

Cristián Augusto Fatauros
Universidad Nacional de Córdoba – CONICET

Crítica de la noción de capacidad contributiva en un esquema impositivo justo¹ A Critical Analysis of the Notion of "Ability to Pay" in a Fair Tax Scheme

Recibido: 4/10/13

Aceptado: 7/04/14

Resumen

Este trabajo analiza la relevancia de la noción de capacidad contributiva en una concepción igualitaria de la justicia y en particular si puede concebirse como una garantía que deriva de la protección de ciertas libertades básicas consideradas prioritarias. Se argumenta que no tiene este lugar y que por lo tanto la imposición de tributos no debe respetar esta restricción ya que no existe libertad básica que sea protegida por el principio de "capacidad contributiva".

Palabras clave: Rawls; Igualitarismo; Justicia Tributaria; Tributos.

Abstract

This paper discusses the relevance of the notion of "ability to pay" in an egalitarian conception of justice and particularly whether it could play a role as a guarantee that derives from a requirement of protection of certain basic liberties considered as priorities. It is argued that it does not have this place, thereby tax policies should not respect this constraint because there is no liberty protected by the "ability to pay" principle.

Keywords: Rawls; Egalitarianism; Tax Justice; Taxes.

I. Introducción

La democracia genera altos costos financieros y este es un hecho que no debería sorprendernos. El establecimiento y mantenimiento de instituciones democráticas genera costos económicos más elevados que los que requieren otros procedimientos de toma de decisiones. La razón no se debe sólo al hecho de que es costoso movilizar la maquinaria burocrática necesaria para movilizar el aparato estatal (Held, D. 2006, 145 y ss.). Dicho costo también se genera por las particulares instituciones que requiere la democracia. Esto es así, por lo menos en algunas concepciones de la democracia como por ejemplo, la democracia

participativa o la democracia deliberativa (Held, D. 2006, 243 y ss.).

Aunque en la teoría de la democracia deliberativa la prioridad está puesta en la garantía de las libertades básicas, para asegurar las condiciones de la deliberación lo primordial es garantizar que los ciudadanos disfruten de una igualdad equitativa de oportunidades (IEOp) (Guttman, A. y D. Thompson. 1996, 273 y ss.)². Esta IEOp exige la satisfacción de requerimientos particulares para asegurar la existencia de ciudadanos informados, elecciones periódicas, publicidad de los actos oficiales, órganos de control, etc. Además, asegurar la garantía efectiva del ejercicio de las

1 Cristián Augusto Fatauros. Profesor Auxiliar de *Ética* y Profesor Auxiliar de *Filosofía del Derecho*, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Nacional de Córdoba. Doctorando en Derecho y Ciencias Sociales. Becario Conicet Tipo I y II. E-mail: fatauros.cristian@gmail.com. Agradezco las sugerencias del evaluador anónimo.

2 Así también lo considera la teoría rawlsiana de la justicia (Rawls, J. 1971-1999, 214 y ss)

libertades básicas también coloca presión sobre las demandas democráticas. Es así que para que la participación en democracia sea considerada valiosa, los ciudadanos deben tener sus necesidades básicas satisfechas, contar con instituciones que permitan la participación amplia y que la igualdad en las oportunidades de participar no sea meramente formal.

Se podría pensar que la distribución de los costos financieros para mantener en funcionamiento tan complejo aparato institucional debería ser el resultado de una decisión democrática. Después de todo, la democracia es el mecanismo para decidir entre todos los asuntos que a todos conciernen. Por ello, decidir democráticamente en procedimientos legislativos participativos cuál es, por ejemplo, el sistema de propiedad privada adecuado, es un asunto que hace a la distribución de las cargas y beneficios sociales que las instituciones establecen y producen. La doctrina tributaria, sin embargo, tiene una idea diferente al respecto. Así, la doctrina jurídica tributaria toma a la exigencia de respetar la *capacidad contributiva* de cada ciudadano como un pilar fundamental de la imposición de obligaciones tributarias. Esta exigencia sería una derivación del sistema tributario constitucional en el que la igualdad es considerada el valor supremo en el ejercicio del poder coactivo tributario³. La imposición de tributos para ser legítima, debe ser igualitaria⁴.

Mi propósito será analizar críticamente la noción de “capacidad contributiva” y determinar su relevancia desde el punto de vista de una concepción igualitaria de la justicia. En particular analizaré si dicha noción puede concebirse como una garantía que deriva de la protección de ciertas libertades básicas

consideradas prioritarias dentro de los principios de la teoría de la justicia propuesta por John Rawls. Mi objetivo principal será demostrar que en la imposición equitativa de tributos, la noción de “capacidad contributiva” no tiene la relevancia moral que la dogmática tributaria le asigna. En todo caso, su utilidad será identificar una base fáctica sobre la que se determinará la obligación contributiva económica adecuada, pero dicha adecuación no se ajusta a la noción de capacidad contributiva. En otras palabras, es implausible tomar dicha noción como una restricción normativa en la configuración de un esquema impositivo justo. Como conclusión, la noción de “capacidad contributiva” no protege ninguna libertad básica específica y por lo tanto su rol se justifica sólo de manera superficial.

II. Desarrollo

La noción de “capacidad contributiva” está en crisis. Hasta no hace mucho, era común afirmar que una adecuada distribución de las cargas tributarias encontraba una restricción normativa en la “capacidad contributiva” de cada ciudadano. Sin embargo, las instituciones jurídicas y económicas de una sociedad no deberían evaluarse independientemente de la distribución de beneficios sociales que dichas instituciones producen⁵. Quienes buscan afirmar una concepción autónoma de la *equidad tributaria* parecen menospreciar los resultados globales producidos por las instituciones que evalúan. Este menosprecio se traduce en la identificación de un criterio evaluativo de las contribuciones de cada ciudadano independiente de la porción de bienes sociales que a cada ciudadano le corresponde.

3 El sistema tributario constitucional está conformado por los artículos 4, 9, 10, 11, 12, 16, 17, 75 inc. 1 de la Constitución Nacional. Véase (Sagüés, N. 1997, 167 y ss.).

4 No es pacífica la jurisprudencia, ni la doctrina, respecto a cuál sea la concepción correcta de la igualdad, ni si esta igualdad se refiere a que a mayor riqueza corresponde mayor contribución o que si existe igualdad en la riqueza debería existir igualdad en la contribución. Habitualmente estas dos ideas de igualdad se denominan igualdad vertical e igualdad horizontal. En el caso de la igualdad vertical se afirma que es una exigencia de distribución de la carga tributaria que toma en cuenta las diferencias entre los que más tienen y los que menos tienen, pero no es claro ni cuál es el parámetro adecuado para medir quien tiene más que otros (¿bienestar?, ¿oportunidades?, ¿bienes sociales?, ¿recursos económicos?, ¿talentos?) ni cómo debe vincularse la contribución con el nivel de riqueza de cada uno (¿proporcionalidad?, ¿progresividad?). Véase (Slemrod, J. y J. Bakija. 2008, 64-66).

5 Las distribuciones de cargas fiscales deben ser evaluadas junto con la distribución del gasto público (Murphy & Nagel. 2004, 14)

Tomaremos como punto de partida la idea de que evaluar correctamente la justicia o injusticia de un esquema distributivo implica necesariamente considerar como se organiza el sistema institucional en general. Una institución puede ser injusta pero aplicada conjuntamente con otras instituciones, puede lograr un resultado justo. Por ejemplo, puede ser que el acceso a ciertos trabajos implique realizar contribuciones económicas que no se exigen en el acceso a otros trabajos, pero que estas contribuciones sean utilizadas para financiar la capacitación de individuos que, aunque tienen el talento necesario para acceder al trabajo en cuestión, por las circunstancias sociales en las que crecieron ese acceso sea muy difícil. En este caso, aunque la imposición desigual de contribuciones adicionales a ciertos individuos violaría el principio de igualdad en la distribución de cargas públicas, esta injusticia produce que otras injusticias sean disminuidas y de esta manera, el resultado es menos injusto de lo que de otra manera sería.

A pesar de lo atractivo que puede ser la idea de evaluar los esquemas institucionales en sus efectos globales, la idea de capacidad económica podría ser relevante como un límite a la imposición de tributos por parte del Estado⁶. Este límite funcionaría como una garantía de que los impuestos deberían aplicarse: a) siempre que exista capacidad económica y b) impactando de igual manera sobre los que tienen igual capacidad contributiva. Solamente bajo estas condiciones sería legítima la imposición de una obligación jurídica de contribuir. Además, la idea de capacidad económica podría tener una faceta positiva. Si alguien carece de capacidad económica, alguien podría argumentar que es una exigencia de la justicia, dotar a esta persona de lo necesario

para que alcance un cierto nivel de capacidad⁷. En adelante, sólo haremos referencia al aspecto negativo y contributivo de las instituciones fiscales y no al aspecto redistributivo de los tributos (o distributivo en sentido amplio).

La imposición de tributos define parcialmente los límites del sistema legal de propiedad privada. Así por ejemplo, parte de la problemática vinculada a los tributos se refiere al siguiente interrogante ¿están justificados los tributos sobre las ganancias personales sin distinción entre capital y actividades periódicas? ¿Está justificado pagar tributos por las riquezas acumuladas o esto es desalentar a las personas que ahorran? En el proceso de definir esas cuestiones, la noción de capacidad contributiva no representa ninguna función normativamente relevante. Aunque podría tener algún atractivo si se la piensa como una libertad que el Estado debe regular pero jamás restringir. En este trabajo, intentaremos dar sentido a la idea de capacidad contributiva como un límite a las restricciones que el Estado puede imponer sobre ciertas libertades como por ejemplo, la libertad de disponer de propiedad privada.

La protección de la capacidad económica consistiría en la protección de la libertad de poseer un conjunto de recursos económicos que deberían permanecer inmunes a la imposición de tributos. Cuando se supera este límite, o bien se impide alcanzar un estándar de decencia mínimo, o bien se está privando a las personas de algo que tienen un derecho moralmente justificado a tener. En ambos casos se entiende la capacidad económica como una garantía frente al poder coercitivo del Estado (Villegas, H., 2002, 258 y ss.)⁸. ¿Podría justificarse este límite en alguna libertad que consideramos básica y que

6 Sobre la caída y rehabilitación del concepto de capacidad económica, véase el interesante trabajo de Pedro Manuel Herrera Molina (Molina, P. 1998, 82 y ss.).

7 Detrás de esta idea encontramos una concepción suficientista de la justicia, que no exige que la distribución de beneficios otorgue a todos un nivel igual de cargas y beneficios, sino que exige que las personas tengan suficiente para mantener un cierto estándar de vida. Sobre los problemas que trae el criterio de la suficiencia véase (Casal, P. 2007) y para una defensa de los criterios suficientistas como una manera de complementar la teoría de la justicia como equidad, véase (Casal, P. 2007, 323). Para una defensa del criterio suficientista y en particular como una manera de evitar los errores que conlleva estar obsesionado con la igualdad (Frankfurt, H. 1987, 197), también (Frankfurt, H. 1997).

8 Incluso se afirma que el principio de capacidad económica contiene una exigencia de que prohíbe la confiscatoriedad en materia tributaria. “En definitiva, el principio de no confiscatoriedad tributaria actúa en torno a la capacidad económica y puede ser una garantía complementaria de la misma, pero además, tiene autonomía

debería ser protegida en una sociedad justa? ¿Podría entenderse la exigencia de no traspasar un cierto nivel de carga tributaria como un principio de que todos contribuyan por igual?

En esta línea argumentativa, el Estado debe respetar una cierta libertad para que su ejercicio coactivo de imposición de tributos sea legítimo. Esta postura podría ser defendida desde una concepción de justicia libertaria según la cual los tributos no están moralmente justificados a menos que tuviesen como finalidad el mantenimiento de servicios estatales mínimos⁹. La imposición de tributos que están destinados a financiar servicios y provisión de bienes que no han sido consentidos constituiría una violación de la libertad individual. Dicha conclusión se apoyaría en una idea de libertad “natural” de la que los individuos disfrutaban y que es el fundamento moral de la propiedad privada. Si algunas instituciones regulan o imponen condiciones al ejercicio de los derechos que los individuos disfrutaban con anterioridad a estas instituciones, entonces esa libertad y esos derechos se constituyen como restricciones al accionar estatal¹⁰.

Este presupuesto puede ser cuestionado desde un punto de vista filosófico. Se podría contradecir la idea de una libertad “pre-institucional” que debe ser protegida o garantizada. Amén de ello, podría ser plausible pensar la noción de capacidad económica propia de la ciencia del derecho tributario (dogmática tributaria) como una apelación a una libertad “institucional” y que protegiera algún interés más básico. ¿Qué

condiciones deberían satisfacerse para que esto sea así? En los párrafos subsiguientes me encargaré de indagar en las condiciones que deben cumplir las libertades básicas protegidas por el principio de la igual libertad en la teoría de la justicia rawlsiana.

II.1. Las libertades básicas en la Teoría de la Justicia como Equidad

En la teoría de la *Justicia como Equidad* las libertades básicas están constituidas como los caminos institucionales que deberían garantizar el respeto a los ciudadanos en tanto sujetos libres e iguales, que participan de una empresa cooperativa para el beneficio mutuo (Rawls, J. 1971-1999, 176 y ss)¹¹. En tanto se conciben como ciudadanos libres e iguales, es valioso suponer que tienen dos capacidades fundamentales que ejercen y que respetan en sus relaciones sociales. Estas dos capacidades son: la capacidad de tener una concepción del bien y la capacidad de tener un sentido de la justicia. A menos que supongamos que los ciudadanos tienen estas capacidades, carece de sentido exigir que las instituciones que regulan las relaciones sociales se expresen en términos de igualdad y libertad. Esto es así, porque dado que las personas tienen una capacidad de tener una concepción del bien y tienen una concepción específica del bien que libremente persiguen, estas concepciones deben ser consideradas igualmente importantes y los sujetos que las sostienen deben ser concebidos

propia” (Dorado, F. 2003, AV). Según algunos autores, la noción de capacidad contributiva o capacidad económica incorporada como principio o garantía, a diferencia de principios como el de generalidad de las leyes tributarias se proyecta exclusivamente al campo de la justicia tributaria. Pero este concepto puede ser transformado para incluir fines redistributivos en la imposición de tributos y por lo tanto tomar la capacidad económica no sólo como índice para imponer deberes de contribución, sino también para justificar la solidaridad y el otorgamiento de beneficios sociales, económicos y fiscales para el caso en que una persona no tenga “capacidad económica” suficiente para llevar adelante una vida mínimamente decente. (Véase Chulvi, C. 2001, 227 y ss.). En la doctrina nacional encontramos cierta cautela en el uso del concepto en Mordeglia, R. 1986, 276 y ss.

9 Véase Nozick, R. 1974. Esta concepción también puede encontrarse en ciertos libertarios de izquierda como Vallentyne, P. 2007, 2012.

10 Los libertarios están preocupados de manera fundamental por definir cuáles son las restricciones deontológicas que se derivan de estos derechos “naturales” y rechazan cualquier tipo de argumento consecuencialista. (Véase Nozick, R. 1974, 26 y ss.). Esta teoría es definida como *absolutamente* no-consecuencialista. Pero una teoría deontologista puede incorporar elementos consecuencialistas sin convertirse en *absolutamente* consecuencialista. (Véase Pogge, T. 1989, 44-45).

11 Para una mejor comprensión de la noción de libertades y cómo éstas se acomodan entre sí, véase Rawls, J. 1982a.

como libres. Además, dado que los ciudadanos tienen una capacidad para tener un sentido de la justicia y desean tratar a los demás en términos equitativos, cada uno de ellos es igualmente importante para los demás y libre para comportarse como lo exigen las instituciones de una sociedad justa.

Una vez que destacamos cuáles son los fundamentos de las libertades protegidas, es decir las razones de su protección, es posible demostrar que la exigencia de garantizar un ámbito de indemnidad sobre ciertos bienes económicos no está moralmente justificada. Sería necesario *instrumentalmente* garantizar a cada ciudadano un mínimo de recursos económicos sólo si fuese necesario para que puedan desarrollar en forma autónoma un plan de vida propio. Esta garantía exigiría la provisión de bienes en aquellos casos en que la persona no tuviese bienes suficientes. Este análisis nos llevaría más allá del estudio de un criterio para evaluar las contribuciones que los ciudadanos deben realizar.

En este sentido, la intención y el objeto primario de este trabajo es la evaluación de la noción de “capacidad contributiva” en la distribución de *cargas impositivas* y no, en cambio, analizar criterios de justicia en la distribución de bienes sociales. Sin embargo, es suficiente afirmar que esta capacidad protegida no necesariamente requiere bienes económicos. Si una persona tiene suficientemente satisfechos por igual sus intereses en educación, en salud, en alimentación y en vivienda, en tanto ciudadano es respetado como sujeto libre e igual. Es por ello que el hecho de que no pueda llevar adelante su particular concepción del bien, y aún cuando esto no sea posible ni siquiera en un nivel mínimo, no es responsabilidad de la sociedad garantizarle el éxito en sus planes. Es decir, si las instituciones establecen un esquema de libertades iguales para todos, las libertades específicamente vinculadas con la igualdad política están garantizadas de manera suficiente, y no existen desigualdades en el acceso o disfrute de las demás libertades básicas, entonces la noción de capacidad económica no implica respetar ningún tipo específico de libertad básica.

El argumento presentado más arriba también ha sido utilizado para justificar que los derechos

económicos sociales y culturales (DESC) pueden restringir los derechos civiles y políticos. Un ejemplo citado por Víctor Abramovich y Christian Courtis es el del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en la sentencia del caso “James y otro c/ Reino Unido”¹². En dicha sentencia el tribunal aclara que la protección del derecho a la vivienda tiene prioridad sobre el derecho de propiedad inmobiliaria de los particulares. Incluso el tribunal afirma:

El margen discrecional [del Estado] es bastante amplio para abarcar una legislación que garantice en esta materia [i.e., locaciones a largo plazo] una mayor justicia social, incluso cuando dicha legislación se inmiscuye en las relaciones contractuales entre personas privadas y no favorece directamente ni al Estado ni a la sociedad como tal (TEDH, citado de Courtis, V. y C. Abramovich. 2002, 225).

El razonamiento expresado por el Tribunal, además de ilustrar cómo los DESC pueden tener prioridad sobre los derechos civiles, debe ser considerado a la luz de una teoría de la justicia igualitaria. En este sentido, *cualquier* contribución que el Estado requiera de los ciudadanos (servicios sociales, tributos, cargas especiales) debe ser evaluada según los resultados sociales que esas contribuciones produzcan. En síntesis, mi argumento no se apoya tanto sobre cuáles son los derechos que el Estado necesariamente debe garantizar, sino sobre la idea más general que afirma: “la justicia de las contribuciones solicitadas por el Estado deben ser evaluadas a la luz de los objetivos sociales que intenta producir”.

Este ejemplo nos ayuda a comprender mejor por qué para valorar la justicia o injusticia de un sistema social necesitamos contar con una concepción completa sobre cómo deben organizarse las instituciones sociales. En particular, el foco debe estar puesto sobre aquellas instituciones que distribuyen bienes como las libertades políticas y las oportunidades de acceder a los diferentes cargos y posiciones sociales. La distribución de estos bienes y la satisfacción de garantías como la igual libertad y la igualdad equitativa

12 Courtis V. y C. Abramovich. 2002, 224–226.

de oportunidades (Rawls, J. 1971–1999) *tienen prioridad frente a la distribución de bienes como ingresos y riquezas*. Por eso, la evaluación de la distribución de cargas sociales, entre las que están incluidos los tributos, no puede ser abstraída de la evaluación de la distribución general de los beneficios sociales que lleva adelante el esquema institucional en su conjunto.

II.2. Otros principios relevantes en la Teoría de la Justicia como Equidad

En este punto de la argumentación sería conveniente aclarar cuáles son las razones por las que el Principio de la Igual Libertad tiene un papel preponderante en este trabajo¹³. Aunque es muy común el tratamiento y análisis de elementos aislados de la teoría de la justicia rawlsiana mi propósito es indagar el rol que la noción de capacidad contributiva podría tener dentro de dicha teoría¹⁴. Para Rawls, las instituciones deben distribuir los bienes que son producto de la cooperación social para garantizar los siguientes parámetros: igualdad en libertades básicas (lo que incluye libertades políticas), igualdad equitativa de oportunidades y asegurar que cualquier desigualdad en ingresos y riquezas mejore la posición de las personas que menos reciben¹⁵.

Algunos autores sugieren que un principio que asegure un ingreso mínimo sería más consistente con la argumentación provista por Rawls¹⁶. De este modo, el Estado sólo debería asegurar que las personas reciban una cantidad mínima

para satisfacer sus necesidades humanas básicas y no debería tratar de que las desigualdades mejoren a los que están peor. Este argumento confunde la noción de un “mínimo social”, que se asegura a través de la implementación conjunta de los principios de justicia y la incorporación de un principio específico que asegure un “ingreso” mínimo. La idea de que la *“Justicia como Equidad”* debería implementar un ingreso básico universal ha sido defendida por el filósofo belga Philippe Van Parijs. Sin embargo, Rawls es escéptico sobre este mecanismo y específicamente afirma que aquellas personas que deciden no trabajar no por ello deberían ser subsidiadas. Ello en parte se justifica por su concepción de la responsabilidad que tienen los ciudadanos por los fines que eligen perseguir en su vida privada. El Estado no debe subsidiar a quienes deciden pasar sus días ociosos¹⁷.

Sin embargo, el punto debatido aquí no es tanto de qué manera deben distribuirse los bienes sociales, sino cómo deben distribuirse las cargas sociales. Por ello, en el próximo apartado analizaré qué principios toma como relevantes la teoría rawlsiana de la justicia.

III. Principios adecuados de contribución tributaria

Para finalizar podríamos considerar si la idea de capacidad contributiva tiene algún lugar en la distribución de los costos por la provisión de otros bienes públicos diferentes de aquellos

13 Tal como ha sido destacado por un evaluador anónimo, en la obra rawlsiana la protección de las libertades básicas es sólo una de las condiciones exigidas para que una sociedad sea justa.

14 Véase por ejemplo Arneson, R. J. 1999a.

15 Sin duda que en una sociedad igualitariamente justa, el valor de las libertades políticas de cada ciudadano (o sus oportunidades de participar políticamente) deben tener aproximadamente el mismo peso. Véase la discusión sobre las exigencias de la igualdad política en el diseño constitucional de una sociedad justa en Rawls, 1971–1999, 194–200). Los tributos pueden constituir una herramienta poderosa para promover fines sociales que prevengan las excesivas desigualdades económicas y contribuyan a la dispersión de la propiedad privada. Sin embargo, esa discusión debería asumir la premisa que se defiende y argumenta en este trabajo, es decir, la idea de que la potestad de imponer tributos no debe limitarse a través de la noción de capacidad contributiva. He desarrollado esta discusión en otro trabajo (Fatauros, 2014b). A lo sumo la capacidad contributiva representa un principio del tipo “debe implicar puede”, o de manera similar, “no existe obligación de hacer aquello que uno es incapaz de hacer”. Sobre una particular interpretación del principio y una crítica de su relevancia para el argumento a favor de las desigualdades económicas, véase Cohen. 2008, 250 y ss. Agradezco al evaluador anónimo por resaltar este problema.

16 En particular, Waldron. 1986). Analizo esta discusión en otro trabajo. Véase Fatauros. 2014a.

17 Van Parijs defiende su visión en Van Parijs. 1995 y en Van Parijs. 2003. Rawls aborda el tema en Rawls. 1982, reimpresso en Rawls. 1986 y finalmente en Rawls. 2001.

bienes que deben ser obligatoriamente provistos por el Estado. En este ámbito, uno podría incorporar el principio de que la contribución debe ser distribuida de acuerdo al beneficio obtenido (Rawls, J. 1971-1999, 249-251)¹⁸. ¿Qué lugar tiene este principio de distribución de las cargas tributarias en la estructura de Justicia como Equidad? ¿Bajo qué condiciones es correcto requerir contribuciones que se correlacionen con los específicos beneficios que obtiene una persona de los arreglos institucionales? En esta pregunta es útil remarcar que así como la concepción de justicia como equidad aplica diferentes criterios de evaluación a la distribución de los diferentes bienes: libertades, oportunidades e ingresos y riquezas; también en la distribución de las cargas contributivas, existen diferentes criterios de evaluación. Por un lado encontramos un principio de contribución proporcional en el caso de actividades de consumo. Las personas deberían contribuir de acuerdo a los bienes que son consumidos del pozo común de recursos sociales (Rawls, J. 1971-1999, 246). En cuanto a la contribución que deben hacer las personas por sus riquezas y por la transferencia que hacen de éstas (regalos y legados) Rawls propone un principio basado en la promoción de un objetivo social: la dispersión del capital y la preservación de las garantías de las libertades básicas (Rawls, J. 1971-1999, 245-247). También las libertades políticas y la equidad en el valor de las oportunidades sociales tienen una especial importancia en la aplicación de este principio contributivo (Rawls, J. 1971-1999, 245-247). Finalmente, el principio de contribución según el beneficio recibido por cada ciudadano sólo tiene aplicación en los recursos que sean producidos por el gobierno en casos en que los remanentes de la producción social sean dispuestos para lograr otros objetivos económicos (Rawls, J. 1971-1999, 249-251).

Ahora bien, si la noción de capacidad contributiva es normativamente inerte, y no tiene un rol específico en la evaluación de las instituciones que exigen contribuciones económicas de los ciudadanos, ¿sería posible presentar alguna alternativa?

Una manera alternativa de formular un criterio evaluador de la distribución de cargas económicas es mediante la incorporación de diferentes criterios. Un criterio plausible sería evaluar la carga contributiva de acuerdo con el sacrificio que implique la carga contributiva. De esta manera, el tributo será determinado de tal modo que cada ciudadano realice una contribución que aunque desigual en el monto, constituye un sacrificio proporcionalmente igual. De cualquier modo, existen diferentes concepciones de la medida del sacrificio debido. Uno podría examinar si una sociedad igualitariamente justa debería tomar una concepción como la que propone Jean-Jacques Rousseau (Rousseau, J. J. 1987, 132 y ss.).

Rousseau propone un criterio basado en el sacrificio proporcional correlacionado con la porción de bienes de cada ciudadano. Según Rousseau, la proporción es sinónimo de equidad. Quien tiene 10 veces más que los demás debe contribuir 10 veces más que los demás. Sin embargo no es claro por qué la relación no puede ser diferente. Por ejemplo, que quien tiene 10 veces más deba contribuir 15 veces más que los demás. Es decir, la proporcionalidad podría ser insuficientemente equitativa en cuyo caso deberíamos defender un criterio *progresivo* en los tributos. En segundo lugar, este autor afirma que es posible distinguir entre bienes que son superfluos y necesarios para la subsistencia, pero no proporciona un criterio certero para hacer la distinción. En tercer lugar, alguien podría alegar que la contribución debería correlacionarse con las ventajas que se

18 En la doctrina tributaria, a este tipo de servicios que implican una contribución de acuerdo al beneficio recibido y que no constituyen servicios esenciales del Estado, comúnmente se los denomina “tasas” o “contribuciones especiales”. (Mordeglia, R. 1986, 205-233; Villegas. 2002, 169-197). Sin embargo, dado que las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos implican el ejercicio de un poder coercitivo por parte del Estado que implica una prestación de parte de los ciudadanos, podrían asimilarse. Peter Vallentyne, los asemeja incluso a cualquier tipo de prestación que el Estado pueda coactivamente exigir, como por ejemplo, el servicio militar obligatorio. “Moreover, I shall also include state-required provisions of services (e.g., military service, or use of one’s car or land) or goods (e.g., crops) as taxes as well (even though they need not require the payment of any specified financial value)”. Véase Vallentyne, P. 2012, Ap. I.

obtienen de la existencia del Estado. Pero este criterio no es equivalente al sacrificio sino más bien al beneficio adquirido.

No obstante las dificultades que conlleva determinar un criterio correcto para evaluar las contribuciones económicas de los ciudadanos la conclusión es simple. La noción de capacidad contributiva no tiene un rol normativo determinado al momento de evaluar el sistema tributario. Si se acepta que los tributos pueden servir como una herramienta para alcanzar objetivos sociales tales como la justicia distributiva, entonces es necesario aceptar que el sacrificio puede no ser proporcional y que el beneficio obtenido puede ser irrelevante.

La tributación exigida a quien tiene bienes superfluos, en tiempo de necesidad, puede extenderse sobre todo aquello que esté más allá de las necesidades de subsistencia. (Rousseau, J. J. 1987, 133, traducción propia).

De este modo, Rousseau niega la idea de una cierta capacidad contributiva que nos auxilie en la determinación de la contribución adecuada. Cualquier persona debería contribuir todo aquello que no fuese estrictamente necesario para subsistir. Pero esto no podría plausiblemente ser tomado como un criterio de justicia en la distribución de cargas sociales.

IV. Conclusión

¿Cómo queda entonces la noción de capacidad contributiva, una vez que se examinan los diferentes criterios evaluativos de las instituciones que distribuyen cargas sociales? La respuesta que parece surgir es que la noción de “capacidad contributiva” no tiene un rol normativamente relevante en la Teoría de la Justicia como Equidad. No cumple una función de restricción de la potestad tributaria estatal en contra de los esfuerzos de la doctrina. Dicho concepto no contribuye a comprender cómo debe garantizarse la igualdad en la aplicación de las instituciones tributarias. Si por otra parte, se entiende que el principio de capacidad contributiva está basado sólo en la noción de igualdad formal, esta noción no es útil para determinar cuando la capacidad contributiva de una persona ha sido vulnerada

y por lo tanto, inútil para determinar cuando el tributo se convierte en una actividad confiscatoria. Por todo ello, el concepto de capacidad contributiva resulta irrelevante como criterio de justicia tributaria.

En una concepción liberal de la justicia como la representada en *Justicia como Equidad* el único límite en la imposición de una carga social o el requerimiento de una contribución tributaria se encuentra en la idea de libertades básicas. En la especificación de estas libertades no hay lugar para proteger la libertad de tener propiedad privada más allá de los carriles institucionales predeterminados. Cada libertad es un camino institucional que las personas pueden elegir y que está protegido de la interferencia de los demás, pero su definición y justificación depende de la justicia del esquema institucional en su totalidad y no de ciertas instituciones consideradas de manera aislada.

BIBLIOGRAFÍA

- Arneson, Richard J. 1999. Against Rawlsian Equality of Opportunity. En *Philosophical Studies*, 93 (1), 77-112.
- Casal, Paula. 2007. Why Sufficiency Is Not Enough. En *Ethics*, 117 (2), 296-326.
- Chulvi, Cristina P. 2001. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Cohen, Gerald A. 2008. *Rescuing Justice and Equality*. London: Harvard University Press. Hardcover ed.
- Fatauros, Cristián. 2014a. Justicia Distributiva y Relevancia Moral de la Suerte (Manuscrito). Tesis doctoral en evaluación. Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.
- Fatauros, Cristián. 2014b. *La Tolerancia Máxima de la Justicia Procesal Pura: Impuestos sobre la Riqueza*. Revista Anacronismo e Irrupción. En prensa.
- Frankfurt, Harry. 1987. Equality as a Moral Ideal. En *Ethics*, 98 (1), 21-43.
- Frankfurt, Harry. 1997. Equality and respect. En *Social Research*, 64 (1), 3-15.
- García Dorado, Francisco. 2003. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson.
- Guttman, Amy y Dennis Thompson. 1996. *Democracy and disagreement*. Cambridge: Harvard University Press.

- Held, David. 2006. *Models of Democracy* (Third ed.). Cambridge, UK: Polity Press.
- Herrera Molina, Pedro M. 1998. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons.
- Mordeglia, Roberto M. et al. 1986. *Manual de Finanzas Públicas* (2a. ed.). Buenos Aires: A-Z editora S.A.
- Murphy, Liam. & Thomas Nagel. 2004. *The myth of ownership: taxes and justice*. Oxford, USA: University Press.
- Nozick, Robert. 1974. *Anarchy, state, and utopia*. New York: Basic Books.
- Pogge, Thomas. 1989. *Realizing Rawls*. Ithaca [N.Y.]: Cornell University Press.
- Rawls, John. 1971–1999. *A Theory of Justice. Revised Edition*. Cambridge, Mass.: Belknap Press of Harvard University Press.
- Rawls, John. 1982a. The basic liberties and their priority. En *The Tanner Lectures on Human Values*, 3, 1–89.
- Rawls, John. 1982b. Social Unity and Primary Goods. En Sen, A. & Williams, B. (eds.), *Utilitarianism and Beyond*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Rawls, John. 1986. *Justicia como equidad y otros ensayos: materiales para una teoría de la justicia*. (M. A. Rodilla, Trans.). Madrid: Tecnos.
- Rawls, John. 2001. *Justice as fairness: a restatement*. Vol. 1. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, Erin Kelly ed.
- Sagüés, Néstor. P. 1997. *Elementos de derecho constitucional*. Buenos Aires: Astrea.
- Slemrod, Joel & Jon Bakija. 2008. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. (4th. ed.). Cambridge, Mass.: MIT Press.
- Vallentyne, Peter. 2007. Libertarianism and the state. En *Social Philosophy and Policy*, 24, 01.
- Vallentyne, Peter. 2012. Taxation, Redistribution and Property Rights. En *Routledge Companion to Philosophy of Law*. Routledge: A. Marmor (Ed.).
- Van Parijs, Philippe. 1995. *Libertad real para todos*. Barcelona: Paidós
- Van Parijs, Philippe. 2003. Difference Principles. En *The Cambridge Companion to John Rawls*, Samuel Freeman (Ed.), 200. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Villegas, Héctor B. 2002. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, (8va. ed.). Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Waldron, Jeremy. (1986). John Rawls and the social minimum. En *Journal of Applied Philosophy*, U.K., 3(1), 21–33.