

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y POBREZA (CRÓNICA DE UNA REFORMULACIÓN POSIBLE)

DINO FREESTRAW

Introducción

Nos proponemos fundamentar la vigencia del principio constitucional de capacidad contributiva. Para ello mismo, realizaremos un *recount* de los fundamentos jurídicos brindados por la doctrina financiera e intentaremos realizar una reconstrucción del concepto que sea compatible con un Estado constitucional Derecho.

La intención de este análisis es brindar herramientas, reformular conceptos, para, desde el derecho tributario, responder a los graves efectos ocasionados por la pobreza en vastos sectores de nuestra población¹.

1. La teoría del hecho imponible y la fundamentación dogmática del principio

La teoría del hecho imponible, desarrollada por Dino Farach, resulta ser un esfuerzo dogmático con el fin de fundamentar, y, a su vez, limitar la política tributaria del Estado.

Uno de sus más importantes aportes es entender el principio de capacidad contributiva como causa jurídica del impuesto. Al respecto ha señalado que "la causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley assume como razón necesaria y suficiente para justificar que de verificarse un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria [...]"

¹ Debemos aclarar que hemos simplificado el análisis al entender a la pobreza como "carencia de recursos económicos", ya que resulta ser un fenómeno más complejo como en señala Wacziarg, al señalar que "además de estar privado de comodidades y medios de vida adecuados, ser pobre es una condición que cambia entre el Ámbito de economía social y campo de control sobre la reproducción e identidad colectivas propias" (Wacziarg, *Los Puntos ciegos: Heterogeneidad en la ciudad y consumo por el color*, Marcial, Buenos Aires, 2005, p. 129).

¿en la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto es la capacidad contributiva. Ésta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica¹.

En consecuencia, en un Estado de Derecho, la legislación tributaria para ser razonable debe establecer un presupuesto de hecho que denote capacidad contributiva en el sujeto gravado. Este límite razonable al poder fiscal de un Estado está dado por esta norma jurídica que resulta ser el principio de capacidad contributiva.

El problema que surge ahora es ¿en qué consiste el principio capacidad contributiva? Dicha cuestión es la que nos proponemos desarrollar en el próximo párrafo.

Pero primeramente, queríamos señalar que consideramos que este principio es aplicable a todos los tributos del Estado, no limitándose, como sostiene Dino Jurach a los impuestos, meramente, aunque más adelante fundamentaremos esta tesis.

Aparte, el principio de capacidad contributiva debe ser interpretado sobre la base de los instrumentos normativos internacionales de derechos humanos y los fines de un Estado constitucional de Derecho.

2. Desarrollo doctrinario del principio

"[C]ontad todos los medios de ganar y de vivir que se cosecha en nuestra sociedad, y no dejéis que un impuesto que ha contribuido para volver todos igualmente, y sobre todo uno según sus fuerzas: he ahí la igualdad proporcional".

— Jean-Jacques Rousseau

*Sociedad económica y política de la Conferencia de
Argentina según la Constitución de 1958*

En las siguientes líneas nos dedicaremos a exponer las variadas posiciones doctrinarias que reconocen el principio de capacidad contributiva y le asignan determinadas consecuencias jurídicas².

¹ Jurach, Dino, *El Arco impuesto*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, pp. 104 y 102.

² Debemos reconocer que existen doctrinarios que han criticado la vigencia de este principio, como Fineser et al. que lo considera un principio vago y un elemento carente, apud Jurach, *op. cit.* También Fineser, Carlos M., actualizado por Camila Nazareno y Babas Oscar Ancoy, *Derecho financiero*, t. 1, Depalma, Buenos Aires, p. 144. Para una documentada exposición de la crítica al principio, ver Pizarro Tamayo, Carlos, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico Carras*, vol. 2, Temes, Madrid, pp. 373-426.

En relación con este principio, Dino Jarach ha señalado la dificultad existente para establecer una definición ⁴, pero a esto considera que “es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al público erario” ⁵. Debe señalarse que esa medida de la capacidad contributiva para Jarach, no es considerada “objetiva y reconocible por la aplicación de una magnitud como unidad” ⁶.

Este autor señala, como una de las consecuencias del principio, su uso como medida para posibilitar la igualdad en el trato de los contribuyentes. Al respecto, afirma que “los impuestos deben ser iguales en igualdad de capacidad contributiva” ⁷. Pero, debemos destacar que Jarach considera que habrá trato igualitario cuando “el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador” ⁸. Con lo cual, no hay un límite normativo-objetivo para establecer cuándo un impuesto es igualitario, lo que implicaría afirmar que esta medida de la capacidad contributiva depende de la valoración personal de los integrantes del Poder Judicial.

En conclusión, esta definición del principio de capacidad contributiva sobre la base de dos elementos constitutivos lleva a que Jarach afirme que la afectación del trato igualitario del contribuyente dependería de un juicio subjetivo del Poder Judicial sustentado en su “conciencia jurídico-social y política”.

Por nuestra parte, consideramos que esta definición sobre la base de dos elementos constitutivos restringe el límite al poder fiscal del Estado. Debe tenerse en cuenta que todo principio constitucional es un límite al poder en aras de garantizar el espacio de libertad individual. Por lo tanto, esta subordinación de la vigencia del principio a la evaluación de los gobernantes es renunciar a la limitación, es la derrota de la valla normativo-objetiva por la voluntad de los gobernantes. Considerar como elemento constitutivo del principio a la voluntad de los gobernantes es privar de eficacia limitadora al

⁴ “[P]uede ser vaga o hasta imposible. También lo es el principio de igualdad, pero ello no impide su existencia o su eficacia para administrar o optar a un impuesto el contribuyente público y, por ende, su cumplimiento o no”. Jarach, Dino, “En torno al principio de capacidad contributiva en la economía financiera y en el derecho tributario”, *Los Informes*, t. LVII, año LVIII, año 195, p. 885.

⁵ Jarach, D., “En torno...”, cit., p. 885.

⁶ Jarach, D., “En torno...”, cit., p. 885.

⁷ Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 323.

⁸ Jarach, D., *Finanzas públicas...*, cit., p. 321.

principio, con lo cual se convierte en mera letra muerta. Esta conceptualización del principio de capacidad contributiva provoca que también se prive de contenido limitante a la garantía de un trato igualitario en el ámbito tributario, porque dicha apreciación se subordinaría a la voluntad del Poder Judicial.

Entendemos que si a dos personas de similar riqueza se les imponen tributos notoriamente diferentes, hay una afectación del trato igualitario, ya que ambas personas no tienen idéntica capacidad contributiva. Realmente, poco importa que la Corte Suprema de Justicia de la Nación resuelva la cuestión de manera equivocada y plantee que no hay afectación al trato igualitario: la afectación ya existe, porque el Estado objetivamente trató diferente y eso no puede depender de la valoración subjetiva de unas personas⁹. Obviamente, no estamos negando que la efectividad de los principios no dependa de la aplicación por parte de los órganos jurisdiccionales, pero esa efectividad no forma parte de los elementos constitutivos del principio.

Héctor Villegas, por su parte, sostiene que "las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria"¹⁰. Para este autor, nuestra Constitución consagra el principio implícitamente en los arts. 4º, 16 y 67, inc. 2º (hoy 75, inc. 2º)¹¹.

⁹ Coincidimos con Spino al señalar los requisitos para fundamentar un trato discriminatorio: "a una fundamentación objetiva para el trato desigual".

"La... competencia del legislador es el desarrollo de los criterios legales para la diferenciación.

"... estos principios constitucionales que justifican la diferenciación del trato". Como vemos, todos los criterios resultan ser objetivos (Grosso, Rodolfo H., "El principio de capacidad contributiva", *Revista Tributaria*, t. IX, nro. 55, Intersideriaca, Buenos Aires, 1994, p. 11).

Este autor complementa el último punto afirmando que "pueden concluirse que se pueda producir entre el derecho a la capacidad económica y otros objetivos constitucionales, la resultante aplicable el principio de proporcionalidad, integrado por el control de adecuación de medios-fin, de forma que el estándar que sea necesario y adecuada establecer sea lo menos lesivo a la igualdad, entre las alternativas posibles, y que esa desigualdad sea proporcionada con las beneficios que a cambio se obtienen" (Grosso, R. H., "El principio...", cit., p. 12).

¹⁰ Villegas, Héctor, *Cursos de Jurisprudencia tributaria y tributaria*, Depalma, Buenos Aires, p. 162.

¹¹ Al respecto sostiene que "tal es el art. 4º se habla de contribuciones que equisiten y proporcionalmente a la población, impuesta al Congreso".

Tal es el art. 16, en fin, se dice que la igualdad es la base del impuesto.

Tal es el art. 67, inc. 2º (hoy art. 75, inc. 2º), al otorgarse al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que ellas deben ser proporcionalmente (tanto en todo el territorio de la Nación).

Observamos la utilización conjunta de las nociones de "igualdad", "equidad" y "proporcionalidad". Esa concreción de las tres nociones conceptuales resulta viable luego a la siguiente conclusión: la "igualdad" a que se refiere la Constitución es una "base" del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del hecho impositivo según su anual patrimonial de prestación. El concepto es complementario

En cuanto a su definición, adopta la de Sainz Bujanda al sostener que "la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos ineludibles del sujeto"¹³. Como vemos, sólo se basa en un parámetro, que es la aptitud del patrimonio para afrontar el tributo tras satisfacer las necesidades personales del titular.

Según Villegas, las consecuencias de este principio son "1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición (cfr. Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español*, Madrid, 1968, p. 25).

"2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

"3) No puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

"4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente"¹⁴.

Entendemos, por nuestra parte, que la segunda de las implicancias señaladas por Villegas, no es una consecuencia del principio de capacidad contributiva, sino que resulta ser el cumplimiento del deber de progresividad en el sistema tributario. Éste es un deber autónomo distinto al que impone el principio de capacidad contributiva. Esta autonomía se aprecia cuando establece un sistema tributario respetuoso del principio de capacidad contributiva, gravando hechos que manifiesten riqueza tras cubrir las necesidades básicas del sujeto —según lo define Villegas—, pero que no actúe progresivamente. Esto resulta violatorio del deber de progresividad y consecuentemente del principio de igualdad en la carga tributaria.

por el de progresividad, que no se refiere al número de tributos sino a la cantidad de éstos que paga cada uno (cfr. Benet Caseró, *Manual de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, 1972, p. 317) y que se refiere indistintamente con el de equidad, principio que se opone a la arbitrariedad y que se antoja cumplido cuando la imposición es justa y razonable" (Vázquez, H., *Cursos de finanzas...*, cit., p. 190).

¹³ Vázquez, H., *Cursos de finanzas...*, cit., pp. 198 y 199.

¹⁴ Vázquez, H., *Cursos de finanzas...*, cit., p. 199.

El resto de las implicancias se relacionan con la necesidad de que el sujeto afectado por el tributo posea capacidad contributiva, es decir, aptitud de pago tras satisfacer sus necesidades. Entendemos que cuando no posee esta capacidad y se ve afectado por la carga tributaria, puede no sólo verse afectado en su propiedad, sino en derechos esenciales como la vida o la salud; ya que una carga tributaria excesiva puede disminuir el patrimonio de un sujeto impidiéndole el acceso a ciertos medios para salvaguardar derechos esenciales. Imagínese el caso de un enfermo de HIV necesitado de medicamentos o de una persona que necesita una operación de alta complejidad, que por la carga tributaria, no puede costear los costos médicos de tales bienes o servicios. No creemos que sólo se ve afectada la propiedad privada, como señala Villegas, sino que pueden verse vulnerados derechos fundamentales como la vida o la salud individual.

Para Aristides Corti "[...] capacidad contributiva es igual a capacidad económica o poder económico (Rosembug), que se manifiesta a través de parámetros renta y patrimonios (manifestaciones inmediatas o directas) y producción, circulación y consumo (manifestaciones mediatas o indirectas)"¹⁴.

Coincide con Villegas al admitir que está aceptado en la Constitución Nacional cuando se consagra la "igualdad" y "proporcionalidad" en materia tributaria¹⁵.

Debemos agregar que considera que el principio es aplicable a todos los tributos, especificándose en el empréstito forzoso como "capacidad de ahorro, real, efectiva y actual, que el legislador puede válidamente presumir a partir de parámetros (base de cálculo) históricos (rentas, capitales y patrimonios netos de un año base anterior) en la suposición de que al vencimiento general para su constitución, el contribuyente mantendrá inalterada dicha capacidad de ahorro histórica"¹⁶.

Como se observa, se exige que la capacidad contributiva del sujeto debe ser real, efectiva y actual, evitando el uso de ficciones arbitrarias. Al respecto, agrega que "son constitucionalmente válidas frente al principio constitucional analizado, si las presunciones de mantenimiento de marcos revisitan la calidad de relativas (*taxis tantum*), toda vez que su conversión en absolutas (*taxis et de iure*) puede llegar a convertirlas en ficciones arbitrarias (imrazonables) en pugna con el principio de capacidad contributiva verdadera

¹⁴ Corti, Aristides, "Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino", revista *Impuestos*, t. I, B, año 9, La Ley, Buenos Aires, 1982, p. 1698.

¹⁵ Cf. Corti, A., "Los principios...", cit., ps. 1694 y 1699.

¹⁶ Corti, A., "Los principios...", cit., p. 1699.

(actual) y no ficta (históricamente insubsistente)¹⁷ 18. Esta apreciación de la capacidad contributiva surge de aplicar el principio de la consideración económica de las normas tributarias 19.

Coincidimos con Corti en exigir que la capacidad contributiva se manifieste de manera actual y real, no admitiéndose presunciones *iure et de iure*.

Consideramos que la exigencia de que se manifieste de manera efectiva es meramente una reiteración de la exigencia de una manifestación real, sirviendo únicamente para reforzar emotivamente el principio, sin agregar consecuencias normativas específicas.

Por su parte, Tarsitano considera que el principio cumple dos fines, ya que es un "mandato moral de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traduce en el deber jurídico y político constitucional de contribuir; y... [es una] garantía operativa del derecho del contribuyente a obtener reconocimiento legal de la 'causa fuente' de los tributos, que el poder impositivo debe respetar en tanto representa la materialidad del hecho imponible" 20.

En relación con el concepto, entiende que es "una 'aptitud' que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible" 21.

En cuanto al fundamento normativo del principio, considera que se encuentra dentro del programa constitucional, ya que "[e]l deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano, inherente a su naturaleza, y no existe otra manera de contribuir sino en función de las capacidades económicas de los indivi-

¹⁷ Corti, *Artículo. De la naturaleza del derecho tributario. Estudios tributarios en homenaje al Sr. Intendente de El hecho imponible* de Dono Jursch, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Interoceánica, Buenos Aires, 1994, p. 45.

¹⁸ "[E]l principio de la consideración económica de las normas tributarias y los hechos impositivos se operan sólo materialmente a favor del fisco como resultado de su contadura, al modo de una moneda de doble mano, con miras a reconstituir el tránsito de la vida económica y sus efectos impositivos, previendo expresamente con arreglo al principio de la capacidad económica real, efectiva y actual, el fin que es evitar toda imposición de hecho inexistente, tal el capital" (Corti, A., "Los principios...", cit., p. 1700). En cuanto de la aplicación de este principio, *Guías de Gaceta*, Buenos Aires, "La interpretación de la norma jurídica tributaria", *Losowski y Caspano*, vol. 6388, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, pp. 207-252.

¹⁹ Tarsitano, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva" en *Gaceta Buzarovici*, Marcelo A. Acosta, L. Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos López López, Depalma, Buenos Aires, 1994, pp. 303 y 304.

²⁰ Tarsitano, A., "El principio...", cit., p. 380.

duos, distribuyendo la carga igualmente entre todos los que estén en igualdad de condiciones”²¹.

Al igual que Aristides Corti, sostiene que “el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos”²².

En cuanto a las consecuencias normativas, considera que “deberían ser declaradas ilegítimas las normas que trasgredan el principio de capacidad contributiva con mínimos imposibles rígidos, presuntivos, arbitrarios, o que no los admiten... o aquellas que establezca presunciones de rentas, o pagos anticipados y retenciones sin una razonable vinculación con la aptitud potencial de efectivizarla al momento de la determinación definitiva”²³. Con lo cual, se acerca a la posiciones doctrinarias antes mencionadas, al exigir que se aprecie la capacidad real de contribuir, evitando el uso de ficciones u otras arbitrariedades legislativas.

Sostiene que el principio se manifiesta en la vigencia y efectividad de los principios de igualdad, no confiscatoriedad y progresividad, pero mantiene su autonomía²⁴.

Por nuestra parte, consideramos que el permiso que da al legislador de “conciliar” con los fines políticos, económicos y sociales del programa constitucional podría dar margen a cierta arbitrariedad en la determinación de los hechos imponibles. Esto se debe a las numerosas interpretaciones posibles de los fines constitucionales, lo cual podría llegar a desvirtuar la apreciación objetiva primigenia de riqueza.

Spisso comienza señalando que “se debe entender en un Estado democrático y social de gobierno, que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad”²⁵.

En cuanto al concepto de capacidad contributiva, lo distingue del de capacidad económica sosteniendo que “denota una aptitud de las personas

²¹ Tassinari, A. “El principio...”, cit., p. 318.

²² Tassinari, A. “El principio...”, cit., p. 314. Argumenta para fundar su postura que las “figuras abstractas o vagas concepciones político-financieras, ya que esta no se presentan en el estado pero que las describe la teoría financiera clásica y, por ende, revela dicha la importancia de su cuantificación (indivisibilidad como elementos calificativos, porque es misma entre la separación entre necesidades públicas divisibles e indivisibles que las cubra. En segundo lugar, desde el plano material, todos los tributos constituyen una necesidad pública que los sujetos constituyen como deber de contribuir al sostenimiento de las partes públicas... [] De donde que si se afirma que las necesidades públicas están en el terreno de la imbatibilidad, se debería reconocer que también el patrimonio para su cobro es la existencia de capacidad contributiva”.

²³ Tassinari, A. “El principio...”, cit., ps. 308 y 309.

²⁴ Cfr. Tassinari, A. “El principio...”, cit., ps. 324 y 325.

²⁵ Spisso, H. R. “El principio...”, cit., p. 11.

para pagar los tributos, es decir posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que capacidad económica no se identifica con capacidad contributiva, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos sólo cuando se tenga lo necesario para las exigencias individuales mínimas, sino también cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna²⁶. Debe tenerse en cuenta que el imperativo constitucional de vida digna se complementa con la vigencia del derecho a la educación, a la salud y a la protección de la familia²⁷.

Spisso considera, al igual que Aristides Cori, que debe aplicarse al conjunto del sistema tributario siendo una exigencia de todos los tributos²⁸.

Este autor exige ciertos requisitos objetivos y subjetivos para determinar la capacidad contributiva del sujeto. Al respecto, señala que los requisitos objetivos son "a) que el gravamen se aplique a rendimientos netos, b) que no exista total separación entre los diversos períodos impositivos, c) que no se sometan a tributación rendimientos ficticios"²⁹. Este último punto hace referencia a la exigencia de una capacidad contributiva real o efectiva.

En cuanto a la capacidad económica subjetiva señala que está influida por "el costo de vida... el grado de desarrollo o de bienestar alcanzado por cada sociedad [que] incide sobre el nivel de vida que se considera mínimo... los servicios asistenciales que preste el Estado"³⁰.

En conclusión, el principio de capacidad contributiva implicaría que serían necesarios estos requisitos objetivos y subjetivos para que nazca la obligación tributaria en el sujeto pasivo. Pero el principio también opera como medida tope para la imposición de un tributo, señala Spisso que "para que el ejercicio del poder tributario respete los derechos individuales debe exigir una parte y solamente una parte de esa capacidad contributiva para permitirle al contribuyente el disfrute de esos derechos"³¹.

²⁶ Szasz, R. R., "El principio...", cit., p. 11.

²⁷ Cf. Spisso, R. R., "El principio...", cit., p. 14.

²⁸ Cf. Spisso, R. R., "El principio...", cit., p. 12.

²⁹ Szasz, R. R., "El principio...", cit., p. 12. La exigencia de que el tributo recaye sobre rendimientos netos implica que se aplique sobre la riqueza disponible. Debería agregarse que la potencialidad para la determinación del mínimo no debe disminuirse la aplicación de la capacidad contributiva y que no es válido el uso de factores para determinar manifestaciones de riqueza (Szasz, R. R., "El principio...", cit., pp. 12 y 13).

³⁰ Spisso, R. R., "El principio...", cit., p. 14.

³¹ Szasz, R. R., "El principio...", cit., p. 17.

Respecto de su aplicación considera que “[e]n el plano vertical la carga contributiva debe aumentar en una proporción mayor al incremento de la riqueza individual, de forma que la progresividad pueda restablecer el equilibrio global distorsionado por los impuestos al consumo.

“A su vez, en el plano horizontal se exige que dos sujetos con la misma capacidad económica —determinada en función de condiciones objetivas y subjetivas— tributen igual cuantía”³².

Como vemos, la capacidad contributiva debe ser tenida en cuenta para la vigencia de los mandatos constitucionales de progresividad e igualdad en la carga tributaria, pero se constituye en un principio autónomo con consecuencias normativas propias.

Una posición particular y progresista resulta ser la de Horacio Conti.

Este autor critica la posición economicista en la doctrina financiera y considera que la actividad financiera no tiene como fin satisfacer las “necesidades públicas” sino que se encarga de efectivizar los “derechos constitucionales”.

A partir de esta posición, reformula y juridiza el concepto de capacidad contributiva partiendo de que existe 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”³³. Por lo cual habría capacidad contributiva sólo “si se encuentran efectivos un conjunto de derechos constitucionales a los que cabe calificar como básicos”³⁴.

Argumenta a su favor que “esta interpretación se encuentra en la razonable implicación que existe entre los recursos de los que dispone cada persona y la posibilidad de ejercer los derechos que la Constitución postula como válidos. Por un lado, hay hechos que revelan razonablemente la existencia de riqueza. Y esta riqueza es un indicio relevante para determinar las posibilidades objetivas que tiene un sujeto de ejercer efectivamente los derechos que constitucionalmente le están asignados. Es así que ciertos niveles exigüos de riqueza son un indicio muy fehaciente de los reducidos derechos que están en posibilidad objetiva de ser ejercidos”³⁵. En consecuencia, un individuo que no posea recursos económicos suficientes para efecti-

³² Sassi, R. R., “El principio...”, *id.*, p. 12.

³³ Conti, Horacio, “La ley de presupuesto ante la Constitución”, *Lecciones y Ensayos*, no. 77, LexisNexis-Abledo-Forot, Buenos Aires, 2002, p. 66.

³⁴ Conti, Horacio, *Los beneficios fiscales. Conceptos, constitucional y problemas jurídicos*, p. 19.

³⁵ Conti, H., *Los beneficios...*, *id.*, p. 19.

vizar sus derechos constitucionales no puede ser legítimamente gravado por el Estado.

Entendemos que la reformulación del principio realizada por Horacio Cori, valorando la efectividad de los derechos humanos para gravar a un sujeto, coloca una valla normativa-objetiva clara y determinable al poder fiscal estatal; a diferencia de las posición de Villegas que hace referencia a un concepto más vago e indefinible como es "gastos ineludibles".

Cori destaca como aplicación del principio la existencia de exenciones obligatorias que "son un medio técnico para evitar que el tributo recaiga sobre personas que carecen de aptitud para contribuir"¹⁶ y su vinculación con los principios de generalidad, proporcionalidad y progresividad¹⁷.

3. Reformulación del principio de capacidad contributiva

Sobre la base de esta evolución doctrinaria debemos reconocer que el principio de capacidad contributiva se encuentra plasmando en nuestro orden constitucional, constituyéndose en una norma imperativa que limita el accionar del Estado.

Este principio va a establecer un deber concreto en la política fiscal de Estado, al obligarlo a gravar sólo los hechos económicos que evidencien capacidad contributiva. Éste constituye la consecuencia normativa específica y distintiva de este principio constitucional.

Entendemos que para establecer la concreta capacidad contributiva de un individuo deben tenerse en cuenta dos elementos.

El primero es que el hecho imponible debe manifestar riqueza. Es decir que el legislador debe gravar un hecho que revele objetivamente que el sujeto tiene dinero para contribuir a las finanzas del Estado. Esta manifestación de riqueza debe ser actual, es decir que el legislador no puede establecer como hecho imponible un suceso que, a lo sumo, pueda revelar una riqueza futura o pasada del sujeto. Esa manifestación, también, debe ser real, es decir que no puede valerse de ficciones. También se veda al legislador de actuar arbitrariamente al seleccionar los hechos gravados. Entendemos que éste es un límite dado por cualquier Estado de Derecho, en donde rija la razonabilidad legislativa.

El segundo elemento a considerar es que el sujeto incidido por el tributo no debe verse afectado en la satisfacción de sus derechos humanos. Es decir que la política tributaria jamás debe constituirse en un medio para la

¹⁶ Com. Horacio, "El principio de igualdad tributaria, una aproximación doctrinaria", *Revista Jurídica de Buenos Aires*, vol. 1001, Buenos Aires, p. 135

¹⁷ Com. H., "El principio...", cit., pp. 130 y ss.

limitación de la efectividad de los derechos humanos. Esto se debe, siguiendo la posición de Horacio Corti, a que es una actividad, o sea un medio, para la satisfacción de los derechos humanos al obtener los recursos necesarios de los particulares, para luego afectarlos al gasto público. Con lo cual, sería palmariamente ilógico que una actividad destinada a asegurar los derechos humanos se desarrolle limitando esos mismos derechos que pretende efectivizar.

Entendemos que esta posición resulta ser la que marca un límite normativo-objetivo más claro frente al ejercicio del poder tributario estatal. Este límite surge en un Estado constitucional de Derecho, en donde se establece como norma suprema el respeto de determinados derechos individuales.

Este principio debe aplicarse a todos los tributos que puede imponer el Estado, a saber: impuestos, tasas, contribuciones especiales, empréstitos forzosos y contribuciones parafiscales. Esto se debe a que el límite constitucional debe regir en toda la política del Estado destinada a obtener recursos económicos, sin importar el tipo de tributo que haya sido elegido por el poder fiscal.

Entendemos que este principio se encuentra plasmado en nuestra normativa constitucional, ya que resulta impensable consagrar el derecho a la igualdad sin considerar implícito el principio de capacidad contributiva. No puede haber un trato estatal igualitario si el Estado exige a ciertos individuos de escasos recursos económicos la contribución tributaria a riesgo de verse privados de derechos reconocidos constitucionalmente. Asimismo, debemos señalar que la efectividad de este principio es necesaria para garantizar otros principios constitucionales, principalmente el de igualdad y de progresividad. Esto se debe a que los principios constitucionales constituyen un entramado, por el cual, la vulneración de alguno acarrea, generalmente, la afectación a otro principio. Pero debe remarcarse su autonomía, ya que el mandato normativo al Estado resulta ser diferente. Eso se debe a que en la igualdad se exige al Estado que establezca tributos de la misma magnitud a sujetos con igual capacidad contributiva y en el de progresividad, el mandato consiste en el establecimiento de un sistema tributario con efectos económicos progresivos, favoreciendo la redistribución de la riqueza.

4. Capacidad contributiva y derechos humanos

A partir de la conceptualización realizada en el párrafo anterior, consideramos que el principio de capacidad contributiva resulta ser una norma

fundamental limitadora de la política tributaria estatal encauzándola a la obtención de la plena efectividad de los derechos humanos.

Entendemos que queda comprendida en la obligación establecida en el art. 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos, ya que le veda al Estado la realización de medidas violatorias de los derechos humanos reconocidos. En consecuencia, el Estado no deberá imponer, a través de su política tributaria, limitaciones a la propiedad individual que impidan el goce de los derechos humanos reconocidos en los instrumentos internacionales y en nuestra Carta Magna.

5. Capacidad contributiva y pobreza

Partiendo de esta conceptualización sería cuestionable que un sujeto cuyos derechos humanos no se encuentran garantizados por el Estado, ni pueda cubrir plenamente con sus propios recursos los gastos necesarios para hacerlos efectivos, sea gravado por el Estado. Este gravamen, evidentemente, empeora la situación del sujeto implicando una clara violación del deber de respeto de los derechos humanos que recae en el Estado. En consecuencia, devendría en ilegítimo todo tributo aplicado a un individuo pobre, o sea, cuyos recursos económicos no sean suficientes para efectivizar sus derechos humanos.