

Repensando la noción de capacidad contributiva.

Una aproximación a la relación existente entre sus diversas manifestaciones

Por Harry Schurig

I.- Introducción

La noción de capacidad contributiva resulta un pilar fundamental en la estructura del derecho tributario. Tradicionalmente se ha considerado que denota una aptitud de la persona para pagar tributos, es decir, una posesión de la riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal¹.

Por otra parte, la doctrina acuerda en que se manifiesta en la realidad social a través de tres fenómenos, que permiten agrupar a los impuestos en la categoría de aquellos que gravan la renta, el patrimonio o el consumo.

De este modo, la capacidad contributiva se fracciona en segmentos distintos, que terminan actuando, como canastas separadas en las cuales los tributos caerían, quedando aislados de aquellos a los cuales les correspondió una canasta diferente. Esta visión fragmentada y rígida en la cual se manifestaría la capacidad contributiva, resulta no solamente insuficiente y sesgada, al no explicar satisfactoriamente ciertas decisiones normativas adoptadas el legislador, o las conductas asumidas por los contribuyentes.

II.- Impuestos únicos y múltiples que terminan gravando la misma fuente

Históricamente existieron intentos que postularon la aplicación del impuesto único, desde la fisiocracia; que pretendía la tributación única a la tierra, pasando por David Ricardo y su teoría de la renta diferencial, a Jobson y Griziotti que propugnaron impuestos sobre rentas diferenciales e incrementos de capital, hasta los autores franceses que abogaron por un impuesto único a la energía².

Lo cierto es que estas posturas fueron resistidas, con el argumento de que la aplicación de un impuesto único no bastaría para producir la recaudación necesaria para cubrir los gastos presupuestarios, pero principalmente porque la modalidad de impuesto

¹ Spisso, Rodolfo, en *Derechos y Garantías de los contribuyentes*, T. I, Bertazza, Humberto (dir.), La Ley, Bs. As., 2022, p. 72, §2.7.

único no agotaría la capacidad contributiva, quedando dentro de la base imponible fenómenos económicos no alcanzados.

Eso ocurre tanto cuando se grava en forma fraccionada la renta, quedando por ejemplo sin incluir la obtenida en fuentes extranjeras, o solamente cuando se excluye ciertas rentas del capital, o por el contrario cuando sólo se consideran rentas obtenidas con habitualidad, quedando liberadas las eventuales.

Esta situación resulta aún más evidente, cuando frente a un impuesto único, este encuadraría bajo la modalidad de tributación a la renta, al patrimonio o al consumo, quedando por ende liberado las otras dos manifestaciones.

Se entiende por ello que un sistema tributario moderno y razonable, que aspire a obtener una recaudación suficiente para la cobertura de los gastos del Estado actual, exige que no queden resquicios de capacidad contributiva sin gravar, o al menos que ello no sea consecuencia de una imprevisión del legislador o una insuficiencia del sistema tributario, sino que -por el contrario-, tales riquezas hayan sido contempladas y expresamente se haya decidido no gravarlas o eximir las.

Sin embargo, la aplicación de este criterio genera que la misma fuente de riqueza, termine siendo alcanzada una y otra vez (directa o indirectamente), en la medida que adopte diversas "formas". En otros términos, esa riqueza puede mutar a través del tiempo, según la situación en la que se encuentra y su relación con el contribuyente, como asimismo por las actividades que ese sujeto desarrolle en relación a esa riqueza.

De esta manera hoy vemos que una persona que realiza una actividad laboral o comercial y obtiene por ello una renta, bien podría quedar alcanzado por el Impuesto a las Ganancias, forma por excelencia de gravar las manifestaciones de capacidad contributiva renta. No obstante, percibida esa renta deja de tener ese carácter y pasa a incorporarse al patrimonio del sujeto adquiriendo tal naturaleza, que bien puede quedar alcanzado, al sumarse con otras rentas o bienes muebles o inmuebles, por el impuesto a los Bienes Personales, forma principal en la estructura tributaria argentina de gravar la capacidad contributiva patrimonio.

A su turno si el contribuyente intercambia esas "rentas acumuladas" (ahora denominada "patrimonio") por otros bienes, puede además quedar gravado, con impuestos selectivos al patrimonio, tales como el impuesto inmobiliario o el impuesto que grava los automotores, las embarcaciones y las aeronaves.

Cabe agregar que al tiempo de comprar bienes muebles, resultará percutido por impuestos al consumo, especialmente por el Impuesto al Valor Agregado (cuya traslación está prevista por la propia ley), pero también por otros, tales como Ingresos Brutos,

Impuestos Internos y hasta derechos de aduana en el caso de tratarse de productos importados, por solo citar algunos.

Visto de este modo, la única capacidad contributiva que podría detectarse en el ejemplo sería la renta inicialmente obtenida, fruto de la actividad comercial o laboral, en tanto que todas las demás consisten en imágenes o situaciones secuenciadas respecto de la evolución de esa capacidad contributiva, que en definitiva no consiste en otra cosa que el uso que de ella hace su titular.

La doctrina justifica esta situación en el hecho que la capacidad contributiva mutaría a lo largo del tiempo, y por lo tanto pasaría a ser “otra” (aunque bien podría llamarse “de múltiple imposición”, pues si bien se trata de distintos impuestos, todos terminan gravando la misma fuente de riqueza).

En la realidad de los números, el análisis parecería acercarnos a una conclusión contraria y la idea de un impuesto único que propiciaban las antiguas doctrinas, nos resulta ahora más accesible y sincera.

III.- Del sentido que se le asigna al término “gravar”

De allí que resulte esencial, a los efectos de poner un piso mínimo de entendimiento en este tema, diferenciar el concepto de lo “gravado formalmente” de lo “gravado realmente”.

En otras palabras, cuando se diseña un hecho imponible dos de sus elementos esenciales, lo constituyen la alícuota y la base imponible. Su aplicación y resultado conduce al concepto de lo gravado “formalmente”, de este modo el impuesto inmobiliario grava formalmente el patrimonio, pero no lo hace en la realidad. Por el contrario, en la inmensa cantidad de casos, los contribuyentes pagan el impuesto inmobiliario mediante el uso de los fondos obtenidos con su trabajo o actividad comercial, en definitiva el impuesto inmobiliario termina gravando “realmente” la renta. Nadie desarma una casa, para con el producido de dicha venta financiar los impuestos al patrimonio. Desde una visión macro, los impuestos al patrimonio no se cancelan -usualmente- echando mano al propio patrimonio, sino a las rentas. En definitiva el impuesto inmobiliario si bien se calcula en base al patrimonio, grava la renta.

Lo antes expuesto encuentra su origen en la atribución que del término “gravar” se haga. El diccionario de la Real Academia, define este vocablo en primera acepción como “cargar, pesar sobre alguien o algo”, y en segunda acepción como “imponer un gravamen”.

Pero una cosa es crear un gravamen, que a los efectos de la liquidación atienda a la manifestación de capacidad contributiva “patrimonio”, y otra cosa es gravar el patrimonio, es decir hacer “pesar el impuesto” sobre esa manifestación de capacidad contributiva.

Es que no debe confundirse la base imponible con la capacidad contributiva. Ataliba sostiene que *“la base imponible está ínsita en la hipótesis de incidencia. Es atributo esencial, que, por eso, no deja de existir en ningún caso. Todo tributo tiene su base imponible, por exigencia constitucional... Ella proporciona el criterio para determinar el quantum tributario”*³. Pero la base imponible no indica que necesariamente el tributo impacte sobre esa manifestación de riqueza tenida en cuenta a los efectos liquidatorios.

Si no entendemos la estrecha relación que existe entre la renta y el financiamiento (a los fines del pago) de los impuestos inmobiliarios o inmobiliario rural, no se entiende la adopción de una serie de medidas normativas en donde el legislador, de manera innata y tal vez sin todo este análisis, comprende con evidente claridad.

Es así como frente a la inundación que un predio rural pueda haber padecido durante un período de cosecha, haciendo que ésta se pierda parcial o totalmente, es muy probable que la legislatura provincial exima a los titulares de estas chacras del pago del impuesto inmobiliario rural. ¿Ello se debe a que la capacidad contributiva “patrimonio” se vio afectada? De ninguna manera, incluso podría ocurrir, que más allá de la inundación, al ser esta breve (pero lo suficiente para dañar la cosecha), no afectó ni la fertilidad del suelo ni su potencialidad, e incluso podría ocurrir que interín, por cuestiones de urbanización de la zona, la valuación fiscal de dichas tierras se haya incrementado. ¿Por qué entonces ante el mantenimiento o incremento de la capacidad contributiva patrimonio, que en principio debe ser lo principal considerado al tiempo de la fijación del impuesto inmobiliario, se otorga una exención de pago? Simplemente porque el legislador sabe que el impuesto inmobiliario grava formalmente el patrimonio y realmente a la renta de los agricultores.

IV.- Delimitación de la apreciación del legislador

Este análisis usualmente se esconde bajo el término “razonable apreciación del legislador” que ha formado parte de la evolución del concepto capacidad contributiva. Recordemos que inicialmente esta última se refería a la capacidad económica del sujeto, quedando limitada la noción a lo que un contribuyente tiene u obtiene. Sin embargo la noción fue evolucionando, pasando a denominarse “capacidad de prestación”, es decir que

³ Ataliba, Gerando, *Hipótesis de incidencia tributaria*, 6° ed., Legis, Bs. As., 2011, p. 143, §42.1.

con independencia de lo que un contribuyente tiene u obtiene, podría igualmente no estar en condiciones de colaborar con el mantenimiento de los gastos del Estado. En ese marco se inscriben nociones tales como el de mínimo no imponible.

Finalmente en un tercer estadio, la doctrina agrega a lo anterior la noción de “razonable apreciación del legislador”, que le permite una mayor ductilidad del elemento numérico y frío generado por lo contable, a fin de poder amoldarlo al calor de valoraciones morales y filosóficas, y de este modo hacerlo coincidir con los objetivos y principios constitucionales.

Sin embargo la razonable apreciación del legislador no debe confundirse con lo antes expuesto. Ese margen de arbitrio y discrecionalidad que tiene el legislador se ejerce -por ejemplo- en la determinación de la alícuota que se asigna a cada impuesto. En el caso del IVA estas fluctúan entre una alícuota general del 21% (otrora del 19%) o alícuotas superiores (por ej. del 27% para el gas) o reducidas.

Lo mismo ocurre en el Impuesto a las Ganancias, cuyas escalas y categorías de contribuyentes están determinadas por la razonable apreciación del legislador, y su consideración -más o menos- racional de que el porcentaje aplicado refleja -en definitiva- la vigencia práctica de la Teoría del Sacrificio, mediante la cual los esfuerzos de todos los contribuyentes, con independencia de monto de su ingreso, resulta en todos los casos equivalentes.

Muchas de las exenciones dispuestas para cada uno de los diferentes impuestos que componen nuestro sistema tributario se originan en ese prudente arbitrio del legislador, que tiene en cuenta desde objetivos sociales (exención de pago de tributos para la importación de libros), morales (exención del IVA en servicios funerarios y de sepelio o de geriátricos) como de búsqueda de la igualdad social (exención del IVA en servicios de enseñanza para discapacitados).

Otro ejemplo de ejercicio de esta potestad política, se encuentra en la fijación (y necesaria actualización periódica en épocas de inflación) del mínimo no imponible para el impuesto que fuera, en tanto su determinación podría prima *facie* encuadrarse en una cuestión política no judicial.

Y decimos prima *facie*, porque existiría la posibilidad de que aún aumentando ese mínimo no imponible que beneficiará a los contribuyentes, existiese igualmente sujetos que pudieran considerarse agraviados, tal como podría sostenerlo alguna provincia, al considerar que de esa manera disminuyen los fondos coparticipados, que por ley le

correspondería recibir, planteo que sobre todo podría invocarse frente a una modificación consagrada por vía sub legal⁴.

El uso de diversas alícuotas (tal como ocurre en el IVA o en Ingresos Brutos), se origina en que de aplicarse el régimen general, el resultado numérico que arrojaría, a los ojos del legislador resulta inconveniente. De allí que la gravabilidad, exclusión, conveniencia de aplicación de alícuota general o especial o proporcional, o lo que fuera derivado del régimen general sobre esa manifestación de capacidad contributiva (que en cada caso se considere), debe ser alterada, y por lo tanto introduce una modificación.

Por el contrario, lo gravado “realmente”, no deriva de la razonable apreciación del legislador, sino que es una consecuencia de la propia estructura del hecho imponible, sobre la cual muy difícilmente el legislador incida.

Nos referimos en este punto, a cuáles son las fuentes de riqueza que terminan siendo impactadas por el impuesto creado, con independencia del *nomen juris* que se le asigne (aporte, impuesto a la riqueza, a la renta, a la tenencia, a las operaciones, etc.), fruto de derivaciones económicas naturales que hacen al financiamiento de los gastos de los contribuyentes, como así también del intento de neutralizarlos.

V.- Un buen ejemplo de salto de “canastas”. El aporte Solidario

La creación por la Ley 27.605 del Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia, constituye un interesante caso a los fines de analizar cómo juega el encuadre de un impuesto según la manifestación de la capacidad contributiva gravada.

Independientemente de que su naturaleza jurídica ha sido puesta en tela de juicio, argumentándose su razón extra tributaria y el particularismo de la norma de creación (como también de las vinculadas), lo cierto es que tanto la mayoría de la doctrina, como la realidad de los hechos, ayudados por cierto en gran medida por la jurisprudencia clarificadora de la Corte Suprema (en particular la emanada del fallo “*Horvath, Pablo*”, Fallos: 318:676) han terminado por aceptar que se trata de un tributo, y dentro de este género, de un impuesto.

Por otra parte, nadie dudaría que se trata de un impuesto que grava el patrimonio, y de allí también los cuestionamientos derivados respecto a la confiscatoriedad que adquiriría la nueva gabela. Sin entrar en esta cuestión que excede los objetivos de este trabajo, no puedo dejar de resaltar que esta última cuestión, resulta particularmente novedosa en tanto

⁴ Al respecto véase el fallo CS, “*Provincia de Entre Ríos c/Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad – incidente de medida cautelar*”, del 1/10/2019.

la Corte Suprema, creadora de la doctrina de la no confiscatoriedad tributaria, se ha expedido siempre en relación a los tributos “singularmente” considerados, en tanto que en nuestra dogmática tributaria no se habla de confiscatoriedad por “acumulación” ni por “presión fiscal”.

Ahora bien, tratándose el Aporte Solidario -como dijimos- de un impuesto que grava el patrimonio, resulta lógico entonces que quienes han impugnado su validez constitucional, hagan hincapié en la violación de los derechos constitucionales que genera, en tanto este tributo se añada a la detracción generada por el Impuesto a los Bienes Personales.

Sin embargo, resulta bastante habitual, en los escritos presentados ante los tribunales nacionales, que los letrados que patrocinan a los contribuyentes cuestionen la vigencia y aplicación de este nuevo impuesto aplicable por única vez, desde la óptica de la afectación de las rentas del sujeto pasivo.

Tal vinculación pretendida por los accionantes no resulta arbitraria y antojadiza, sino que encuentra basamento en la propia doctrina del Máximo Tribunal, que desde antigua data, viene sosteniendo la estrecha relación que existe entre la manifestación de capacidad contributiva patrimonio, con la renta obtenible, a los fines de determinar la confiscatoriedad o no del tributo que se aplique sobre la primera.

En este sentido ha expresado en el antecedente “Gómez Álzaga”⁵ que “... *para que se configure la confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital gravado (Fallos: 314:1293 y sus citas). Y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 314: 1293 ya citado y sus citas).*”

En esa línea conceptual se ha establecido asimismo que la comprobación del índice de productividad es “siempre indispensable” (Fallos: 209:114) o un “elemento de juicio primordial e insustituiblemente necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto (Fallos: 220:1082).”

El criterio así expuesto de la Corte Suprema, no hace más que reconocer con evidencia que la tajante distinción entre impuestos a la renta, al patrimonio y al consumo, no refleja la realidad económica tenida en cuenta por el legislador al tiempo de crear un impuesto, ni la reacción de los contribuyentes al definir el modo de cancelar la deuda generada.

⁵ CS, “Gómez Álzaga, Martín Bosco c/Buenos Aires, Provincia y otro s/inconstitucionalidad”, Fallos: 322:3255, del 21/12/1999.

Al respecto, la doctrina ha expresado que *“la capacidad contributiva como límite al poder tributario, que se traduce en la necesaria conexión del presupuesto de hecho con una manifestación, objetiva de riqueza -renta, patrimonio o gasto-, deja paso ahora a otro elemento cuyo contenido es relacional, porque se grava el volumen de recursos en función de las necesidades del sujeto obligado”*⁶.

Debe entonces reconocerse, que ciertos impuestos patrimoniales cuyo hecho imponible considera el patrimonio de un sujeto a los fines de la liquidación, en realidad “gravan” (entendiendo por ello, “impactan sobre”) la renta (real o potencial) del contribuyente; sea obtenida por la explotación del bien considerado en el aspecto objetivo del hecho imponible, sea de otras fuentes.

Esta visión ha sido ya desarrollada por la doctrina, al sostener que *“...en los impuestos patrimoniales debería tenerse en cuenta la renta neta potencial que puede obtenerse del patrimonio, ya que, en general, la fuente económica de esos gravámenes consiste en la renta, no en el patrimonio. De lo contrario, se produciría la descapitalización del contribuyente”*⁷.

Volviendo a la cuestión referida al Aporte Solidario, se observa que una parte significativa de las argumentaciones esgrimidas contra este nuevo tributo, radican en la detracción que generaría en la renta de cada contribuyente alcanzado, sea que fuere obtenida por la explotación de algunos de esos bienes gravados, o por rentas de fuentes ajenas, fruto por ejemplo del trabajo personal. Para ello, se acompañan análisis contables, proyecciones, estimaciones y cálculos de impacto que juegan en calcular la afectación que este tributo genera tanto en la canasta “patrimonio” como en la de “rentas”.

VI.- Tributos sobre capacidad contributiva ficta

Resulta también interesante traer a colación en este análisis, lo que ocurre con ciertos impuestos al consumo que gravan manifestaciones de capacidad contributiva que se han tildado de aparentes, tal como ocurre -entre otros- con el impuesto al cheque o el impuesto a débitos y créditos en cuentas bancarias.

Se parte de la idea de que no cualquier manifestación económica constituye capacidad contributiva. Así que establecer un impuesto, que grave la mera operatoria de

⁶ García Echegoyen, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva*, Ábaco, Bs. As., 2004, p. 248, §19.

⁷ García Vizcaino, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, 5° ed., T. I. Parte General, Abeledo Perrot, Bs. As., 2012, p. 55, §4.5.

cancelación de obligaciones, puntualmente a través del uso de un cheque, tanto en cabeza del emisor como del beneficiario (según sea el caso) ha sido profundamente criticado, al considerar que no tiene asidero en la realidad, en tanto que la manifestación de capacidad contributiva, que consistiría en la operatoria o la transacción comercial a la cual se vincula la emisión de este instrumento cartular, ya se encontraría adecuada (y más que suficientemente gravada), por otros impuestos al consumo, en particular el IVA.

De lo contrario, si cualquier conducta que de alguna manera se vincule o aluda a una actividad económica o existencia de fondos (sean activos o deudas) pudiera generar la aplicación de un impuesto (al entenderse que ello constituye una manifestación de capacidad contributiva), entraríamos a justificar las más descabelladas ideas del legislador.

Sólo por imaginar algunas, podríamos pensar en un impuesto que gravase el uso de tarjetas de crédito como instrumentos cancelatorios de pago, las tarjetas de débito, los pagos mediante formas simplificadas o electrónicos, los pagos en cuotas, los pagos mínimos de las tarjetas o los pagos totales, los pagos tardíos de deuda o por el contrario los pagos muy anticipados al vencimiento. Cualquier justificativo es válido, en tanto es sólo cuestión de creatividad, para encontrar los argumentos suficientes que justifiquen la nueva imposición.

También podría focalizarse en el objeto o servicio adquirido, como fundamento de una imposición diferenciada. Así podría crearse un impuesto a la adquisición de productos importados, alquiler de casas de veraneo, alquileres de inmuebles que superan una determinada superficie, a modo de remedo de lo que ocurre ya con Impuestos Internos.

No podemos dejar de citar aquí nuestro ejemplo viviente, establecido por la Ley 27.541, que crea un impuesto a la adquisición de moneda extranjera denominado "Impuesto PAIS"⁸.

Al menos un párrafo, merece también el impuesto sobre débitos y créditos bancarios, en tanto la mera fluctuación de las tenencias bancarizadas (o lo que es peor, las que debieran estar bancarizadas), justifica la aplicación de este impuesto⁹.

⁸ Entre otras disposiciones, el inciso a) del art. 35 dispone que se encuentra gravada la *"Compra de billetes y divisas en moneda extranjera -incluidos cheques de viajero- para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones en los términos de la reglamentación vigente en el mercado de cambios, efectuada por residentes en el país"*

⁹ El art. 1 de la ley 25.413 establece que quedan gravas *"a) Los créditos y débitos efectuados en cuentas — cualquiera sea su naturaleza— abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras"* También lo hace respecto de *"c) Todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aun en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones*

Cabe en este punto preguntarnos si no resulta necesario, redefinir entonces el concepto de capacidad contributiva, y establecer con más precisión sus límites, evitando de este modo que el legislador pueda tomar cualquier destello de riqueza, como si lo fuera, cuando en realidad muchas veces es solamente un reflejo indirecto, pero que no constituye en sí mismo un sustrato económico gravable. Es que tal como lo ha dicho la doctrina, no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo¹⁰.

O por el contrario, deberemos renunciar al intento de lograr este concepto consensuado, y aceptar en un acto de sincera derrota, que el legislador puede establecer tributos incluso sin que se requiera la existencia de capacidad contributiva, pues basta con una vaga referencia a un movimiento de dinero, a una posibilidad de lucro, a una forma de pago o a una opción de contratación, como para quedar habilitado a aplicar cualquier impuesto por más arbitrario que éste parezca.

En respaldo de ello, cabe recordar a Giuliani Fonrouge, al sostener que *“con el propósito loable, por cierto de evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario, una parte de la doctrina pretende condicionar su legitimidad a la existencia en el sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. La racionalidad de la tributación dependería, según ella, de la capacidad contributiva de las personas individuales o colectivas, sin la cual la imposición derivaría en la arbitrariedad o irracionalidad.*

A pesar de la autoridad de Grizziotti y de quienes comparten su opinión, consideramos que dicha interpretación introduciría un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, es de muy difícil determinación. Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación, pero que no puede ser erigido en condición o dogma jurídico”.

Y concluye que *“En el orden de los conceptos jurídicos, el poder tributario no reconoce otros límites que los inherentes a la soberanía o poder de imperio del Estado...”*¹¹.

VII.- Reflexiones finales

que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito y/o débito”.

¹⁰ Pérez de Ayala, José L. y González García, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, T.I, 6° ed., Edersa, Madrid, 1991, p. 178.

¹¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, T. I, 9° ed., La Ley, Bs. As., 2004, p. 272, §127.

Nos encontramos hoy en una encrucijada compleja en la materia, en tanto que lo postulado dogmáticamente por la doctrina y la academia no se encuentra reflejado en la realidad.

Puntualmente aludo a la tripartición clásica entre impuestos, tasas y contribuciones, como especies de los tributos, que se enseña como dogma desde los claustros, cuando en la realidad vemos la existencia de una innumerable cantidad de tasas locales que bien podrían encuadrar en la figura de impuestos (por la conducta gravada, o su estimación del *quantum* a pagar, entre otros aspectos).

A la vez, la base de todo el sistema tributario, consistente en la noción de existencia de capacidad contributiva, que actúa como justificación de la exigencia estatal de cobro, se encuentra cada vez más licuada y difusa, al punto tal que se recurre a argumentos en extremo rebuscados para intentar demostrar su existencia, cuando a simple vista ésta no existe o resulta difícil de pensar que el fenómeno elegido pueda llegar a constituirlo.

En definitiva, la discusión sobre la validez constitucional de un tributo (en alusión a su confiscatoriedad o la igualdad en su aplicación, entre otros aspectos) termina en el campo de las argumentaciones vaciadas de contenido, que desembocan habitualmente en la necesidad de hacer frente a las ingentes necesidades públicas y las exhaustas arcas fiscales, sin reflexionar demasiado sobre la verdadera naturaleza del tributo que se está aplicando y si en su configuración; se contempla una manifestación de capacidad contributiva real o una capacidad contributiva ficta o aparente (inexistente), y -respecto del primer supuesto- cómo afecta, alcanza o impacta sobre una o más de sus manifestaciones.

Hasta tanto no resolvamos estos aspectos básicos, los resultados seguirán siendo incoherentes y contradictorios.