las Facultades de Derecho, mientras que los textos de inspiración neoclásica, por lo general extranjeros y en particular anglosajones, son los habituales en los planes de estudio de las Facultades de Ciencias Económicas.

⁶³ Ver JARACH, Dino, *Finanzas...*, cit., partes II (Presupuesto estatal) y III (Gastos públicos) contrastados con las partes V (Impuestos en general) y VI (El derecho tributario).

⁶⁴ Ver JARACH, Dino, *El hecho imponible. Tratado general del derecho tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

⁶⁵ Ver: GULLIANI FORRUJGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. 1, Depalma, Buenos Aires, 1976; VILLEGAS, H., *Cursos de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1984; MARTÍN, J., *Introducción a las Finanzas públicas*, Depalma, Buenos Aires, 1985.

⁶⁶ De acuerdo con las propias y luminosas ideas de Dino Jarach al afirmar "que los recursos tributarios nacen del poder del Estado, pero los acompañan desde el propio nacimiento las limitaciones que la Constitución crea al ejercicio de dicho poder y las garantías que ella establece para todos los ho-

este aspecto, la crítica que merece la tradición ejemplificada por Jarach es la inconsistencia metodológica insita en tratar de manera diferente e injustificada a los tributos y los gastos públicos.

Pero también cabe destacar que la riqueza de la obra de Jarach va más allá, al incluir como propuesta programática un esquema básico de análisis al que denomina "teoría general de las finanzas públicas", de clara raigambre weberiana y que, es extraño constatarlo, escasa atención ha recibido por parte de sus numerosos lectores y discípulos⁶⁷.

Esta propuesta de Jarach, no obstante su riqueza, también obstaculiza una visión constitucional de los gastos públicos, aunque demostrarlo implica considerar intrincadas cuestiones abstractas sobre el ejercicio del poder, el concepto de necesidad y las posibilidades de un estudio funcional del Estado⁶⁸. Pero, en resumen, proponer un estudio general de la Hacienda Pública oscurece la posibilidad de construir una visión particular de la misma, que es propia de un Estado de Derecho. Y esto último es lo que habitualmente se hace respecto de los tributos. Quiero decir: los tributos no son estudiados por el jurista en su generalidad intemporal, sino específicamente en el marco de las instituciones constitucionales. De ahí la pregunta esencial: ¿por qué cambiar de método cuando se presentan los gastos públicos y la ley de presupuesto?⁶⁹.

El enfoque neoclásico de las Finanzas Públicas, en cambio, ignora de raíz la sustancia jurídica tanto de los tributos como de los gastos públicos⁷⁰. Se trata de una teorización que parte de ciertas distinciones conceptuales (mercados perfectos e imperfectos, bienes públicos y privados, necesidades individuales

la zona del país". Respecto de la instancia presupuestaria, ver: GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Introducción al derecho presupuestario. Concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 76 al decir "que el concepto jurídico de presupuesto es una idea relativamente reciente y que su afirmación es el derecho público se corresponde al nacimiento del Estado liberal de Derecho".

⁶⁷ Esta propuesta de Jarach se encuentra presentada en el importante libro y por desgracia olvidado capítulo "Finanzas Públicas. Naturaleza, estructura y relaciones con la economía" de *Financiar...*, pp. 37 y ss. Un "teoría general", aquí, es aquella que estudia el fenómeno financiero con independencia de los caracteres del Estado que realiza dicha actividad, es decir, poniendo entre paréntesis las reglas jurídicas fundamentales que lo informan. El calificativo "weberiano" usado en el texto apunta a desviar que el estudio general que Jarach propone sólo requiere tomar en cuenta al Estado como centralización de la fuerza física, como pura o desnuda estructura de dominación, para emplear, ahora, los términos canónicos de *Economía y Sociedad*.

⁶⁸ Ver: CORTI, H., *Derecho financiero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, en particular cap. 2, "Actividad Financiera I".

⁶⁹ Desde una perspectiva jurídica no se estudia, de manera genérica, el "poder extractivo" de las unidades estatales de poder, sino técnicas jurídicas específicas, tales como el tributo; respecto de la historia del aspecto extractivo del poder en el ámbito europeo, ver: TILLY, Ch., *Coerción, capital y los Estados europeos*, Alianza, Madrid, 1990.

⁷⁰ Ver, entre muchos otros, ROSSEN, Harvey, *Manual de Hacienda pública*, Ariel, Barcelona, 1987; STIGLITZ, Joseph, *La economía del sector público*, Antoni Bosch, Barcelona, 1988; CORONA, José y otros, *Introducción a la Hacienda pública*, Barcelona Tercera Universitaria, 1988.

y colectivas, etc.) y de ciertos valores político-morales tomados como evidentes (eficiencia). Por cierto, cuando la visión neoclásica era más sensible al pensamiento keynesiano se aceptaban otros valores concurrentes, como la distribución del ingreso o el pleno empleo, que generaron el modelo de presupuesto trifuncional propuesto por Musgrave⁷¹.

Pero en cualquiera de sus variantes, la lectura neoclásica relega a un segundo plano la lógica constitucional⁷². En todo caso esta última nunca es el punto de partida ni siquiera el *locus* donde indagar las valoraciones fundamentales de una comunidad.

La siguiente es una síntesis del heterogéneo espectro de controversias que necesariamente debe protagonizar la visión constitucional de los gastos públicos y la decisión presupuestaria:

a) con la doctrina administrativa que considera a la ley de presupuesto como un acto institucional o político o de gobierno;

b) con la propuesta de Jarach de una teoría general de las Finanzas Públicas;

c) con la "asimetría conceptual", también ejemplificada por Jarach pero seguida por la mayoría de la doctrina nacional, a la hora de considerar los gastos y los tributos⁷³;

d) con el enfoque neoclásico de las Finanzas Públicas o, en el léxico actual, la Economía del Sector Público⁷⁴.

⁷¹ Sobre la hacienda funcional propuesta por MUSGRAVE, A., *Nacimie pública mínima y aplicada*, McGraw Hill, 1992, ver: CORTI, H. G., "La constitucionalización del gasto público", *Lecciones y Ensayos / Facultad de Derecho y Ciencias Sociales — UBA —*, no. 64/65, 1995/1996.

⁷² La teoría académica neoclásica se sostiene en fuertes presuposiciones morales y antropológicas; sin embargo, los puntos de vista asumidos no son compartidos con otras posibilidades de *modus vivendi*, ello bajo la idea, engañosa, de tratarse de un análisis científico de la economía.

⁷³ También puede verse en dicho sentido la clarísima posición de LUCCI, J., *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, ps. 67 y ss., al decir: a) "Fijar los gastos y decretar la inversión de los rentas son materias que no están sujetas al control judicial, no así la de 'imponer contribuciones' y 'recaudar rentas'. En efecto, en estas últimas, tanto el acto del Congreso como el del Poder Ejecutivo, respectivamente, pueden originar la lesión de alguna garantía constitucional o de algún derecho del contribuyente consagrado en la ley; en ambos casos, aunque mediante el uso de distintos recursos, puede el agravado ocurrir ante los jueces para que se respete la Constitución o la ley" y b) "Es que existe una diferencia en punto a la naturaleza de estas materias, fijar los gastos y decretar la inversión son materias de naturaleza pública, aun cuando la primera es de carácter legislativo y la otra administrativa. Sobre la primera, ya lo decimos, el único control el cual el Congreso está sometido es el del sufragio... No hay nada en estas materias que pueda causar agravio al derecho subjetivo de los individuos, no así al pueblo, que puede resultar lesionado en sus intereses, lo que es otra cosa muy diferente".

⁷⁴ Junto a estas controversias hay que reconocer otro conjunto de impugnaciones que se dirigen a la visión constitucionalista en cuanto tal. Una comienza poniendo el énfasis en la noción de ideología; el blanco de ataque es la seriedad de afirmar que la pretensión de la Constitución es la de realizarse. Justamente, para quienes identifican derecho e ideología la no realización efectiva de la Constitución es un evidente dato de partida. La segunda impugnación pone en jaque la historia efectiva de las instituciones modernas, hasta ante la cual el constitucionalista queda como un mero testigo de ineptitudes. El carácter delegativo de la democracia, la irrealización de la deliberación, la concentración del poder, su ejercicio catártico, la creciente burocratización, el imperio de los intereses privados y su

IX. DECISIÓN PRESUPUESTARIA Y DERECHOS INDIVIDUALES

La "errónea" doctrina de raiambre administrativa —pero también seguida en el ambiente hacendístico tributario— que cataloga a la decisión presupuestaria como un acto institucional no pasible de control por parte de los jueces indica, sin embargo, un problema que resulta ineludible considerar: ¿hay una vinculación lógico-conceptual entre la ley de presupuesto y los derechos constitucionales? En otros términos: ¿se encuentran los derechos constitucionales en condiciones de ser afectados por la ley de presupuesto?

Entiendo que ambos interrogantes tienen una respuesta afirmativa, resultando por ende sin sustento la tesis que le asigna a la decisión presupuestaria un mero *status* intraorgánico.

La justificación se afina en la propia médula de la visión constitucionalista del poder y en el carácter medial de la actividad financiera. Ésta es enfocada como un medio para otorgarle efectividad y realidad al Estado de Derecho. Siendo los derechos constitucionalmente declarados uno de los ejes fundamentales de dicho Estado, resulta evidente que la actividad financiera es un medio para otorgarles efectividad. Justamente, tal actividad es un medio para convertir los derechos declarados en derechos efectivos. Y si tal medio es inadecuado (es decir: irrazonable) las consecuencias se verifican de manera directa en los derechos que la Constitución le atribuye a los individuos. La decisión presupuestaria se caracteriza por tener una enorme capacidad potencial para dañar, lesionar o menoscabar derechos, pues la posibilidad de su real ejercicio tiene en aquella decisión una de sus condiciones fundamentales.

El punto a destacar consiste en la imbricación conceptual que se presenta entre a) el ejercicio de un derecho individual, b) la acción público-estatal y c) la decisión presupuestaria.

Es una obviedad constatar que el goce de los derechos por parte de los individuos sólo resulta posible gracias al despliegue de una enorme y compleja actividad estatal⁷⁵. Sin una adecuada organización del Estado no resultaría si quiera posible imaginar el ejercicio de un derecho constitucional. El derecho a desplazarse con libertad, por ejemplo, presupone un sistema adecuado de segu-

preeminencia fíctica sobre los derechos de las personas: ésto es los rangos sociopolíticos del Estado, inmanes ante las disquisiciones jurídicas. Estas perspectivas, al impegar al constitucionalismo como un todo, quedan en el trasfondo del presente trabajo. Su tratamiento impediría lograr el objetivo aquí buscado: la presentación introductorio y sintética de las tesis esenciales del derecho financiero constitucionalizado en consonancia con el proceso constituyente reformador de 1994.

⁷⁵ Esta "obviedad", sin embargo, no es tal para extendidas visiones jurídicas que pone el acento en la distinción entre dos tipos de derechos: por un lado, aquellos —la mayoría, los clásicos— cuya protección se hizo en un no hacer estatal y, por otro, los derechos sociales o "incinerar" que requieren prestaciones positivas del Estado. La idea subyacente a este ensayo es otra: si no todos, al menos si la mayoría de los derechos requieren para su efectividad de acción estatal y sólo una minoría, en cambio, es la que requiere un no hacer estatal.

ridad que disuade a cualquier individuo en sus deseos de cercenar esa libertad. El derecho a resolver de manera pacífica los conflictos de acuerdo con la ley requiere organizar un sistema judicial adecuado. El derecho a la salud requiere de un sistema sanitario que permita a cualquier individuo, sea cual fuese su condición social, acceder a las técnicas y medicamentos que sean pertinentes de acuerdo con el estado del arte médico.

En síntesis, cada uno de los derechos individuales requiere de actividad y organización estatal. Y esta actividad organizada sólo puede realizarse si se cuenta con las asignaciones presupuestarias correspondientes. De lo contrario, el derecho individual devendría ilusorio o abstracto por el hecho mismo de la inactividad estatal.

Se aprecia con claridad el *nero causaf* que presentan la decisión presupuestaria, la acción estatal organizada y el ejercicio de los derechos individuales. Si las asignaciones presupuestarias son insuficientes o irrisorias deviene fáticamente imposible la acción estatal organizada y, por ende, se abre la posibilidad cierta de dañar o lesionar derechos al obstaculizarse su normal ejercicio.

En rigor, es éste el aspecto esencial de la visión constitucionalista de las Finanzas Públicas: la vinculación inescindible entre la actividad presupuestaria y el ejercicio efectivo de los derechos que la Constitución le asigna a los individuos⁷⁸. Siendo la protección de los derechos individuales la quintaesencia del componente liberal de la doctrina constitucionalista, resulta entonces evidente que la médula del enfoque aquí propuesto es de profunda raigambre liberal.

X. BREVE CONSIDERACIÓN SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Pero hay que destacar que la referida vinculación conceptual con el efectivo ejercicio de los derechos individuales no se da tan sólo al analizarse en tér-

⁷⁸ Queda pues de manifiesto que la visión constitucionalista de la actividad financiera, que se caracteriza en su faz liberal por destacar explícitamente que su finalidad es la de asegurar el real ejercicio de los derechos individuales, es casi por completo ignorada por las Finanzas Públicas habituales. Sembrante ignorancia ya se revela en el trazo mismo de los argumentos al delimitar a la actividad financiera como una actividad estatal cuyo fin es el de satisfacer necesidades públicas. No se requiere mucho estudio para percibir la diferencia conceptual que media entre "derechos individuales" y "necesidades públicas". Pero más allá de todas las disposiciones técnicas y valorativas (político-morales) que separan a ambas perspectivas, hay, claro está, una consecuencia práctica difícil de acotarse: la insatisfacción de una necesidad no permite de ninguna manera que los órganos pertinentes digan al derecho, es decir, actúen jurisdiccionalmente. Todo lo contrario sucede —o debería suceder— cuando es lesionado un derecho individual. Lo que causa estorbo al respecto es la poca capacidad autorreflexiva —y en definitiva autorretrica— de las Finanzas Públicas y del Derecho Financiero en cuanto a sus propios categorías, como si un concepto, una definición, un enfoque o una clasificación transmitida y ya consolidada desvirtuara un elemento invocable, un bien de museo, una fraseología que hubiera que repetir de manera sacramental, a la manera del formalismo del derecho romano arcaico. Tales invocaciones lisa y llanamente irracionalmente conspiran contra el valor racional que al mejor pretenden los estados jurídicos.

minos constitucionales la actividad presupuestaria del Estado. La misma situación se verifica al nivel de la tributación. Toda la actividad financiera es un instrumento —un medio— para el autodesarrollo del Estado de Derecho. Por tal motivo ninguno de sus aspectos debe atender contra ese desarrollo.

La efectividad de los derechos individuales es una clave que resulta inevitable considerar cada vez que se presenta un problema de hermenéutica constitucional. Y es notorio que el estudio del gasto público y de la ley de presupuestos conduce a ello.

Pero lo mismo sucede si el énfasis recae sobre el aspecto tributario de la actividad financiera pública. Y aquí también lo esencial es la vinculación inescindible entre actividad tributaria y ejercicio efectivo de los derechos constitucionales.

Mientras que sin actividad presupuestaria no resulta fácticamente posible asegurar el ejercicio igual de los derechos, la tributación no debe afectar el ejercicio y goce igual de esos mismos derechos.

Es aquí donde resulta posible hallar la llave maestra del escurridizo concepto de capacidad contributiva, muchas veces acusado de ser una intrusión económica en el discurso jurídico; otras de no ser más que una categoría política no encuadrable en términos jurídicos; otras más, incluso, de ser un término oscuro, inmanejable e inútil para la evaluación crítica de la tributación⁷⁷.

La capacidad contributiva se refiere a la aptitud para contribuir. Y el principio homónimo establece que sólo deben contribuir los sujetos que efectivamente tienen esa aptitud⁷⁸. La pregunta esencial que hay que responder es evidéntisima: ¿cómo se especifica semejante aptitud y cuándo se la posee?

⁷⁷ Ver: GIULIANI FOMBOUCE, Carlos, *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1976; GARCÍA BELSUNCE, Horacio, "Las garantías constitucionales de los contribuyentes", en *Tratado de Derecho Tributario*, Abelardo Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 75/132; MACCÓN, Jorge, "Equidad y eficacia en política tributaria", en *Manejo al 30° Aniversario de "El hecho imponible" de Dino Jerock*, Interoceánica, Buenos Aires, 1994, p. 63/94. En este último trabajo, destacable no sólo por su sólida vinculación por su notable indiferencia ante la lógica conceptual constitucional, se sostiene que "... nuestro principio de la capacidad contributiva queda muy vesido a menos y no puede contestar a preguntas tan concretas, como, por ejemplo, cómo debe diseñarse una tasa progresiva".

⁷⁸ Ver: MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Financieros, Madrid, 1980; en lo que respecta a la doctrina española, ver los clásicos ensayos de PALAO TABOADA, C., "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. III, Tecnos, Madrid, 1976, p. 377 y "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 88-629, así como el reciente volante de HERRERA MOLINA, P., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998; en cuanto a la doctrina nacional, ver: TAKIYANG, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva", en GARCÍA BELSUNCE (comp.), *Estudios de derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 301/341; SPINDO, Rodolfo, "El principio de capacidad contributiva", DT, IX-289/300 y "El principio de capacidad contributiva. Derechos y garantías del contribuyente desde la perspectiva constitucional", ED, 27/5/1999, p. 11/18; ROSEMBU, Tullio, "El principio de capacidad contributiva en la Constitución italiana", *La Informaviva*, 1970, p. 636/649; DI PIETRONICA, Viviana, "Los principios cons-

La respuesta, aportada entre otros por Francesco Moschetti y seguida aquí por abundante doctrina, es la siguiente: hay capacidad contributiva cuando los recursos a los que tiene acceso un sujeto son superiores a los que se requieren para satisfacer sus necesidades básicas.⁷⁹

Semejante respuesta parece cristalina y a ella se acude, por ejemplo, para justificar la legitimidad constitucional de los mínimos exentos o no imponibles, devenidos típicos en el impuesto a la renta.⁸⁰ Sin embargo cabe interrogarse sobre la pertinencia jurídica del concepto "necesidad básica". No sólo me refiero a la oscuridad que le es propia al concepto de necesidad, que puede desjerarse mediante un análisis adecuado, sino a las dificultades de insertarlo en una argumentación jurídica y, sobre todo, constitucional.

La claridad en esta cuestión aparece cuando se hace entrar en escena a los derechos individuales. Las necesidades han sido tomadas por el constituyente originario como fundamento para asignar derechos, mutando de tal forma su *status político*.⁸¹ Los individuos no sólo tienen necesidades sanitarias, tienen un derecho constitucional a la salud, inherente al derecho a la vida; no sólo tienen necesidad de educación, sino un derecho a la educación. Y es notorio que las relevantes son las necesidades que han sido juridizadas y convertidas en derechos. Es así, para decirlo de manera abrupta, que los órganos públicos sólo tienen la obligación jurídico-constitucional de respetar y asegurar el ejercicio

cionales de capacidad contributiva y de razonabilidad y las presunciones *in re et de iure*". DT, t. XVI, p. 283300, entre otros. También cabe tomar en cuenta el detallado estudio de TORREALBA NAVAS, Adrián, "El principio de capacidad económica: omnia y rehabilitatio" (in *venire*).

⁷⁹ Señala Moschetti: "La posesión de una renta no superior a lo que es estrictamente necesario para la existencia, o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad contributiva manifiestan un estado de necesidad. La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares" (MOSCHETTI, El principio..., cit., p. 267) y comenta Tassinari en su ensayo antes citado que "la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la potencia económica, de la riqueza de un sujeto, que supera el mínimo vital. En efecto, si ella significa apenas, posibilidad concreta y real, no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando faltar o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales".

⁸⁰ Una argumentación semejante se ha realizado al vincularse las necesidades básicas a un nivel salarial mínimo. Ver por ejemplo el voto del juez Carranza en la causa "Del Valle, Jorge v. Secretaría de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur" acciós de inconstitucionalidad" (1712/1998) del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia asím al decir que "tanto el consumo de bienes imprescindibles para la persona y su grupo familiar, como la posibilidad de acceder a la vivienda para la mejor posesión de la familia, hacen a la dignidad misma de la persona, a la posibilidad de su autonomía, al despliegue de su mismo ámbito de libertad esencial e inalienable; el derecho al salario, en cuanto a tales fines, es un derecho humano inalienable y por ende —en ningún caso— admite limitación o discriminación... lo que se afirma es que existe en el salario del empleado público un núcleo irrenunciable que garantiza sus necesidades básicas y las de su familia". Y luego se agrega: "Aún entre quienes admite la reducción salarial dentro del régimen del empleo público se ha establecido este límite intranscendible para el Estado. Tal es la posición de Marienhoff quien —sin mayor desarrollo— señala que "el sueldo nunca podrá ser reducido o disminuido en proporción tal que oculte ineficacia para que el funcionario o empleado afronte las exigencias del costo de la vida" (Friedl., ..., T. III-B, p. 276)".

⁸¹ Ver: NINO, Carlos, *Autonomía y necesidades básicas*, Cuadernos de Filosofía del Derecho, Deka, Universidad de Alicante, 1990.

de los derechos, siéndoles en principio indiferente la situación de las necesidades individuales.⁸²

Desde esta óptica la capacidad contributiva aparece transfigurada. Hay aptitud para contribuir cuando los recursos a los que tiene acceso un sujeto son superiores a los que se requieren para satisfacer de manera concreta y efectiva los derechos básicos que el orden constitucional le reconoce.

En una frase: la tributación deviene ilegítima si despoja al individuo de las condiciones básicas que se requieren para ejercer sus derechos. Las necesidades básicas quedan en el trasfondo del argumento, remitidas a una conceptualización de tipo constitucional —relación entre necesidades y derechos, tipos de unas y otros, etc.—, siendo sobreabundante referirse a ellas al momento de explicitar el contenido de la capacidad contributiva.

Esta perspectiva conduce a considerar la capacidad contributiva como el nombre que adopta la incidencia directa de la finalidad constitucional de la actividad financiera pública en su aspecto tributario. De tal manera con la capacidad contributiva nos encontramos ante una noción eminentemente jurídica, más aún: jurídico-constitucional.⁸³

Desde otro punto vista cabe destacar que al incidir la tributación en los recursos requeridos para ejercer los derechos individuales se están afectando de manera directa los bienes que protege justamente el derecho de propiedad.⁸⁴ Se sabe que este último tiene un valor instrumental respecto de los restantes dere-

⁸² En este sentido sería mucho más clarificador que en el léxico estadístico oficial en vez de hacerse referencia a las "necesidades básicas insatisfechas" se haga explícito que se trata allí de "derechos individuales lesionados". A ello habría que agregar la exigencia de una mención exhaustiva de todos los derechos individuales que se encuentran en tal situación de menoscabo.

⁸³ Es de señalar, al paso, que aun cuando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no abunde en demasiadas consideraciones respecto del concepto de capacidad contributiva, sí es tajante en lo que respecta a su aplicabilidad en materia tributaria. Eso significa que más allá de las dificultades relativas a il esbozar la categoría con la debida claridad y ii) enunciar una fundamentación jurídica y constitucional plausible, el más alto Tribunal es rotundo en cuanto a su pertinencia e importancia. Puede verse como ejemplo simbólico "Aza Masoís de Basso y otros v. Prov. de Buenos Aires" (Fallos, 207:270): "Que la contribución territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria en razón de la cual se establece, pero el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria que comporta el ser alguien —persona de existencia visible o persona jurídica— propietario de él, esto es titular de la riqueza que dicho inmueble constituye".

⁸⁴ Así, por caso, Nino se refiere "a la relación intrínseca que hay entre el desarrollo de la autonomía de la persona y la necesidad de controlar individualmente algunos recursos económicos, principalmente los bienes de uso personal. Sin ese control individual de recursos es imposible la elección y materialización de planes de vida constitutivos de la autonomía de la persona" (Nino, Carlos, *Autonomía...* cit., ps. 354 y ss.); Bidart Campos señala el principio de que "todo hombre debe tener propiedad o lo que es lo mismo, que la potencia de una cierta propiedad necesaria para vivir dignamente es debida en el reparto por exigencia del deber ideal de justicia" (*Manual de Derecho Constitucional*, Editor, Buenos Aires, 1984, ps. 285 y ss.); ver también las importantes advertencias y distinciones (entre propiedad y personalidad humana; entre derechos de la personalidad y del patrimonio; entre derechos a la propiedad y derecho de propiedad) en SANCHEZ VIALMONTÉ, *La libertad y sus problemas*, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1961, ps. 215 y ss.

chos fundamentales que protegen la dignidad y autonomía —pues los bienes, en principio, y a diferencia de las personas, no tienen un valor en sí⁸⁵—.

El derecho de propiedad tiene como razón de ser primaria asegurarle a cada uno la cantidad de recursos suficientes con la finalidad de permitir el desarrollo autónomo de las personas. Para recordar una enunciación clásica: la propiedad es una condición para la exteriorización de la personalidad⁸⁶. De tal forma el tributo que captura parte de esos recursos adquiere efectos confiscatorios. Tal es por lo demás uno de los criterios que fuera esbozado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al vincular expresamente el derecho de propiedad y la capacidad contributiva⁸⁷.

Por último también es pertinente señalar que resulta habitual en cierta doctrina, en particular española, considerar a la capacidad contributiva como un rasgo inherente al hecho imponible antecedente de la obligación tributaria, de ahí que se la incluya en las propias definiciones de los tributos —que por tal razón cabe entender como sumamente exigentes, ya que muchos institutos a los cuales intuitivamente se los califica de tributos, dejan de ser tales por no reunir los requisitos exigidos por la definición⁸⁸—.

Como ejemplo por todos: "El tributo es un ingreso de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho *inductivo de capacidad económica*, que no constituye la sanción de un ilícito"⁸⁹.

⁸⁵ La salvedad "en principio" se debe a dos razones de muy diferente índole: a) la reciente controversia ecológica que pone en entredicho el valor patrimonial instrumental de la naturaleza y el tener en cuenta la realidad del arte, uno de cuyas características —al menos desde el paradigma que revela el *ready-made* inaugurado por Marcel Duchamp— es la de desvincular a los objetos de cualquier utilidad o uso para hacerlos brillar por sí y para sí mismos, más allá de toda humanidad. Son como se ve, dos sentencias incidentales pero que no cabe de ninguna manera desconsiderar.

⁸⁶ Ver: HEGEL, G., *Fundamentos de la Filosofía del Derecho*, Siglo XX, Buenos Aires, 1987 (trad. de la versión de 1821): "La persona para existir como idea debe darse para su libertad una esfera exterior" (párrafo 14).

⁸⁷ Ver: "Navarro Viela de Herreño Vega, Marta v. Estado Nacional (DGI)" al decir que "para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen causado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (Fallos, 271-7, comad. 10 y su cita LL, 134-908)", fallo que fuera comentado por SASSO, R., "La capacidad contributiva y la intranscendencia de la ley (requeritos de validez de los tributos)", LL, 1991-A-419 siguiendo el ya citado juicio de Moschetti: "...el tributo no podrá absorber una parte sustancial de las rentas, no obstante lo cual si incide sobre los ingresos mínimos que aseguran al individuo su subsistencia cabrá descalificarla por inexistencia de capacidad económica".

⁸⁸ En otros términos: el juicio habitual "tal tributo es ilegítimo por no respetar el principio de capacidad contributiva" ya no es posible a partir de la aceptación de la definición propuesta, pues si el hecho tomado como generador de la prestación patrimonial considerada no es inductivo de capacidad económica no se está ante un hecho imponible.

⁸⁹ Ver: QUERALT, J. M. - LOZANO SERRANO, C. - CASADO OLLERO, G. - TELERIO LÓPEZ, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 90.

De aceptarse este planteamiento, circunstancia que parece *prima facie* razonable, resulta que el llamado "derecho tributario sustantivo" —cuya categoría jurídica central es justamente la de tributo— no puede siquiera formularse sin considerar el entramado de conceptos jurídicos constitucionales relativos a la actividad financiera del Estado. Todo lo cual deriva en una tesis —que se añade a las ya propuestas— tanto sencilla como inédita: el derecho tributario sustantivo, al igual que el derecho presupuestario, se diluye en un *corpus* jurídico unitario —o sistemático u orgánico— llamado Derecho Constitucional Financiero ⁹⁰.

XI. LA GARANTÍA DE LOS DERECHOS ANTE SU LESIÓN

Ahora bien, para aseverar de manera rigurosa que un derecho subjetivo se encuentra atribuido a un individuo se requiere de un elemento suplementario; la posibilidad de acudir a un órgano jurisdiccional en caso de daño o lesión a los efectos de hacer cesar semejante circunstancia. De no arbitrarse tal posibilidad el individuo no sólo se encuentra en estado de indefensión sino que lisa y llanamente carecería de sentido jurídico afirmar que tiene atribuido seriamente un derecho.

Tal como señalara Sánchez Viamonte: "la cuestión a resolver se singulariza en nuestro tiempo por ser de carácter eminentemente práctica. Declaraciones abstractas contienen las Constituciones de todos los pueblos, aun aquellas que se dictan con la intención de no cumplirlas o de burlarse cínicamente de sus preceptos. Lo que hace falta es dar solución técnica a esa defensa en forma de protección institucional bajo la doble garantía del derecho positivo en cada una de las naciones y de un respaldo internacional en forma de administración de justicia superior y definitiva, acatada por todos" ⁹¹.

De acuerdo con el clásico aforismo: *ubi remedium ibi ius* ⁹². Es decir: hay en rigor un derecho siempre y cuando haya un remedio que permita hacer valer ese derecho ante su lesión. En términos kelsenianos, sólo en tal caso cabe hablar de un derecho subjetivo en sentido técnico y no de una exigencia moral sin

⁹⁰ Y la saya sacré, a mi juicio y en favor de la coherencia, con el hasta ahora llamado "derecho tributario administrativo" o "formal", cuyo estudio no es factible siquiera de realizarse sin considerar el conjunto de derechos individuales constitucionalizados; ver como ejemplo concreto de análisis, aun cuando todavía maniega los designaciones habituales, SPINNO, R., "De la actividad de gestión y determinación de la obligación tributaria", DT, XV-355/376.

⁹¹ Ver: SÁNCHEZ VIAMONTE, Carlos, "La declaración universal de derechos del hombre y el pensamiento tradicional argentino", *Revista Sur*, 1950, cit. por LINARES QUINTANA, Segundo, *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado*, Buenos Aires, 1953, p. 280.

⁹² Comentó MORELLO, Augusto, en *Constitución y proceso. La nueva edad de las garantías jurídicas*, Platense, La Plata, 1998: "La efectividad de los abstratos (acciones y remedios) y de los resultados es la meta que en estas horas finalizadas signa la eficiencia en concreto de la actividad jurisdiccional, propósito aforístico que cobra novedosa presencia como exigencia perentoria del Estado de Derecho, en el clásico brocardo *ubi remedium ibi ius*".

respaldo jurídico-normativo o, si se quiere, de un "pseudoderecho" o de un derecho subjetivo ficticiamente atribuido⁹³.

Otra manera de hacer referencia a esta situación, propia de la doctrina constitucional, consiste en apelar al término garantía. En este sentido, un derecho se encuentra garantizado si y sólo si se le otorga al individuo la facultad de acudir a un órgano jurisdiccional independiente para hacerlo valer⁹⁴.

Si se engarzan estas ideas básicas con la precedente visión constitucional de la ley de presupuesto surge con nitidez lo siguiente: los individuos sólo están protegidos frente a las lesiones jurídicas causadas por la decisión presupuestaria si y sólo si están en condiciones de acudir a un órgano jurisdiccional independiente para exigir el respeto de sus derechos.

Cuando la ley de presupuesto se desvirtúa en su carácter medial, cuando en vez de ser un medio para la realización del Estado de Derecho deviene un medio para su socavamiento es preciso poner en manos de los individuos la posibilidad de cuestionar esa ley y así defender sus derechos constitucionales. De lo contrario, como ya se ha señalado con insistencia, los derechos individuales devienen ilusorios o abstractos. Se destruye la sustancia liberal de nuestra Constitución.

Aquí vemos otra imbricación esencial, en este caso entre: a) la decisión presupuestaria, b) los derechos individuales y c) las garantías jurisdiccionales.

Al respecto, corresponde recordar una de las más importantes facetas de la reforma de 1994 al constitucionalizarse la acción de amparo, garantía última de los derechos individuales⁹⁵. En caso de no preverse una vía procesal para controvertir la legislación presupuestaria que daña un derecho se encuentra abierta la posibilidad de acudir a la Justicia mediante la acción de amparo, garantía última para resguardar el goce efectivo de los derechos⁹⁶.

⁹³ Ver: KELSEY, Hans, *Tercera parte del derecho*, UNAM, México, 1979, párrafo 29, "El derecho subjetivo: tener derecho y estar facultado", p. 138/137; VERENGUE, Roberto, *Curso de teoría general del derecho*, Depalma, Buenos Aires, 1985, cap. 6, "Derecho subjetivo y relación jurídica", p. 225/247, quien señala asimismo que la distribución de la "acción" es una manera típica de distribución social del "poder".

⁹⁴ Ver: BIELSA, Rafael, *Derecho Constitucional*, 2ª ed. aumentada, Depalma, Buenos Aires, 1954, al decir que "las garantías, sean expresas o implícitas, protegen esos derechos, tanto en la esfera política como judicial; pero es evidente que la verdadera protección debe realizarse en esta última, pues quien la lesión tiene derecho a que su pretensión jurídica sea conocida y decidida por el órgano jurisdiccional"; para un reciente enfoque de índole general ver: PÉRA FIGUEROA, A., *La garantía en el Estado constitucional de derecho*, Trotta, Madrid, 1997.

⁹⁵ Ver el actual art. 43 de la CN. La literatura posterior a la reforma comenzando este artículo es relícuo que abundante; ver entre muchos otros: SAGÜES, N., *Derecho procesal constitucional. Acción de amparo*, ANAMA, Buenos Aires, 1997; QUERDGA LAVIE, H., "El amparo, el hábeas data y el hábeas corpus en la reforma de la Constitución Nacional", en ROSATI y OTROS, *La reforma de la Constitución*, Rubinzal-Culotta, Santa Fe, 1994; ARRABAL, O., "El amparo en la reforma constitucional", en SARMENTO GARCÍA y OTROS, *La reforma constitucional interpretada*, Depalma, Buenos Aires, 1995; MORILLO, A., *El amparo después de la reforma*, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1996.

⁹⁶ Ver: CORTI, H. G., "La acción de amparo finalista", *Amparo*, septiembre de 1996 y "La jurisdicción constitucional en materia financiera", *Amparo*, marzo de 1997.

Las consecuencias prácticas de este enfoque son enormes y perceptibles con claridad. Hay una gran variedad de circunstancias en las cuales se lesionan los derechos individuales a causa de la inacción estatal. Y semejante inacción está causalmente determinada por la insuficiente provisión presupuestaria de recursos. Es más: se ha tomado habitual que el Estado alegue para justificar el incumplimiento de sus obligaciones la ausencia de recursos para llevar a cabo el accionar que requieren los derechos constitucionales para ser ejercidos. Es decir: el Estado cree dar una justificación adecuada de sus incumplimientos manifestando que carece de recursos suficientes.

De lo que antecede resulta claro que dicha razón es ilegítima y contraria a la Constitución. Es la ley de presupuesto la que debe adecuarse a las pautas y fines constitucionales. Invertir los términos, esto es: adecuar los fines constitucionales a las decisiones presupuestarias, implica un trastocamiento absoluto de un orden jurídico que se sustenta en la supremacía de las reglas y principios constitucionales. De tal forma, ante estos daños los individuos se encuentran legitimados para acudir al poder judicial para controvertir la causa que daña sus derechos.

Ésta es la consecuencia directa de la visión constitucionalista de las Finanzas Públicas y de sus tesis fundamentales: la sujeción de la decisión presupuestaria a pautas constitucionales, el carácter medial del conjunto de la actividad financiera respecto de las instituciones del Estado de Derecho, la inescindible vinculación entre la ley de presupuesto y el ejercicio efectivo de los derechos individuales protegidos por la Constitución.

Todo lo cual confluye en la admisión de la posibilidad de efectuar un control de constitucionalidad de la ley de presupuesto. No tratándose de un hipotético acto institucional y afectando derechos individuales, no hay duda entonces de que dicha ley no posee ninguna cualidad singular que permita sustraerla del conocimiento de los jueces —por cierto que en los términos y condiciones que le son habituales⁹¹—.

XII. EL TRASTOCAMIENTO DE LA LÓGICA CONSTITUCIONAL

Sin embargo, podría sostenerse que sí resulta legítimo que el Estado alegue la ausencia de recursos para excusar el no cumplimiento de sus obligaciones —correlativas, como vimos, a la atribución constitucional de derechos individuales—. En otros términos: se afirmaría que sí resulta legítimo no respetar

⁹¹ Ver, entre otros: BÉDARRI CAMPOS, G., *La interpretación y el control constitucional en la jurisdicción constitucional*, Ediar, Buenos Aires, 1988; BIANCHI, A., *Control de constitucionalidad. El proceso y la jurisdicción constitucionales*, Abaco, Buenos Aires, 1992 y un ensayo que hay en día mecnica largos comentarios: OYHANARTE, Julio, "El caso "Bordaberry": la autolimitación de los jueces", ED. 57-805.

de manera irrestricta los derechos constitucionales al depender su efectividad de decisiones públicas presupuestarias que pueden resultar insuficientes.

Esta hipótesis no es ni inverosímil ni irreal, pues las afirmaciones doctrinarias precedentes se encuentran cristalizadas en la ley 23.463.

Su artículo primero, en su tercer inciso, postula que "El Estado Nacional garantiza el otorgamiento y el pago de las prestaciones de dichos sistemas, hasta el monto de los créditos presupuestarios expresamente comprometidos para su financiamiento por la respectiva ley de presupuesto".

El art. 16, por su parte, dispone que "La Administración Nacional de la Seguridad Social podrá articular en su defensa la limitación de recursos en el régimen de reparto para atender al mayor gasto que se derivaría del acogimiento de las pretensiones del actor y su eventual extensión a los casos análogos".

El art. 22 se sostiene en la misma concepción, al estipular que "Las sentencias condenatorias contra la Administración Nacional de la Seguridad Social serán cumplidas dentro de los noventa días de notificadas, hasta el agotamiento de los recursos presupuestarios destinados a ello para el año fiscal en el que venciera dicho plazo. Agotados dichos recursos se suspenderá el cumplimiento de aquellas sentencias pendientes de pago, reanudándose el cómputo de los plazos para su cumplimiento a partir del comienzo del año fiscal para el que se aprueben nuevos recursos presupuestarios destinados a atender sentencias judiciales y hasta su nuevo agotamiento".

Estas disposiciones legislativas expresan descarnadamente un nuevo principio jurídico: los derechos reconocidos se encuentran protegidos si y sólo si hay recursos suficientes para ello. Es decir: las obligaciones públicas no son irrestrictas, sino que dependen de la cantidad de recursos disponibles.

Enunciado de manera general, el principio viene a postular que el sistema constitucional de los derechos individuales posee una validez condicionada, al ser dependiente de los recursos públicos asignados mediante la legislación presupuestaria. Aceptar este principio implica limitar los efectos de las decisiones judiciales, pues aun cuando se ratifique jurisdiccionalmente la legitimidad de un derecho, su ejercicio se encuentra subordinado a las previsiones que haya efectuado la ley de presupuesto.

En este sentido también hay que admitir una mutación en las jerarquías de nuestro orden jurídico, ya que la efectividad de los derechos declarados por la Constitución depende de qué decida la ley de presupuesto. De ahí que esta ley tenga primacía sobre la Constitución. Y si la legislación presupuestaria es la Ley Suprema de la Nación, el control de constitucionalidad llevado a cabo por los jueces en cuanto resguardo último de los derechos individuales debe sujetarse a la ley de rango superior.

Caduca, en definitiva, la supremacía de la Constitución.

De tal forma, las clásicas discusiones sobre el *status* de la ley de presupuesto (ley formal para unos, ley perfecta para otros) se encuentra superada por una vía insospechada al adquirir el carácter de una ley supraconstitucional.

La recepción de un principio de semejante envergadura impone reconocer una profunda y casi silenciosa revolución jurídica. El poder *constituyente* no sólo se manifiesta de manera originaria con el dictado de la Constitución y de manera derivada al reformarla, sino que anualmente él se hace presente mediante el dictado de la ley de presupuesto. El hecho mismo de designar a tal decisión como una "ley" no es más que la rémora de un hábito superado, pues las leyes se subordinan a la Constitución. En el caso, en cambio, se trata de una decisión *sui generis*, supraconstitucional, mediante la cual el poder *constituyente* sale a la luz para fijar hasta dónde se extiende el respeto de los derechos básicos.

Tal modificación de las ideas tradicionales sobre la jerarquía de las normas jurídicas, la supremacía de la Constitución, el control judicial de constitucionalidad, el carácter de los derechos básicos y la manifestación del poder *constituyente*, no puede menos que ser considerada como una revolución jurídica que impone una transformación radical de nuestro derecho constitucional. Luego de semejante ruptura constitucional carece de sentido alguno calificar a la Carta Magna como Ley Fundamental.

En consecuencia, la citada ley 23.463 sólo explicita el novísimo principio general al nivel de los derechos de la seguridad social, ya que corresponde entender que él actúa de manera implícita sobre el conjunto de la sistemática constitucional.

Así, por ejemplo, resultaría errado afirmar que de acuerdo con el texto constitucional las cárceles deben ser sanas y limpias. La afirmación correcta tendría que ser la siguiente: las cárceles deben ser sanas y limpias *sólo* en la medida en que lo permitan las asignaciones presupuestarias dispuestas. Tampoco las personas tienen un derecho irrestricto a la vida y por ende a la salud. La extensión de su derecho a la vida y a la salud dependerá de los recursos asignados por el presupuesto del Estado.

Tal reescritura, en virtud de la armonía que le es insita a la recta interpretación constitucional, hay que llevarla a cabo para todos y cada uno de los derechos declarados.

XIII. LA RESPUESTA JURISPRUDENCIAL

La argumentación precedente puede sorprender. Es más: debiera hacerlo. Sin embargo, la ley 24.463 no es ilusoria, tiene una existencia jurídica real. Y la doctrina expuesta es la coherente concepción jurídica que le subyace. Que usualmente no sea explicitada de tal manera no reside en su inconsistencia, sino en su manifiesta divergencia respecto de las más elementales valoraciones liberales que se encuentran arraigadas en la comunidad jurídica y en la propia

Constitución⁹⁸. Resulta en consecuencia necesario no minimizarla, sino mostrarla en su real magnitud, en sus radicales derivaciones, en sus profundas pretensiones.

Sería errado limitar la cuestión a un problema puntual, propio del derecho previsional y ligado a un aislado e inevitable traspie legislativo. La presencia de semejante doctrina se deja leer en innumerables sitios, aunque en pocas ocasiones con la límpida transparencia de la que hace gala la legislación citada, cuyo texto hasta se permite un dejo de ironía al mencionar el principio de solidaridad. Pero tal como enseña la filosofía del lenguaje, de gran incidencia en las contemporáneas teorías del derecho, no cabe confundir la mención con el uso: que la ley se refiera pomposamente a la solidaridad no significa que se inspire en ella.

La comunidad jurídica no sólo se ha sorprendido. También ha reaccionado en defensa de las instituciones medulares del Estado constitucional de Derecho. Tanto mediante la doctrina como la jurisprudencia se han ofrecido respuestas, cuya valía se acrecienta al tenerse en cuenta la orfandad que resulta de carecer de una doctrina jurídica asentada en materia constitucional financiera y presupuestaria.

Dada la gravedad de la situación no es ocioso efectuar una breve reseña de conjunto. Ello permitirá recobrar, más allá de la especialización a la que conduce la creciente complejidad de los órdenes jurídicos modernos, la profunda unidad que caracteriza al Derecho. Al margen de las peculiaridades de cada rama jurídica, no hay ningún abismo que separe al derecho presupuestario del previsional, penal, laboral, administrativo o procesal. Por el contrario, a todas las recorre un hilo rojo que enhebra cada uno de sus aspectos y cuyo fundamento no es otro que el entramado valorativo y conceptual que se encuentra expresado en el texto constitucional (*de uno universo iure*).

De tal manera y a través de un sumario recorrido jurisprudencial podremos recorrer la visión constitucionalista de la decisión presupuestaria desde variados ángulos técnicos.

a) Un reciente y unánime fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico no. 3 (autos 114, sentencia de fecha 9/9/1997) deja asentado con meridiana claridad el lugar que ocupa en nuestro orden constitucional la actividad financiera pública.

En el considerando XIV del voto de la jueza Oliva Hernández puede leerse lo siguiente: "La Hacienda Pública debe entenderse en un sentido dinámico, es decir como proceso ingreso-gasto público indispensable para cumplir con la finalidad constitucional propia del Estado. Tanto los ingresos como los gastos

⁹⁸ Se trata, al fin de cuentas, de las típicas posiciones jurídico-políticas que, si se pierden y no se dicen, dan lugar a la hipocresía y que, en cambio, cuando se piensan y también se dicen, son un signo de ostentoso civismo.

son medios jurídicos financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado (C. Nac. Pen. Econ., sala B, "Becher de Guillert, Nélide s/ley 23.771", causa nro. 9593). Las cláusulas consagradas en la Constitución Nacional (arts. 75, incs. 8°, 19, 22 y 23) requieren de dichos medios en un todo de conformidad con la exigencia de bienestar y justicia social del desarrollo humano. Por consiguiente sin medios oportunos y suficientes dichas cláusulas tendrían carentes de contenido y en abierta contradicción con la imperatividad y operatividad de la Carta Magna, circunstancia que el Poder Judicial no puede ni debe consentir".

La actividad financiera pública se entiende de manera dinámica en cuanto proceso de ingresos y gastos. Ella se materializa en decisiones recaudatorias (ingresos) y presupuestarias (gastos). Tal proceso y tales decisiones tienen una inequívoca finalidad y ella es de orden constitucional. En tal sentido cabe tratarlas como un medio. En los términos de asentada y admitida doctrina: la actividad financiera pública es una actividad medial.

La imperatividad evidente que es propia de la Constitución requiere que los medios financieros sean oportunos y suficientes. De lo contrario es cristalina la consecuencia lógica: las cláusulas constitucionales tendrían carentes de contenido. Es decir: nominales, puramente formales: palabras sin efectividad.

La Hacienda Pública no está sujeta a unos hipotéticos criterios singulares, sino que se encuentra encastrada y subordinada a la lógica constitucional. Son las leyes recaudatorias (donde las tributarias ocupan un lugar preeminente) y la ley presupuestaria las que deben sujetarse a la Constitución. Y no ésta a aquéllas.

En consecuencia: el Poder Judicial no puede ni debe consentir una mutación en la jerarquía del orden jurídico, haciendo pasar alguna ley en particular por una inédita categoría de ley supraconstitucional. La ley de presupuesto es ley de leyes, no hay duda. Pero no a causa de una supuesta supremacía última en cuanto a su excepcional rango normativo, sino a sus ramificadas consecuencias y a su indudable importancia instrumental como medio de realización de las finalidades constitucionales.

Los órganos constituidos no están en condiciones de asumir de facto prerrogativas constituyentes. Sólo la Constitución expresa el poder constituyente y es cometido esencial del Poder Judicial, en virtud del carácter difuso de nuestro control de constitucionalidad, sostener la supremacía de la Carta Magna.

b) La jueza federal Rodríguez Vidal *in re* "Asociación Benghalensis y otros v. Ministerio de Salud y Acción Social — Estado Nacional s/amparo ley 16.986—" (causa 33.629/1996, sentencia de fecha 5/12/1996) se ha referido concretamente sobre esta cuestión.

En tal pronunciamiento se hizo lugar a la solicitud de una medida cautelar a los efectos de que el Ministerio demandado adquiera y entregue a cada efector sanitario del país los medicamentos y reactivos para el tratamiento de las per-

sonas que padecen las consecuencias del virus VIH/SIDA en las cantidades necesarias para atender los requerimientos que se efectúen.

Al concluir su argumentación se dejó sentado lo siguiente: "Que, por último, debo señalar que no pude dejar de valorar al momento de acceder a la medida, que para el caso de que efectivamente el Ministerio se encontrara cumpliendo normalmente con la conducta que se le requiere, la decisión que adopto sería inócua pues ningún gravamen podría causarse a la demandada, mientras que si por el contrario, y como resulta de los avatares presupuestarios, la provisión de medicamentos no es regular y permanente, cobra toda su virtualidad la necesidad de que esa situación se revierta en beneficio de la comunidad".

Para proteger el derecho a la salud de las personas, ínsito en el derecho a la vida constitucionalmente reconocido a todas las personas de manera igual y sin discriminación alguna, el Estado debe asegurar el efectivo suministro de reactivos y medicamentos. Tal suministro debe realizarse en las cantidades necesarias para atender los requerimientos y no en virtud de los avatares presupuestarios.

Es decir: es la legislación presupuestaria la que debe subordinarse a los derechos constitucionales y no estos derechos a aquella legislación. Ante una divergencia no cabe reducir arbitrariamente los derechos para ajustarlos a los recursos destinados mediante el presupuesto anual, sino que son dichos recursos los que deben ser suficientes para asegurar el ejercicio de los derechos constitucionales. En otros términos: el Poder Judicial controla la constitucionalidad del presupuesto y no la adecuación de la Constitución a dicha ley.

c) Resulta notorio que los poderes constituidos, para asegurar el ejercicio y goce de los derechos básicos, debe estar organizado para ello, en particular en cuanto a sus estructuras ejecutivo-administrativas. El caso precedente nos ofrece un ejemplo paradigmático. Asegurar a toda persona y sin discriminación alguna el derecho a la salud no sólo requiere del suministro de reactivos y medicamentos, sino organizar un sistema de salud adecuado.

Esta idea clara y de suyo evidente ha sido sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Girolodi, Horacio D. y otros s/recurso de casación", sentencia de fecha 7/4/1995 (publicada en ED, 5/8/1995), con voto de los jueces Nazareno, Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Petracchi y Boggiano.

En dicha oportunidad el más Alto Tribunal destacó la jerarquía constitucional de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, señalando que la misma debe entenderse considerando su efectiva aplicación jurisprudencial por los tribunales internacionales competentes para su interpretación.

Sobre el tema que nos ocupa afirmó lo siguiente: "Que, en consecuencia, a esta Corte como órgano supremo de uno de los poderes del Gobierno Federal le corresponde —en la medida de su jurisdicción— aplicar los tratados internacionales a que el país está vinculado en los términos anteriormente expuestos,

ya que lo contrario podría implicar la responsabilidad de la Nación frente a la comunidad internacional. En tal sentido, la Corte Interamericana precisó el alcance del art. 1º de la Convención, en cuanto los Estados parte deben no solamente 'respetar los derechos y libertades reconocidos en ella' sino además 'garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona sujeta a su jurisdicción'. Según dicha Corte 'garantizar' implica el deber del Estado de tomar las medidas necesarias para remover los obstáculos que puedan existir para que los individuos puedan disfrutar de los derechos que la Convención reconoce... Garantizar entraña, asimismo, 'el deber de los Estados parte de organizar todo el aparato gubernamental y, en general todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos (opinión consultiva 10/90, párrafo 23)'.⁹⁹

La Constitución declara un conjunto de derechos básicos que deben ser asegurados. Es decir: que deben ser efectivamente ejercidos. Para ello los poderes constituidos deben organizarse. Y tal organización debe ser capaz de asegurar el pleno goce de los derechos. Es evidente que la capacidad de semejante organización depende de una suficiente provisión presupuestaria de medios financieros (así como, por supuesto, de su posterior y eficiente administración)⁹⁹.

Hay una correlación lógica entre los derechos constitucionales, la organización pública y la legislación presupuestaria. Pero mientras las estructuras administrativas y la legislación presupuestaria son medios, la protección de los derechos constitucionales es un fin en sí mismo. El pacífico principio de razonabilidad de las leyes cobra aquí todo su vigor: son los medios los que deben ser adecuados a los fines. No los fines a los medios.

d) La Cámara 3ª en lo Criminal de General Roca mediante sentencia unánime de sus miembros, los jueces Rolando, de la Rosa y Bosch, de fecha 25/8/1995 (publicada en el *Suplemento de Jurisprudencia Penal*, LL, 13/3/1996) hace lugar a una acción de amparo deducida por el Defensor del Pueblo de la Nación.

El fondo de la cuestión radica en el incumplimiento por parte del Gobierno Provincial del imperativo constitucional que ordena que las cárceles deben ser sanas y limpias. Por el contrario, la Alcaldía local se encuentra en "condiciones deplorables". Más aún, también es precario el estado de salud de algunos internos, que carecen de la atención médica requerida.

El caso deviene relevante a nuestros intereses no sólo por tratarse de un incumplimiento de inequívocos mandatos constitucionales, sino por haberse ale-

⁹⁹ Ver: BITTERS, J., *Derecho Interno local de los Derechos Humanos*, T. II, "Sistema Interamericano. El Pacto de San José de Costa Rica", Ediar, Buenos Aires, 1993, ps. 83 y ss., al señalar que "la Convención Americana —lo mismo que la europea— impone a los Estados obligaciones concretas y de resultado. Concretas —como lo dijo el Tribunal de Estrasburgo— pues los derechos resguardados no son teóricos ni ilusorios, sino efectivos".

gado como defensa la imposibilidad material-financiera de cumplir con las disposiciones de la Constitución. A su vez, el informe del médico forense destaca que en cuanto a los requerimientos de medicamentos "tanto la Alcaldía como el Hospital local carecen de los mismos, situación que se agrava por la falta de dinero en forma personal para su compra".

Me limito a destacar dos momentos medulares de la argumentación judicial.

Uno: "Si bien no escapa a nuestro conocimiento la crítica situación económica por la que atraviesa el país y la provincia, no lo es menos que la entidad de las normas constitucionales afectadas, imponen seriamente reestablecer el servicio conculcado con carácter de urgente".

Dos: "La acción de amparo no puede quedar librada a una mera decisión en el papel, sino a la posibilidad de su realización práctica, como dijo von Ihering 'la función del derecho en general es la de realizarse; lo que no es realizable no es derecho'. Decimos esto porque en nuestra función de jueces hemos visto otras decisiones de igual carácter que han quedado en letra muerta, por lo que postulamos que el incumplimiento por parte de las autoridades a quienes este amparo se dirige debe ir acompañado de medidas coercitivas...".

El Poder Judicial no desconoce las diferentes coyunturas económicas del país ni, por lo tanto, las dificultades que sean propias de las cuentas públicas. Pero destaca: tales circunstancias no habilitan a conculcar los derechos constitucionales. Los poderes constituidos están sujetos a obligaciones que no pueden incumplirse so pretexto de una insuficiencia de recursos. Los derechos deben realizarse de manera práctica y no quedar en letra muerta.

e) Quiroga Lavié, al comentar el fallo precedente, apunta al crucial problema que tratamos en este artículo: "La crisis económica del país ha llegado al punto que el referido Sistema Penitenciario Federal invoca insuficiencia de plazas para alojar nuevos detenidos, hasta tanto se concluyan los establecimientos que están en construcción, pero también invoca el argumento ya referido de la deuda provincial con dicho Servicio Penitenciario. ¿Puede el estado federal invocar insolvencia de recursos materiales, así como mora en un convenio institucional de las referidas características, cuando el afianzamiento de la Justicia es uno de los fines prioritarios de la Nación Argentina, a estar por las claras expresiones vertidas por el constituyente histórico en el preámbulo de nuestra Ley Fundamental? ¿Puede el sistema económico paralizar el funcionamiento del sistema jurídico, técnica específica dispuesta para el afianzamiento de la Justicia? ¿Es la Justicia el valor señero y conglomerante del plexo de valores que funcionalizan el ordenamiento jurídico?".

La contestación de Quiroga Lavié es nítida y concorde con la defensa de la supremacía de la Constitución: "Estas preguntas deben tener una respuesta positiva en el sistema de justicia argentino. Sobre todo de cara al estado de prestaciones básicas que ha configurado la Constitución Nacional. Porque no es po-

sible que frente al incumplimiento por parte del Estado de dichas prestaciones básicas, los tribunales de justicia no puedan hacer respetar la fuerza normativa de la Constitución" ("El Defensor del Pueblo hace defender los derechos humanos en la Alcaldía de la ciudad de General Roca").

Una vez más: es la Constitución la que debe regir el proceso presupuestario. No es admisible que la ley de presupuesto restrinja los mandatos constitucionales.

f) En la causa "Urdiales, Susana M. v. Cossarini, Franco y otros", sentencia de fecha 8/8/1996 el más Alto Tribunal tiene por desistido al actor por no haber efectuado el depósito previsto por el art. 286 del Código Procesal (L.L. 19/12/1996). En su disidencia, el Dr. Vázquez funda su voto contrario en el carácter inestricto del propósito constitucional de afianzar la Justicia.

En cuanto al tema que nos ocupa, cabe destacar el conciso comentario efectuado por Germán Bidart Campos, concorde con las valoraciones constitucionales aquí defendidas: "No nos cuesta afirmar que, como ideal de justicia, pregonamos la gratuidad del acceso a la justicia, tanto al inicio del proceso como durante su transcurso y en su desembocadura. El Estado puede buscar otras fuentes de ingresos para proveer a la efectiva prestación de su función judicial. Es bueno acudir a la doctrina constitucional y financiera que viene predicando algo trascendente: la Hacienda Pública, o actividad financiera pública (que se desdobra en la búsqueda de recursos y en su afectación a gastos) no es única ni preponderantemente económica, sino constitucional, porque tiene como finalidad lograr la efectividad de las instituciones constitucionales y del sistema de derechos" ("La tasa de justicia y el derecho a la tutela judicial").

g) Los conjuces de la Sala V de la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo, Otero, Llerena y Tasara, in re "Velasco, Luis E. y otros v. Estado Nacional" de fecha 18/6/1996 (*Suplemento de Derecho Administrativo*, L.L. 25/10/1996), al expedirse sobre el *status* jurídico del suplemento creado por la acordada CSJN 56/97, se expresaron sobre la cuestión aquí concernida.

En particular, hay una consideración que merece destacarse por su especial claridad: "Que en tales circunstancias el área económica del Poder Ejecutivo Nacional implementó un refuerzo presupuestario pero resolviendo otorgarle efectos sólo para el futuro, configurándose una arbitrariedad manifiesta pues se limitan derechos ya reconocidos en un decisorio judicial, privilegiando la aplicación de un criterio fiscalista dogmático con el convencimiento de que aun los legítimos derechos adquiridos deben supeditarse a los parámetros que la autoridad económica del momento deban regir el concepto de equilibrio presupuestario" (considerando IV del voto del conjuce Otero).

El criterio de los conjuces de la Cámara Federal no deja lugar a dudas: se está frente al arbitrario intento de limitar o restringir los legítimos derechos en virtud de criterios fiscalistas dogmáticos. Es revelador uno de los términos usa-

dos para exponer la tesis a controvertir: supeditar. Es decir: se pretenden supeditar los derechos, su goce y ejercicio, a parámetros extrajurídicos y, por ende, ajenos al acervo conceptual de la Constitución.

b) Es momento de retomar a la ley 24.463. La sala II de la Cámara Nacional Federal de la Seguridad Social *in re* "Ciampagna, Rodolfo N." de fecha 11/4/1997, ha efectuado medulosas consideraciones que merecen ser tenidas en cuenta (*Suplemento de Derecho Constitucional*, LL, 17/7/1997). Tales consideraciones se refieren, en lo fundamental, a la manifiesta ilegitimidad de la excepción "ausencia de recursos" que la ley habilita deducir a la Administración Nacional de la Seguridad Social.

Del voto del juez Herrero cabe destacar los siguientes argumentos:

Uno: "La 'defensa de limitación de recursos' —por el contrario— no ataca ningún requisito de admisibilidad o de fundabilidad de la pretensión del actor; tampoco cuestiona la regularidad del procedimiento; más que una 'defensa' entonces, en los hechos funciona como una 'autosenuncia absoluta anticipada' que no guarda ningún grado de conexión con la 'pretensión' que originó el proceso".

Dos: "El mandamiento preambular de 'afianzar la justicia' y la garantía en juicio de la 'defensa de la persona y de los derechos' que consagra el art. 18 de la Constitución, quedan hechos añicos por virtud de esta defensa que entroniza la más escandalosa injusticia en el proceso y reduce al acreedor a la más absoluta indigencia jurídica".

Por su parte, del también extenso e instructivo voto del juez Fernández deviene decisivas las siguientes consideraciones:

Uno: "El atacado art. 17 de la ley 24.463, como antes dijera, conforma con el art. 16, un bloque normativo que instrumenta un criterio economicista, diría meramente presupuestario elevado a la categoría de dogma, que no se compatibiliza ni con la Constitución Nacional ni con los tratados internacionales que con carácter suprallegal son complementarios de aquella".

Dos: "Veo con preocupación la evidente economización del sistema jurídico sobre el que se asientan las bases de nuestro sistema democrático de vida. Todo el andamiaje que sustenta las funciones que debe cumplir el Estado, como órgano ejecutivo de las máximas imperativas de nuestra Carta Magna, tan brillantemente sintetizadas en el Preámbulo, queda reducido a un fiscalista régimen de control y ejecución de ingresos y egresos del gasto público. La contabilidad pública será la que decidirá que los jubilados tengan derecho a cobrar, cuánto y dónde. La contabilidad pública será la que decidirá cómo será el procedimiento judicial que llevará a sus órganos ejecutores a defenderla".

La pregunta que se planteara al inicio es aquí contestada. La Hacienda Pública, el régimen financiero de recursos y gastos, debe sujetarse a la Constitución. Es por ende ilegítimo cualquier intento de invertir el orden jerárquico de

las disposiciones, subordinando los derechos constitucionales a las decisiones presupuestarias.

La reseña precedente muestra que ley 24.463 expresa sin ambages una doctrina más general y que de una manera subrepticia intenta conmovir los ejes articuladores básicos del Estado constitucional de Derecho. Hace explícita una casi silenciosa pero sostenida tendencia que juega aquí y allá y que cabe resumir en la pretensión de fulminar la supremacía de la Constitución en beneficio de la legislación presupuestaria, que devendría así una Ley Suprema. Dicho suplemento de soberanía le permitiría a dicha super-ley condicionar de manera legítima los imperativos constitucionales; en particular: condicionar el ejercicio y pleno goce de los derechos básicos.

Los casos particulares mostrados muestran el hilo común: el derecho a la salud, el derecho a la seguridad social, el derecho al cumplimiento de las penas en condiciones dignas, la garantía de la intangibilidad de las remuneraciones de los jueces se intentan condicionar a la legislación presupuestaria. Semejante constancia reafirma lo dicho al comienzo de este párrafo: es preciso mostrar con nitidez la doctrina subyacente a esos casos, formularla con todas sus implicancias. Pues al minimizarla se deja abierto el camino para su catastrófica propagación.

Por el contrario, se hace urgente desarrollar una visión constitucional de la Hacienda Pública y, por ende, de la legislación presupuestaria. Es aquí donde cobra todo su valor pragmático la interpretación del inciso octavo del art. 75 de la Constitución reformada en cuanto dispone que es de atribución del Congreso fijar el presupuesto anual "conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2º de este artículo".

A nuestro juicio el mandato constitucional es claro: la decisión presupuestaria se encuentra sujeta a pautas. Es decir: a principios que permiten juzgar la constitucionalidad de la legislación generada y que, por ende, hacen posible su correlativo control judicial. Es tarea de la ciencia jurídica (constitucional y financiera) reconstruir conceptualmente esos principios, en concordancia con el conjunto de las valoraciones expresadas en la Constitución.

El Derecho Constitucional Presupuestario, como uno de los capítulos centrales de una Hacienda Pública Constitucional, debe ser objeto de una atención cuidadosa y enfática. Se trata, como antaño se decía del derecho administrativo, de una rama jurídica (y de una disciplina concomitante) en formación. Pero su interés rebasa en mucho el ámbito cerrado de una estrecha especialización. Lo visto precedentemente es una prueba de ello.

Una errónea conceptualización de la actividad financiera pública y del Derecho Financiero pone en cuestión el sentido último del Estado Constitucional de Derecho: el valor de la Persona y la protección ineluctable de sus derechos.

XIV. LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LA REFORMA ARGENTINA DE 1994

Para cerrar este apretado ensayo en pos de forjar una visión constitucionalista del derecho financiero y en particular presupuestario, hay que destacar al menos uno de los antecedentes que, sin duda, ha sido inspirador de la reforma constitucional de 1994: la Constitución española de 1978.

Al respecto es de medular importancia recordar el art. 31 de dicha Constitución. Su inciso primero se refiere a la materia tributaria en su vinculación con los gastos públicos, al estipular: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio".

Por su parte, el inciso segundo postula: "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

Es decir: el gasto público no puede realizarse de manera discrecional sino que debe ser equitativo, debe adecuarse a lo que la Constitución ordena.

La doctrina constitucional-tributaria española se ha demorado largamente en este artículo, desplegando una tarea hermenéutica de indudable valor que sería imposible resumir aquí. Sin embargo, resulta pertinente destacar algunas ideas fundamentales para complementar lo dicho precedentemente.

Queralt y Lozano Serrano han señalado la alta significación del art. 31 de cara a la tradición jurídico-constitucional en materia financiera: "Tradicionalmente la regulación constitucional del gasto público ha quedado confinada en la proclamación del principio de legalidad presupuestaria. En el mejor de los casos, el constituyente ha regulado también la posibilidad de que las leyes presupuestarias anuales contuvieran disposiciones atinentes a modificación, creación o supresión de tributos. Se regulaban, en suma, aspectos relativos a la legalidad formal del gasto público, sin establecer criterios orientadores de la justicia en el gasto público. Esta *orfandad*, siempre criticada por la doctrina, que ponía de relieve la diferencia de tratamiento entre la ordenación constitucional de los ingresos y gastos públicos, obedecía, en último extremo, a la arraigada convicción sobre la imposibilidad técnica de establecer unos principios que vincularan al legislador en el momento de aprobar las leyes presupuestarias anuales. De forma mucho más acentuada que en el ámbito tributario, la decisión sobre los fines a que se van a destinar los ingresos aparecía como una decisión sustancialmente política, difícilmente reconducible a unos parámetros de generalizada aceptación. No existía en el ámbito del gasto público un parámetro de justicia que pudiera desempeñar un papel análogo al que en materia de ingresos tributarios, desempeñaba el principio de capacidad contributiva"¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Ver: QUERALT, JUAN - LOZANO SERRANO, Carmelo. *Curso de derecho financiero y tributario*.

En igual sentido, Eugenio Simón Acosta ha puesto de manifiesto el "olvido" al que sucumbió el derecho constitucional de los gastos públicos, al decir que "efectivamente, la doctrina tradicional se ha centrado casi exclusivamente en los principios de justicia que deben inspirar a la tributación, pero ha olvidado los principios de justicia del gasto público. No queremos con ello expresar que la necesidad de justicia en el gasto no se haya sido sentido, sino simplemente que no se ha puesto el debido énfasis en la misma, limitándose los autores salvo excepciones a una mención escueta del mismo... Existe por tanto un principio de justicia material que informa todo el derecho financiero en su conjunto y que se manifiesta en cada uno de los sectores de esta rama del derecho, a través de especificaciones y concreciones de ese principio general. Ésta es posiblemente una de las ideas más fecundas que en los últimos años se han consolidado como fundamento de la autonomía científica del derecho financiero y de la que indudablemente cabe esperar todavía los mayores logros y consecuencias"¹⁸¹.

Carrera Raya, a su vez, pone el énfasis en el carácter inescindible de la tributación y el gasto público, circunstancia que se manifiesta en un conjunto de principios genuinamente financieros: "Tanto el sector de los ingresos como el de los gastos públicos están ordenados, regulados, normativizados. Al ser contemplados por las normas jurídicas deben reflejar el ideal de justicia al que, de forma natural, debe tender el Derecho. De forma que los ingresos y los gastos deben ser justos, tienen que estar legitimados en aquel valor supremo de justicia. Pero ¿cómo y a través de qué camino se legitiman? Si la justicia es un valor abstracto, lógicamente deben articularse una serie de principios que ordenen esta parcela de actividad de los entes públicos como de la actividad financiera. Principios que denominamos de justicia financiera, es decir, de justicia en los ingresos y en los gastos, los dos sectores en los que, inescindiblemente, debe incidir aquella"¹⁸².

Los desafíos involucrados son claramente señalados por Sainz de Bujanda en tanto "que el art. 31, por su situación dentro de nuestro derecho constitua-

Tecnos, Madrid, 1991. Continúa diciendo que "como consecuencia del esfuerzo doctrinal en reivindicar la aplicación de criterios de justicia del gasto público, se han abierto paso ciertas concepciones que ponen de relieve la urgencia de definir los cauces de su operatividad. En la doctrina española este esfuerzo ha sido sensible. Autores como Sainz de Bujanda, Albitrana, Comés Domínguez, Polso Tejada, Martín Delgado y, muy especialmente, Rodríguez Berrojo han venido insistiendo en la idea de la necesaria penetración del Derecho en el ordenamiento del gasto público. Más exactamente en la necesidad de que el Derecho no se limitara a establecer criterios formales relativos a la producción normativa, sino que suministrara también criterios axiológicos, de valoración material". Tales conceptos son reiterados en QUERALT, Juan - LOZANO SERRANO, Carmelo - CASADO OLLERO, Gabriel - TEJERIZO LÓPEZ, José, *Curso de derecho financiero y tributario*, 9ª ed. revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 1998, ps. 158/161.

¹⁸¹ Ver: SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *El derecho financiero y la ciencia jurídica*. Publicaciones del Real Colegio de España, Zaragoza, 1985.

¹⁸² Ver: CARRERA RAYA, Francisco, *Manual de derecho financiero*, Tecnos, Madrid, 1990.

cional, reconoce un derecho al ciudadano que, como tal, deberá, para ser efectivo, contar con la debida protección legal y jurisdiccional, apreciación que es continuada por los ya mencionados Queralt y Lozano Serrano cuando afirman que 'incorporada la propuesta doctrinal al texto constitucional, la tarea que se presenta con mayor urgencia es la de definir los criterios y técnicas a través de las cuales pueda conseguirse la operatividad de los principios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público, al tiempo que se consigue una equitativa asignación de los recursos públicos' ¹⁰³.

En fin, más recientemente Orón Moratal abre su breve pero meduloso estudio con la siguiente consideración: "Resulta ya un tópico, al iniciar los estudios del gasto público, referirse al marcado desequilibrio a favor de las investigaciones sobre los ingresos públicos y concretamente de los tributarios, frente a la escasa atención que ha venido recibiendo el gasto público... No es momento de insistir en el porqué de esta situación, sino más bien de profundizar en el estudio del gasto público que, obviamente y en última instancia, no se puede desconectar del ingreso público, vertientes ambas del fenómeno financiero e indisolubles a efectos de la consecución de la justicia financiera en particular y de la justicia e igualdad en general como valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico" ¹⁰⁴.

Estas breves citas, por su manifiesta elocuencia, son suficientes para demostrar la semejante intención que anima a la doctrina constitucional-financiera española y la argumentación aquí esbozada. Pero también para poner de manifiesto la comunidad valorativa que presentan la Constitución española de 1978 y la argentina luego de la reforma de 1994, lo cual permite abreviar en las abundantes exégesis españolas para forjar una adecuada hermenéutica de nuestro texto constitucional sin que ello implique una importación doctrinaria abusiva o irrazonable. Y es que, en definitiva, el constitucionalismo es un enfoque jurídico-político que, sin descuidar las peculiaridades nacionales, tiene una clara vocación universalista. A ello se suma, además, la universalidad de los problemas que enfrentan los pueblos así como la inevitable tendencia de los poderes a expandirse, sustrayéndose a los imperativos y condicionamientos jurídico-constitucionales.

XV. CONCLUSIÓN

La conclusión, claro está, es una apertura. La exposición precedente muestra la médula de una visión abarcativa y consistente de las Finanzas Públicas en un Estado de Derecho. La esperanza testimoniada por Simón Acosta en

¹⁰³ Ver: SAINDE BUIANDA, *Lecciones de derecho financiero*, Ediciones de la Universidad Complutense, Madrid, 1991.

¹⁰⁴ Ver: ORÓN MORATAL, Germán, *La configuración comunitaria del gasto público*, Tecnos, Madrid, 1995, quien reseña las posiciones en este punto coincidentes de, entre otros, Pérez de Ayala, Bayona de Perogordo, Soler Roch, Escribano López y Zorrilla Pérez.

los logros y consecuencias de semejante perspectiva requiere de una ardua tarea de desarrollo. Y ésta sólo puede ser un trabajo colectivo llevado a cabo por una comunidad científica basada en la tolerancia mutua, la honestidad intelectual y el rigor argumentativo.

Es sin dudas claro hacia dónde conduce el camino que cabe recorrer: la formulación precisa del conjunto de los principios constitucionales que materializan la Justicia financiera. Esto es: llegar a presentar el sistema de los principios constitucionales financieros. Y en tanto dicha tarea se presenta a sí misma como la continuación histórica y conceptual de una tradición, es en ésta donde cabe afincar el punto de partida. La Hacienda Pública Constitucional es una extensión del ya unánimemente reconocido Derecho Constitucional Tributario. Por lo tanto, el objetivo inmediato consiste en extender los principios tributarios al aspecto erogatorio de la actividad financiera del Estado.

En ese sentido, la sistemática constitucional tributaria se organiza en torno a tres conceptos fundamentales: capacidad contributiva, igualdad y propiedad. Pero estos tres ítems convergen en un valor fundamental que actúa como clave de bóveda de nuestro orden jurídico: la dignidad de la persona humana. Todas las personas son igual de dignas y, por tanto, merecedoras de idéntico respeto. La dignidad de las personas se vincula estrechamente con el postulado liberal de un conjunto de derechos que deben ser protegidos ante todo abuso de poder, ya venga del Estado o de los restantes individuos. Es decir: las personas sólo son respetadas si tienen asegurados un conjunto básico de derechos, los cuales bajo ninguna circunstancia deben ser conculcados.

Semejante personalismo, promocionado en la vida cultural europea por la expansión de la cosmovisión cristiana, resuena en el laico y racionalista *deutscher Kantianer*: debes tratar a los demás como fines y no como medios. Cuando al otro se lo trata como medio se lo asimila a una cosa, a un objeto que se usa, se dispone o se aprovecha. El personalismo constitucional implica un desnivel valorativo entre las personas y las cosas (o recursos), siendo ilegítimo tratar a las personas como cosas. Pero también dotar a las cosas de un mayor valor que a las propias personas.

Capacidad contributiva, igualdad y propiedad encuentran su raíz fundamentadora en el valor que se le otorga a la persona humana. Y es allí donde también deben abreviar tanto la enunciación de los principios constitucionales presupuestarios como la consiguiente construcción de un genuino Sistema: la Hacienda Pública Constitucional.

¿Cómo inciden estos conceptos al nivel presupuestario? ¿Cuál es el significado que le cabe atribuir a los principios financieros en ellos sostenidos? ¿Cómo debe evaluarse concretamente la decisión presupuestaria desde el punto de vista constitucional? ¿Cuál es la vinculación última entre la actividad financiera y el respeto de la dignidad de las personas?

Éstas son las preguntas que merecen ser respondidas y cuya base es la que sucintamente ha intentado bosquejar el presente trabajo de investigación.