

Características generales de la tributación en España y Argentina

POR JOSÉ MARÍA PÉREZ ZÚÑIGA (*)

Sumario: I.— Introducción. Características generales de la tributación en España y Argentina.— II. Principios generales de la imposición.— III. Categorías tributarias.— IV. Conclusiones.— V. Bibliografía.

Resumen: en los últimos años se han producido reformas legislativas tanto en España como en Argentina para aumentar la imposición directa y también la recaudación tributaria. Pero son los principios de justicia y las categorías tributarias los que determinan la tributación en ambos países. En este trabajo realizamos un estudio de derecho comparado sobre las características generales de ambos sistemas tributarios partiendo de la legislación, la doctrina y la jurisprudencia. Para ello, recordaremos en primer lugar las características generales de la imposición y las más recientes reformas tributarias producidas en ambos países. En el segundo epígrafe de este trabajo estudiaremos los principios generales de la imposición según los textos constitucionales. En tercer lugar, analizaremos las categorías tributarias reguladas en la normativa española y argentina. Y, por último, concluiremos con algunas reflexiones al respecto, según los objetivos propuestos, haciendo una especial consideración de los principios de justicia tributaria en España y en Argentina.

Palabras claves: tributos - principios tributarios - doctrina - derecho comparado

General characteristics of the taxation in Spain and Argentina

Abstract: *in the last years, legislative reforms have taken place both in Spain and in Argentina to increase the direct imposition and also the tax collection. But they are the principles of justice and the taxing categories those who determine the taxation in both countries. In this paper we realize a study of comparative law on the general characteristics of both tributary systems departing from the legislation, the doctrine and the jurisprudence. For it, we will remind first the general characteristics of the imposition and the most recent tax reforms produced in both countries. In*

(*) Ph.D en Derecho. Prof. Departamento del Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Granada, España.

the second epigraph of this work we will study the general principles of the imposition according to the constitutional texts. Thirdly, we will analyze the tax categories regulated in the Spanish and Argentine regulation. And, finally, we will conclude with some reflections in the matter, according to the proposed objectives, doing a special consideration of the principles of tributary justice in Spain and Argentina.

Keywords: *taxes - taxing principles - doctrine - comparative law*

I. Introducción. Características generales de la tributación en España y Argentina (1)

En los últimos años, tanto en España como en Argentina se han producido reformas legales con el objeto de mejorar la imposición directa y aumentar la recaudación. En España se ha llevado a cabo una reforma de los principales impuestos: IRPF, IS, IVA e incluso de la Ley General Tributaria, con el objetivo incentivar la actividad económica y mejorar la economía familiar. Entre otras medidas, se ha rebajado la tarifa general del IRPF, con reducción de tramos, que pasan de siete a cinco, y de los marginales, que oscilan del 9,50% al 22,50%; también la tarifa del ahorro, que recoge tres tipos para tres tramos (9,5%, 10,5%, 11,5%), tributando todas las ganancias patrimoniales dentro de esta tarifa (antes, las ganancias a corto plazo o de menos de un año se gravaban con la base imponible general), y lo mismo ocurre con las tarifas del IRNR, que se reducen igualmente (19%, 21% y 23%). Además se ha elevado el mínimo exento del contribuyente a 12.000 euros y mejorado los mínimos personales y familiares en una horquilla que oscila entre el 25% y el 33%, creándose nuevas deducciones para las familias con ascendientes discapacitados y para las familias numerosas. Y se ha regulado el denominado impuesto de salida, que se aplica a aquellos contribuyentes con participaciones en sociedades superiores al 25% que cambian de residencia habitual, habiendo vivido en España diez de los quince años inmediatos anteriores a la salida del país, salvo que se traslade el domicilio a otro país de la UE, con el objeto de someter a tributación rentas generadas en España aunque no se hayan realizado, para evitar las pérdidas recaudatorias en caso de que cuando dichas ventas se realicen efectivamente el obligado tributario ya no tuviera la condición de contribuyente por el IRPF (artículo 94 Ley del IRPF).

(1) Abreviaturas más utilizadas: CArg.: Constitución de Argentina de 1994. CIDH: Corte Interamericana de Derechos Humanos. CE: Constitución Española de 1978. F J: Fundamento Jurídico. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. IS: Impuesto sobre Sociedades. IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido/Agregado. LGT: Ley General Tributaria. LTPP: Ley de Tasas y Precios Públicos. MCTAL: Modelo del Código Tributario para América Latina. SCSA: Sentencia de la Corte Suprema Argentina. STC: Sentencia del Tribunal Constitucional. STJCE: Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. TC: Tribunal Constitucional. UE: Unión Europea. IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Respecto al Impuesto de Sociedades, el tipo impositivo se ha reducido a un 25%. Se ha adaptado asimismo el IVA al Derecho comunitario, limitándose el régimen de estimación objetiva a aquellas actividades de reducido volumen en las que los destinatarios sean, básicamente, consumidores finales. Y se ha modificado la LGT para dotar a la Administración de nuevas herramientas para la lucha contra el fraude fiscal, tanto en el ámbito nacional como internacional (Martín Abril, 2015: 23-37, 90-93), por lo que podemos hablar de medidas que pretenden mejorar la eficiencia de la Administración en la recaudación tributaria.

También el aumento de la recaudación y la redistribución de los ingresos han sido los principales objetivos de las reformas fiscales que se han llevado a cabo en varios países de América Latina (CEPAL, 2016: 7), fundamentalmente en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y de las personas jurídicas, centradas en la modificación de la base imponible, los tipos de gravamen y la tributación internacional (Gómez Sabaini y Morán, 2013: 11 y ss.). Con respecto al Impuesto sobre la Renta, las modificaciones se han centrado en la ampliación de la base imponible. Es el caso de Argentina, donde se elimina la exención a la compraventa de acciones y títulos que no cotizan en bolsa, y se aumenta el mínimo exento para las personas físicas, y donde se introdujeron los derechos de exportación, con tipos de gravamen progresivos y una tasa nominal mínima del 45%; aunque en 2015 se han eliminado estos derechos sobre los productos agropecuarios y sobre la mayoría de las exportaciones industriales, salvo la soja, en cuyo caso la quita de la retención sería gradual y que se redujo del 35% al 30% (CEPAL, 2016: 43). Además, aumentan las deducciones a los trabajadores que tengan un nivel de ingresos entre los 15.000 y los 25.000 dólares, estableciéndose una exención sobre la segunda cuota del salario complementario (SAC) para sueldos inferiores a 30.000 dólares (CEPAL, 2016: 42). En lo que se refiere a los ingresos tributarios, aumentaron en este país en un 2,9% (Cepal, 2015), gracias a una mayor recaudación del IVA y del Impuesto de la Renta y del Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, en Argentina son muy importantes los ingresos procedentes de los recursos naturales, que no se han computado tradicionalmente como ingresos tributarios, pues suelen configurarse como regalías sobre la explotación de dichos recursos, particularmente de hidrocarburos, vinculados además al lugar geográfico donde se obtienen, optándose por la explotación por cuenta propia de los hidrocarburos a través de la empresa monopolísticas estatal Yacimientos Petrolíferos Fiscales (YPF).

Sin embargo, son las categorías y los principios tributarios los que determinan la tributación en Argentina y España. Desde esta perspectiva, en este trabajo analizaremos las características más importantes de la tributación en ambos países.

II. Principios generales de la imposición

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no se encuentra establecido, con carácter general, en todas las constituciones de los países de América Latina. Sí en la Constitución de Argentina de 1994, aunque sólo indirectamente, cuando en el artículo 4 se hace referencia a los principios de equidad y proporcionalidad:

“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

En el artículo 16, por su parte, se recoge el principio de igualdad:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento; no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos los habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”;

y el principio de reserva de ley se establece en el artículo 75.2:

“Corresponde al Congreso: 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”.

El principio de reserva de ley no tiene desarrollo legislativo en la normativa argentina fuera de la constitución; no en la Ley de Procedimiento Tributario (ley 11.683, 1998, cuyo texto ordenado fue aprobado por el Anexo I del decreto 821/98, publicado en el Boletín Oficial el 20/07/1998, y normas modificatorias), pero sí encontramos similitudes entre la redacción de estos principios en la Constitución argentina de 1994 y la del artículo 31 de la Constitución española de 1978:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario

justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

Unos principios recogidos también en el artículo 3 de la LGT (principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario).

De este modo, los sistemas tributarios de España y Argentina se configuran sobre la base de los principios de legalidad, generalidad, capacidad económica y no afectación. Es tradicional la distinción entre principios materiales y formales. Los primeros se ocupan de que los tributos sean justos y, en consecuencia, se articulan como criterios de reparto de las cargas fiscales entre los ciudadanos, estando vinculados a la concepción general de la justicia como valor constitucional básico. En cuanto a los principios designados como formales, hacen referencia a los procedimientos que deben seguirse en su ordenación, de ahí que se traduzcan esencialmente en el principio de legalidad o de reserva de ley. Para explicar las nociones básicas de estos principios acudiremos a la doctrina y a la jurisprudencia de ambos países.

II.1. El principio de reserva de ley

Los principios designados como formales, hacen referencia a los procedimientos que deben seguirse en su ordenación, de ahí que se traduzcan esencialmente en el principio de legalidad o de reserva de ley formulado en los artículos 31.3 y 133 CE, y 8 LGT, en España; y en el artículo 75.2 CArg., en Argentina.

Este principio implica que sólo mediante ley se crearán *ex novo* tributos y se regularán sus elementos esenciales; un principio de autoimposición, por tanto, que supone la aplicación del principio de soberanía popular en materia tributaria, pero que admite la colaboración del reglamentaria en su aplicación. Una exigencia constitucional que pretende garantizar que sean las leyes, en su condición de normas emanadas del Poder Legislativo, las que regulen el régimen jurídico de los tributos. Éste es el denominado principio de reserva de ley en materia tributaria o principio de legalidad tributaria. Una reserva de ley que es, en buena medida, una reserva de procedimiento (Colao Marín, 2011: 106), caracterizado por las notas de pluralidad, discusión y publicidad.

De este modo, estos preceptos constitucionales incorporan dos mandatos que se contrapesan: por una parte, facultan a los poderes públicos para imponer a los ciudadanos prestaciones patrimoniales con las que atender a los fines públicos;

de otra, sujeta el establecimiento de estas obligaciones a su previa aceptación por los representantes de los ciudadanos. Por tanto, el principio de reserva de ley asegura a los ciudadanos que su libertad y propiedad sólo serán limitadas o gravadas por decisión de sus representantes legítimos; o, como decía el Tribunal Constitucional español en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero:

“asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes”; o también, “una garantía de autodisposición de la comunidad sobre sí misma”.

Como señala Aguallo Avilés (1992: 216) citando a Pérez Royo (1972: 209-213), dos son las exigencias fundamentales que se identificaban en la base de esta institución en el primer constitucionalismo: en primer lugar, una función de marcado carácter político: el control indirecto sobre la actuación del Gobierno y la dirección política del país Pérez Royo (1972: 213-214); en segundo lugar una función garantista, de protección de la esfera de libertad personal y patrimonial de los particulares contra intromisiones arbitrarias del Ejecutivo Pérez Royo (1978: 398-399). Así, esta última es la que propiamente daría razón de ser a la reserva de ley como regla de *autoimposición* (Ferreiro Lapatza, 1989: 41-42), según la cual los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que, bien los que deben satisfacerlos, bien sus legítimos representantes, han otorgado su aquiescencia: *no taxation without representation* (Aguallo Avilés, 1992: 217).

En palabras del Tribunal Constitucional español:

“(...) responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes Públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano... cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un Ente Público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos, cuente pare ello con la voluntaria aceptación de sus representantes” (STC 185/1995, 14 de diciembre, F. J.3, remitiéndose a la STC 19/1987, F. J. 4º).

Además, afirma Galán y Galán (2001: 240-241), la reserva de ley se puede interpretar también desde el punto de vista de la existencia de entes autónomos. Así, desde una primera perspectiva democrática, la finalidad de la reserva de ley sería

asegurar que determinadas decisiones, precisamente aquellas que se consideran más relevantes para la comunidad, sean adoptadas por órganos directamente representativos; en segundo lugar, desde el punto de vista de la autonomía, la reserva de ley cumpliría una función en relación con la distribución territorial del poder público. En este sentido, la reserva de ley atribuye poderes concretos a entes concretos, y a la vez veda o delimita la capacidad de actuación de los demás, delimitando los espacios de los ordenamientos. Una delimitación que no sólo tiene trascendencia por lo que respecta a la potestad normativa del Poder ejecutivo estatal, sino también de los Gobiernos subnacionales, que ven limitados sus poderes en relación a esta materia.

Como destaca Colao Marín (2011: 114) la reserva de ley cumple además la función de definir, en un Estado con niveles de poder distintos, qué elementos deben permanecer en la ley. Porque los parlamentos y la Asamblea nacional cumplen una función centralizadora de decisiones, que afecta a principios como el de unidad o el de igualdad y de forma significativa a los Entes Locales, que a pesar de representar directamente a un conjunto de ciudadanos, no tienen, en el sistema, una posición central, señalando (Colao Marín, 2011: 11):

“el principio de reserva de ley, como colabora en la certeza del ordenamiento, lo hace también en la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, tanto en la generación del derecho, porque la ley ejerce un control sobre la normativa de rango inferior que impide cierto tipo de conductas normativas, como en la fase de interpretación del mandato, porque las virtudes del sistema en cuanto a seguridad jurídica redundan en virtudes en cuanto a la interpretación que del sistema hacen los Tribunales y, en general, los sujetos llamados a aplicar el Derecho”.

Al respecto, en cuanto a los límites del desarrollo reglamentario, señala la *Corte Suprema de Justicia argentina*:

“La primera conclusión que surge con toda evidencia es que los beneficios que se han establecido en el decreto 285/99 comportan, en su gran mayoría, el ejercicio de facultades de carácter tributario —aduaneras, impositivas o vinculadas con el Régimen Nacional de la Seguridad Social—, las que son competencia exclusiva del Poder Legislativo —arts. 4º, 17 y 75, incs. 1º y 2º, de la Constitución Nacional— y cuyo ejercicio está vedado al Poder Ejecutivo Nacional (...). Que lo expuesto precedentemente permite concluir que el decreto 285/99 resultó insanablemente nulo por oponerse al principio de legalidad que rige en materia tributaria y al claro precepto del art. 99, inc. 3º, de la Constitución Nacional, y que, por ende, se encuentra privado de todo efecto

jurídico” (Z. 74 XXXV Zofracor SA c/ Estado Nacional s/ amparo Buenos Aires, 20 de septiembre de 2002).

En este sentido, resulta fundamental que las constituciones reserven o no al Estado la competencia exclusiva sobre la política tributaria, pues esto significa que en caso de que así sea, las líneas maestras en esta materia las marcará el Estado, impidiendo así que existan desigualdades tributarias en razón del territorio, aunque sea admisible e incluso conveniente la colaboración de las distintas Administraciones públicas para hacer una política fiscal efectiva, para lo que harán uso de sus facultades normativas.

II.2. Los principios materiales de justicia tributaria

Si analizamos la normativa, podemos decir que los principios netamente tributarios de justicia material en el tributo son los de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad, interdicción de la confiscatoriedad y equidad o justicia tributaria, si bien algunos países —y España entre ellos— añaden en sus constituciones otros principios de orden administrativo, que tienen como objetivo la eficiencia y la suficiencia financiera de los sistemas tributarios y la ordenación material del gasto público (eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público).

Así, **Argentina** (artículos 4 y 16 CArg.) recoge los principios de proporcionalidad (entendemos que podemos identificarlo con el principio de progresividad español, como explicaremos a continuación), equidad e igualdad; y **España** (artículo 31 CE) recoge también los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad e interdicción de la confiscatoriedad, eficiencia y economía.

Dejando al margen los principios de índole administrativa y ordenación del gasto público, como son los de eficiencia, economía y suficiencia recaudatoria, simplicidad o sencillez y transparencia, o los de carácter general y predicables a todo tipo de normas, porque persiguen proteger la seguridad jurídica del contribuyente, como el de irretroactividad (2); o los que inciden en la buena práctica de las Administraciones, como el de prohibición de la doble imposición o el de libre circulación de personas y capitales; los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad son principios netamente tributarios y aspectos parciales de un único principio: el principio de justicia

(2) La doctrina latinoamericana sí considera como principio tributario la irretroactividad de las normas tributarias. Para Valdés Costa (1996: 241) “el postulado de que las leyes no tiene efecto retroactivo, es decir, que se aplican solo a los hechos que ocurren con posterioridad a su vigencia, tiene especial y generalizado prestigio en materia tributaria”. Es un criterio recogido en el Modelo de Código Tributario para América Latina.

tributaria o de equidad, como se denomina en la mayoría de las constituciones de los países latinoamericanos (3).

Así, en el análisis pormenorizado de los mismos y a la hora de aplicar la norma tributaria ha de tenerse siempre presente la interrelación con los restantes principios, como ha destacado el *TC español* (STC 209/1988, 10 de noviembre).

Acudiendo a la doctrina, y siguiendo la clásica distinción del profesor De Castro, los principios generales de Derecho público van a desplegar tres tipos de funciones: actuarán como fuente del Derecho en defecto de ley y costumbre aplicable; son fundamento del ordenamiento jurídico en general y de sus instituciones en particular; y actuarán como guía en la interpretación de las normas jurídicas. Así, todos los textos constitucionales contendrán los principios básicos del ordenamiento jurídico de cada país, y es tradicional que dentro de ellos se incluyan también principios materiales de justicia tributaria; principios que como señalan los profesores Eserverri y López Martínez (1999: 175-176) “no tienen un solo un valor programático, sino fundamentalmente normativo”. Pasemos a desarrollarlos brevemente.

II.2.1. El principio de generalidad

Este principio establece el llamamiento a que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas. Con el término “todos” el legislador ha querido incluir a los ciudadanos extranjeros, y no sólo a los ciudadanos nacionales, a las personas físicas y jurídicas nacionales y extranjeras, en aplicación del principio de territorialidad (Martín Queralt y otros, 2014: 103). Además, este principio, como sucede con el resto de las leyes, impide la aplicación de privilegios *intuitu personae*, aunque esto no significa que sea inadmisibles la imposición tributaria a un determinado sector económico o a grupos de personas que se encuentren en idéntica situación.

Por otra parte, en una sociedad en que el principio de igualdad constituye una conquista irrenunciable, la generalidad en el ámbito tributario incide en una aplicación correcta del ordenamiento tributario para que no sólo no existan privilegios amparados en la ley, sino que tampoco se produzcan situaciones de privilegio al aplicarla; vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan calificarse como discriminatorias. Además, el principio constitucional de generalidad constituye un mandato directo al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica (Martín Queralt y otros, 2014: 103).

(3) Este tema lo hemos tratado extensamente en otro trabajo (Pérez Zúñiga: 2016).

Explica el *Tribunal Constitucional español* (STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 7) que:

“la expresión todos absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas y jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas— que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra al deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado (también SSTC 193/2004, 4 de noviembre, y 10/2005, 20 de enero)”.

En cuanto a la concesión de exenciones y bonificaciones, éstas son materialmente legítimas cuando, a pesar de favorecer a personas dotadas de capacidad económica suficiente para soportar la carga tributaria, el legislador les dispensa del pago de los tributos para satisfacer otros fines constitucionales o, sin ir más lejos, para hacer posible la aplicación del principio de equidad (justicia tributaria); o también, siendo el sistema tributario un instrumento imprescindible para la política económica, porque el Estado se vea obligado a utilizarlo como tal (STC 57/2005, 14 de marzo, FJ 4º).

II.2.2. El principio de igualdad

La igualdad es un principio básico, que está regulado en los textos constitucionales en varias vertientes de las que se derivan importantes consecuencias jurídicas: igualdad formal de los ciudadanos en la ley, así como un mandato a los poderes públicos para que la hagan efectiva; una igualdad subjetiva, para que el legislador elabore normas que traten por igual a los destinatarios de las mismas, impidiendo la discriminación de los individuos por cualquier condición o circunstancia de carácter personal o social (sexo, raza, opinión, etc.), y la igualdad como principio material de justicia tributaria, que es una igualdad en la ley y objetiva, pues ordena al legislador evitar tratamientos diferentes cuando las realidades económicas contempladas en la norma de que se trate resulten ser idénticas.

Desde un punto de vista genérico, pero aplicable en materia tributaria (artículo 16 CArg.), *la Corte Suprema de Justicia argentina* se refiere así al principio de igualdad:

“El texto de tal disposición, inspirada por la conciencia democrática de sus autores, que abominan toda primacía ilegítima que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales, para declarar enseguida, que todos los habitantes son iguales ante la ley, demuestra con toda evidencia cuál es el alto propósito que la domina: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se les concede a otros en iguales circunstancias (Fallos: 16:118; 101:401). No es, pues, la nivelación absoluta de los hombres lo que se ha proclamado, aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección, en lo posible, de las desigualdades naturales” (Fallos: 151: 359 “Don Eugenio Díaz Vélez c. Provincia de Buenos Aires”, sentencia de 20 de junio de 1928).

Y también, citando la jurisprudencia de la *Corte Interamericana de Derechos Humanos* (opinión consultiva OC-4/84 del 19 de enero de 1984, Serie A, N° 4, Capítulo IV, párrafos 56 a 58), añade:

“En suma, no todo tratamiento jurídico diferente es discriminatorio y violenta los derechos constitucionales. Existen desigualdades fácticas que pueden traducirse en desigualdades justificadas en el tratamiento jurídico, que expresen una proporcionada relación entre las diferencias objetivas y los fines de la norma” (Z. 74 XXXV. Zofracor S.A. c/ Estado Nacional., Buenos Aires, 20 de septiembre de 2002).

En relación a este principio, es ya tradicional citar los criterios sintetizados por el *Tribunal Constitucional español* en las SSTC 76/1990, 26 de abril (FJ 9) y 214/1994, 14 de julio (FJ 8):

a) “No toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del principio de igualdad, sino que dicha situación la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el

fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”.

II.2.3. El principio de capacidad económica

La capacidad económica del individuo es la medida de contribución al sostenimiento de los gastos públicos del Estado. Este principio supone un mandato expreso al legislador para buscar la riqueza objeto de gravamen allí donde se encuentre, y, en sentido contrario, le prohíbe gravar aquello que en el común de los casos no sea manifestativo de riqueza; es decir, le prohíbe gravar una capacidad económica inexistente o ilusoria.

Al respecto, señala la *Corte Suprema de Justicia argentina* (Causa “Hermitage c. Poder Ejecutivo Nacional”, del 15 de junio de 2010, FJ 10 y 15) (Citado por Rezzo y Rezzo Agli, 2013: 145):

“En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello que requieren un uso inteligente, concreto y racional. Es en el supuesto de las presunciones denominadas *iuris et de iure*, en el que la cuestión adquiere su mayor dramatismo, pues hay veces que el legislador para simplificar acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales aseguramientos (...) la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido”.

Así, con Eseverri Martínez (2008: 31), podemos decir que si son índices significativos de la capacidad económica de los ciudadanos la renta en la medida que se obtiene, el patrimonio en la medida que se posee y el consumo en la medida que se realiza, habrá que concluir que los tributos deberán gravar la renta y el patrimonio o bien el consumo de bienes y servicios. Y por eso señala el TC español que en ningún caso resulta admisible que se graves rentas o riquezas aparentes o inexistentes.

De este modo, el principio de capacidad económica sería el fundamento del deber de contribuir a los gastos públicos, opera como un límite al legislador tributario para que establezca figuras tributarias que graven la capacidad económica del ciudadano y no aquellas que no pongan de manifiesto esta capacidad económica y, finalmente, modula también la aplicación de los tributos de acuerdo a la situación personal y patrimonial de los llamados a satisfacerlos. Por lo demás, éste es un principio predicable a todo el ordenamiento tributario en su conjunto y globalmente considerado, como han señalado la doctrina y el TC, y no siempre justificado en cada una de las figuras tributarias.

II.2.4. El principio de progresividad y la no confiscación

En la doctrina latinoamericana, proporcionalidad se ha identificado con progresividad. Lo hacen Moreno Padilla (1984: 274), Aucar Merchan y Subía Pinto (2008: 31) y Villegas (2003: 275), señalando el primero: “la proporcionalidad consiste en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica”. Así, el principio de progresividad da un paso más, pues implica que, a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, debe aumentar también en una proporción superior a ese incremento —más que proporcionalmente— la contribución tributaria al sostenimiento de los gastos públicos, lo que permite redistribuir la riqueza. Como expresión de la idea de solidaridad, la progresividad debe articular técnicamente el sistema tributario para hacerla posible, y lograr así también un sistema tributario justo. Sin embargo, éste es un principio que no resulta apreciable en todas las figuras tributarias (sí en el Impuesto de la Renta, por ejemplo, no tanto en el IVA), por lo que es aplicable al sistema tributario considerado en su conjunto. Pero su inclusión en las Constituciones revela la preocupación del legislador por buscar un sistema tributario más justo.

II.2.5. El principio de equidad o de justicia tributaria

Estos principios son un aspecto parcial de un único principio: el de justicia tributaria, llamado principio de equidad en buena parte de las constituciones latinoamericanas. Relacionándolo con el principio de no confiscatoriedad, García Vizcaíno (1996: 296) señala que:

“el principio de equidad significa sustancialmente asegurar el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo que si la ley tributaria imposibilitara el ejercicio de estos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya todo el sistema de libertad individual”.

Y para Plazas Vega (2005: 429) implica la aplicación equitativa de la norma tributaria, relacionándolo con el principio de igualdad y con el axioma de que sea igual para los iguales y desigual para los desiguales, pues, ateniéndonos a la etimología del término, la equidad deriva del latín *aequitas* y significa sin desigualdades.

Aunque el principio de capacidad económica se ha configurado tradicionalmente como el principio basilar de la justicia en el tributo, el TC español lo pone en relación con el resto de principios para interpretarlos conjuntamente, tanto es así, que ha llegado a decir que “no se trata de un valor absoluto que deba encontrarse en todos los supuestos de aplicación del tributo” (STC 37/ 1987, 26 de marzo). Nos encontramos, de este modo, con un principio que orienta al sistema tributario en su conjunto, y, por lo tanto, su virtualidad no se circunscribe a cada tributo en particular. Así lo ha entendido la mayoría de la doctrina al interpretar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español (además de la citada sentencia, el TC se refiere al principio de capacidad económica en la STC del 20 de julio de 1981 —RTC 1981, 27—; Auto núm. 230/1984, del 11 de abril (JC, VIII); STC 37/ 1987, del 26 de marzo —RTC 1987, 37—; STC 126/1987, del 16 de julio —RTC 1987, 126—; STC 45/1989, del 20 de febrero —RTC 1989, 45—). También Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero (2014: 102) destacan que el artículo 31 CE “conecta el citado deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica, y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el sistema tributario en su conjunto” (SSTC 182/1997, del 28 de octubre, 137/2003, del 3 de julio, 108/2004, del 30 de junio, y 189/2005, del 7 de julio).

III. Categorías tributarias

A pesar del mandato constitucional y de las normas citadas anteriormente, el concepto de tributo no ha sido una cuestión pacífica. Ni las Constituciones de los países América Latina ni la CE definen las categorías tributarias. Sí se definen o hay una referencia a ellas en la normativa de Argentina y en la normativa española. Sin embargo, sería muy útil —para el jurista y para el técnico, pero también para los ciudadanos— que existiera una homogeneidad en la utilización de los conceptos tributarios en todos los países de habla hispana a ambos lados del Atlántico.

III.1. España

Tampoco en España existía una definición legal de las categorías tributarias hasta redacción dada a la Ley General Tributaria por la ley 58/2003, del 17 de diciembre. Actualmente, el artículo 2 (“Concepto, clases y fines de los tributos”), define así las categorías tributarias, que tomaremos como referencia para poder clarificar conceptos:

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:
 - a. Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.
 - b. Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.
 - c. Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

De este modo, como explican Martín Queralt y otros (2014: 72) no hay más tributos que los que son calificables, en atención a su régimen jurídico, como tasas, contribuciones especiales o impuestos. Y cualquier figura tributaria debe ser, coherentemente, subsumida dentro de una de estas tres especies. De ahí que la Disposición Adicional 1ª) LGT haya dispuesto que “las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos, rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica”.

Como destacan estos autores, es muy importante la referencia en esta Disposición Adicional a las exacciones parafiscales, pues:

“con ello (la LGT) trata de ponerse fin a una historia, la de los denominados tributos parafiscales, caracterizada por una nota común a todos ellos: siendo tributos, se exigen por normas distintas de las que se aplican a los tributos, obviando sobre todo las exigencias del principio de reserva de ley y de los principios materiales de justicia tributaria” (Martín Queralt y otros, 2014: 72).

Sin embargo, como ha explicado Lasarte Álvarez (2000: 6) en contra de lo que pueda parecer en una primera aproximación, vamos a encontrarnos configuradas como tributos algunas prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas cuyos fines no son estrictamente recaudatorios (caso de los tributos con fines extrafiscales), mientras en otras ocasiones, inequívocas figuras tributarias desde una perspectiva dogmática, escapan de ese régimen jurídico (caso de las exacciones parafiscales, o de los precios públicos); o se someten difícilmente a sus principios (caso de las tasas en relación al principio de capacidad económica), o se rigen por disposiciones propias al margen del ordenamiento fiscal propiamente dicho (caso de las cotizaciones a la Seguridad Social en España que, sin embargo, están configuradas como tributos en buena parte de los países de América Latina). En palabras de Aguillo Avilés (1992: 59):

“Semejante vocablo, empero —años de literatura científica así lo han demostrado—, no es más que una suma de signos, cuyo contenido dista mucho de ser preciso. Qué sea el tributo, por decirlo de otro modo, es, aún hoy, un interrogante que no siempre obtiene la misma respuesta”.

Con todo, el tributo es un elemento que ha tenido que elaborar la ciencia jurídica, y así, jurídicos son los elementos caracterizadores que nos aproximan a su esencia. De las múltiples definiciones doctrinales, Lasarte Álvarez (2000: 6) destaca las siguientes características:

Son prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas exigidas por un ente público. Es, por tanto, una obligación *ex lege*, es decir, impuesta por ley con independencia de la voluntad de quienes deben satisfacerla. Una vez realizado el presupuesto de hecho previsto por el legislador (en materia tributaria, el hecho imponible o generador como causa del nacimiento de la obligación tributaria) se produce la consecuencia jurídica de la obligación de pago en razón del mandato legal.

Dicha obligación legal encuentra su fundamento en la necesidad y el deber de financiar los gastos públicos (artículo 4 CArg., y artículo 31.1 CE).

Se trata, por tanto, de una obligación patrimonial, pues la prestación consiste en la entrega al ente público correspondiente de una cantidad de dinero. No

obstante, el ordenamiento permite excepcionalmente el pago en especie o la entrega de un bien.

Deben exigirse respetando los principios de justicia material en el tributo (artículos 4 y 16 CArg., y artículo 31.1 CE), siendo la regla fundamental que cada cual pagará de acuerdo a su capacidad económica, pues es éste el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento del tributo.

En algunos casos, los tributos pueden perseguir además fines extrafiscales, alejándose de ese fin exclusivamente recaudatorio; persiguiéndose con ello que el sistema tributario colabore en la consecución de ciertos objetivos económicos y sociales recogidos en la Constitución en aras del interés general.

De estas características, la más importante es que se trate de prestaciones patrimoniales de carácter público coactivas; pues si no lo son, tampoco son tributos, y no tienen porqué cumplir, entonces, los principios de justicia material que los informa y que no tienen sólo un valor programático, sino fundamentalmente normativo. El problema, además, es que la utilización de otras figuras no tributarias puede desplazar el entramado tributario en la financiación del gasto público, y la función redistributiva que cumple (Agulló Agüero, 1993: 550-551) o, al menos, debe cumplir.

Porque los principios tributarios (materiales y formales, de ordenación y de aplicación del sistema tributario) son los que aseguran el carácter solidario y redistributivo del sistema tributario, y los que garantizan que todos tengan acceso a las mismas prestaciones con independencia de su capacidad económica. De hecho, es doctrina mayoritaria la que considera que los principios materiales de justicia tributaria sólo se predicen de los tributos. Por todos, citamos a Martín Delgado (1979: 64):

“La tesis restrictiva que limitaría la eficacia del precepto a ordenar sólo la contribución a los gastos públicos mediante el sistema tributario, encuentra no pocos argumentos a su favor. En primer lugar, sería el resultado de una interpretación lógica, sistemática e histórica, ya que puede afirmarse que no fue otra la intención del legislador constitucional al recoger la tradición histórica a la que el artículo responde. Pero es que, además, la letra del precepto confirma esta conclusión, ya que, por una parte, alude a la ‘contribución’ al sostenimiento de los gastos públicos, resaltando el aspecto tributario, y por otra, se refiere a la contribución ‘mediante un sistema tributario justo’, lo que parece no dejar lugar a la duda”

Nos encontramos, por tanto, en boca del TC, “ante prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (STC 182/1997). Es tradicional atender a la conocida definición de Sainz de Bujanda (1989: 167):

“Aquella obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir las necesidades del gasto público y que la ley hace nacer directamente de la realización de determinados hechos que la misma establece”.

Las sumas así recaudadas se destinarán a la financiación de todos los gastos del Estado, sin afectación de concretos tributos a determinadas finalidades públicas salvo que excepcionalmente así lo establezca una ley. Siguiendo con Lasarte Álvarez, todo ello hace que el tributo se configure como una específica relación de Derecho Público en la que el Estado aparece como titular de un derecho de crédito por obra de la ley, procediendo a la exigencia de la correspondiente prestación en virtud del interés general, dotado de determinadas potestades en defensa de ese interés (la principal es la posibilidad de ejecución administrativa del crédito sin necesidad de acudir a la vía judicial en caso de incumplimiento), frente a un obligado que debe avenirse al pago y que, ante dichas potestades, recibe la protección del derecho a través de la regulación legal de las mismas y de los procedimientos de actuación administrativa, configurándose como un conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes que, claro está, pueden hacerse valer a través de los correspondientes recursos administrativos y judiciales.

Sin embargo, qué sea un tributo tampoco es una cuestión pacífica en la normativa de los países de América Latina, donde se utilizan indistintamente los términos tributo, impuesto, gravamen, arbitrio, contribución, patente, licencia, derecho o regalía según el país al que prestemos atención, aunque los elementos básicos de las figuras tributarias coincidan con la legislación española y con las características expuestas (Pérez Zúñiga, 2016: 91-117).

Pero es importante englobar estos ingresos en alguna de las denominaciones, ya que cada categoría implica un régimen jurídico con sus propias particularidades, que influyen tanto en su establecimiento como en los procedimientos de gestión y recaudación; independientemente de la calificación que el legislador le haya dado al ingreso, lo importante es atender a su verdadera naturaleza jurídica para averiguar a qué categoría corresponde (Eseverri Martínez y otros, 2015: 67-68).

III.2. Argentina

En la normativa argentina no hay una definición de tributo ni de cada una de las figuras tributarias. De hecho, la CArg. utilizar el término rentas y contribuciones

(artículos 5, 75, etc.), mientras que la Ley de Procedimiento Tributario (ley 11.683) sí emplea el término tributo, y las categorías (que no define) impuestos, tasas y contribuciones en el artículo 130 de esta norma, mientras que en los artículos 18 y 112 hay referencias a cada uno de los impuestos:

Artículo 112 ley 11.683:

“Sin perjuicio de los preceptos contenidos en las leyes que establecen los gravámenes, las disposiciones de esta ley que no sean de aplicación exclusiva para determinado tributo rigen con relación al Impuesto a los Réditos; Impuesto a las Ganancias; Impuesto a las Ventas; Impuesto al Valor Agregado; Contribución de mejoras establecida por el artículo 19 de la Ley N° 14.385; Impuesto a las Apuestas en los Hipódromos de Carreras; Impuesto a los Combustibles Líquidos derivados de la destilación del petróleo; Impuesto para Educación Técnica; Recargo sobre petróleo crudo elaborado en el país; Impuesto a las Ganancias Eventuales; Impuestos Internos a los Tabacos, Alcoholes, Bebidas alcohólicas, Combustibles y aceites lubricantes y Vinos, Cubiertas y llantas macizas de goma, a los Artículos de tocador, Objetos suntuarios, Seguros, Bebidas gasificadas, Refrescos, Jarabes, Extractos y concentrados, y otros bienes; Impuesto sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes; Impuesto especial sobre el precio básico de cada localidad o entrada a salas cinematográficas; Impuesto a los Avisos Comerciales Transmitidos por Radio y Televisión; Impuesto a los Ingresos Brutos por Explotación del Servicio de Radiodifusión y/o Televisión; Impuesto Especial establecido por el artículo 56, inciso c) de la Ley N° 17.319; Gravamen a las utilidades provenientes de exportaciones agrícolas; Impuesto a la Venta de Valores Mobiliarios; Impuesto Adicional al Impuesto Interno a la Nafta; Gravámenes a la producción sobre la venta de cereales, semillas oleaginosas y lanas; Gravamen nacional de emergencia al parque automotor; Impuesto a los Incrementos Patrimoniales no Justificados; Impuesto a los Beneficios de Carácter Eventual; Impuesto a los Capitales; Impuesto a los Patrimonios; Impuesto a las Transferencias de Dominio a Título Oneroso de Acciones, Títulos, Debentures y demás Títulos Valores; Impuesto a los Beneficiarios de Créditos Otorgados por el Sistema Financiero Nacional y Gravamen extraordinario a la posesión de divisas. La aplicación de los Impuestos de Sellos, Derechos de inspección de sociedades anónimas, Arancel consular, Canon minero y Contribución sobre petróleo crudo y gas, se regirá por las leyes respectivas. Con relación a tales impuestos, el Administrador Federal de Ingresos Públicos ejercerá en lo pertinente las funciones que le confieren los artículos 7º, 8º y 9º, punto 1, incisos a) y b), del Decreto N° 618/97. Serán de aplicación

con relación a los mencionados impuestos, las facultades de verificación que se establecen en esta ley. La aplicación del sobreprecio a los combustibles se regirá por la presente ley, facultándose al PODER EJECUTIVO NACIONAL para establecer las excepciones, aclaraciones o modificaciones que considere convenientes para adaptar a las características de dicho gravamen el régimen de esta ley”.

De las distintas definiciones en la normativa de nuestros países, podemos concluir que, salvo las peculiaridades mencionadas, el **impuesto** es la categoría tributaria por antonomasia: se paga porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica (sin contraprestación). Por tanto, no requiere actividad administrativa, lo que le diferencia de las tasas y las contribuciones especiales. Su hecho imponible lo constituyen actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica; este hecho imponible ha de poner de manifiesto la capacidad contributiva (capacidad económica) del sujeto, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de renta; y habrá que atender a la naturaleza jurídica del hecho sujeto a imposición cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Por tanto, no puede haber tributo si no existe un hecho que indique que el que lo ha realizado goza de capacidad económica.

Las **tasas** son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público —local, autonómico o estatal—, así como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecte, o beneficien de modo particular al sujeto pasivo siempre que se den dos circunstancias:

Que esos servicios no sean de solicitud voluntaria para los administrados (no lo será cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridas por el sujeto de la Administración sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante).

Que esos servicios o actividades no se presten o realicen por el sector privado (sólo por el sector público).

Como podemos apreciar, mientras el impuesto se conecta con una situación de hecho manifestativa de capacidad económica, sin relación alguna con el ente impositor, el presupuesto de hecho de la tasa necesariamente se relaciona con el desenvolvimiento de una actividad del Ente Público que se refiere a la persona del obligado: por ello, la realización del hecho por el administrado sin la colaboración de la Administración convierte esta figura en antijurídica y atípica; una actividad administrativa que se realiza, además, normalmente a instancia de parte.

Finalmente, por lo que respecta a las **contribuciones especiales**, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Sin ahondar en la cuestión, diremos que de los impuestos se diferencian en que en la contribución especial hay siempre una actividad administrativa; y de la tasa, en que esta actividad administrativa está encaminada a la satisfacción de un interés general (sin perjuicio de que, al mismo tiempo, produzca un beneficio especial a determinadas personas). Aunque es un tributo que también es estatal y autonómico o regional, tiene más importancia en el ámbito de los municipios.

Partiendo de los preceptos citados, debe concluirse que el mecanismo ordinario de contribución a los gastos públicos es el sistema tributario. Así, puede entenderse, tal y como señala Agualló Avilés (1992: 354), que la CE (y entendemos que también la Constitución de Argentina) prohíbe que la mayoría de las “cargas” públicas se sufragen mediante un sistema de precios, público o de cualquier naturaleza.

Pero, dentro de los tributos, son los impuestos las figuras tributarias (por no tener carácter sinalagmático) que exigen de una manera más clara la aplicación de los principios materiales de justicia tributaria, fundamentalmente, los de capacidad económica y progresividad como concreción del principio de justicia tributaria o equidad. Y dentro de los impuestos, son los impuestos directos y de carácter personal los que mejor van a expresar y respetar esos principios.

Por tanto, en un Estado de Derecho, la creación y exigencia de los tributos es objeto de regulación jurídica que debe atender a la protección del interés público y al respeto de los intereses individuales de los obligados a satisfacerlos.

IV. Conclusiones

En los últimos años se han producido reformas tributarias en España y Argentina para mejorar la imposición directa y aumentar la recaudación, pero son las categorías tributarias y los principios generales de imposición los que determinan la tributación.

Si analizamos la normativa de ambos países, observamos que tanto la constitución española como la argentina recogen los principales principios tributarios, tanto formales (el principio de reserva de ley) como materiales (los principios de justicia tributaria).

El principio de legalidad o de reserva de ley determina la organización territorial del poder tributario tanto en España como en Argentina. Actualmente, está

formulado en los artículos 31.3 y 133 CE, y 8 LGT, en España; y en el artículo 75.2 CArg., en Argentina.

En cuanto a los principios materiales de justicia tributaria, Argentina recoge los principios de proporcionalidad (que identificamos con progresividad), equidad e igualdad (artículos 4 y 16 CArg.); y España recoge también los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad e interdicción de la confiscatoriedad, eficiencia y economía (artículo 31 CE).

También se regulan en España y Argentina las mismas categorías tributarias: impuestos tasas y contribuciones especiales. De la normativa de estos países, podemos concluir que, salvo las peculiaridades mencionadas, el impuesto es la categoría tributaria por antonomasia: se paga porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica (sin contraprestación).

Dentro de los tributos, son precisamente los impuestos las figuras tributarias (por no tener carácter sinalagmático) que exigen de una manera más clara la aplicación de los principios materiales de justicia tributaria.

En un Estado de Derecho, la creación y exigencia de los tributos es objeto de regulación jurídica que debe atender a la protección del interés público y al respeto de los intereses individuales de los obligados a satisfacerlos. Una exigencia válida tanto para España como para Argentina.

V. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A. (1992). *Tasas y precios públicos: análisis de la categoría jurídica del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*. Valladolid: Lex Nova.

AGULLÓ AGÜERO (1993). "Los precios públicos: prestación patrimonial de carácter público no tributaria", en: *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 80, Madrid: Civitas.

AUCAR MERCHAN, O. y SUBÍA PINTO, P. (2008). *Interpretación tributaria extensiva e integración analógica a partir del principio de reserva de ley*. Guayaquil: Edino.

COLAO MARÍN, P. A. (2011). *Autonomía Municipal, Ordenanzas Fiscales y Reserva de Ley*. Barcelona: Bosch Editor.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL) (2015a). *Panorama Fiscal de América Latina y El Caribe 2015, Dilemas y espacios de políticas 2015*, (LC/L 3961). Santiago de Chile: ONU.

— (2016b). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016, Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*, (LC/L.4140). Santiago de Chile: ONU.

DE MIGUEL MONTERRUBIO, M. (2015). “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en: Martín Fernández, J. (coord.). *La Reforma Tributaria*. Valencia: Tirant lo Blanch.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y OTROS (2015). *Manual Práctico de Derecho Tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2008). *Derecho Tributario. Parte General*. 2ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1999). *Temas prácticos de derecho financiero: parte general*. Madrid: Aranzadi.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1989). “Análisis constitucional de la nueva Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, en: *Revista de Hacienda Autónoma Local*, Nº 55-56. Madrid.

GALÁN GALÁN, A. (2001). *La potestad normativa autónoma local*. Barcelona: Atelier.

GARCÍA VIZCAÍNO, C. (1996). *Derecho Tributario*, T. I. Buenos Aires: Depalma.

GÓMEZ SABAINI, J. y MORÁN, D. (2013). *Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas*, serie Macroeconomía del Desarrollo, Nº 133 (LC/L.3632). Santiago de Chile.

GONZÁLEZ, D. (2009). “La política Tributaria Heterodoxa en los Países de América Latina”, en: *Gestión Pública* Nº 70, CEPAL. Santiago de Chile: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES).

LASARTE ÁLVAREZ, J. (2000). “Los tributos. Poder tributario. Principios de Justicia Tributaria”, en: J. A. Sánchez Galiana (coord.), *Manual de Derecho Tributario*. Granada: Comares/Dodeca.

MARTÍN ABRIL, D. (2015). “La reforma tributaria: objetivos”, en: J. Martín Fernández, (coord.), *La Reforma Tributaria*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

MARTÍN DELGADO, J. M. (1979). “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978”, en: *Hacienda Pública Española*, Nº 60.

MARTÍN QUERALT, J. y OTROS (2014). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 25ª ed. Madrid: Tecnos.

MORENO PADILLA, J. (1984). *El principio de igualdad en el Derecho tributario*. México: Instituto Cultural Domecq.

PÉREZ ROYO, F. (1972). “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, en: *Hacienda Pública Española*, N° 14.

— (1978). “El principio de legalidad tributaria en la Constitución”, en: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

— (2011). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Tecnos.

PÉREZ ZÚÑIGA, J. M. (2016). *Sistemas tributarios de España y América Latina*. Valencia: Tirant lo Blanch.

PLAZAS VEGA, M. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. T. II. Bogotá: Temis.

REZZO AGLI, L. C. y REZZO AGLI B. Ar. (2013). “Teoría de la presión tributaria en base a la igualdad intergeneracional: una perspectiva financiera y tributaria del caso argentino”, en: *Revista Brasileira de Políticas Públicas*. Brasilia vol. 10 N° 1.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1989). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

VALDÉS COSTA, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*, 2ª. ed. Bogotá: Temis.

VILLEGAS, B. (2003). *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Legislación citada

Normativa española

Constitución española de 1978.

Ley N° 26/2014, del 27 de noviembre, por la que se modifican la ley N° 35/2006, del 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), aprobado por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Ley N° 27/2014, del 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS).

Ley N° 28/2014, de 27 del noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, del 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la ley N° 20/1991, del 7 de junio, de modificación del Régimen Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, del 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (IIEE), y la ley N° 16/2013, del 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas financieras.

Ley N° 34/2015, del 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley N° 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria.

Normativa argentina

Constitución de Argentina de 1994.

Ley de Procedimiento Tributario (ley N° 11.683, 1998, cuyo texto ordenado fue aprobado por el Anexo I del decreto 821/98, publicado en el Boletín Oficial el 20/07/1998).

Jurisprudencia citada

España

Auto N° 230/1984, del 11 de abril.

STC 27/1981, del 20 de julio de 1981.

STC 19/1987, del 17 de febrero.

STC 37/ 1987, del 26 de marzo.

STC 126/1987, del 16 de julio.

STC 209/1988, del 10 de noviembre.

STC 45/1989, del 20 de febrero.

STC 76/1990, del 26 de abril.

STC 214/1994, del 14 de julio.

STC 185/1995, del 14 de diciembre.

STC 182/1997, del 28 de octubre.

STC 96/2002, del 25 de abril.

STC 137/2003, del 3 de julio.

STC 108/2004, del 30 de junio.

STC 57/2005, del 14 de marzo.

STC 189/2005, del 7 de julio.

Argentina

20/06/1928, “Don Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires”, SCSA 151: 359.

20/09/2002 “Zofracor SA c/ Estado Nacional s/ amparo Buenos Aires”, SCSA Z. 74 XXXV.

15/06/2010, “Hermitage c/ Poder Ejecutivo Nacional”, SCSA 24278/2010.

Internacional

CIDH Opinión Consultiva OC-4/84 del 19 de enero de 1984, Serie A, N° 4, Capítulo IV.

Fecha de recepción: 29-03-2017 Fecha de aceptación: 26-06-2017