

Sistema Tributario. Consiste en el estudio del conjunto de tributos tomado como un todo. Los teóricos de la materia coinciden en que se trata de un antecedente indispensable para luego analizar los tributos en particular. Si bien la denominación de “sistema” no es unánimemente aceptada por la doctrina, en la mayoría de los países occidentales el nombre está generalizado.

Definimos al sistema tributario como el conjunto de tributos que establece un país en una determinada época. La importancia de esta investigación ya fue puesta de manifiesto por Dalton, para quien el sistema tributario debe ser enjuiciado en su conjunto, ya que ciertos efectos que produzcan los impuestos, particularmente considerados, pueden corregirse y equilibrarse entre sí.

Parte General y Especial. Las normas que configuran el tributo como instituto jurídico unitario son examinadas por la parte general. Las normas que regulan cada tributo en particular integran el objeto de análisis de la parte especial.

Ambas fracciones se entrelazan continuamente. La parte general produce sus regulaciones refiriéndose no a un especial gravamen, sino al tributo tomado en forma singular, pero actuando como molde al que idealmente deberían responder los tributos en particular. Así, en la parte general se debe construir un arquetipo teniendo constantemente en la mira a todos y cada uno de los tributos integrantes del régimen de estudio.

Por otro lado, el investigador de la parte especial se ve obligado a aplicar constantemente las instituciones que fueron construidas por la parte general para ser utilizadas en cada uno de ellos (por ej, el hecho imponible, la base de imposición, los sujetos pasivos) y también las reglas atinentes a su liquidación y fiscalización.

Limitación Espacial. El sistema tributario debe estudiarse con relación a un país concreto. Pueden existir sistemas tributarios semejantes en varios países, pero siempre existen peculiaridades nacionales. Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de ingresos, de su sistema económico, etc.

Pueden hacerse estudios comparativos, pero evitando generalizaciones peligrosas. El sistema tributario está integrado con los variados impuestos que cada país adopta según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones. No se puede establecer científicamente un sistema tributario modelo o ideal para todos los países ni para cualquiera de ellos. No puede prescindirse del pasado, ni despreciar los factores políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos. Además, los sentimientos colectivos sobre equidad se desarrollan en distinta medida según los caracteres, sociología y grado de madures de los pueblos.

Los impuestos no pueden prescindir de la realidad económica y social sobre la que deben incidir por lo que no puede existir un sistema tributario valedero para cualquier Estado.

Limitación Temporal. Debe limitarse el estudio de un sistema tributario a una época circunscripta. La evolución social y económica general necesita la adecuación de las normas legales. Se dice, con razón, que el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano. En alto grado, las normas tributarias se distinguen por su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad. Es necesario, por lo tanto, dar a los estudios relativos al sistema tributario un contenido temporal concreto. El derecho, y de manera primordial, el tributario, evoluciona incesantemente, por lo que es imposible prescindir de una determinada época.

Importancia como ordenamiento legal vigente. Según el principio de legalidad que rige en los Estados de derecho, el tributo solo surge de la ley, desprendiéndose de ello que en esos países el sistema tributario es siempre un ordenamiento legal vigente. De ahí la importancia que tiene el estudio del sistema tributario en relación con la ciencia jurídica que investiga los tributos.

Para estudiar el derecho tributario, y específicamente su parte especial, es necesario conocer los lineamientos generales del sistema tributario, y examinar cuáles son los problemas que derivan de la tributación considerada como un todo.

Régimen y Sistema Tributario. La totalidad de los impuestos vigentes en un país no es siempre, a la vez, un conjunto o sistema razonable y eficaz. Wagner sostenía que la expresión “sistema tributario” era muy inadecuada para el “caos de tributos” que puede verse en la práctica.

De ahí que cuando se van adicionando tributos o medidas tributarias (por ej, moratorias) en forma inorgánica, con efectos que se repelen o neutralizan entre sí y con el sólo propósito de lograr urgentemente más fondos, se está en presencia de un régimen tributario, y no de un sistema tributario.

El concepto de sistema tributario indica más bien cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o extrafiscal. Debe aceptarse que el concepto de sistema tributario aparece como meta o como aspiración, más que como explicación de algo existente.

Sistemas Tributarios Racionales e Históricos. Hay dos tipos de sistema tributario para algunos autores. Un sistema es racional cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos perseguidos y los medios empleados. Es, al contrario, histórico cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica.

Los sistemas tributarios son siempre el resultado de procesos evolutivos históricos y cuando el teórico actúa armonizando la estructura tributaria no hace otra cosa que recibir instituciones tributarias, tales como se presentan en ese momento, e intentar darles la máxima racionalidad posible.

No puede hacerse, entonces, una clara distinción entre sistemas tributarios racionales e históricos, sino, a lo sumo, observar si en determinada estructura tributaria predomina la racionalidad intencionalmente buscada mediante la combinación de las exacciones, con arreglo a un plan lógico (en tal caso estaríamos ante un sistema tributario racional), o si nos hallamos ante un repertorio de tributos que han ido surgiendo de las necesidades pecuniarias estatales, y donde la acción del teórico no ha logrado que ese conjunto pueda ser considerado racional (estaríamos entonces ante un sistema tributario histórico o un régimen tributario).

Problemas y Principios de un Sistema Tributario. La imposición crea diversos problemas cuya solución corresponde a quienes elaboran los lineamientos generales del sistema tributario. Es necesario encarar tales problemas desde los diversos puntos de vista en que pueden presentarse, y dilucidar cuáles son los principios fundamentales a que debe idealmente ajustarse un sistema tributario.

A esta altura del desarrollo de las finanzas públicas y del derecho tributario, es necesario precisar algunos recaudos de lo que podría considerarse un sistema tributario ideal:

- Justicia y equidad: el conjunto de tributos debería ser justo y equitativo, tanto desde el punto de vista horizontal, tratando igual a los iguales, como desde la perspectiva vertical, discriminando a los que más tienen en beneficio de los desfavorecidos.
- Estabilidad: es necesario que el sistema tributario sea estable, procurando que sus elementos puedan mantenerse a lo largo del tiempo a pesar de las alteraciones en la ordenación de los objetivos sociales, por ejemplo, por la existencia de cambios de gobierno.
- Neutralidad: el sistema de tributos, analizado en su conjunto, debe ser neutral desde un punto de vista económico, de tal manera que no debe dañar sino promover la eficacia de la economía y su crecimiento, introduciendo en su mecanismo las menores transformaciones posibles. Los tributos carentes de neutralidad son denominados “distorsivos”. Ello no debe impedir, sin embargo, que los tributos puedan ser utilizados como instrumentos de política económica y coyuntural.
- Suficiencia: implica que con su rendimiento se deberían poder solventar las funciones y servicios públicos necesarios para cubrir el mínimo de necesidades públicas que la población requiere del Estado.
- Elasticidad: significa la posibilidad de obtener mayores recursos en caso de que crezcan las dificultades o necesidades, sin que sea forzoso crear nuevos gravámenes.
- Simplicidad: los tributos deben ser comprensibles y sencillos de aplicar, tanto por parte de la Administración como de los contribuyentes.
- Certeza: el anterior recaudo solamente se logra si el sistema está integrado por normas precisas y claras, lo cual requiere que dichos dispositivos sean instrumentados mediante el empleo de una correcta técnica jurídica. Son altamente perniciosas las contradicciones, reenvíos e incoherencias con el resto del ordenamiento.

Sistema Tributario Argentino. Con respecto a nuestro país hay diferentes opiniones. Para algunos el régimen tributario argentino ha ido recogiendo las modificaciones que se fueron efectuando, sin seguir los lineamientos de un plan científico y sin otra intención que ir cubriendo las crecientes necesidades del erario. Para estos criterios hubo algunas medidas positivas, pero en su gran mayoría quedaron neutralizadas por la irracionalidad del sistema en su conjunto.

En una postura diferente, Jarach estima que los distintos tributos del país representan un sistema encadenado en el cual la evolución de las instituciones jurídicas se puede observar con toda claridad, a pesar de lo que se cree comúnmente. También en esta materia se verifica lo que ocurre en cualquier otra rama del derecho: al lado de un factor histórico, que puede ser imputado a las necesidades contingentes, hay un factor racional que va dando un sentido y una esencia a las instituciones que se crean, vinculando las unas a las otras en un sentido de evolución. Y sostiene que al lado de la evolución económica y financiera de estas instituciones, de los impuestos sencillos hacia los más complejos, de los rudimentarios derechos aduaneros hacia los impuestos sobre manifestaciones más precisas de capacidad contributiva, existe una evolución jurídica y una vinculación de todas las instituciones y de todos los conceptos que se encuentran a lo largo del derecho tributario.

Otros autores opinan que en la Argentina se observa un predominio de elementos históricos por sobre los elementos racionales (como quizás ocurra en la generalidad de los países). Un ligero examen de la forma como fueron surgiendo nuestros principales gravámenes demuestra que la emergencia, la transitoriedad y la improvisación estuvieron presentes demasiadas veces, conformando un conglomerado impositivo que se fue

plasmando con la obvia finalidad de financiar las cada vez mayores necesidades del fisco, pero sin grandes pretensiones de armonización y coherencia.

En lo que respecta a la codificación, mientras varios países latinoamericanos cuentan con modernos ordenamientos en la materia, en el nuestro todavía no tenemos un código nacional tributario, pese a existir anteproyectos en la materia. Estas circunstancias demuestran que aún estamos lejos de tener un sistema tributario ideal. No creemos que sea deseable una reforma radical y súbita, pero consideramos necesario mejorar nuestro sistema fiscal.

Pero a poco que nos adentramos en el contenido de la fiscalidad argentina encontramos defectos de envergadura que subsisten, a saber:

- Las normas de los distintos impuestos que componen el sistema nacional, y con mayor razón si entran en juego los tributos provinciales y municipales, tienen graves fallas de coordinación, lo cual se traduce en una marcada complejidad y en una menor seguridad jurídica.
- El sistema argentino de los tributos presenta una alarmante inestabilidad. Un buen sistema tributario tiene permanencia en el tiempo, y en nuestro país las reformas son constantes, causando disgusto en los contribuyentes y terror entre quienes escriben sobre la materia.
- La seguridad jurídica se ha visto vulnerada repetidamente. A ello han contribuido: tribunales administrativos y judiciales que han dejado mucho que desear, superposición de normas sin expresa derogación de las anteriores (defecto muy común en materia previsional) y decretos reglamentarios o resoluciones generales del organismo fiscal que han desvirtuado la letra y el espíritu de las leyes.
- Sigue habiendo gran cantidad de evasores que no han sido reducidos por la Administración. Ciertamente es que a la existencia del fraude fiscal colaboran todas las instancias sociales, por lo que de la pervivencia de esta manifestación de falta de solidaridad debemos culparnos todos, pero también lo es que la mayor responsabilidad debe recaer sobre quienes mayores potestades y atribuciones tienen.

Estructura del Régimen Tributario Argentino. La ya mencionada complejidad de nuestro sistema tributario surge en primer lugar de sus tres órdenes de autoridades con facultades tributarias (Nación, provincias y municipios), lo cual ha dado y sigue dando lugar a conflictos interpretativos y jurisdiccionales. No obstante, estas dificultades no son patrimonio exclusivo de nuestro país, sino que en mayor o menor medida se presentan en aquellos con régimen federal de gobierno y, por ende, con potestades fiscales simultáneas y concurrentes.

Recordemos que la Nación aplica gravámenes con carácter exclusivo (por ej, impuestos aduaneros), concurrente (por ej, impuestos internos al consumo) y otros en virtud del régimen de coparticipación, ahora con el sustento constitucional del art. 75, inc 2º, de la Constitución Nacional (por ej, el impuesto a las ganancias).

Las provincias aplican gravámenes en ejercicio de facultades propias no delegadas y que no estén por consiguiente incluidos en el régimen de coparticipación (por ej, impuesto inmobiliario).

Gracias al reconocimiento de su autonomía (si bien restringida), los municipios cumplen las funciones encomendadas por las constituciones de las provincias a que pertenecen, estableciendo gravámenes (a los que suele asignarse el nombre genérico de “contribuciones”) que inciden sobre ciertas materias imponibles.

A su vez rige la distinción de impuestos, tasas y contribuciones especiales, tributos éstos que pueden ser aplicados por los tres órdenes gubernamentales citados.

En cuanto a las materias imponibles de esta constelación tributaria, ellas se basan primordialmente en la renta, el patrimonio o el consumo, aun cuando cada una de estas fuentes pueden dar lugar a diferentes tributos.

Principios Tributarios. Deben considerarse como principios de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración.

Dichos principios son, a veces, simples reglas empíricas formuladas por la doctrina. A veces, los principios, coincidentes o análogos a los doctrinales, son recogidos por las Constituciones y, por tanto, adquieren un carácter jurídico.

*Principio de Legalidad. Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Confluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos. Desde otro punto de vista, el principio de legalidad consagra en las cartas constitucionales, el principio de certeza, ya enunciado por Adam Smith.

*Principio de Igualdad (art 16 CN). El principio de la igualdad como principio fundamental de la imposición ha tenido y tiene un notable desarrollo científico por las vías paralelas de la elaboración jurídica y de la económica. La doctrina de ambas ciencias es rica en obras y en aportes de gran importancia.

En la obra de Adam Smith, el principio de igualdad se identifica con el canon de las facultades. En la obra de J. Stuart Mill y en una extensa serie de autores se integra en las doctrinas del sacrificio. Más recientemente, la igualdad se estructura en el principio de la capacidad contributiva, concebida dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas.

Jurídicamente, también, hay una evolución de la doctrina, de la jurisprudencia e inclusive, de la legislación, en particular de las cartas constitucionales. Esta evolución culmina con la identificación del principio de igualdad con el principio de la capacidad contributiva, concebida ésta como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación.

Para dar contenido al postulado de la igualdad, recordamos que Adam Smith consideraba desiguales los impuestos que gravaran solo una de las fuentes de rentas, aunque no profundizara esta desigualdad para ceñirse a la que se produjera dentro de la imposición de la renta de una fuente determinada.

Ello implica reconocer que los impuestos parciales (los que afectan solo a la renta de fuentes determinadas) son desiguales, así como lo son aquellos que dan trato desigual a los iguales o trato igual a los desiguales, dentro de una misma categoría de renta.

*Principio de Economía o Economicidad. Consiste este principio, según la acepción de Adam Smith en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco. Los ejemplos de los vicios a los que se opone este principio y que formula Adam Smith no son obsoletos pero pueden agregárseles otros y especialmente: a) la complicación de las liquidaciones de impuestos, las exigencias de una compleja contabilidad fiscal en adición a la contabilidad comercial y la necesidad de asesoramiento técnico profesional para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; b) la carga excedente que ciertos impuestos provocan por la alteración de la oferta, la demanda y los precios de mercado.

En las decisiones del Estado respecto de la creación de uno u otro impuesto para cubrir los gastos que demande la producción de servicios, al lado de las consideraciones de equidad horizontal (igualdad) y vertical (proporcionalidad o progresividad) juega el principio de economía en el sentido de minimizar la carga excedente

del instrumento impositivo. Lo ideal sería que el impuesto a elegir satisficiera al mismo tiempo los requisitos de la equidad y no provocara ninguna carga excedente.

*Principio de la Comodidad en el pago del impuesto. Este principio, uno de los cuatro mencionados por Adam Smith, en su formulación original, pregona que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo. Pensamos que, además de los ejemplos dados a su respecto por Adam Smith, este principio implica atenuar los efectos del impacto o percusión del impuesto. La percepción del impuesto en el tiempo y modo que disponga el legislador o, por delegación, la administración fiscal, produce una sustracción de dinero al contribuyente que se hallará compelido a proveer con la financiación, esto es, a proveerse de la liquidez necesaria para el cumplimiento de su obligación fiscal. Esto tiene un costo para el contribuyente que deberá ser reducido al mínimo, so pena de provocar una carga excedente, en desmedro de la eficiencia de la asignación de los recursos y del principio de economicidad.

Para Dino Jarach, los principios tributarios se explican de la siguiente manera:

+Principio de Legalidad. En el art. 4º la Constitución establece la forma de integrar el Tesoro Nacional, con el cual el Gobierno Nacional ha de proveer a los gastos de la Nación. En tal empeño, después de enumerar algunos recursos, menciona “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general”. De esta manera, aunque en forma indirecta y no enfática, se establece que el ejercicio del poder fiscal corresponde al Congreso Nacional o a las Legislaturas provinciales en su caso.

El art. 17 consagra el principio de la inviolabilidad de la propiedad como derecho individual y lo proclama solemnemente. Luego establece algunos principios dependientes de ese propósito en los ámbitos respectivos de diferentes materias jurídicas. Es así como dispone que ningún habitante de la Nación puede ser privado de la propiedad, sino en virtud de sentencia fundada en ley; la expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada; ningún servicio personal es exigible sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley; todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley; la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino; ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.

Y en el momento de ejemplificación de consecuencias inmediatas del principio general de la inviolabilidad de la propiedad brilla el precepto referido a la materia tributaria, con la siguiente redacción:

“Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º”.

El principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: el primero refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo, se inspira en la representación del pueblo en las tareas legislativas.

Mientras el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general.

+Principio de Igualdad. De los principios de la imposición elaborados por economistas y juristas es seguramente el más importante por su esencia y por las contribuciones que autores de los mas diferentes países y formación cultural han prestado a su análisis científico, el principio de igualdad.

Hemos expuesto anteriormente el origen clásico de este principio y su identificación, en las cartas constitucionales, con el principio de la capacidad contributiva.

El principio de igualdad ha sido establecido y consagrado en nuestra Constitución en el art.16, que dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Este principio ha sido interpretado de manera distinta según los regímenes constitucionales. En los países europeos, habitualmente, se considera el principio de igualdad como una mera enunciación de principios, no como una norma imperativa que obligue a los legisladores a un comportamiento determinado, o limite el ejercicio del poder fiscal; sobre todo, no ha sido interpretado como una norma perfecta, cuya violación pueda importar una sanción determinada.

En nuestro país ha ocurrido lo contrario. El principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo con la consecuencia que si éste lo viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio.

El principio de igualdad, tal como lo exponemos, no significa (como podría deducirse de su ubicación dentro de la Constitución) simplemente igualdad ante la ley, es decir, que a ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídico-tributaria nacida de la ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos.

El principio va mucho más allá. La ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. No es que los jueces o la Administración deban tratar a todos con igualdad frente a la ley, sino que ella debe ser pareja. Por consiguiente, el principio de igualdad es el límite para el Poder Legislativo.

Es notorio el esfuerzo de la ciencia de las finanzas para definir el concepto de impuestos iguales. Pero también es cierto que las diferentes doctrinas han arribado a conclusiones distintas. Se han elaborado teorías fundadas en la igualdad de sacrificio, en la proporcionalidad de sacrificio mínimo para la colectividad; unos, han referido las apreciaciones al criterio individual del contribuyente; otros, al juicio político del Estado. Todas las instituciones financieras históricamente conocidas han sido analizadas críticamente y medidas con el metro de la igualdad, según la teoría abrazada. No existe pues, un criterio objetivo suministrado por la ciencia de las finanzas que pueda ser utilizado para la interpretación del principio de igualdad constitucional.

Pero, aun si admitiéramos la posibilidad de interpretar la norma de la Constitución con el criterio de la ciencia de las finanzas, llegaríamos a la paradójica conclusión de condenar como inconstitucionales la mayoría o la totalidad de los impuestos existentes, por cuanto, por una o por otra razón todos son desiguales frente a rígidos criterios científicos, y el solo impuesto igual sería un hipotético o utópico “impuesto óptimo”, que constituye el ideal de la política tributaria.

+Principio de Equidad. El principio de equidad en la Constitución Nacional vigente se haya expresado incidentalmente en el art. 4º como condición del uso del poder fiscal por el Congreso Nacional. Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema en numerosos fallos ha dicho que no es función del Poder Judicial examinar la equidad del impuesto en referencia con su monto o con la base de imposición elegida por el legislador. La aparente contradicción se resuelve interpretando que la corte quiso decir que el Poder Judicial no puede controlar se existe la necesidad del recurso y la equidad en cuanto a la magnitud del gravamen.

En fallos más recientes de la Corte parece identificar el principio de la igualdad con el de la no confiscatoriedad.

+Principio de Proporcionalidad. Este principio se haya expresado en casi todas las Constituciones de los diferentes países. En particular en la Argentina, lo encontramos consagrado en forma incidental en el art. 4º de la Constitución Nacional conjuntamente con el principio de equidad (...las demás contribuciones que, equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...) y en el art. 75 (...proporcionalmente iguales...). El significado de este principio en general y en el caso especial de Argentina ha sido objeto de diferentes interpretaciones. Así, la proporcionalidad requerida pro la Constitución no significa la prohibición de los impuestos progresivos y que no se exigía una proporción respecto del número, sino de la riqueza de los habitantes.

+Principio de No Confiscatoriedad. Al tratar el principio de legalidad, recordamos que éste está consagrado en nuestra Constitución en el art. 17, en el que se establece la garantía del derecho de propiedad. Es ahí donde la Constitución, en medio de un conjunto de principios relativos a la inviolabilidad del derecho de propiedad, dice que solo el Congreso establece los impuestos a los que se hace referencia en el art. 4º.

Cuando nos referíamos al concepto de equidad como límite constitucional al ejercicio del poder fiscal, expresamos que, después de alguna incertidumbre o aparente contradicción en la jurisprudencia, ésta se inclinaba a considerar que violaba el principio de equidad el impuesto que resultare expoliatorio o, en otras palabras, que fuera violatorio de la garantía del “derecho de propiedad”.

En el art. 17, al garantizarse el derecho de propiedad con la expresión muy amplia y muy terminante respecto a que es inviolable, se afirma que nadie puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley, que la expropiación por pública utilidad debe ser calificada por ley y previamente indemnizada y que la confiscación de bienes queda eliminada del Código Penal.

Con respecto a los impuestos, no se dice que no puedan ser confiscatorios, solo se afirma que el Congreso establece los impuestos.

¿Cuál es la consecuencia lógica que cualquier intérprete de la Constitución extraería de la Constitución Nacional? Que los constituyentes han querido, en materia impositiva, salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal. El derecho de propiedad está a salvo cuando los impuestos sean aprobados por el Congreso.

Recursos Tributarios. Importancia Financiera y de ordenamiento de los Recursos Tributarios. Los tributos forman parte de la tercera categoría de ingresos públicos (recursos derivados) y se caracterizan porque, en su conjunto, configuran el más importante género de recursos con que cuentan las finanzas públicas contemporáneas.

La importancia que acabamos de señalar con respecto a los tributos tiene un doble carácter: cuantitativa y cualitativa. Su singular significación cuantitativa se debe simplemente a la circunstancia de ser éstos el mayor rubro de ingresos de la mayoría de los tesoros públicos. Desde el punto de vista cualitativo son también los recursos públicos que más se distinguen puesto que, por sobre todos los demás, los tributos cumplen una función especial como medios aptos para dar cumplimiento a la política económica y a la política social de cualquier Estado.

Esa doble condición de los recursos tributarios ha permitido a un destacado sector de la doctrina contemporánea clasificar a los tributos en dos grandes clases. La primera de ellas agrupa a los denominados tributos financieros, es decir, aquellos que solo tienen como finalidad la de aportar medios al tesoro público

(finalidad fiscal). La segunda clase, por su parte, se forma con los llamados tributos de ordenamiento que son aquellos aplicados para cumplir con los fines de la política económica o de la política social (finalidad extrafiscal) del Estado.

En nuestro criterio, sin embargo, esa división tiene un fundamento exclusivamente académico dado que, en la práctica, resulta verdaderamente difícil mencionar a un tributo que encuadre en una de las clases de esa división, con exclusión total de la otra. Y es que, si bien es cierto que los tributos son esencialmente medios para financiar los distintos tipos de gastos públicos, paralelamente, ellos también sirven al Estado como medios de acción para producir alteraciones en el campo económico y social, según tuvimos oportunidad de señalar al referirnos a la actividad financiera.

Definición de Tributo. Detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas a su favor por el Estado (aspecto económico), mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario (aspecto jurídico) con la finalidad de promover el bienestar general (aspecto político).

La equidad tributaria y el bienestar general. Uno de los problemas más arduos que ha debido enfrentar la ciencia de las finanzas públicas es el determinar en qué grado o en qué medida cada persona debe contribuir, mediante el pago de tributos, al logro de ese bienestar general que se reconoce como objetivo último de la comunidad.

Ese difícil interrogante si es planteado a cualquier ciudadano encontrará una respuesta obligada: cada persona debe contribuir mediante el pago de tributos, en una proporción justa o equitativa. Y es que esa es la contestación natural y lógica, que representa el consenso general y que, por otra parte, se encuentra jurídicamente avalada por las normas constitucionales de prácticamente todos los países. Así, por ejemplo, el art. 16 de nuestra Constitución Nacional dispone que “...la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”, precepto que, a su vez, se encuentra reafirmado en el Preámbulo y en las disposiciones de los arts. 4, 14, 28 y 33 que consagran la equidad como principio general de nuestro derecho.

Entonces, si por imperio del consenso general y de las normas constitucionales antes mencionadas, los tributos deben ser aplicados con equidad, el nudo del problema se circunscribe pues a conocer qué significado debe atribuírsele a los términos “equidad o justicia tributaria”. Pero resulta que la equidad o la justicia tributaria no es una fórmula que admita muchos análisis científicos. La justicia, al igual que lo que ocurre con la equidad, no son conceptos sobre los cuales se pueda descubrir su ser; pertenecen, por el contrario, a lo que en metafísica se denomina “categoría ontológica del valor” y, en consecuencia, sobre ellos no podemos enunciar juicios de existencia, sino juicios de valores. Y esos juicios de valores deben, en lo que a nuestra materia se refiere, partir justamente de ese consenso general y ser interpretados tanto por quienes formulan las leyes positivas como por quienes tienen la interpretación oficial de las mismas, es decir, la jurisprudencia.

Respecto a la equidad tributaria es consenso general que la misma no significa tributos exactamente iguales, es decir, que cada uno deba tributar una misma cantidad. Por lo tanto y así lo ha interpretado la jurisprudencia, la equidad tributaria no es equidad matemática, sino que consiste, en un trato igual para circunstancias iguales y en un trato desigual ante circunstancias desiguales. Nuestra Corte Suprema ha resuelto que “...la igualdad ante la ley, impuesta por el precepto del art. 16 de la Constitución comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación sean tratadas del mismo

modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones, y en materia impositiva ese principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes”.

Este concepto encuentra su complemento en la posibilidad de establecer categorías o distingos que cumplan con el requisito de la razonabilidad. De allí que sea doctrina también de nuestra Corte Suprema que “...la garantía consagrada por el art. 16 de nuestra Constitución al establecer la igualdad como base del impuesto, no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración: lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas, como lo ha enseñado la doctrina y la jurisprudencia”.

En conclusión, la doctrina de nuestra jurisprudencia, unánimemente admitida, ha establecido que la equidad tributaria exige el cumplimiento de dos premisas fundamentales, a saber: 1) igual trato en iguales circunstancias y 2) trato diferencial para circunstancias desiguales.

Esas premisas son, a su vez, fuentes de otros varios interrogantes. En primer lugar, debe determinarse cuando hay circunstancias iguales. Análogamente, debe establecerse una regla o norma que permita con razonabilidad establecer cuando hay circunstancias desiguales.

Estas cuestiones fundamentales han sido objeto de numerosos estudios, dentro de los cuales se han destacado dos teorías: la del beneficio y la de la capacidad de pago, esta última también denominada de la capacidad contributiva.

+Teoría del Beneficio: la teoría del beneficio reconoce como fundamento a las doctrinas políticas y económicas concebidas en el siglo XVIII. El naturalismo de ese siglo, realizando estudios más generales y no específicamente referidos a tributos, creyó que la respuesta correcta a los problemas planteados por la equidad tributaria se hallaba en el beneficio recibido por cada contribuyente de parte del Estado. Esta teoría, que además del beneficio, puede ser conceptuada como una idea de equivalencia, de trueque, de seguro o de interés en pertenecer a determinado Estado puede resumirse con los mismos términos de Montesquieu, según los cuales “las rentas del Estado son una porción que cada ciudadano da de sus bienes para tener la seguridad de disfrutar del resto de sus rentas tranquilamente”.

En consecuencia, según esta teoría, el tributo es la retribución o el precio de los servicios prestados por el Estado. Con ello se adopta un criterio eminentemente económico o comercial, según el cual los contribuyentes que reciben idéntico beneficio deberían pagar igual tributo, mientras que para aquellos que reciben un mayor beneficio, la carga tributaria debería, por lo tanto, ser mayor.

Quienes han defendido la aplicación de esta teoría, han señalado tres innegables ventajas inherentes a la misma: 1) quien se beneficia con el uso de los servicios producidos por el Estado es quien debe pagarlos; 2) aplicándose esta teoría no se desalienta la iniciativa privada ni se castiga a los éxitos como inevitablemente ocurre al aplicar la teoría de la capacidad de pago y 3) esta teoría obliga al Estado a una producción más eficiente de bienes y servicios.

Pero, no obstante el reconocimiento de tales ventajas, la principal crítica a esta teoría del beneficio reside en que la actividad realizada por el Estado no puede ser nunca equiparada al de una empresa privada. En efecto, el Estado cumple funciones y presta algunos servicios incompatibles con esa teoría. Actualmente, por ejemplo, las inversiones en las construcciones y las erogaciones propias del mantenimiento de un hospital benefician mucho más a los grupos de bajos ingresos que a aquellos con ingresos altos. Hacerles pagar dichos gastos al grupo

beneficiado significaría una profunda contradicción con el principio de solidaridad social. Además, resulta simplemente imposible medir el beneficio que cada uno de los miembros de una comunidad recibe en el caso de los denominados servicios públicos esenciales, ya que éstos, tienen como primer objetivo el servir o beneficiar a la comunidad en sí misma, antes que a los individuos que particularmente la integran.

Esas objeciones a la teoría del beneficio, ¿la hacen realmente inaplicable al conjunto de recursos tributarios aplicados en un país? No necesariamente, si se tiene en cuenta que existen no sólo servicios públicos indivisibles, sino que juntamente con ellos hay otros, que son los denominados servicios públicos divisibles. Esta distinción entre los diversos servicios públicos prestados por el Estado es una de las tres circunstancias que se tienen en cuenta para la clasificación de los recursos tributarios y de allí que la teoría del beneficio pueda ser empleada cuando los servicios públicos sean divisibles y, en consecuencia, los beneficios estimables. Tal es el caso, según veremos en oportunidad de discutir la clasificación de los recursos tributarios, de las tasas y de las contribuciones especiales. Para estos dos tipos de tributos, la teoría del beneficio todavía tiene vigencia y, en determinada medida, significa la materialización de la buscada equidad tributaria.

+Teoría de la Capacidad Contributiva: esta segunda teoría es también conocida como teoría de la capacidad de pago. En términos generales, se entiende por capacidad de pago o capacidad contributiva al nivel de vida o bienestar económico de cada persona, medida ésta aceptada básicamente por todos como la más equitativa para establecer el monto de la contribución particular para el logro del bienestar general.

Ese nivel de vida o bienestar económico puede medirse a través de cualquiera de las siguientes tres manifestaciones:

- 1) Rentas. Se admite que existe una relación adecuada entre las rentas réditos o utilidades obtenidas en un determinado período y el nivel de vida. A mayores rentas mejor nivel de vida y viceversa. Además, para hacer más exactas las comparaciones se deben tener en cuenta las circunstancias especiales de cada contribuyente (si es casado, si tiene hijos, origen de sus rentas, etc.). por ello, cuando el nivel de vida se mide con el patrón de las rentas se entiende que éstas deben estar depuradas, o sea, lo que se denomina rentas netas. Este concepto sirve de fundamento para el impuesto a los réditos.
- 2) Patrimonio. El patrimonio o capital, por ser fuente productora de rentas, también sirve para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes. El criterio se utiliza entre nosotros para la aplicación de tributos tales como el impuesto territorial, el impuesto a los automotores, etc.
- 3) Consumos. Este también es un buen índice de bienestar económico o capacidad contributiva, puesto que la realización de una mayor cantidad de gastos o consumos presupone un mayor nivel de vida. Esta forma de medir la capacidad contributiva es utilizada también por nuestra legislación para la aplicación de impuestos tales como el denominado “a las ventas”, internos, e incluso parcialmente para el impuesto a los réditos.

Estos tres índices permiten, sobre todo si se los utiliza complementándose entre sí, establecer los diferentes niveles de vida o de bienestar económico de los individuos con un grado de razonabilidad generalmente aceptado.

+Teoría del Sacrificio: Pero, establecidos los diferentes niveles de vida (o sea, las diferentes categorías de contribuyentes según sus respectivas capacidades contributivas) queda todavía por determinar o resolver cuál es la justa proporción con que cada categoría debe contribuir al mantenimiento del Estado.

Este último y básico problema de la equidad, se ha tratado de resolver mediante la aplicación de las conclusiones de la teoría económica del sacrificio, la cual se fundamenta en el conocido principio hedonístico y en los análisis económicos sobre la utilidad marginal de los ingresos. A raíz de contar con dicha fundamentación, la teoría del sacrificio, en las tres variantes en que fue expuesta, o sea, del sacrificio igual, mínimo y proporcional, se basa en dos postulados esenciales. El primero de ellos es que la utilidad marginal está en relación inversa con el monto de los ingresos, vale decir, que a menores ingresos mayor utilidad marginal y, por el contrario, a mayor cantidad de ingresos, menor es la utilidad marginal o satisfacción obtenible con los últimos ingresos. El segundo postulado que fundamenta a esta teoría establece que todas las personas con iguales ingresos obtienen una igual utilidad marginal de los mismos. Así, este segundo postulado, no hace sino consagrar la validez universal de las conclusiones del primero. En consecuencia, las teorías del sacrificio consideran pues que la utilidad marginal de los ingresos es una ley verificable, de valor absoluto y, por lo tanto, aplicable en todos los casos.

Si las premisas de las teorías del sacrificio son ciertas, de ellas pueden extraerse dos importantes conclusiones: (1) que a mayores ingresos el sacrificio representado por el pago de un tributo será menor y (2) la relación entre ingresos y sacrificio tiene una validez incuestionable y, en consecuencia, es aplicable a todas las personas.

De esas conclusiones surge como inmediata consecuencia la justificación de las alícuotas progresivas dado que, si a los contribuyentes debe exigírseles un sacrificio mínimo, esto requiere escalas progresivas, las cuales gravan con mas intensidad a las unidades menos útiles de grandes ingresos y con menor intensidad a las unidades más útiles de pequeños ingresos. El mayor aporte de las teorías del sacrificio a la ciencia de las finanzas públicas es pues haber ofrecido una justificación lógica al empleo de alícuotas progresivas, utilizadas hoy especialmente en el caso del impuesto a los réditos de las personas físicas.

Sin embargo, los sociólogos y economistas modernos han cuestionado los fundamentos de las teorías del sacrificio, señalando que los análisis de la utilidad marginal de los ingresos no son siempre verificables o comprobables. Igualmente, recientes estudios psicológicos han puesto en tela de juicio los fundamentos de aquella teoría, sosteniendo la ineficacia de las conclusiones resultantes de la aplicación del marginalismo en el campo personal. Conforme pues a esas modernas investigaciones, la utilidad de los ingresos no guarda una relación matemática perfecta, sino que por el contrario depende de una serie de circunstancias personales o factores especiales, los cuales necesariamente no son válidos en todos los casos. No siendo pues realmente medible la utilidad de los ingresos, todas las teorías del sacrificio resultan de relativo valor.

Bibliografía consultada:

- Bolívar, Miguel Ángel. (2012). Finanzas Públicas y Control. Editorial Buyatti.
- Jarach, Dino. (2013). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo Perrot.
- Martín, José María. (1987). Introducción a las Finanzas Públicas. Editorial Depalma.
- Nuñez Miñana, Horacio. (1998). Finanzas Públicas. Ediciones Macchi.
- Villegas, Héctor Belisario. (2016). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Astrea.