



**UNIVERSIDAD DEL MUSEO SOCIAL ARGENTINO - UMSA  
DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**EDUARDO ARAÚJO NOGUEIRA**

**EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, SU APLICACIÓN  
EN EL BRASIL Y EN LA ARGENTINA**

**BUENOS AIRES  
2013**

**EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, SU APLICACIÓN  
EN EL BRASIL Y EN LA ARGENTINA**

Tesis de Conclusión del Curso de Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales, presentada al Departamento de Pos Grado de la Universidad del Museo Social Argentino - UMSA.

**Asesor: Prof. Dr. Jorge Héctor Damarco.**

**BUENOS AIRES  
2013**

Nº. de  
Clasificación

NOGUEIRA, Eduardo Araújo.

El principio de la capacidad contributiva, su  
aplicación en el Brasil y en la Argentina /  
Universidad del Museo Social Argentino /  
Buenos Aires / Argentina.

246 p.

Cutter/  
Pha

Notas:

1. Tesis: Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales  
I. NOGUEIRA, Eduardo Araújo.
2. El principio de la capacidad contributiva, su  
aplicación en el Brasil y en la Argentina.
3. Asesor: Prof. Dr. Jorge Héctor Damarco.

CDU

## **DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

Los hechos, ideas y doctrinas expresados en la tesis “El principio de la capacidad contributiva, su aplicación en el Brasil y en la Argentina” son de responsabilidad única y exclusiva del autor.

Buenos Aires, 09 de abril de 2013.

---

Eduardo Araújo Nogueira.

## HOJA DE APROBACIÓN

Autor:

Eduardo Araújo Nogueira.

Título:

“El principio de la capacidad contributiva, su aplicación en el Brasil y en la Argentina”

### Comité Examinador

---

Prof. Dr. Jorge Héctor Damarco.  
Asesor de Tesis

---

Prof. Dr. Jorge Horacio Schijman.  
Miembro del Comité Examinador

---

Prof. Dr. Federico Gabriel. Polak.  
Miembro del Comité Examinador

---

Prof. Dr. Marcelo Ricardo Castrogiovanni.  
Miembro del Comité Examinador

Universidad del Museo Social Argentino,  
Buenos Aires/Argentina, 09 de abril de 2013.

Dedico este trabalho a Dios, “el maestro de los maestros”, a mi familia, mis amados padres, Manoel y Salete, y a mi amada esposa Rogéria, por sus apoyos incondicionales.

## RESUMEN

La presente tesis trae como área de concentración el principio de la capacidad contributiva, con delimitación al análisis del principio, identificado como instrumento jurídico tributario basilar a la efectividad de la justicia fiscal, y su aplicación en Argentina y Brasil. La importancia del tema escogido proviene de las transformaciones que vienen tomando forma en el interior de la Administración Pública, especialmente en consecuencia de la globalización económica y de la necesidad de que el Estado pase a actuar gerencialmente y con eficiencia, de la manera como actúan las grandes corporaciones en el ámbito privado. Surge, así, la preocupación en garantizar la preservación de los derechos y intereses de los particulares. Al final, son los administrados los verdaderos detentores del poder, que es ejercido en nombre y a favor de toda la sociedad. Para tanto, se buscaron las líneas maestras de la legislación, dándoles concepto, aplicación y fundamento. Las contribuciones que esta investigación podrá ofrecer, además de contestar a los problemas levantados, será traer el tema a la discusión académica, como forma no apenas cognitiva, sino de difusión de conocimientos, para que todos puedan contribuir con el objetivo más grande del derecho tributario que es la justicia fiscal. Para atender a lo propuesto, el texto es didácticamente distribuido en cinco partes: el primer capítulo presenta la justicia tributaria y sus principios, paralelamente a la teoría de la justicia social, las teorías escépticas y relativistas y las teorías de la justicia política, con destaque para el contrapunto entre justicia tributaria y seguridad jurídica. Aun en esa parte del estudio son dados y informados los principios de la justicia tributaria, es decir, la capacidad contributiva, la equivalencia, la solidaridad del grupo y la distribución de renta. El segundo capítulo trae el concepto teórico doctrinal de la capacidad contributiva, comenzando con la estructura histórica del instituto y la significación de su contenido. También son abordadas las distorsiones del sistema tributario brasileño, la finalidad y eficacia del principio de la capacidad contributiva y la naturaleza del principio, además de la investigación sobre el tema en el derecho comparado. En la tercera parte, aplicándose el método comparativo de la investigación bibliográfica, se trata del principio de la capacidad contributiva para el orden jurídico tributario constitucional brasileño y argentino. El cuarto capítulo analiza la posibilidad de conciliación del principio de la capacidad contributiva con el principio de la progresividad. Por fin, el quinto capítulo presenta la aplicabilidad del principio de la capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional Argentina y en la interpretación del Supremo Tribunal Federal brasileño. Al final, se concluye que tanto en Brasil como en Argentina, es indiscutible la presencia del principio de la capacidad contributiva como norma realizadora de la justicia fiscal, independientemente de previsión constitucional explícita o implícita, aun porque la finalidad de la norma tributaria no es simplemente la recaudación, sino la recaudación basada en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los tributos. El problema es que, aun

así, todavía existen dificultades cuanto a la realización práctica de la justicia fiscal, principalmente en Brasil que posee una carga tributaria exorbitante, a pesar de la consagración constitucional de principios vueltos a la práctica de la justicia fiscal.

**Palabras clave:** Justicia Fiscal. Seguridad Jurídica. Teoría de la Justicia. Tributación. Capacidad Contributiva. Corte Suprema Nacional Argentina. Supremo Tribunal Federal Brasileño.



## ABSTRACT

*This thesis has as area of concentration the principle of ability to pay, gated analysis of the principle, identified as tax-basilar legal instrument to effect the tax justice, and its application in Argentina and Brazil. The importance of the theme follows the transformations that is taking shape in the core public administration, especially as a result of economic globalization and the need to pass the state to act and managerial efficiency, how do large corporations in the private sphere. Thus arose the concern to ensure the preservation of the rights and interests of particulars. After all, are given the real holders of power that is exercised on behalf and on behalf of the whole society. To do so, they sought to the outlines of the legislation, giving them the concept, implementation and reasons. The contributions that this research may offer, in addition to responding to issues raised, will bring the subject to academic discussion, as a way not only cognitive, but also the dissemination of information, so that everyone can contribute to the larger goal of the tax law that is tax justice. To meet the proposed text is didactically distributed into five parts: The first chapter presents the tax justice and its principles, passing the theory of social justice, skeptical and relativistic theories and theories of political justice, especially loved the counterpoint tax justice and legal certainty. Although part of the study are given and informed the principles of tax justice, that is, the ability to pay, equivalence, group solidarity and income distribution. The second chapter brings the theoretical and doctrinal concept of ability to pay, beginning with the institute's historical background and significance of its contents. Also covered are the distortions of the Brazilian tax system, the purpose and effectiveness of the principle of ability to pay and the nature of the principle, in addition to research on the topic in comparative law. In the third part, applying the method of comparative literature, it is the principle of ability to pay for a legal-constitutional tax Brazilian and Argentine. The fourth chapter analyzes the possibility of reconciling the principle of ability to pay with the principle of progressivity. Finally, chapter five presents the applicability of the principle of ability to pay in the jurisprudence of the Supreme National Argentine and interpretation of the Brazilian Supreme Court. At the end, it is concluded that both Brazil and Argentina, is the undisputed presence of the principle of ability to pay as a norm of fair taxation director, whether express or implied constitutional provision, because the purpose of the tax rule is not simply the collection but Gate receipts based on ability to pay of those called to satisfy the taxes. The problem is that, even so, there are still difficulties for the practical realization of fair taxation, especially in Brazil that has an exorbitant tax burden, despite the constitutional consecration of principles aimed at the practice of tax justice.*

**Keywords:** Tax Justice. Legal Security. Theory of Justice. Taxation. Contributory Ability. National Argentine Supreme Court. Brazilian Supreme Court.

## RESUMO

*A presente tese traz como área de concentração o princípio da capacidade contributiva, com delimitação à análise do princípio, identificado como instrumento jurídico-tributário basilar à efetivação da justiça fiscal, e sua aplicação na Argentina e no Brasil. A importância do tema escolhido decorre das transformações que vem tomando forma no bojo da Administração Pública, especialmente em decorrência da globalização econômica e da necessidade de que o Estado passe a atuar gerencialmente e com eficiência, da maneira como fazem as grandes corporações na esfera privada. Surge, assim, a preocupação em garantir a preservação dos direitos e interesses dos particulares. Afinal, são os administrados os verdadeiros detentores do poder, que é exercido em nome e em favor de toda a sociedade. Para tanto, procuraram-se as linhas mestras da legislação, dando-lhes conceito, aplicação e fundamentação. As contribuições que esta pesquisa poderá oferecer, além de responder aos problemas levantados, será trazer o tema à discussão acadêmica, como forma não apenas cognitiva, mas também de difusão de conhecimentos, para que todos possam contribuir com o objetivo maior do direito tributário que é a justiça fiscal. Para atender ao proposto, o texto é didaticamente distribuído em cinco partes: o primeiro capítulo apresenta a justiça tributária e seus princípios, perpassando a teoria da justiça social, as teorias céticas e relativistas e as teorias da justiça política, com destaque para o contraponto ente justiça tributária e segurança jurídica. Ainda nessa parte do estudo são dados e informados os princípios da justiça tributária, vale dizer, a capacidade contributiva, a equivalência, a solidariedade do grupo e a distribuição de renda. O capítulo segundo traz o conceito teórico-doutrinal da capacidade contributiva, começando com o arcabouço histórico do instituto e a significação de seu conteúdo. Também são abordadas as distorções do sistema tributário brasileiro, a finalidade e eficácia do princípio da capacidade contributiva e a natureza do princípio, além da pesquisa sobre o tema no direito comparado. Na terceira parte, aplicando-se o método comparativo de pesquisa bibliográfica, trata-se do princípio da capacidade contributiva para a ordem jurídico-tributária constitucional brasileira e Argentina. O capítulo quarto analisa a possibilidade de conciliação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da progressividade. Por fim, o capítulo quinto apresenta a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva na jurisprudência da Corte Suprema Nacional argentina e na interpretação do Supremo Tribunal Federal brasileiro. Ao final, conclui-se que tanto no Brasil quanto na Argentina, é indiscutível a presença do princípio da capacidade contributiva como norma realizadora da justiça fiscal, independentemente de previsão constitucional explícita ou implícita, até porque a finalidade da norma tributária não é simplesmente a arrecadação, mas o arrecadamento baseado na capacidade contributiva das pessoas chamadas a satisfazer os tributos. O problema é que, mesmo assim, ainda existem dificuldades quanto à efetivação prática da justiça fiscal, principalmente no Brasil que possui*

*uma carga tributária exorbitante, apesar da consagração constitucional de princípios voltados à prática da justiça fiscal.*

**Palavras-chave:** *Justiça Fiscal. Segurança Jurídica. Teoria da Justiça. Tributação. Capacidade Contributiva. Corte Suprema Nacional Argentina. Supremo Tribunal Federal Brasileiro.*

## SUMARIO

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	14
<b>1 JUSTICIA TRIBUTARIA Y SUS PRINCIPIOS</b> .....	24
1.1 TEORÍA DE LA JUSTICIA SOCIAL.....	24
1.2 TEORÍAS ESCÉPTICAS Y RELATIVISTAS.....	33
1.3 TEORÍAS DE LA JUSTICIA POLÍTICA.....	36
1.4 JUSTICIA TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	42
1.5 PRINCIPIOS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA.....	50
1.5.1 Principio de la capacidad contributiva .....	59
1.5.2 Principio de la equivalencia-coste/beneficio .....	60
1.5.3 Principio de la solidaridad del grupo .....	61
1.5.4 Principio de la distribución de renta .....	62
<b>2 CONCEPTO TEÓRICO Y DOCTRINAL DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA</b> .....	64
2.1 ESTRUCTURA HISTÓRICA Y INSTITUCIONAL DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	65
2.2 SIGNIFICACIÓN DE “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA” .....	72
2.3 CONTENIDO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	76
2.4 LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL DERECHO COMPARADO.....	85
2.5 DISTORSIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO ...	94
2.6 FINALIDAD Y EFICACIA DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA .....	98

2.7	NATURALEZA DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA .....	107
<b>3</b>	<b>PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA PARA EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO Y ARGENTINO .....</b>	<b>112</b>
3.1	CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA DE 1994 .....	113
3.2	CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL: 1988 .....	123
3.3	CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA EXTRAFISCALIDAD EN FAZ DEL PRINCIPIO DE LA IGUALDAD.....	128
<b>4</b>	<b>LA POSIBILIDAD DE CONCILIACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON EL PRINCIPIO DE LA PROGRESIVIDAD.....</b>	<b>141</b>
4.1	SÍNTESIS HISTÓRICA DEL PRINCIPIO DE LA PROGRESIVIDAD.....	141
4.2	EQUIDAD HORIZONTAL Y EQUIDAD VERTICAL .....	150
4.3	CRITERIO DE LA PROGRESIVIDAD .....	154
4.4	DIFERENCIA ENTRE LA PROGRESIVIDAD COMO INSTRUMENTO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y DE LA EXTRAFISCALIDAD .....	158
4.5	PROGRESIVIDAD COMO INSTRUMENTO DE LA TRIBUTACIÓN FISCAL .....	159
4.6	IMPUESTOS PROGRESIVOS.....	162
4.6.1	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	162
4.6.2	Impuesto Predial y Territorial Urbano .....	165
4.6.3	Impuesto Territorial Rural .....	174
4.6.4	Otros tipos de impuestos progresivos .....	175

4.7	PROGRESIVIDAD COMO INSTRUMENTO DE LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL.....	176
<b>5</b>	<b>HIPÓTESIS DE APLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>179</b>
5.1	APLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA NACIONAL ARGENTINA.....	183
5.2	EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA INTERPRETACIÓN DEL SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL BRASILEÑO.....	202
	<b>CONCLUSIÓN.....</b>	<b>218</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>230</b>

## INTRODUCCIÓN

Para el ejercicio de sus funciones, el Estado necesita de fondos que puedan financiarlas; sin embargo, tales fondos no surgen del nada. Sólo existen dos formas del mismo recaudar tales recursos. La primera es adentrando en la actividad económica, hecho este que, además de ser vedado expresamente por la Constitución Federal del Brasil de 1988, salvo en casos específicos, expondría la sociedad al riesgo inherente a cualquier emprendimiento comercial, abriendo margen para que se llevara el erario a la suspensión de pagos. La segunda es la institución de tributos. De esta forma, el costeo de la actividad estatal sería dividido por la sociedad.

El tributo es el medio por el cual el Estado se utiliza para recaudar la receta necesaria al ejercicio de sus actividades. Cuando el ente público lo instituye o mayor, él lo hace bajo la égida del llamado poder de tributar, que no obstante sea un poder, también es relación jurídica que, en el caso, por encontrarse insertado en un Estado Democrático de Derecho, debe obedecer a las directrices establecidas por la Constitución y demasado normas infralegales, nunca olvidando de respetar el principio federativo y el ejercicio de la participación popular.

Los principios de la tributación invaden el contexto jurídico con la intención de limitar el poder de tributar del Estado. Más precisamente la capacidad contributiva requiere la adopción de criterios selectivos que repartan los gastos estatales de forma que cada contribuyente responda con el pago de tributos de acuerdo con su capacidad económica.

Es preciso ponderar que, porque constituye receta ordinaria, el tributo debe ser una carga soportable, un gravamen que el contribuyente deba pagar sin el sacrificio del disfrute normal de los bienes de la vida. Por otro lado, el Estado es perdulario. Gasta mucho, y al hacerlo, privilegia unos pocos, en detrimento de la mayoría, pues no invierte en los servicios públicos esenciales de los cuales esta carece, tales como

educación, seguridad y salud. Es exactamente por fuerza de esta voracidad recaudadora con la falta de contraprestación en servicios públicos que buena parte de los contribuyentes se valen de *ardis*, como elusión y evasión fiscal, para engañar al fisco, con la intención incluso de mantenimiento de su actividad.

A la vista de uno Estado cuya ferocidad recaudadora impone a sus contribuyentes excesiva carga tributaria, llegando al punto de representar un tercio del producto interior bruto brasileño, he ahí que surge la capacidad contributiva como forma de mejor distribuir el costeo de esta receta, con miras a que la misma busca hacer con que cada contribuyente pague con el costeo de los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad económica. Así, aquellos más favorecidos económicamente deberán contribuir más, mientras que los menos deberán contribuir de forma reducida.

Así, aliada a los demás principios de la tributación, principalmente al principio de la igualdad, interactúa la capacidad contributiva con el restante del sistema tributario nacional, como ya se ponderó arriba, desarrollando la función de equilibrar las relaciones jurídicas decurrentes del poder de tributar.

La Constitución de la Nación argentina se preparó para el proceso de integración, admitiendo que los Tratados poseen jerarquía superior a las leyes e inferior a la Constitución y refiriéndose a la delegación de poderes a los organismos supranacionales en su artículo 75. El artículo 31 aún establece que la Constitución, las leyes dictadas por el Congreso y los Tratados son la ley suprema de la Nación Argentina.

La Constitución de la Nación Argentina no sistematizó la orden jurídico-tributaria, relegando al legislador ordinario la calificación impositiva, pero adoptó algunos principios tributarios como en el artículo 4º que alude al principio de la equidad y proporcionalidad que dan forma al principio de la capacidad contributiva, una vez que la carga tributaria debe tener como finalidad el bien común. El concepto de proporcionalidad se conecta al de progresividad.



El artículo 16 de la Constitución de la Nación Argentina establece el principio de la equidad y el artículo 17 trata de la prohibición del efecto confiscatorio extensivamente. Determina las calificaciones tributarias a través de la combinación de los artículos 75 y 121. Los impuestos directos compiten a las provincias, y como excepción y de forma ocasional al Estado federal. Ya los impuestos indirectos son divididos en dos especies, cada cual con su calificación: los indirectos aduaneros, exclusivos del Estado Federal y los indirectos internos (básicamente sobre el consumo), cuya calificación es concurrente entre las provincias y la Federación.

Compite al Estado Federal Argentino los siguientes impuestos: impuesto a las ganancias; impuesto al valor agregado (IVA); impuesto sobre consumo específico (impuesto interno); impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico; el impuesto relativo al comercio exterior, o sea, sobre la importación y exportación y el impuesto sobre la transferencia de combustible. Compiten a las provincias el impuesto sobre los ingresos brutos (*Turnover*), impuesto inmobiliario y impuesto de sellos. Compiten a los municipios que recauden tasas de servicios municipales, tasas de licencia y algunos impuestos, como impuesto sobre inmuebles.

La tesis tiene como objetivo general analizar el principio de la capacidad contributiva, su aplicación en Brasil y Argentina, y específicos de identificar cual la importancia del principio de la capacidad contributiva para el Derecho Tributario Brasileño y Argentino; analizar la posibilidad de conciliación del principio de la capacidad contributiva con el principio de la progresividad; y verificar cuáles las hipótesis de aplicabilidad del principio de la capacidad contributiva.

El estudio es delimitado en el Derecho Tributario, que es el derecho que define como serán cobrados los tributos de los ciudadanos para generar receta para el Estado. Tiene como contraparte el Derecho Fiscal o Presupuestario, que es el conjunto de normas jurídicas destinadas a la reglamentación de la financiación de las actividades del Estado.

Es un ramo del Derecho Público conocido en el Brasil como Derecho Financiero. Comanda las relaciones jurídicas entre el Estado y

las personas de derecho privado, relativas a la imposición, escrituración, fiscalización y recaudación de los impuestos, tasas y contribuciones de mejoría.

El Derecho Tributario es uno de los ramos del Derecho más bien detallados en la Constitución Federal de 1988. Como bien observa el tributarista Sacha Calmon, en Brasil, la Constitución presenta de forma detallada los principios y reglas relativas al Derecho Tributario, de forma minuciosa las normas aplicables.

En Argentina, la potestad o poder tributario no es absoluta y total, sino que tiene “limitaciones de orden política y constitucional” que derivan de la forma de organización política propia de cada estado y del encuadramiento dentro de los lineamientos la Constitución de la Nación argentina fija. Cuando hablamos de tributos la gente desconoce que este tema está plasmado en la Constitución de la Nación argentina, como así también en cada una de las Constituciones Provinciales.

Los principios relativos al Derecho Tributario vinieron evolucionando juntamente con los propios tributos, originarios del siglo XV, XVI. Debido a la necesidad del Estado de garantizar una fuente fija y correcta de remuneración, fueron creados los tributos. Al pasar de las décadas y siglos, algunos principios, algunos de cuño lógico, otros cuyo objetivo era la creación y mantenimiento de la justicia social, fueron instituidos y respetados, aunque con resalvos. Actualmente, tales principios existen para proteger el ciudadano contra los abusos del poder del Estado.

Esto porque el Estado, muchas veces, pecó por abusar de su poder de coerción, forzando los ciudadanos a practicar actos llenos de insatisfacción, creando, por ejemplo, impuestos y tasas absurdos, o entonces de valor muy alto, acarreando en perjuicio para la comunidad. De ahí la preocupación del legislador constituyente en reforzar los principios relativos al Derecho Tributario, o sea, instituir dentro de la Constitución, las limitaciones constitucionales al poder de tributar.

Dentro de estas limitaciones, todas de mucha importancia, algunas son más conectadas a la persona del contribuyente. Estas serán objeto

de nuestro estudio, más específicamente el principio de la capacidad contributiva como forma de limitar el poder del Estado de instituir o mayorar tributos.

Hay la necesidad de aclarar puntos oscuros relacionados a este principio, principalmente estando la nación brasileña tan próxima de una reforma tributaria que aún no se sabe para qué rumbos llevará el país.

De esta forma, las preguntas que guían la búsqueda de respuestas son las siguientes:

¿Cuál la importancia del principio de la capacidad contributiva para el Derecho Tributario Brasileño y Argentino?

¿Es posible conciliar el principio de la capacidad contributiva con el principio de la progresividad?

¿Cuáles las hipótesis de aplicabilidad del principio de la capacidad contributiva?

Como la primera hipótesis comprobable, se entiende que como recurrencia del principio de la igualdad y de la equidad, el principio de la capacidad contributiva tiene importancia fundamental para mantenimiento del estado democrático de derecho y para la calidad de vida de los ciudadanos contribuyentes, en el Brasil y en la Argentina;

También es posible la actuación de ambos principios conjuntamente, desde que con algunas cautelas, para evitar una tributación excesivamente onerosa;

Se cree que el principio de la capacidad contributiva se aplica en los impuestos y posiblemente en las tasas.

Las hipótesis de la tesis fueron buscadas a través de investigación del tipo Dogmático y Jurídico (bibliográfica), donde fueron investigadas algunas de las obras de los mayores nombres del Derecho Tributario en el Brasil y en la Argentina, así como artículos, textos y legislación sobre el asunto, extraídos de revistas jurídicas y sitios en la *Internet*.

A través de la bibliografía tradicional, se conocen posiciones arraigadas, conceptos y definiciones imprescindibles para la buena

marcha de la investigación, así como en los textos más recientes encontrados en los sitios, nos dieron las variables necesarias a la problemática de la investigación.

Según la utilización de los resultados, la investigación es pura. Según la abordaje, la investigación es cualitativa, y según los objetivos la investigación es exploratoria y descriptiva.

El derecho de tributar del Estado transcurre de su poder de imperio por el cual puede hacer “derivar” para sus cofres una parcela del patrimonio de las personas sujetas a su jurisdicción y que son llamadas “recetas derivadas” o tributos, divididos en impuestos, tasas y contribuciones.

Tanto el Estado, al “exigir” como la persona bajo su jurisdicción, al “contribuir”, deben obedecer a las determinadas normas, cuyo conjunto constituye el “Derecho Tributario”.

Si para obtener esos medios el fisco efectuara recaudaciones arbitrarias junto a las personas, escogidas al acaso, no se podría hablar de un Derecho Tributario.

La característica de una imposición bajo los principios del Estado de Derecho está exactamente en la disciplina de la relación tributaria por medio de la norma jurídica.

El Derecho Tributario es orientado por principios, de los cuales tratan la Constitución Federal de 1988 y la Constitución de la Nación Argentina.

Los conceptos de igualdad y de justicia están íntimamente conectados, aunque crea que lo de justicia sea inherente a la naturaleza humana, mientras lo de igualdad tenga una mayor carga cultural e ideológica.

El principio de la capacidad contributiva está previsto en la primera parte del párrafo 1º del artículo 145 de la Constitución Federal de 1988: “siempre que posible los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente”.

Se percibe que el constituyente pretendió, al mencionar la capacidad del contribuyente, referirse a su capacidad contributiva y no a su capacidad económica.

La capacidad contributiva a la cual alude la Constitución Federal de 1988 es la objetiva, finalmente lo que se lleva en cuenta son las manifestaciones de riqueza del contribuyente (hechos signos presuntivos de riqueza).

La Constitución de la Nación Argentina no sistematizó la orden jurídico-tributaria, relegando al legislador ordinario la calificación impositiva, pero adoptó algunos principios tributarios como en el artículo 4º que alude al principio de la equidad y proporcionalidad que dan forma al principio de la capacidad contributiva, una vez que la carga tributaria debe tener como finalidad el bien común. El concepto de proporcionalidad se conecta al de progresividad. El artículo 16 de la Constitución de la Nación argentina establece el principio de la equidad a y el artículo 17 trata de la prohibición del efecto confiscatorio extensivamente. Determina las calificaciones tributarias a través de la combinación de los artículos 75 y 121.

La aplicación del principio de la capacidad contributiva es coherente, no habiendo margen para discrecionalidad por parte del legislador infraconstitucional, que al elaborar las leyes debe estar atento a los mandos constitucionales.

Para que se atienda a los principios de la capacidad contributiva y de la equidad es fundamental que haya la progresividad. La finalidad precípua de la aplicación de alícuotas progresivas es la realización de la justicia fiscal.

Sin embargo, existen críticos del sistema progresivo de tributación. Los mayores problemas por ellos levantados son: a) la progresividad desestimula el esfuerzo, la creatividad y el ahorro, siendo una penalidad a los que trabajan “más duro” y a los que son más económicos, b) la otra crítica se basa en el hecho de que la utilización de servicios públicos es inversamente proporcional a la capacidad económica, pues los que más

utilizan los servicios públicos son los más pobres, que son los que menos pagarían tributos.

La importancia de este estudio es científica, profesional y social.

La relevancia científica del trabajo consiste en la producción de conocimientos de manera metódica y sistemática, contribuyendo para el avance y desarrollo del Derecho, como ciencia, en la medida en que demuestra nueva interpretación acerca de la aplicabilidad del principio de la capacidad contributiva en el Derecho Tributario Brasileño y Argentino, vinculándola al cumplimiento de los objetivos trazados por la Constitución Federal de 1988 y por la Constitución de la Nación Argentina.

En el Estado Democrático de Derecho no es suficiente la igualdad ante la ley, es necesario reducir la desigualdad real. Así el tributo deja de ser una simple fuente de receta para el Estado para ser un instrumento de la justicia social.

La observancia de los principios constitucionales relativos a la tributación, y en especial los de la progresividad y de la capacidad contributiva es absolutamente indispensable para que todos los contribuyentes reciban un tratamiento lo más equitativo posible.

Es indispensable que la ley tributaria posibilite que los iguales sean tratados igualmente y los desiguales desigualmente, con el objetivo de reducir las desigualdades económicas, sociales y regionales, exigiendo una cuota mayor de sacrificio de aquellos que tiene mayor capacidad contributiva.

La relevancia profesional consiste en posibilitar la injerencia del Poder Judicial en los abusos y equívocos de las políticas públicas ordenadas por el Estado-Administración, posibilitando que los agentes legitimados a defensa la sociedad puedan presentar acciones que tengan resultado práctico, cual sea, la efectiva concretización de los derechos elencados en la Constitución Federal de 1988 y en la Constitución de la Nación Argentina.

El principio de la capacidad contributiva, cuando se presenta constitucionalizado, tiene por destinatario el órgano legislativo, autor de la ley fiscal.

Es, así, materialmente, norma sobre cómo hacer ley. Siendo así, si la ley ofender el principio de la capacidad contributiva, genéricamente, se da una hipótesis de inconstitucionalidad material, por eso que inexistente el fundamento material de validez de la ley. En este caso, la Judicatura puede declarar la inconstitucionalidad de la ley, tanto en los encierros de una acción directa de inconstitucionalidad (control concentrado), cuanto en el bojo de una acción común, *incidente tantum* (control difuso).

La contribución social de la investigación se hace presente en el hecho de disponibilizar a la sociedad mejoría de las condiciones de existencia. Así, con la nueva interpretación que propone la investigación, la sociedad tendrá instrumentos efectivos para hacer valer sus derechos garantizados constitucionalmente.

Se señala, así, el debate de la legitimidad constitucional de las leyes que se alejen de la directriz finalística establecida por el principio (la justicia fiscal) y la inarredable responsabilidad del Poder Judicial de ejercer lo correspondiente control jurisdiccional con vistas a salvaguardar el imperio de la Constitución.

Pero, si, como visto, el principio tiene naturaleza constitucional, la verificación de su obediencia o violación por los demás Poderes no puede escapar al Poder encargado de velar por la observancia de la propia Constitución.

Cierto de que del efectivo control jurisdiccional ora propuesto transcurrirá un profundo efecto disuasivo sobre el Legislador, determinando la edición de leyes tributarias más justas y vueltas en atender a la fuerza económica de la población.

Con este fin, el texto se distribuye en cinco partes.

En primer lugar se presenta al estudio de lo principio de la capacidad contributiva, identificado como instrumento de derecho fiscal para efectuar la justicia tributaria;

El segundo se dedica a la construcción del conocimiento sobre el concepto teórico y doctrinal de la capacidad de contributiva;

La tercera parte tiene que ver con el principio de la capacidad contributiva para el Derecho Tributario Brasileño y Argentino;

La cuarta parte examina la posibilidad de conciliación del principio de la capacidad contributiva con el principio de la progresividad.

Finalmente, la quinta parte de la investigación verifica cuáles las hipótesis de aplicabilidad del principio de la capacidad contributiva.



## 1 JUSTICIA TRIBUTARIA Y SUS PRINCIPIOS

La comprensión sobre las tensiones actuales envolviendo la justicia fiscal y seguridad jurídica exige el conocimiento del desarrollo de las principales teorías que, a lo largo de la historia, presentan su entendimiento sobre la justicia, dado que la justicia fiscal se ha diseñado recientemente y con ella surgieron reflexiones doctrinales de las más variadas, principalmente sobre su contenido.

El fundamento de este paseo teórico está básicamente en la construcción de la doctrina de Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup>.

### 1.1 TEORÍA DE LA JUSTICIA SOCIAL

La teoría de la justicia social tiene como objetivo llegar a la redistribución de los ingresos a través de procesos económicos o la acción espontánea de las instituciones sociales.

A principios del siglo XIX, el liberalismo, especialmente el liberalismo económico, cuyo mayor exponente y defensor fue Adam Smith (1723 - 1790), se reveló como un conjunto de normas y principios que guiaron los procedimientos políticos en la perspectiva de la libertad individual. Adam Smith fue uno de los precursores en la constitución de los principios fundamentales doctrinales, tales como: seguridad, comodidad, equidad (proporcionalidad) y economía<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. V. II. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2005a.

<sup>2</sup> SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. V. II, introdução de Edwin Cannan e tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996. p. 282-284.

En este momento se creía que las decisiones políticas y económicas deberían ser dirigidas a servir los intereses de las personas y asegurar el libre comercio, de modo que el Estado no podría intervenir en el campo de las relaciones económicas<sup>3</sup>. El liberalismo daba al impuesto un carácter neutro, es decir, no veía en la tributación un medio de cambiar la estructura social y las condiciones económicas. No se pensaba en una "justicia fiscal".

El positivismo clásico, fundado por Augusto Comte (1798 - 1857) en la primera mitad del siglo XIX, analiza el tributo a partir de las consideraciones utilitaristas, y en esta concepción, la presencia del Estado en la provisión de incentivos para el desarrollo con la recaudación de impuestos es importante. Se desarrolla un concepto de "impuesto justo" medido a partir de la utilidad marginal del capital, es decir, cuanto mayor la riqueza individual, menor es su utilidad para el detentor del capital.

Ya el positivismo socialista concibe el causalismo tributario, es decir, la investigación de la causa o fundamento del impuesto que justifique el ingreso de la porción de capital de los contribuyentes a los cofres del gobierno. El principal representante del positivismo era un socialista y economista fue Griziotti Benvenuto (1884 - 1956), que en su teoría trató de favorecer como causa del tributo la contraprestación de servicios estatales y para evitar el enlace de cada impuesto a la contraprestación, hacía diferenciación entre causa y fuente de obligación .

Lo que caracteriza la doctrina de Benvenuto Griziotti<sup>4</sup> es la visión realística y funcional del derecho tributario. El autor parte del concepto de "causa" relacionado al principio de la capacidad contributiva; interpreta las

---

<sup>3</sup> El denominado "Estado Liberal" surge a partir de dos hechos históricos "de un lado, el individualismo filosófico y político del siglo XVIII y de la Revolución Francesa, que consideraba como uno de los objetivos esenciales del régimen estatal la protección de ciertos derechos individuales contra abusos de autoridad; de otro lado, el liberalismo económico de los fisiócratas y de Adam Smith, según el cual la intervención de la colectividad no debería falsear el juego de las leyes económicas, benfazejas por si, pois que esta coletividade era imprópria para exercer funções de ordem econômica" (VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil.** Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas/Serviço de Publicações, 1968. p. 7).

<sup>4</sup> Benvenuto Griziotti *apud* BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 105.

leyes de acuerdo con las relaciones causales o funcionales, y procede de modo que la norma jurídica sea adecuada al elemento económico y político.

Benvenuto Griziotti<sup>5</sup>, fundador y líder de la escuela jurídico tributaria, predica que la visión realista y funcional del derecho tributario, se descompone en un fenómeno financiero, por ejemplo, el impuesto, en cuatro componentes: a) la política, que indica la directriz; b) la ley, lo que demuestra el fundamento y la manifestación concreta ;c) la economía, que ilustra las condiciones, el contenido y los efectos, y d) el técnico operativo, que explica la operación, que busca la receta.

Esta escuela se pauta en la "interpretación funcional del derecho tributario", que significa " ver cuál es la naturaleza y la función de cada tributo, previsto por la norma de la ley, sea un impuesto, tasa o contribución y, a la luz de tal noción, aplicar la norma a casos concretos"<sup>6</sup>.

El positivismo, y su culto al texto de la ley, es naturalmente formalista (el positivismo formalista o normativo) alcanzó su cumbre en la teoría pura del derecho del jurista austriaco Hans Kelsen (1881 - 1973)<sup>7</sup>, a través del cual se concibió una justicia fiscal desvinculada de cualquier juicio de valor, rechazando toda posibilidad de institución de reglas valorativas de justicia. Es que para el positivismo formalista sólo lo que está en la ley, interesa al derecho. Por lo tanto, "si el órgano ante el cual se presenta el caso concreto a decidir, debe dar una decisión justa, él sólo lo puede hacer mediante la aplicación de una regla general que considere justa".

Hans Kelsen propone un sistema dogmático, hermético y la integridad de las soluciones. La norma debería ser ejecutada porque contiene, en sí misma, el carácter imperativo a ella asignado en su formación válida, en una estructura piramidal, que presupone una relación de subordinación. Este sistema funciona a través de las relaciones entre

---

<sup>5</sup> *Idem, ibidem*, p. 105-106.

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 106.

<sup>7</sup> KELSEN, Hans. **Teoría pura do direito**. 6. ed., tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 176; 249-250.

las conductas previstas y los comandos normativos, proporcionándole al ciudadano la seguridad en las relaciones jurídicas y en sus derechos subjetivos.

Cabe señalar que Hans Kelsen es reverenciado como uno de los más grandes representantes de la Escuela Positivista del Derecho. Una rama de la teoría kelseniana con gran alcance práctico es la jerarquía de las normas. La idea kelseniana de ordenamiento jurídico como un conjunto jerárquico de las normas jurídicas estructuradas en la forma de una pirámide, que tiene en su cumbre la norma fundamental (Constitución), que subordina las demás normas jurídicas de jerarquía inferior y de la cual las normas infraconstitucionales retiran su fundamento de validez, se ha adherido en Brasil.

En resumen, para Hans Kelsen la ciencia del derecho no se relaciona con la conducta humana, pero con el legalmente establecido en la ley. No se trata, por tanto, de una ciencia de hechos, sino de una ciencia de normas, ya que tiene como objeto no lo que es o sucede, sino un conjunto de normas. De hecho, sólo se garantiza el carácter científico de la ley cuando éste es puro, es decir, debe ser excluido de su consideración todo lo que no se une específicamente con su objeto como conjunto de reglas.

Hasta cierto punto, esa concepción ha marcado gran parte de la doctrina tributarista del siglo XX, tanto en Alemania, con Heinrich Wilhelm Kruse (1931) para quien la administración tributaria está vinculada a la norma, y no puede actuar con discrecionalidad; como en Italia, con Achille Donato Giannini (1888 - 1965), y en Brasil con Rubens Gomes de Sousa, Alfredo Augusto Becker, Gilberto de Uihôa Canto, Alberto Xavier, Geraldo Ataliba Y Paulo de Barros Carvalho, entre otros<sup>8</sup>. De acuerdo con Fernando Rangel Alvarez dos Santos<sup>9</sup>:

---

<sup>8</sup> RIBEIRO, Ricardo Iodi. **A segurança jurídica do contribuinte da Idade Média à crise do Estado-Nação**. In: *CEJ Cursos*, 11 agosto de 2011. Disponible en: <<http://www.cej11deagosto.com.br/arquivos.htm>>. Acceso el; 12 dic. 2011. p. 10.

<sup>9</sup> SANTOS, Fernando Rangel Alvarez dos. **A interpretação sistemática no direito tributário e o direito privado**. In: *Justributário*, de 09 de setembro de 2005. Disponible en: <<http://www.justributario.com.br/artigos.asp?cod=1&art=524>>. Acceso el: 18 ago. 2011. p. 1.

La seguridad jurídica fue tan importante para los normativistas que llevó a Gustav Radbruch (1878 - 1949) a afirmar en 1932 que la seguridad es superior a la justicia, pero después que vio los horrores del nazismo reconoció que la injusticia es siempre injusticia, aunque presentada en la forma de una ley.

Gustav Radbruch<sup>10</sup> criticó y rechazó la teoría kelseniana de que exista, necesariamente una relación entre derecho, moral y justicia, bajo el argumento de que, dado que las nociones de justicia y la moral son dinámicas y no universales, cabe al Estado, como detentor legítimo del uso de la fuerza y dentro de límites materiales y formales, determinar las normas de conducta válidas.

Para Gustav Radbruch, fue la visión positivo formalista del derecho que permitió el ascenso y las consecuencias del nazismo en Alemania (el nazismo consiste en la política de la dictadura que gobernó Alemania desde 1933 hasta 1945).

Como se ve, la idea del derecho relacionada a la justicia defendida por Gustav Radbruch no nació lista y terminada, por el contrario, se ha desarrollado a lo largo de su vida. En el inicio, antes de la Segunda Guerra Mundial (1914-1918), Gustav Radbruch se presentó como juspositivista (derecho como un conjunto de reglas establecidas oficialmente por el Estado), defendiendo del orden y la seguridad jurídica. Luego, tocado por los efectos del posguerra, comenzó a preocuparse por la observación concreta de la justicia, convirtiéndose en jusnaturalista.

El jusnaturalismo es el sistema jurídico que no depende de las normas impuestas por el Estado. Puede ser derivado de la naturaleza, la voluntad de Dios o de la racionalidad de los seres humanos. En esencia, son los principios fundamentales de la protección a los seres humanos, que necesariamente deben ser consagrados en la legislación, a fin de

---

<sup>10</sup> RADBRUCH, Gustav. **Cinco minutos de filosofía do direito**. Publicado em 12 de setembro de 1945, em forma de circular dirigida aos estudantes da Universidade Heidelberg. Versão em português no Apêndice II, da tradução feita por Cabral de Moncada, de sua obra "*Filosofia do Direito*". 5. ed. Sucessor Coimbra: Armênio Amado Editor, 1974. p. 415-418.

obtener un ordenamiento jurídico sustancialmente justo. En otras palabras, no se escribe, no se crea por la sociedad y no está formulado por el Estado, sino que surge espontáneamente de la naturaleza social del ser humano, revelado por la combinación de experiencia y razón. En pocas palabras, consiste en un conjunto de principios (no reglas), de carácter universal, inmutable y eterno.

En el inmediato posguerra (1945) Gustav Radbruch, en una circular titulada "Cinco minutos de filosofía del derecho", dirigida a sus estudiantes en la Universidad de Heidelberg, presenta resumidamente sus críticas al derecho positivo de la época, formalizada en cinco tópicos.

a) el principio de que la ley se aplica porque es la ley: en la visión juspositiva, la ley, mientras imposición del Estado tiene un valor simplemente porque es la ley, independientemente de si o no es justa. El derecho y la fuerza serían equivalentes, dado que sólo donde existiese la fuerza es que existiría el derecho. En este contexto, Gustav Radbruch critica el "positivismo", entendiendo el pueblo y los juristas están indefensos contra las leyes arbitrarias, crueles y criminales;

b) el derecho es todo lo que es útil para la gente, por el criterio de utilidad, se cometen arbitrariedades, violación de tratados y se acepta la ilegalidad. El problema aquí está en la traducción de lo que significa "beneficios para el pueblo". El juzgamiento de esa utilidad del derecho fue realizado por los detenedores del poder del Estado. El presunto o invocado bien de la comunidad se traducía, por lo tanto, en los intereses de los gobernantes. Gustav Radbruch defendía justo lo contrario, es decir, en lugar del principio de que "el derecho es todo lo que es útil para la gente", afirma que "sólo lo que es correcto será útil para las personas";

c) derecho es lo mismo que deseo de justicia: ese "deseo de justicia" se reflejaba en la penalización diferenciada, por acto idéntico cometido por los opositores políticos y partidarios. En la opinión de Gustav Radbruch, esa manera de actuar niega el derecho y la justicia, puesto que, el "deseo de justicia" significa "juzgar sin consideración de personas", es decir, "medir a todos por el mismo patrón", lo que garantiza a todo ser humano los derechos naturales como persona. Él argumenta

que cuando las leyes, de manera consciente, desmienten esa voluntad y deseo de justicia, se invalidan, pierden su carácter jurídico y no deberán ser obedecidas;

d) el derecho es la garantía de seguridad jurídica: en este principio está el derecho positivo como garantizador de la seguridad del derecho. Identifica la seguridad jurídica como un hecho necesario al derecho, que debe velar por la integridad del sistema legal, es decir, la seguridad jurídica está por encima de la justicia. Gustav Radbruch reconoce que la ley, aun cuando mala, conserva el valor de garantizar el derecho ante situaciones dudosas, admitiendo que no siempre es posible combinar las leyes, de forma armoniosa, los tres valores que en su pensamiento todo el derecho debe servir: el bien común, la seguridad jurídica y la justicia. Verifica que a menudo habrá que tener en cuenta si una ley injusta deberá o no ser considerada válida en el nombre de la seguridad del derecho. Sin embargo, subraya que no puede haber leyes tan injustas y perjudiciales para el bien común que no podrán ser reconocidas como válidas, ni siquiera podrán llamarse "normas jurídicas"; y

e) derecho se resume en la ley estatal: el positivismo cree que el derecho es todo producto de la conducta humana producido por el Estado. Para Gustav Radbruch, la ley no es la fuente exclusiva del derecho, permitiendo que hay principios fundamentales del derecho (llamados "derecho natural" o "derecho racional") que son más fuertes que cualquier precepto jurídico positivo, entendiendo que la ley que contrariar estos principios deberá ser considerada inválida. Estos principios, de acuerdo con Gustav Radbruch, aunque naturalmente acosados por las dudas, con el paso del tiempo se logró la extracción de un núcleo seguro, fijo, y con la aceptación universal, que fue reunido en las declaraciones de los derechos del hombre y del ciudadano.

Gustav Radbruch sostuvo, en principio, que la seguridad está por encima de la justicia, pero después de ver los horrores del nazismo, predicó el retorno de la ley natural, reconociendo que la injusticia siempre es mala, incluso si se presenta en forma de una ley

A partir de este cambio de pensamiento, Gustav Radbruch pasó a negar la validez de las leyes injustas impuestas por el Estado, promoviendo la idea de la valoración del derecho, concibiendo la construcción del derecho a partir de tres pilares: la justicia, el fin (objetivo) y la seguridad social. Sin embargo, reconoce que a la vez que la idea del derecho se basa en la justicia, como valor universal, ésta es mutable por los intereses políticos en el momento de su positivización.

En la esencia del pensamiento de Gustav Radbruch, una ley, aunque formalmente válida, pero que contraría los principios básicos de la moral, no es derecho, porque es injusta. Reconoce, sin embargo, que la seguridad y la certeza del derecho son necesarias para que se haya justicia, porque en el desorden no es posible reconocer derechos o exigir el cumplimiento de las obligaciones. Gustav Radbruch sostiene que, para que la ley sea concebida como tal, debe ser justa, es decir, "la ley injusta carece de juridicidad". En resumen, Gustav Radbruch reduce la validez de la ley a la justicia.

De hecho, después de la Segunda Guerra Mundial, surgió la necesidad de superación del positivismo socioeconómico y el positivismo normativo, que dio lugar a una concepción materialista de la justicia tratando de dar contenido a los principios de lo justo. La justicia material es la que quiere indicar contenidos de la igualdad para lograr ciertos resultados.

. La justicia material fue concebida y promovida por Chaim Perelman (1912 - 1984) y Karl Larenz (1903 - 1993). Según Chaïm Perelman<sup>11</sup>:

El hecho de un juez se someta a la ley hace hincapié en la primacía concedida al Poder Legislativo en la redacción de las normas del derecho. Pero esto no resulta en modo alguno, un monopolio de lo Legislativo en la formación del derecho. El juez posee, en este sentido, una energía adicional necesaria que le permitirá adaptar la ley a casos específicos. Si no le reconociesen tal poder, él no podría, sin recurrir a ficciones, llevar a cabo su misión, que consiste en solucionar conflictos: la

---

<sup>11</sup> PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica**: nova retórica. Tradução de Verginia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 203.



naturaleza de las cosas exige que le concedan un poder creativo y normativo en el ámbito del derecho.

Señala además que el derecho se desarrolla equilibrando dos necesidades: una de orden sistemático, que consiste en la elaboración de un orden jurídico coherente, y otra de orden pragmático, ya que busca soluciones aceptables para el medio, porque de acuerdo a lo que le parece justo y razonable<sup>12</sup>. Y concluye:

La lógica jurídica, especialmente la judicial, que tratamos de discernir con el análisis del razonamiento de los juristas, en particular de los Tribunales de Casación, se presenta en conclusión, no como una lógica formal, sino como un argumento que depende de cómo los legisladores y los jueces conciben su misión y de la idea que tiene del derecho y de su funcionamiento en la sociedad<sup>13</sup>.

Chaïm Perelman trató de identificar el contenido de la justicia desde el concepto formal de Hans Kelsen, como no obtuvo éxito, se utilizó del argumento de la razonabilidad (lógica jurídica), aun así no consiguió resultados satisfactorios en su teoría.

A su vez, Karl Larenz<sup>14</sup> buscó el contenido de la justicia en el entendimiento de que la idea derecho corresponde a la idea de la justicia y la paz jurídica, siendo que la justicia material sólo podría lograrse a través de los principios del derecho justo.

Es la misión de los tribunales decidir de modo "justo" los conflictos que se les presentan, y si la "aplicación" de la ley, por el procedimiento de subsunción, no ofrece garantías de tal decisión, es natural buscar un proceso que permita la solución de los problemas jurídicos a partir de los "datos materiales" de los mismos problemas, incluso sin el apoyo de una norma jurídica. Este proceso se presentará como un "tratamiento circular", que aborda el problema desde varios ángulos y que traiga a intercalación todos los puntos de vista – tanto los obtenidos a partir de la ley, como los de naturaleza extrajurídica - que puedan tener alguna relevancia a la solución ordenada a la justicia, con el objetivo de establecer un consenso entre las partes interesadas (bastardillas en el original).

---

<sup>12</sup> PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.*, p. 238.

<sup>13</sup> *Idem, ibidem*, p. 243.

<sup>14</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed., tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 201.

Sin embargo, Karl Larenz sólo logró la materialidad de la justicia a través de la intermediación de los principios del derecho justo, siendo que la idea de derecho se mantuvo vacía.

## 1.2 TEORIAS ESCÉPTICAS Y RELATIVISTAS

Los dilemas surgidos en las discusiones sobre la justicia social dieron paso a que aparezcan los escépticos y los relativistas, para defender la imposibilidad de una teoría de justicia. Así, frente a los dilemas teóricos en la búsqueda de contenido teórico de justicia y de la desestructuración del Estado del Bienestar Social (*Welfare State*<sup>15</sup>) surgieron comprensiones reduccionistas, encabezadas por Robert Nozick (1938-2002), Niklas Luhmann (1927-1998) y Jürgen Habermas (1929), quienes defienden la imposibilidad de la aplicación de una teoría de la justicia.

Para Robert Nozick<sup>16</sup> los derechos se apoyan en la prueba de la adquisición de la propiedad, y la justicia social implicaría en el desrespeto a esos derechos, ya que tendría el objetivo de redistribuir la propiedad según reglas no juridicizadas. Para este autor, "el estado mínimo es el

---

<sup>15</sup> Estado de Bienestar Social (inglés *Welfare State* y francés *Etat-Providence*), Estado Social o Estado Providencia, es una forma de organización político económica existente en la Constitución Mexicana de 1917 y en la Constitución de Weimar de 1919 y difundida en la década de cuarenta cuando se intentó construir un sistema de protección social de cuño universalista, donde el Estado se coloca como agente promotor, protector y defensor social, y también como organizador de la economía. En el Estado de Bienestar Social, el Estado reglamenta la vida y la salud social, política y económica del país en conjunto con entidades privadas. Al Estado de Bienestar Social compete, en resumen, garantizar protección a la población y todos los servicios públicos. "Jubilaciones, pensiones, seguros contra el paro y los accidentes de trabajo fueron extendidos a la grande mayoría de la población; auxilios a las familias numerosas, a la maternidad, a los minusválidos, subsidios alimentares y habitacionales, se constituyeron en esquemas de protección para las camadas de menor poder adquisitivo; salud y educación pasaron a figurar como derechos universales de los ciudadanos. El Estado tomó a sí funciones de producir servicios sociales, de mantener la provisión de beneficios y de asegurar su ampliación, sustituyendo la empresa que, cuando se inició la producción fordista, desempeñaba en buena medida este papel" (VIANNA, Maria Lúcia Teixeira Werneck. **A americanização (perversa) da Seguridade Social no Brasil: estratégias de bem-estar e políticas públicas.** Rio de Janeiro: REVAN, UCAM, IUPERJ, 1998. p. 37).

<sup>16</sup> NOZICK, Robert. **Anarquía, Estado e utopia.** Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1994. p. 170.

más extenso que se puede justificar. Cualquier otro más amplio viola los derechos de la persona". Además:

Las líneas maestras de la teoría de la justicia en la propiedad dicen que las propiedades de una persona son justas, y ella tiene derecho a ellas, si son observados los principios de la justicia en la adquisición y en la transferencia o de reparación de la injusticia. Si las propiedades de cada persona son justas, entonces el conjunto total (distribución) de las propiedades es justo. [...]. El estado mínimo nos trata como personas que tienen derechos individuales, con la dignidad que requiere. Tratándonos con respeto al prestar atención a nuestros derechos, él nos permite, de forma individual o en conjunto con los que elegimos, determinar nuestra forma de vida, alcanzar nuestras metas y nuestras concepciones de nosotros mismos, en la medida en que somos capaces de ello, con la ayuda de la cooperación voluntaria de otras personas que poseen la misma dignidad. ¿Cómo se atrevería cualquier Estado o grupo de personas hacer más, o menos?<sup>17</sup>.

Niklas Luhman<sup>18</sup> desarrolló la teoría de sistemas, que reduce el derecho a un mecanismo para simplificar la complejidad del sistema social y de obtención de consenso, que es legitimada por el propio proceso de su creación y aplicación, siendo que en el derecho no se puede encontrar un espacio para una teoría de justicia distributiva, incluso por falta de connotación a la ética, ya que el derecho a la igualdad en sí, se aleja de las ideas morales y de los principios superiores.

Para Jürgen Habermas<sup>19</sup> y su ética del discurso donde expone la teoría de la comunicación, el derecho se reduce a la validez de las propias normas éticas presentes en la comunicación entre los sujeto y en

---

<sup>17</sup> NOZICK, Robert. *Op. cit.*, p. 174.

<sup>18</sup> "La relevancia social del derecho es innegable; su función integradora, sin embargo, puede ser puesta en duda. [...]. Es posible que la tendencia actual de considerar la justicia como un principio puramente ético o apelativo-emocional (o únicamente como un valor que al entrar en conflicto con otros valores retrocede), sea también una reacción contra esta injusticia temporal del propio sistema jurídico. Así, la exigencia de una toma de decisión consistente y suficientemente compleja se considera una caracterización insuficiente de la idea de justicia (pero eso no justifica que el sistema jurídico no la tome en cuenta). Desde aquí se comprenden aquellos intentos por encontrar formulaciones para la idea de la justicia que rebasen el sistema jurídico y el sistema político. Pero en la semántica de los 'valores', la justicia se vuelve ya sólo un valor entre otros, y eso significa: que se tiene que dejar al criterio individual. El problema de la fórmula de contingencia en el sistema jurídico no se puede resolver de esta manera" (LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Traducción para español de Javier Torres Nafarrete. México: Universidad Iberoamericana / Colección Teoría Social, 2002. p. 86; 164).

<sup>19</sup> HABERMAS, Jürgen. **Aclaraciones a la ética del discurso**. Traducción e introducción de Manuel Jiménez Redondo. Madrid: Tauro, 2000.

el consenso obtenido a partir de esta comunicación (lenguaje). En este pensamiento, los valores, los principios generales y la idea de justicia no pueden legitimar el derecho. Si entiende posible apenas una teoría del derecho que se mueve dentro de los límites del ordenamiento jurídico concreto.

De acuerdo con Jürgen Habermas<sup>20</sup>, un orden jurídico no puede ser limitado a asegurar que cada persona sea reconocida en sus derechos por todos los demás. Además, hacemos hincapié que el reconocimiento mutuo de los derechos de cada uno por los demás debe ser apoyado "en las leyes legítimas que garanticen a cada uno libertades iguales, de suerte que la libertad del albedrío de cada uno pueda mantenerse junto con la libertad de todos".

Advierte también que aunque no se pueda apenas amparar la legitimidad en la legalidad, sin la ley general y abstracta "carece de la correa de transmisión capaz de transmitir la racionalidad del proceso de la legislación a los procesos de justicia y administración"<sup>21</sup>..

En resumen, desde la perspectiva de Jürgen Habermas, los principios y los conceptos generales del derecho no alejan la necesidad de la existencia de leyes objetivas, sin embargo, no pueden ser simplemente reducidas a ellas.

### 1.3 TEORÍAS DE LA JUSTICIA POLÍTICA

Si Hans Kelsen agotó el paradigma normativista, y las teorías reduccionistas del derecho y negativistas de la justicia social no consiguieron resolver los problemas y solucionar los dilemas, se pasó a perquirir un fundamento moral de la justicia. Surge un nuevo paradigma que aunque agasaje bien las cuestiones jurídicas básicas, las proyectan

---

<sup>20</sup> HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. V. 1. Tradução de Flavio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. p. 52-53.

<sup>21</sup> HABERMAS, Jürgen. 1997. *Op. cit.*, p. 210.

para las ciencias sociales. Se comenzó a pensar la justicia fiscal como una posibilidad real de la justicia política.

La doctrina de la justicia política se da a partir de la idea de que la redistribución espontánea de renta es una utopía y de que hay una necesidad de la intermediación de las instituciones políticas y la Constitución, en constante interacción con las instituciones sociales.

En esta nueva forma de pensar sobre la justicia fiscal surge la teoría de John Rawls (1921 - 2002) <sup>22</sup>, que apoya la idea procedimental, basada en el contrato social. En su opinión, en algunos puntos los humanos, como seres racionales, se han acordado asociarse para lograr diversos fines, satisfacer las múltiples necesidades y alcanzar la justicia.

Esta situación, llamada por John Rawls de "posición original", se caracteriza por una mayor igualdad. Habría dos principios en esta situación: el primero exige la igualdad en la distribución de derechos y deberes básicos, mientras que el segundo propone que las desigualdades sociales y económicas sólo son justas si producen beneficios compensatorios para todos y, en particular, a los miembros menos favorecidos de la sociedad. Así, por un contrato social hipotético, los individuos establecerán los principios de justicia que regirán la vida social, por un método que es justo por sí mismo, es decir, *justice as fairness*.

John Rawls<sup>23</sup> enfatiza la necesidad de distinguir el amor por la humanidad del sentido de justicia, aclarando que la diferencia no está en el hecho de guiarse por principios diferentes, debido a que ambos incluyen un deseo de actuar con justicia. El amor por la humanidad, en su pensamiento, se manifiesta por el aumento de la intensidad y la difusión de este deseo, y por una disposición a cumplir todos los deberes naturales además del deber de la justicia, y incluso extrapolar en sus exigencias, porque es mucho más amplio que el sentido de la justicia. Por lo tanto, "la suposición del desinterés mutuo de las partes no impide una

---

<sup>22</sup> RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 126 e ss.

<sup>23</sup> RAWLS, John. *Op. cit.*, p. 208.

interpretación razonable de la benevolencia y del amor por la humanidad en el ámbito de la estructura de la justicia como equidad". Además:

El hecho de que se supone que las partes son mutuamente desinteresadas y tienen intereses de primer orden que entran en conflicto aún nos permite construir una amplia explicación. Pues, una vez teniendo en manos los principios de justo y de justicia, podemos utilizarlos para definir las virtudes morales tal como lo haríamos con cualquier otra teoría. Las virtudes son sentimientos, es decir, grupos relacionados de disposiciones y propensiones regladas por un deseo de orden superior, en nuestro caso, el deseo de actuar de acuerdo a los principios morales correspondientes. Aunque la justicia como equidad empiece considerando las personas en la posición original como individuos, o como una continuidad, no es obstáculo para la explicación de los sentimientos morales de orden superior que sirven para reunir a una comunidad de personas<sup>24</sup>.

La teoría formal o procesual encabezada por John Rawls no define la justicia, sino indica caminos para que se alcancen determinados resultados justos.

Bajo la influencia de John Rawls, James McGill Buchanan Júnior. (1919), en colaboración con Marilyn R. Flowers<sup>25</sup> profundizó la reflexión sobre el contrato social bajo la perspectiva de las finanzas públicas, con vistas a la reconstitución fiscal. A pesar de desarrollar la teoría constitucional y contractual de la toma de decisiones económicas y políticas, no se preocupó en establecer los principios de la justicia, pues cree que el contribuyente, en decurso de la utilidad derivada de los beneficios del Estado, debe pagar los gastos públicos, con fundamento en la máxima de que quien recibe más debe pagar más. Esta concepción, según José Juan Ferreiro Lapatza<sup>26</sup>:

[...] refleja claramente el ideario económico liberal o individualista al que responde. El tributo trata de asimilarse a la imagen del precio pagado libremente entre individuos libres en un mercado de libre competencia. En este mercado cada individuo paga el precio de un bien porque de él deriva una utilidad. Porque con él satisface una necesidad. El cambio del

---

<sup>24</sup> *Idem, ibidem*, p. 208.

<sup>25</sup> BUCHANAN JÚNIOR, James McGill; FLOWERS, Marilyn R. **Introducción a la ciencia de la Hacienda Pública**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1982. p. 108.

<sup>26</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. Madrid: Macial Pons, 1992. p. 319.

bien por el precio se hace en tanto sea ventajoso para las dos partes.

Como James McGill Buchanan Júnior y R. Marilyn Flowers<sup>27</sup>, el sistema fiscal neutro o eficiente es aquel que tiene una función simple de proporcionar bienes y servicios públicos a los individuos. En sus palabras:

Este sistema hace que el proceso de gastos públicos positivos sea lo más análogo posible al mecanismo del mercado. Pero debido a la indivisibilidad de los beneficios proporcionados por los bienes y servicios públicos, el sistema de fijación directa de "precios" no puede utilizarse. De aquí que la estructura tributaria debe realizarse de tal manera que refleje las evaluaciones individuales de los beneficios marginales proporcionados por los servicios del Gobierno, y la cantidad total de los servicios colectivos proporcionados debe basarse en algún tipo de agregación o de suma de estas evaluaciones individuales. En cierta medida, el principio «ideal» de la tributación consiste en el principio del beneficio (grifo do original).

En este pensamiento, no hay un principio único para la imposición tributaria, ya que los impuestos son una parte necesaria de un verdadero cambio fiscal y hacen el sector público equivalente al sector privado de precios.

Klaus Tipke (1925) también recibe la influencia de la teoría de la justicia procedimental de John Rawls, pero, al contrario de James McGill Buchanan Júnior, se preocupó en discutir los principios jurídicos básicos relacionados con el justo tributario. Según su entendimiento, el derecho tributario es el derecho de justicia por excelencia. Formula dos reglas de la justicia tributaria: a cada cual según su necesidad, que guía a la justicia de las subvenciones, y a cada cual según su capacidad, que informa a la justicia tributaria. Promueve la distinción entre normas de finalidad tributaria y de finalidad social, la concepción de incentivos fiscales como "privilegios injustificables", la importancia del poder judicial para controlar los abusos de los legisladores, y la retomada de la ética fiscal, con base en la cual entiende que será posible construir una teoría de la justicia.

---

<sup>27</sup> BUCHANAN JÚNIOR, James McGill; FLOWERS, Marilyn R. *Op. cit.*, p. 108.

Klaus Tipke<sup>28</sup> defiende que el derecho tributario no puede apartarse del contenido moral y ético. En su comprensión, la ética tributaria estudia la moralidad de las acciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos (Legislativo, Ejecutivo y Judicial) y el ciudadano contribuyente.

Se preocupa con la actividad legislativa, para que en la elaboración de leyes que impongan impuestos, el legislador aplique criterios justos, es decir, haga incidir apenas sobre la renta percibida que no sea objeto de consumo, es decir, sobre el patrimonio del contribuyente.

Ronald Dworkin<sup>29</sup> (1931) desarrolla una teoría de la justicia teniendo como base de la igualdad. A pesar de claramente trabajar en la tradición liberal de John Rawls, su comprensión del liberalismo es *sui generis*, en la medida que cree que la igualdad es su fundamento. Ronald Dworkin contrapone el modelo procedimental de John Rawls, a los modelos naturalistas de la justificación, para demostrar que lo que fundamenta el primer principio de la justicia es el derecho originario que cada persona tiene de ser respetada y considerada de modo igualitario.

Sin embargo, a pesar de la filosofía política de Ronald Dworkin, en teoría, no parecer traer conflictos entre la libertad y la igualdad, en las prácticas de las economías capitalistas, en las que su igualitarismo liberal encuentra su lugar natural, ciertamente hay un antagonismo entre estos ideales políticos. Así, John Rawls, al dar prioridad a las libertades y inmediatamente reconocer que ellas producen las desigualdades sociales, parecen ser más realistas. Por lo tanto, al colocar la igualdad como la base del liberalismo, Ronald Dworkin es llevado a aceptar, en primer lugar, un concepto puramente formal de la igualdad (igual respeto y consideración), y el segundo, tipos de igualdad más sustantivos (de recursos, de oportunidades, etc.), pero aún están lejos de satisfacer una versión más radical de igualitarismo.

---

<sup>28</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 21.

<sup>29</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.



Klaus Tipke encabeza la teoría de la justicia fiscal, subrayándola como dimensión especial de la justicia política, e incluye, a la vez, la justicia de presupuestos, la justicia de tributos y la justicia de finanzas. De acuerdo con su comprensión, en esta clasificación, la justicia tributaria sería, por excelencia, la justicia distributiva, que, a su vez, se concreta con la justicia contributiva, pero al final, no va a ser redistributiva, dado que le falta la instrumentalidad propia de expensa pública.

Klaus Tipke<sup>30</sup> apoya su teoría en la definición de un Estado que "garantiza principalmente los derechos fundamentales, la dignidad humana, la igualdad y la libertad humana", concibiéndolo como una "Estado de Derecho Material". Es por eso que, en su pensamiento, la imposición tributaria debe observar "el orden valorativo constitucional" y que el impuesto sólo se considerará justo si se armoniza con los principios existentes en el Estado de Derecho Material, que son portadores de sistema, que como criterios directivos funcionan para determinar la justicia del ordenamiento tributario, en la medida en que el contenido del orden jurídico se traduce en estos principios de jusestabilidad material.

Siguiendo este pensamiento, Ricardo Lobo Torres<sup>31</sup> sostiene que "la justicia tributaria, siendo valor, es totalmente abstracta, y no se define ni gana dicción constitucional, adquiriendo grados de concreción por los principios y subprincipios propios" (capacidad contributiva, coste / beneficio y otros).

Según el autor citado, la seguridad jurídica es la certeza y garantía de los derechos. Es paz, y significa, antes de todo, la seguridad de los derechos fundamentales. De acuerdo con su comprensión, la seguridad jurídica no es un principio, sino un valor garantizado a través de los principios jurídicos. La seguridad jurídica es un derecho fundamental que se realiza a través de las garantías, pero no se confunde a ellas. Las garantías no son derechos fundamentales. Ellas concretan la seguridad jurídica bajo la forma de principios constitucionales para la protección efectiva de los derechos fundamentales.

---

<sup>30</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 108; 183; 186-187.

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. 2005a. *Op. cit.*, p. 114.

También defiende que la seguridad jurídica debe ser equilibrada con la justicia. Entiende, como Klaus Tipke, que lo importante es que haya seguridad delante de la arbitrariedad de la falta de normas, dado que "la seguridad jurídica es la seguridad de la norma." Por lo tanto, con la existencia de la norma se garantiza la base para la afirmación del derecho en el sentido de la justicia, porque lo que importa es la certeza y la seguridad de la justicia.

Sin embargo, la existencia de un orden jurídico que busque la estabilidad y la previsibilidad de las conductas humanas no es suficiente para promover la paz social. Es necesario que la seguridad promovida por el derecho atienda a las aspiraciones fundamentales de la libertad y de la justicia presuntas en cada sociedad.

La seguridad jurídica está inserida en el propio concepto de justicia, no fuera de él, como pretenden los jusnaturalistas. Seguridad y justicia no se oponen, pero mientras ésta es un poder moral, desarmado, su garantía de efectividad en el derecho reposa en la materialidad objetiva de la seguridad jurídica. Está siempre encima de la seguridad, como valor supremo, la justicia

#### 1.4 JUSTICIA TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA

El ser humano, al someterse al contrato social con el Estado, lo hizo en busca de una garantía jurídica de que éste sería capaz de dar protección a través de una reglamentación, para que todos pudieran vivir en armonía mientras obedeciesen la ley y entre las leyes estaba la ley

que les obligaba a pagar determinado tributo a fin de que el ente público pudiese cumplir su papel de gobierno.

Por lo tanto, ni el ente privado ni el público podría someterlo al cumplimiento de los deberes que no fuesen establecidos en reglas ampliamente discutidas por sus representantes legales. Así nació el Estado de Derecho, es decir, "un Estado sujeto a una norma jurídica, ya sea positivada o consuetudinaria"<sup>32</sup>. En un intento de regular las relaciones sociales, el derecho:

[...] Entabla, día y noche, una pelea entre la seguridad jurídica, que a la evidencia no puede reducirse a la mera aplicación de la Ley. Y esta lucha, no pocas veces, ocurre de forma cruel. La primera tiende a inclinarse por la manutención del *status quo*, por la tradición, por la preservación de las estructuras antiguas y muchas veces anticuadas. La segunda resulta ser codiciosa para modificar la relación jurídica, dando un nuevo significado a los conceptos, readaptar los institutos e imprimir a la sociedad nuevas formas de organización<sup>33</sup>.

En las constataciones de Almiro do Couto e Silva<sup>34</sup> (1987, p. 46-47), desde siempre se habla que la justicia y la seguridad jurídica se complementan, de modo que "por la justicia se llega a la seguridad y viceversa." Sin embargo, también es notable que la justicia y la seguridad jurídica a menudo se oponen. Sigue explicando que:

De hecho, cuando se dice que en ciertas circunstancias la seguridad jurídica debe prevalecer sobre la justicia, lo que se está diciendo, en efecto, es que el principio de seguridad jurídica pasó a exprimir en aquel caso delante de las peculiaridades de la situación concreta, la justicia material. La seguridad jurídica no es, ahí, algo que se oponga a la justicia, ella es la propia justicia. Me parece, pues, que las antinomias y conflictos entre la justicia y la seguridad jurídica, fuera del mundo platónico de las ideas puras, ajenas y indiferentes al tiempo y a la historia, son falsas antinomias y conflictos<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> SILVA, Isaque Marinho da. **O Estado de direito e seus limites**. In: *Portal Tributário*, publicado em 2007. Disponible en: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/estadodedireito.htm>>. Acceso el: 18 ago. 2011. p. 1.

<sup>33</sup> ARAÚJO, Eneida Melo Correia de. **O papel do juiz na sociedade globalizada**. Encontro Nacional dos Magistrados Trabalhistas, em Curitiba, 1998. In: *Revista da Associação Nacional dos Magistrados do Trabalho - ANAMATRA*, ano XI, nº 36, p. 34-35. Brasília, maio de 1999. p. 34-35.

<sup>34</sup> SILVA, Almiro do Couto e. **Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de direito contemporâneo**. In: *Revista de Direito Público*, nº 84, p. 46-63. São Paulo: RT, 1987. p. 46.

<sup>35</sup> *Idem, ibidem*, p. 47.

La seguridad jurídica se basa en el principio de que todos los ciudadanos son intocables, físicamente, así como sus bienes y derechos adquiridos, siempre que estén dentro del ámbito de la ley. Siendo el Poder Legislativo responsable de crear y aprobar las leyes y siendo el representante legal de las personas, debe obedecer a los principios fundamentales de los derechos y garantías individuales y no sólo buscar la constitucionalidad, sino también la justicia<sup>36</sup>.

En la lección de Humberto Ávila<sup>37</sup>, el principio de la seguridad jurídica "establece el deber de buscar un ideal de estabilidad, confiabilidad, previsibilidad y capacidad de medición en el desempeño del Poder Público." Más adelante define la seguridad jurídica en los siguientes términos:

En la perspectiva de su dimensión mientras limitación al poder de tributar, la seguridad jurídica se califica principalmente de la siguiente manera: cuanto al nivel en que se encuentra, se caracteriza como una limitación de primer grado, porque está dentro de las normas que serán objeto de aplicación, hay que destacar, sin embargo, que actúa en otras normas, pudiendo, incluso puede ser descrita como sobreprincipio; cuanto al objeto, se califica como una restricción positiva, porque impone la adopción, por el Poder Público, de las conductas necesaria para garantizar los ideales de estabilidad, confiabilidad, previsibilidad y capacidad de medición normativa; cuanto a la forma, se revela como una limitación implícita y material, en la medida en que, de ser una consecuencia del sobreprincipio del Estado de Derecho (artículo 1º, de la Constitución Federal de 1988<sup>38</sup>), aunque algunos lo vean explícitamente en la Constitución de 1988 (artículo 5º, *caput*<sup>39</sup>), obliga al Poder Público la adopción de conductas necesarias para la

---

<sup>36</sup> SILVA, Isaque Marinho da. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>37</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributario**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 308.

<sup>38</sup> "Artículo 1º: la República Federativa de Brasil, formada por la unión indisoluble de los Estados y Municipios y del Distrito Federal, se constituye en Estado Democrático de Derecho y tiene como fundamentos: I - la soberanía; II - la ciudadanía; III - la dignidad de la persona humana; IV - los valores sociales del trabajo y de la libre iniciativa; V - el pluralismo político. Párrafo único. Todo el poder emana del pueblo, que lo ejerce por medio de representantes elegidos o directamente, en los términos de esta Constitución" (BRASIL, Constitución (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011).

<sup>39</sup> "Artículo 5º: todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaleza, garantizándose a los brasileños y a los extranjeros residentes en el País la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la propiedad, en los términos siguientes: [...]" (Constituição Federal de 1988).

preservación o la búsqueda de los ideales de estabilidad y previsibilidad normativas<sup>40</sup>.

No se puede hablar de seguridad jurídica simplemente porque no existe una norma constitucional, esto porque puede haber una enmienda constitucional considerada inconstitucional por violar los principios fundamentales. Lo que es necesario saber es si la ley tiene un cuño de justicia y la voluntad manifiesta del pueblo, pues los principios de legalidad y de justicia están inherentes al principio de seguridad jurídica, de tal manera que no se puede hablar de uno sin hacer referencia al otro. Paulo de Barros Carvalho<sup>41</sup> dijo que "la seguridad de las relaciones jurídicas es inseparable del valor de justicia, su realización concreta se traduce en una conquista constante perseguida por los pueblos cultos." En sus palabras:

Dirigido a la implantación de un valor específico, que consiste en coordinar el flujo de las interacciones entre los humanos con el fin de propagar dentro de la comunidad social el sentimiento de previsibilidad a los efectos jurídicos de la regulación de la conducta. Este sentimiento tranquiliza a los ciudadanos, abriendo espacio para la planificación de futuras acciones, cuya disciplina jurídica conocen, seguros que están en la forma por la cual la aplicación de las normas del derecho se llevan a cabo. Al mismo tiempo, la certeza del tratamiento normativo de los hechos ya realizados, de los derechos adquiridos y de la fuerza de la cosa juzgada, les da la garantía del pasado. Esta bidireccionalidad pasado / futuro es crucial para establecer un clima de seguridad de las relaciones jurídicas<sup>42</sup>.

Por lo tanto, la seguridad jurídica debe estar vinculada a la promoción de la justicia, que es el fundamento y el propósito del derecho, y en materia tributaria es la norma jurídica que le da al contribuyente el derecho individual a textos normativos claros, seguros y viables y

---

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 309.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança jurídica e modulação dos efeitos**. Direito Tributário em Questão. *In: Revista da FESDET*, v. 1, p. 203-216. Porto Alegre: FESDET, 2008. p. 208.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São paulo: Saraiva, 2002. p. 146.

un proceso de aplicación normativa que respete los hechos del pasado y satisfagan a las máximas de la confianza y de la buena fe<sup>43</sup>.

De acuerdo con Leandro Paulsen<sup>44</sup>, la Constitución Federal de 1988 se refiere expresamente a la seguridad y a la justicia como valores supremos de la sociedad brasileña. Por lo tanto, consistiendo valores igualmente fundamentales, y asumiendo la condición de principios, corresponde al legislador, en primer lugar, reflexionar sobre ellos con equidad para indicar la conducta correspondiente y, en segundo lugar, a los aplicadores del derecho considerarlos, asignando a uno o a otro, dependiendo de las circunstancias de cada caso concreto, y no simplemente eliminando cualquiera que sea.

Aunque no existe una previsión expresa en el texto constitucional brasileño de un "principio de seguridad jurídica", este principio es, sin duda, corolario natural del Estado de Derecho, que en su concepción contemporánea, además de determinar el sometimiento al orden jurídico, no sólo de los particulares, sino también del Estado, impone que el ordenamiento jurídico infraconstitucional sea debidamente adecuado a los valores constitucionales garantizados. De este modo que se manifiesta Leandro Paulsen<sup>45</sup> al conceptualizar el Estado de Derecho como:

[...] Modelo de supremacía del derecho a exigir la realización de ciertos valores, como el respeto de los derechos fundamentales por los propios individuos y por el Estado y el vedamiento de la arbitrariedad, bien como presuponer ciertas garantías institucionales, tales como la separación de poderes y el acceso al Poder Judicial.

De hecho, la seguridad jurídica es un valor básico fundamental del orden jurídico sistematizado como el brasileño. En este sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>46</sup> profesa que:

---

<sup>43</sup> PONTES, Helenilson Cunha *in*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais. 2005. p. 285.

<sup>44</sup> PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 26.

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. *Op. cit.* p. 38.

<sup>46</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 77.

La seguridad jurídica es un valor fundamental que el ordenamiento jurídico persigue. El derecho en sí mismo, no proporciona esa seguridad, si presentase ese canon sería innecesario. Por el contrario, el derecho convive con el riesgo, la incertidumbre, todas las normas constitucionales y infraconstitucionales son, con excepción de las llamadas cláusulas pétreas<sup>47</sup> y de las normas individuales y concretas que reciben el efecto de cosa juzgada, sujeta a cambios, sea a través del control jurisdiccional, sea a través del ejercicio de las competencias legislativas, judicial y administrativa. Por lo tanto, la determinación del deber derecho sólo es verificada en el horizonte del presente. La seguridad jurídica del futuro es garantizar la estabilidad jurídica al presente, que se convierte en pasado.

Cuando se trata de los principios de seguridad jurídica y de la protección de la confianza de los ciudadanos, José Joaquim Gomes Canotilho<sup>48</sup> expresa que el ser humano necesita de "cierta seguridad para conducir, planificar y conformar autónoma y responsablemente su vida", siendo que, por esta razón " desde luego se consideró como elementos constitutivos del Estado de derecho el principio de la seguridad jurídica y el principio de la confianza del ciudadano". Incluso en sus propias palabras:

---

<sup>47</sup> "O adjetivo pétrea vem de pedra, significando 'petroso' e, no sentido figurativo, 'duro como pedra', 'insensível'. Tem-se, pois, que, constitucionalmente falando, cláusula pétrea é aquela imodificável, irreformável, insusceptível de mudança formal. Para Lammêgo Bulos, são cláusulas que possuem uma supereficácia, ou seja, uma eficácia absoluta, pois contêm uma força paralisante total de toda a legislação que vier a contrariá-la, quer implícita, quer explicitamente. Daí serem insusceptíveis de reforma. Segundo José Afonso da Silva, as Constituições Brasileiras Republicanas sempre contiveram um núcleo imodificável. E a Constituição atual ampliou o núcleo, definindo no artigo 60, parágrafo 4º, que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes, os direitos e garantias individuais. A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual de direito e garantia individual que 'tenda' para sua abolição. [...] São cláusulas pétreas, portanto, as disposições constitucionais arroladas no párrafo 4º, do artigo 60. Possuem o atributo de intangibilidade e são imunes a qualquer arremetida do poder constituinte derivado ou secundário. A reforma da Constituição não pode, pois, chegar ao extremo de retirar-lhe a identidade e seus postulados básicos. A privação dos direitos fundamentais materiais, reconhecidos por toda a parte, a todo o tempo, é grave ofensa à dignidade da pessoa" (ANDRADE, Dárcio Guimarães de. **Cláusulas pétreas**. In: Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, nº 30 (60), p. 91-94. Belo Horizonte: TRT3ªR, jul./dez. de 1999, p. 91).

<sup>48</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003. p. 257.

[...] Estos principios indican, en especial, para la necesidad de una conformación formal y material de los hechos legislativos, postulando una teoría de la legislación, centrada en la racionalización y la optimización de los principios jurídicos de la legislación inherentes al Estado de Derecho. La idea de seguridad jurídica reconduce a dos principios materiales de seguridad que concretan el principio general de seguridad: el principio de la determinabilidad de leyes expresado en la exigencia de leyes claras y densas y el principio de protección de la confianza, traducido en la exigencia de leyes tendencialmente estables, o, por lo menos, no perjudicial para la previsibilidad y la calculabilidad de los ciudadanos en relación con sus efectos jurídicos.

Eduardo Maneira<sup>49</sup>, cuando se refiere a la seguridad jurídica en el derecho tributario, profesa que "la creación y la obligación de pago de impuestos es una cuestión de ley en el sentido formal y material. Se ampara en la legítima aspiración de la sociedad en conocer, de antemano, la carga tributaria - que se le requiere: seguridad jurídica " Es decir, la justicia tributaria se atinge mediante el cumplimiento de los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Esta "justicia", para ser lograda y constituir el pilar de un Estado Democrático de derecho, necesita algo más que una norma positivada vigente y de una manera que establece determinado ordenamiento jurídico. Afirma que la norma es justa, dedicada a los intereses del pueblo a quien esta debe ser dirigida.

Lo mismo se aplica a la justicia fiscal. La obligatoriedad de los impuestos no debe ser entendida como una limitación, sino como una forma de contribución realizada por la ley, es decir, el contribuyente está obligado a cumplir con su deber como ciudadano con el pago de impuestos que, en la estatuidos en leyes, cuya norma tributaria debe decir la tipicidad del tributo a la materialidad o aspecto temporal y cuantitativo y en el caso de contribución o tasa, para que se destina dicho impuesto, cuyo propósito sea reverter en el bienestar del mismo.

Estos elementos son esenciales para que el contribuyente no viva en la incertidumbre de lo que debe y sobre lo que va a pagar y aún más por qué debe, "porque el derecho del contribuyente será incierto y la

---

<sup>49</sup> MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário**: princípio da não-surpresa. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 22-24.



garantía de su cumplimiento en nada implicará en la inseguridad jurídica”<sup>50</sup>.

Esta tríada (legalidad, justicia y seguridad) debe caminar junta para que un Estado de Derecho sea efectivamente confirmad. Así, aunque la legalidad permita la certeza jurídica que es el elemento base de la seguridad jurídica, esta seguridad sólo puede obtenerse si, además de la tipicidad legal, tenga validez para todos por igual, es decir, la igualdad es un atributo de la seguridad, relacionado no al contenido, sino al destinatario de la norma. Sólo la norma que cumple con el principio de igualdad garantiza la debida seguridad jurídica.

Por lo tanto, el papel de las normas generales tributarias, para la seguridad del contribuyente, debe ser delineado a partir de la doble función requerida por la noción de seguridad, certeza y igualdad.

Las injusticias son predominantes en las normas fiscales que son de cuño imponible, porque en ellas, el gobierno burocrático, para resolver sus problemas de presupuesto, siguiendo el principio de legalidad establecido en el artículo 150 de la Constitución Federal de 1988, crea las leyes que se oponen a los intereses del pueblo, volviéndose así, una ley injusta.

Por lo tanto, la irremovilidad del Estado Democrático de Derecho, especialmente en lo que se refiere al derecho fiscal, debe ser firmada en los pilares de legalidad, seguridad jurídica y justicia, porque cada vez que de alguna manera los poderes: Judicial, Ejecutivo o Legislativo actúen de manera que perjudiquen al pueblo, estará directamente perjudicando al Estado Democrático de Derecho y asumiendo el papel de príncipes soberanos que transforman sus vasallos en prisioneros de la libertad. Concluimos, con las palabras del Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>51</sup>:

El asunto tiene, por lo tanto, una relevancia que va más allá de la denuncia formalista, pues seguridad jurídica, como hemos visto, es también una cuestión de naturaleza política. En este sentido, nos parece que, dentro de la realidad actual de Brasil que, por un lado, siempre sufre las consecuencias del personalismo y del individualismo, propios de su cultura, por el

---

<sup>50</sup> Yonne Dolácio de Oliveira *apud* SILVA, Isaque Marinho da. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>51</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Segurança jurídica e normas gerais tributárias.** *In: Revista de Direito Tributário*, ano V, nºs 17-18. jul./dez. 1981. p. 56.

otro, las tentaciones de un autoritarismo tutelar que apenas disimula la necesidad y importancia de las normas generales tributarias para seguridad jurídica deben, *prima facie*, ser subrayadas. Su eliminación es un gran riesgo de que nos obliguen a creer en un orden espontáneo, capaz de, por sí mismo, satisfacer las exigencias de la justicia, lo que seguramente, no es de aceptarse, sobre todo si nos fijamos en nuestra tradición. . A su vez, creer también que su presencia en el sistema tributario, sea, por sí misma, garantía de seguridad, y también una ingenuidad que debe ser evitada.

Cuando hay una fricción entre la ley y el derecho (justicia), hay un choque de valores y no de una cuestión puramente legal, ni mucho menos sólo una cuestión jurídica. Las decisiones valorativas no están en el ámbito de la ley, están en el ámbito de la justicia. Entre dos valores, la decisión se debe en el campo del valor de la justicia de jerarquía superior."Entre el culto de la ley y el culto del derecho, el valor de jerarquía superior es el culto del derecho. La supremacía del derecho sobre la ley pura y simple no exime al jurista de ser sabio y prudente"<sup>52</sup>.

Con el objetivo de frenar los excesos estatales de la fiscalidad, el constituyente de 1988, en el capítulo que trata sobre el Sistema Tributario Nacional, establece los principios generales, contenidos en los artículos 145-149 de la Constitución Federal de 1988, y las limitaciones del poder de tributar, consignadas de forma expresa en los artículos 150-152, de la misma Constitución.

Los referidos principios y garantías, de acuerdo con Ives Gandra da Silva Martins<sup>53</sup>, visan, por un lado, asegurar las garantías a favor del contribuyente y, por otro, imponer límites al legislador ordinario y a la administración tributaria. Estas limitaciones están destinadas a proteger al ciudadano / contribuyente contra el albedrío del Poder del Estado. Dicho de otra manera, son las garantías dadas en nombre de los legalmente obligados a soportar la carga de los impuestos.

---

<sup>52</sup> HERKENHOFF, João Baptista. **Lei, direito, ética**. In: *DHNET*, set. 2005. Disponible en: <[http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/herkenhoff/textos1/jbh51\\_lei\\_direito\\_etica.htm](http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/herkenhoff/textos1/jbh51_lei_direito_etica.htm)>. Acceso el: 18 ago. 2011. p. 1.

<sup>53</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição Federal de 1988**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 5 e ss.

A nivel infraconstitucional, el artículo, 5º, del Código Tributario Nacional de Brasil<sup>54</sup> define cuáles son los impuestos, disponiendo de manera objetiva que "los tributos son impuestos, tasas y contribuciones de mejora." Es relativamente a estos impuestos que el constituyente de 1988 estableció los principios generales y las limitaciones al Poder de Tributar del Estado.

## 1.5 PRINCIPIOS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

El derecho tributario, inserido en el orden jurídico, está regido por principios y reglas<sup>55</sup>. La Constitución Federal de 1988, como la Ley Fundamental en Brasil, informa los principios y las normas generales que el derecho tributario debe seguir, mientras que el Código Tributario Nacional implementa estos principios en normas generales, y la ley ordinaria, los viabiliza estableciendo las obligaciones y derechos los contribuyentes<sup>56</sup>.

El poder de tributar<sup>57</sup> se subordina a las normas constitucionales, que son normas de grado superior a las normas legales que prevén las

---

<sup>54</sup> BRASIL, Legislação. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispone sobre el Sistema Tributario Nacional e instituye normas generales de derecho tributario aplicables a la Unión, Estados y Municipios. <Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acceso el 12 dic. 2011.

<sup>55</sup> Los principios, en el sistema jurídico, son normas generales, expresadas o no, informadoras de normas inferiores y sirven como valores límites objetivos, tanto para el legislador como para el intérprete del derecho. En la definición de Norberto Bobbio, los principios son "normas fundamentales o generalísimas del sistema". Recuerda que aunque la palabra "principio" pueda llevar al engaño, "para mí, no hay dudas: los principios son normas como todas las otras" (BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995. p. 158; 159).

<sup>56</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 25.

<sup>57</sup> El poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria. Significa decir que el poder de límite del Estado de compeler a las personas para que le entreguen

relaciones tributarias concretas. Esta subordinación es especialmente importante en países como Brasil y Argentina, en los que las constituciones son rígidas. Se dice que la Constitución es rígida cuando no puede ser modificada salvo por procedimientos distintos a los que modifican la ley común<sup>58</sup>.

La literatura jurídica brasileña por lo general identifica como principales principios constitucionales tributarios: el principio de legalidad, el principio de anterioridad, el principio de equidad / igualdad, el principio de vedamiento de confisco, y el principio de capacidad contributiva<sup>59</sup>.

El “principio de legalidad” en el ámbito tributario “es informado por los ideales de justicia y de seguridad jurídica, valores que podrían ser

---

una parte de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir los gastos que implican el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas (VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financeiro y tributario**. 7. ed., ampl. e actual. Tomo único. Buenos Aires: Ediciones Delpalma, 2001. p. 186).

<sup>58</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 185-186.

<sup>59</sup> Por ejemplo: clasificación de José Eduardo Soares de Melo de los principios constitucionales tributarios: principio federativo; principio republicano; principio de legalidad; principio de anterioridad; principio de irretroactividad; principio de igualdad; principio de capacidad contributiva; principio de vedamiento de confisco; principio de libertad de tráfico; y principios específicos para determinados impuestos (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 11 e ss). Clasificación de Luiz Felipe Silveira Difini: principio de legalidad tributaria; principio de anterioridad; principio de irretroactividad; principio de equidad; principio de capacidad contributiva; principio de prohibición de confisco; principio de universalidad y generalidad; principio de progresividad; principio de no cumulatividad; principio de selectividad; principio de ilimitabilidad al tráfico de personas o bienes; principio de uniformidad geográfica y principio de no discriminación en razón de procedencia o destino de los bienes o servicios” (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 73 e ss.). Hugo de Brito Machado trata los principios constitucionales tributarios como “limitaciones de la competencia tributaria”, enumerándolas de la siguiente manera: legalidad; equidad; irretroactividad; anterioridad; prohibición de confisco; libertad de tráfico; inmunidades; inmunidad recíproca; inmunidad de los templos; inmunidades de los partidos políticos, de las entidades sindicales y de las instituciones de educación o de asistencia social, sin fines de ganancias; inmunidad del libro, y periódico; otras limitaciones (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 256 e ss.). En el sitio electrónico de la Administración Federal Argentina (Casa Rosada) se ha publicado una propuesta didáctica para profesores de nivel secundario y educación de adultos sobre ciudadanía fiscal, donde consta la información de que los principios constitucionales en materia tributaria en Argentina son los siguientes: legalidad; igualdad; generalidad; no confiscatoriedad; proporcionalidad; y equidad (ECHEGARAY, Ricardo; CERRUDO, Damián; BRUZZONE, Gastón. **Ciudadanía fiscal: propuesta didáctica para docentes del nivel secundario y educación de adultos**. In: *Administración Federal Argentina*, septiembre 2011. Disponible en: <<http://www.afip.gov.ar/ef>>. Acceso el: 12 dic. 2011).

vencidos si a la Administración Pública fuese permitido, libremente, decidir cuándo, cómo y de quién cobrar tributos”<sup>60</sup>.

Como un principio de justicia tributaria, el principio de legalidad significa que la explicación del fundamento y la medida del impuesto a través del principio de capacidad contributiva implican, necesariamente, la existencia de una norma y de una manifestación de la capacidad contributiva. Por lo tanto, es necesario que el órgano legislativo haya establecido una ley que describa el hecho exteriorizador de la capacidad contributiva, cuya ocurrencia va a producir el nacimiento de la obligación jurídica<sup>61</sup>.

Como la ley es el medio por el cual se manifiesta el poder tributario del Estado, "La Ley debe describir el hecho que generará la obligación impositiva, los sujetos a su pago, su monto y las exenciones”<sup>62</sup>.

Se trata de un principio fundamental, una limitación al poder de tributar, que en Brasil se consagra en el artículo 150, inciso I de la Constitución Federal de 1988, en que "sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los estados y municipios exigir o aumentar los impuestos sin ley que los establezca”.

Las normas constitucionales relacionadas directamente con el principio de legalidad o de "reserva de ley" por la Constitución de la Nación Argentina<sup>63</sup> son: el artículo 19 y artículo 52. El primero dice:

Artículo 19: las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe (Constitución de la Nación Argentina).

---

<sup>60</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 109.

<sup>61</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. **La responsabilidad del Estado en materia impositiva**. Buenos Aires: La Ley, 2010. p. 95.

<sup>62</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 95.

<sup>63</sup> ARGENTINA, Constituição (1853). **Constituição Nacional Argentina, reforma de 22 de agosto de 1994**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.ar/web/interes/constitucion/cuerpo1.php>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

De conformidad con el artículo 52, del mismo texto constitucional, "la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas".

Sin embargo, el "principio de anterioridad" indica que ningún impuesto sea exigido en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió (artículo 150, inciso III, alínea "b" de la Constitución Federal de 1988). El ejercicio financiero coincide con el año civil, y se inicia el 1 de enero de cada año, hasta el 31 de diciembre<sup>64</sup>.

A su vez, el "principio de igualdad", también llamado "principio de equidad", se traduce en un miembro del sistema judicial, cuya eficacia se extiende a todas las ramas del derecho. Por este principio los individuos deben ser tratados por igual, respetando sus diferencias. De acuerdo con Ruy Barbosa Nogueira<sup>65</sup>:

La regla de igualdad no consiste sino en mensurar desigualmente a los desiguales, en la medida en que se desigualan. En esta igualdad social, proporcionada a la desigualdad natural, es que se encuentra la verdadera ley de la igualdad. Los otros son la locura de los celos, del orgullo o de la locura. Tratar con desigualdad a los iguales, o a desiguales con igualdad, sería desigualdad flagrante, y no la igualdad real. Los apetitos humanos concibieron invertir la norma universal de la creación, con la intención de no dar a cada uno, en la razón de lo que vale, pero asignar la mismo a todos, como si todos se equivaliesen

Esto significa que las disposiciones legales relativas a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras o de seguridad social deben ser materialmente generales, obligatorias y impersonales, y

---

<sup>64</sup> En Brasil el principio da anterioridad comporta algunas excepciones que están expresadas en la Constitución Federal de 1988, cuales sean: los préstamos compulsorios, para atender a las expensas extraordinarias, decurrentes de calamidad pública, de guerra externa o su inminencia (artículo 148, inciso I); impuesto extraordinario de guerra o en su inminencia (artículo 154, inciso II); las contribuciones sociales<sup>64</sup> de que trata el artículo 195; las alícuotas de los impuestos sobre importación, sobre exportación, sobre productos industrializados, sobre operaciones financieras, pueden ser alteradas, por acto del Poder Ejecutivo, atendidas las condiciones y los límites establecidos en ley (artículos 150, párrafo 1º y 153, párrafo 1º) (Constitución Federal de 1988).

<sup>65</sup> Ruy Barbosa Nogueira *apud* CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 25.

aplicadas sin distinción de persona, condiciones económicas, políticas, sociales o religiosas.

En Brasil, en cuestiones de tributación el principio de igualdad se desprende del artículo 5 de la Constitución Federal de 1988 y por él es vedado a la Unión, a los estados, al Distrito Federal y a los municipios establecer el trato desigual entre los contribuyentes que se encuentren en situación similar, prohíbe cualquier distinción por motivos de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica, de la renta, títulos o derechos (artículo 150, inciso II, de la Constitución Federal de Brasil de 1988). Es pacífico y innegable el reconocimiento del principio de igualdad por el derecho positivo patrio.

En Argentina, la fuente del principio normativo de la igualdad es el artículo 16, de la Constitución de la Nación Argentina:

Artículo 16: la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus 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 (Constitución de la Nación Argentina).

Por el "principio de la prohibición de la confiscación" la Administración Pública Fiscal no puede tomar posesión de la propiedad del individuo, dado que la Constitución de 1988 garantiza el derecho a la propiedad y prohíbe la confiscación (artículo 5, inciso XXII y el artículo 170, inciso II Constitución Federal de 1988).

De acuerdo con Ives Gandra da Silva Martins<sup>66</sup>, "no es fácil definir lo que es confiscación", expresando su comprensión de la siguiente manera: "siempre que la tributación agregada retire la capacidad del contribuyente para sostener y hacer crecer (los ingresos a más que esas necesidades esenciales para reinvertir o desarrollar) estaremos delante de la confiscación".

---

<sup>66</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. 1991. *Op. cit.*, p. 142.

Según Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>67</sup>, "la confiscación es la pérdida de la propiedad por acto de poder, sin respectiva indemnización a favor del agraviado.

Como se ve, el principio del vedamiento de la confiscación está dirigido a la preservación de la capacidad económica del individuo, y por lo tanto, debe ser analizado en forma conjunta con el principio de capacidad contributiva.

Por último, el "principio de la capacidad contributiva", que será objeto de investigación específico para un capítulo de este estudio, se refiere al artículo 145, párrafo 1 de la Constitución Federal de 1988<sup>68</sup>, por medio del cual la intención es buscar la justicia fiscal, con distribución de la carga tributaria, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente<sup>69</sup>.

Los principios constitucionales tributarios o "principios fundamentales tributarios" pueden ser divididos en: principios de legitimación de la constitución tributaria, que son los principios generales de incidencia sobre todas las ramas del derecho, porque están relacionados con el Estado Democrático de Derecho, la soberanía, la ciudadanía, la dignidad de la persona humana, el trabajo, la libre iniciativa, el pluralismo político y la ponderación; principios generales tributarios que son los principios constitucionales vueltos a la tributación, tales como la igualdad, la razonabilidad, proporcionalidad, debido proceso legal, el federalismo y la solidaridad.

El derecho tributario brasileño está formado y compuesto por la Constitución Federal de 1988, por el Código de Tributario Nacional y por otras leyes tributarias específicas. Por lo tanto, además de los principios constitucionales tributarios, el ordenamiento jurídico brasileño establece algunos principios específicos del derecho tributario previstos en la legislación tributaria.

---

<sup>67</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed., v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 127.

<sup>68</sup> Artigo citado no corpo da introdução desta dissertação.

<sup>69</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 77.



Los principios tributarios del Código Tributario Nacional revela la amplitud de la operacionalidad técnico tributaria, además de las formas procedimentales vigentes para la tributación. Específicamente, el artículo 96 del Código Tributario Nacional define la legislación tributaria<sup>70</sup> y los artículos 97 y siguientes abordan la forma de instrumentalización de esta legislación<sup>71</sup>.

La duplicación de principios entre la Constitución Federal de 1988 y el Código Tributario Nacional es muy clara: lo que se toma como una garantía del individuo en la Constitución Federal de 1988, se refleja en el Código Tributario Nacional, como la propia forma en la se procederá la tributación, sea en las leyes tributarias o en la administración de los tributos.

Como limitaciones de la competencia tributaria, los artículos 9° a 11°, del Código Tributario Nacional enumeran los principios específicos del derecho tributario brasileño, a saber:

a) Principio de legalidad (está prohibido imponer o aumentar los impuestos sin que la ley lo establezca);

b) Principio de anterioridad (está prohibido cobrar impuestos sobre el patrimonio y la renta basados en ley posterior a la fecha inicial del ejercicio financiero a que corresponda);

c) Principio de la inmunidad de tráfico interestatal y intermunicipal (está prohibido poner límites al tráfico, en el territorio nacional, de personas o mercancías por medio de tributos interestatales o intermunicipales);

---

<sup>70</sup> “Artículo 96: la expresión ‘legislación tributaria’ comprende las leyes, los tratados y las convenciones internacionales, los decretos y las normas complementares que versen, en todo o en parte, sobre tributos y relaciones jurídicas a ellos pertinentes” (BRASIL, Legislação. **Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributario Nacional. Dispone sobre el Sistema Tributario Nacional y instituye normas generales de derecho tributario aplicables a la Unión, Estados y Municipios. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acceso el 22 ene. 2012) (grifo del original).

<sup>71</sup> Los artículos 97 a 99 versan sobre las leyes, los tratados y las convenciones internacionales y decretos; el artículo 100 trata de las normas complementarias; artículos 101 a 104 disciplinan la vigencia de la legislación tributaria; los artículos 105 y 106 abordan la aplicación de la legislación tributaria; los artículos 107 a 112 disponen sobre como deben ser la interpretación e integración de la legislación tributaria.

d) Principio de inmunidad recíproca (prohibido impuesto a la propiedad, renta o servicios entre sí);

e) Principio de la inmunidad de los templos (prohibido cobrar impuestos a los templos de cualquier culto);

f) Principio de inmunidad de los partidos políticos, sindicatos y instituciones de educación o bienestar social, sin fines de ganancias;

g) Principio de la inmunidad del libro (está prohibido cobrar impuesto sobre papel destinado exclusivamente a la impresión de periódicos, revistas y libros);

h) Principio de uniformidad geográfica (está prohibido a la Unión establecer impuestos que no sean uniformes en todo el país, o que importe la distinción o preferencia en favor de un determinado Estado o municipio); y

i) el principio de no discriminación en razón de origen o destino de los bienes o servicios (se prohíbe a los Estados, el Distrito Federal y los municipios establecer una diferencia tributaria entre bienes de cualquier naturaleza en razón de su origen o su destino).

Jorge Horacio Gentile<sup>72</sup>, profesor de derecho constitucional en la Universidad Nacional y en la Universidad Católica de Córdoba informa que "el programa de la Constitución de la Nación Argentina en materia financiera" se basa en los siguientes principios: legalidad (artículos 17, 19 y 75 de la Constitución Nación Argentina); igualdad, generalidad, proporcionalidad y progresividad (artículos 4º, 16 y 75 de la Constitución de la Nación Argentina) de la capacidad contributiva (implícito en el artículo 4º, de la Constitución de la Nación Argentina, que no es lo mismo que la capacidad económica y está conectado con el principio de igualdad), no retroactividad (cuando se aplica la contribución a una muestra de la riqueza agotada); no confiscatorio (artículo 17 de la Constitución de la Nación Argentina, cuando se transfiere al Estado una parte sustancial de los ingresos o el capital registrado y supera la

---

<sup>72</sup> GENTILE, Jorge Horacio. **Sistema financiero de la Constitución Nacional**. [s.d.]. Disponible en: <<http://www.profesorgentile.com.ar/publi/finan.html>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

capacidad contributiva del contribuyente, y razonabilidad (debe seguir la interpretación razonable y discreta de la ley con criterios de realismo económico para interpretar las leyes fiscales.

Según Jorge Héctor Damarco<sup>73</sup>, en las constituciones modernas se ha establecido, en algunos casos de forma expresa y en otras de forma implícita, que los impuestos deben ser creados por ley en sentido formal (principio de legalidad) que todos los individuos deben contribuir al mantenimiento del Estado (principio de generalidad); que los impuestos son tributos que gravan manifestaciones de capacidad económica (principio de la capacidad de pago); que debe darse el mismo tratamiento tributario a quien se encuentre en las mismas situaciones (principio de igualdad); el impuesto debe comprender una cuota parte de la base de medición o base imponible (principio de proporcionalidad) y que esta proporción no debe alcanzar una magnitud tal que hace desaparecer o desnaturalice la renta o los bienes de las personas (principio de no confiscación).

En la comprobación César Villarreal Aragón<sup>74</sup>, “la doctrina ha encontrado hasta la fecha, como un problema de gran complejidad, el identificar y homologar los principios constitucionales del derecho tributario”, explicando que debido a esta complejidad, y con inspiración en las doctrinas de los juristas mexicanos, Marco César García Bueno, Gabriela Ríos Granados y Domingo Ruiz López, adopta la siguiente clasificación de los principios tributarios, que se acerca en semejanza con la del jurista brasileño Ricardo Lobo Torres<sup>75</sup>:

Principios constitucionales tributarios: seguridad jurídica, igualdad, proporcionalidad, legalidad, razonabilidad y generalidad .Principios tributarios constitucionalizados: igualdad, capacidad contributiva y proporcionalidad. Principios materiales de la justicia: reserva de la ley y destino del gasto público<sup>76</sup>.

---

<sup>73</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 25-26.

<sup>74</sup> ARAGÓN, César Villarreal. ***Principios tributarios en México y Argentina***. In: *IKL Support, Science in Business*, México, [s.d.]. Disponible en: <<http://iklsupport.com/pdf/manual.pdf>>. Acceso el: 12 dic. 2011. p. 2.

<sup>75</sup> TORRES, Ricardo Lobo. 2005a. *Op. cit.*, *passim*.

<sup>76</sup> ARAGÓN, César Villarreal. *Op. cit.*, p. 3.

Los principios tributarios específicos, tanto expresados como no expresados de la Constitución Federal de 1988, en el Código Tributario Nacional y en la legislación tributaria, en definitiva están vinculados a la libertad fiscal, a la seguridad tributaria y a la justicia tributaria. Los principios vinculados a la justicia tributaria son: el principio de la capacidad contributiva, el principio de costo / beneficio, el principio de solidaridad de grupo y el principio de la distribución de renta.

Para este estudio importan específicamente los principios relacionados con la justicia tributaria. De acuerdo con Ricardo Lobo Torres<sup>77</sup>, la justicia tributaria se positiva a través de algunos de los principios constitucionales explícitos o implícitos, tales como: capacidad contributiva, la equivalencia (costo / beneficio), solidaridad del grupo y distribución del renta.

#### 1.5.1 Principio de la capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva está implícitamente previsto en el artículo 145, párrafo 1º, de la Constitución Federal de 1988, según el cual "siempre que sea posible, los impuestos tendrán un carácter individual y se clasificarán de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente" (Constitución Federal de 1988)

El referido dispositivo constitucional indica el sentido que los impuestos deben ser recaudados con base en la capacidad económica de cada uno.

En la Constitución de la Nación Argentina también el principio de capacidad contributiva está implícito en el artículo 4º, *in verbis*:

Artículo 4º: 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

---

<sup>77</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Liberdade, segurança e justiça no direito tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, p. 692 e ss.

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.

Como el objeto principal de este estudio, el principio de capacidad contributiva se discutirá con mayor profundidad en un capítulo específico.

### 1.5.2 Principio de la equivalencia – coste / beneficio

El principio de equivalencia, también llamado "coste / beneficio" se basa en el artículo 145, incisos II y III, de la Constitución Federal de 1988<sup>78</sup>. Este principio prevalece en el campo de los tributos contraprestacionales, como tasas y contribuciones de mejora. .

Como dijo Ricardo Lobo Torres<sup>79</sup>, en rigor, se trata de un principio de justicia conmutativa, no de justicia distributiva. Este principio orienta en el sentido de que los servicios públicos mensurables y divisibles deben ser pagados por aquellos que disfrutan de ellos y en la medida de la expensa causada al Estado.

### 1.5.3 Principio de la solidaridad del grupo

El principio de la solidaridad del grupo se apoya en los artículos constitucionales 149 y 195 de la Constitución Federal de 1988<sup>80</sup>.

---

<sup>78</sup> "Artículo 145: la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán instituir los siguientes tributos: [...]; I - tasas, en razón del ejercicio del poder de policía o por la utilización, efectiva o potencial, de servicios públicos específicos y divisibles, prestados al contribuyente o puestos a su disposición; II - contribución de mejora, decurrente de obras públicas" (Constitución Federal de 1988).

<sup>79</sup> TORRES, Ricardo Lobo *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, p. 693-695.

<sup>80</sup> Para mejor comprensión ver incisos y párrafos de los citados artículos de la Constitución Federal de 1988.

Tratan estos artículos de la recogida de entradas destinadas a la Seguridad Social. La incidencia se produce incluso en personas que no obtienen la ventaja directa del Estado, como ocurre con las empresas, pero que solidariamente participan del mismo proceso social y económico.

En el contexto de la justicia tributaria, "la solidaridad emerge como un concepto relevante para efectos de determinar la base de una exigencia tributaria"<sup>81</sup>.

En las palabras de Ricardo Lobo Torres<sup>82</sup>:

La idea de solidaridad señala en el sentido de que las contribuciones sociales necesarias para financiar la seguridad social deben ser apoyadas por todos aquellos que comparten el mismo grupo socioeconómico (por ejemplo, los empleadores y empleados), aunque algunos de ellos no reciban directamente los beneficios. Vale señalar que la solidaridad, como lo demuestra la doctrina alemana, no sólo entre el Estado y el individuo que paga la contribución, pero entre el Estado y el grupo social al que pertenece el contribuyente, considerado éste a veces en función del trabajo y de la profesión y otras veces a causa de situaciones existenciales (vejez, enfermedad, embarazo, muerte, etc.)

Es importante aclarar, en el entendimiento de que Ricardo Lobo Torres<sup>83</sup> de que "aquí sería mejor hablar de la justicia parafiscal, no fuera el tratamiento dado a la Seguridad Social por la Constitución Federal de 1988. No se confunde con la solidaridad que justifica la capacidad contributiva".

#### 1.5.4 Principio de la distribución de renta

---

<sup>81</sup> GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

<sup>82</sup> TORRES, Ricardo Lobo. 2005a. *Op. cit.*, p. 222.

<sup>83</sup> TORRES, Ricardo Lobo *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, p. 694.

El principio de la distribución de renta indica que el ordenamiento jurídico tributario debe evitar la concentración de la riqueza en manos de grupos u organizaciones. En las lecciones de Ricardo Lobo Torres<sup>84</sup>:

No se confunde con el principio de la redistribución de rentas, entendido como transferencia de riqueza entre personas con la intermediación del Fisco, que sólo puede operar en la vía del presupuesto público, teniendo en cuenta que la incidencia progresiva de los impuestos y los cargos de acuerdo con la capacidad contributiva que pueden hacer al rico menos rico, pero no necesariamente conduce al enriquecimiento de los pobres.

Continuando con el estudio, después de la presentación sobre la justicia fiscal y sus parámetros doctrinarios, se pasa a examinar el principio de la capacidad contributiva, ya que el sistema tributario de un Estado Democrático de Derecho, los cánones fundamentales de la legalidad tributaria y de la capacidad contributiva deben ser verdaderos elementos o notas conceptuales de su propio tributo, puesto que, por un lado, estos principios concretan los valores superiores de la seguridad, de la certeza y de la justicia de la tributación, en su mayor amplitud y generalidad, y por otro lado, en razón de la propia naturaleza específica del tributo (prestación de patrimonio imputada), no constituye una sanción.

Tributos, de acuerdo con Jorge Héctor Damarco<sup>85</sup>, son servicios obligatorios, por lo general en dinero, que el Estado requiere en virtud de coacción, en el ejercicio de su poder de imperio y en virtud de la ley. Son obligaciones de derecho público para dar sumas de dinero. Impuesto, a su vez, también de acuerdo con esta doctrina, es el recurso genuino por excelencia y lo más importante del punto de vista cuantitativo, la recaudación de los ingresos del Estado.

Como Flavio Bauer Novelli<sup>86</sup>, el principio de la capacidad contributiva resume en su concepto, los lazos constitucionales de orden

---

<sup>84</sup> TORRES, Ricardo Lobo *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, p. 694.

<sup>85</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 6.

<sup>86</sup> NOVELLI, Flávio Bauer. *In*: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. Prefácio da segunda edição.

material que tienden a asegurar, en concreto, la justicia de la tributación, imponiendo y limitando el deber jurídico del sujeto en participar en la repartición financiera de los encargos públicos, a la capacidad económica objetivamente manifiesta a través de capacitación, por ley, del presunto de hecho de la obligación tributaria.

La incidencia de este principio se da, en el plano normativo, en dos etapas: mediante la precalificación de cierto hecho susceptible de valoración económica, por la ley impositiva, como hecho generador de obligación tributaria<sup>87</sup>, y mediante la posterior calificación de las condiciones, circunstancias y criterios, sobre todo los de un orden subjetivo y cuantitativo, necesarios a ulterior determinación más concreta. Estas condiciones o circunstancias pueden dimensionar, modificar o incluso, eliminar la obligación tributaria.

A medida que se dio la construcción teórica de la justicia fiscal a lo largo del tiempo, así como los principios actuales de la justicia tributaria, se pasa a analizar el contenido y las posibles distorsiones, en particular del principio de capacidad contributiva, en el derecho tributario.

---

<sup>87</sup> Según Hugo de Brito Machado, los doctrinadores adoptan diversas terminologías para hacer referencia a la situación tributable ocurrida en concreto en la vida real: hecho generador, hecho jurídico tributario, soporte fático, situación base de hecho, hecho imponible, hecho tributable, hipótesis de incidencia son algunas de las expresiones utilizadas para identificar esa situación (MACHADO, Hugo de Brito, 2004. *Op. cit.*, p. 162). Para este estudio, se utiliza la expresión “hecho generador” porque es adoptada por el legislador brasileño (artículo 114, del Código Tributario Nacional) para caracterizar el momento del nacimiento de la obligación tributaria, aunque no se excluya la locución “hecho imponible” más utilizada en Argentina (*hecho imponible*).



## 2 CONCEPTO TEÓRICO Y DOCTRINAL DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Siguiendo el razonamiento del principio de la capacidad contributiva como esencia a la aplicación de la justicia fiscal, es necesaria para la formación cognitiva del principio cognitivo de la capacidad contributiva, teniendo como base, producciones de conocimiento doctrinario, legal y la jurisprudencial.

Aliomar Baleeiro<sup>88</sup> destaca la importancia del principio de capacidad contributiva en el derecho tributario, afirmando que "la capacidad contributiva es el atributo que debe calificar a alguien a los ojos del legislador para sujeto pasivo de la relación tributaria," puesto que, "sea del punto de vista objetivo, para conocimiento de la base posible del impuesto, sea del punto de vista valorativo, o axiológico, para fundamento racional de la justicia del tributo, es esencial establecerse la noción de capacidad contributiva. "

Del mismo modo, Henry Abel Ferreira<sup>89</sup> orienta que "la capacidad contributiva es uno de los principios más importantes del derecho tributario", dado que:

[...] Es a través de él y los demás que el legislador y el operador del derecho pone en práctica uno de los principios básicos de la democracia que es la igualdad, que figura en el preámbulo del artículo 5 de la Constitución Federal de 1988. El principio de capacidad contributiva requiere que el legislador y el operador del derecho traten igualmente a los iguales y desigualmente a los desiguales, porque sólo entonces el Estado podrá igualar materialmente las personas que viven en su territorio.

---

<sup>88</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 295.

<sup>89</sup> FERREIRA, Abel Henrique. **O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos**. Porto Alegre: Fundação Escola Superior de Direito Tributário - FESDT, 2001. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>>. Acesso el: 19 ago. 2011. p. 3.

En el derecho latinoamericano, Héctor B. Villegas<sup>90</sup> enseña que las constituciones contemporáneas, como regla general, han incorporado el principio de la capacidad contributiva, que constituye el "límite material sobre el contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad" (subrayado en el original)<sup>91</sup>.

En la apreciación de Jorge Héctor Damarco<sup>92</sup>, "la razonabilidad siempre es un juicio de valor porque lo razonable es lo justo, lo que resulta conforme a la razón, lo equitativo, lo que guarda la debida proporción".

En Europa, Louis Trotabas y Jean-Marie Cotteret<sup>93</sup>, tras la presentación del impuesto como un fenómeno no sólo jurídico, sino también político, económico y social, entienden que "el impuesto se determina por las aptitudes contributivas."

Se verifica, por tanto, la importancia del tema, que contiene profundas implicaciones éticas y ha sido manejado por los juristas de todo el mundo.

## 2.1 ESTRUCTURA HISTÓRICA Y INSTITUCIONAL DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Resumiendo los estudios de José Marcos Domingues de Oliveira<sup>94</sup>, se verifica que "la justicia de la tributación constituye un problema fiscal muy antiguo." En sus palabras:

Aspiración de la humanidad durante muchos siglos, incluso milenios, el anhelo por la justicia en el decreto y liquidación de los impuestos deriva de ramas filosóficas de la justicia distributiva que encuentra raíces en la antigua Grecia, pero no

---

<sup>90</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. Tradução de Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 56.

<sup>91</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 195.

<sup>92</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 94.

<sup>93</sup> Louis Trotabas e Jean-Marie Cotteret *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 18.

<sup>94</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 21 e ss.

antes de que haya preocupado por los egipcios. [...] en Atenas cierta contribución al costo de la marina nacional era debida por todos los ciudadanos cuya fortuna ultrapasase a 10 talentos escribiéndose en un registro la importancia que cada ciudadano estaba obligado a contribuir, siempre teniendo en cuenta las facultades de cada uno<sup>95</sup>.

Roma también conoció una forma de capitación bastante original: la "soberbia", que se basaba en la riqueza de cada contribuyente<sup>96</sup>.

Más tarde, la *Magna Charta* inglesa de 1215, otorgada por Juan Sin Tierra el 15 de junio de 1215 registra que las prestaciones coercitivas deberían ser fijadas moderadamente, y la evolución del pensamiento filosófico en la Edad Media registra la orientación tomista de que cada uno debería pagar los tributos *secundum facultatem* o *secundum equalitem proportionis*<sup>97</sup>. Véanse los artículos de la *Magna Charta* inglesa de 1215, relacionados con la justicia tributaria:

1. No lanzaremos tasas o tributos sin el consentimiento del consejo general del reino (*commue concilium regni*), excepto para el rescate de nuestra persona, para armar caballero nuestro hijo mayor y para celebrar, pero una única vez, el matrimonio de nuestra hija mayor, y estos tributos no excederán los límites razonables. Del mismo modo se procederá en cuanto a los impuestos de la ciudad de Londres. [...]. 3. Los mercaderes tendrán plena libertad para salir y entrar en Inglaterra, y para en ella residir y a recorrer tanto por tierra como por mar, comprando y vendiendo todo tipo de cosas, de acuerdo a las costumbres antiguas y consagradas, y sin tener que pagar tributos injustos, excepto en tiempo de guerra o cuando pertenecen a una nación en guerra con nosotros. Y si al comienzo de la guerra, hay mercaderes en nuestro país, van a ser arrestados, pero sin daño a sus cuerpos y sus bienes, hasta ser conocidas por nosotros o por nuestras autoridades judiciales, como son tratados nuestros mercaderes en la nación en guerra con nosotros, y si los nuestros no están en peligro, tampoco los otros no correrán peligro<sup>98</sup>.

---

<sup>95</sup> *Idem, ibidem*, p. 21-22.

<sup>96</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 22.

<sup>97</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 22.

<sup>98</sup> INGLATERRA, Constituição (1215). **Magna Charta inglesa de 1215 (*Magna Charta Libertatum*)**. Outorgada por João sem Terra em 15 de junho de 1215. Acervo da

Como Aliomar Baleeiro<sup>99</sup>, “en la conciencia contemporánea de todos los pueblos civilizados, la justicia de impuestos se confunde con la adecuación del principio de capacidad contributiva,” es que:

[...] Desde el siglo XVIII, por lo menos, con Charles de Montesquieu y después con Jeremy Bentham y otros, se sostuvo que el impuesto debe ahorrar los recursos de los individuos de restringida capacidad económica. Lo necesario físico debería estar exentos de tributación. La misma idea, en los tiempos modernos, se sugiere a través del principio de la exención del mínimo de existencia<sup>100</sup>.

Fue en el período comprendido entre 1755 y 1776 que surge el canon de la justicia sistematizado por Adam Smith<sup>101</sup>, según lo cual “todos debemos contribuir a los gastos públicos en la proporción de su patrimonio”, siendo que “en el cumplimiento o no de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la tributación<sup>102</sup>”. Según José Marcos Domingues de Oliveira<sup>103</sup>:

Varias revoluciones y revueltas políticas de esa época pueden se atribuidas, en mayor o menor grado, a la exageración de las exigencias fiscales que no respetaban la dignidad y el sentimiento de justicia de los obligados a su pago, como el

---

Universidade de São Paulo - USP. Disponible en: <<http://www.direitoshumanos.usp.br>>. Acceso el 12 dic. 2011.

<sup>99</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14 ed., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 268.

<sup>100</sup> *Idem, ibidem*, p. 259.

<sup>101</sup> “Los vasallos de cada Estado deben contribuir lo máximo posible para la manutención del Gobierno, en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a la renta de que cada uno disfrute, bajo la protección del Estado. Las expensas de gobierno, en relación a los individuos de una gran nación, son como expensas de administración en relación a los renteros asociados de una gran propiedad, los cuales son obligados a contribuir en proporción a los respectivos intereses que tienen en la propiedad. Es en la observación o no observación de ese principio que consiste lo que se denomina de equidad o falta de equidad de la tributación. Importa observar, una vez por todas, que todo impuesto que, en último análisis recae exclusivamente sobre uno de los tres tipos de renta encima mencionados y necesariamente no equitativo, en la medida en que no afecta los dos otros tipos de rentas. En el estudio a seguir haré dos diversos impuestos, difícilmente subrayaré de nuevo ese tipo de desigualdad, sino en la mayoría de los casos limitaré mis observaciones a aquella falta de equidad ocasionada por el hecho de un impuesto específico recaer desigualmente aún mismo sobre aquél tipo específico de renta particular que es por ella afectada” (SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 282-283).

<sup>102</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 23-24.

<sup>103</sup> *Idem, ibidem*, p. 24.

episodio de *Boston Tea Party* (la Independencia Norteamericana), de la Tomada de la Bastilla (Revolución Francesa) y, en Brasil, de la Conspiración de Minas (por ocasión de la "derrama") (subrayado en el original).

La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1791<sup>104</sup> tenía en el artículo XIII, que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, una contribución común es esencial, ella debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en vista de sus facultades".

A su vez, la Declaración de Derechos de la Constitución Francesa del 4 de noviembre de 1848<sup>105</sup>, después de asegurar la propiedad privada y la libertad de trabajo y industria (artículos XI, XII y XIII), establecido en su artículo XV, segunda parte, que "cada ciudadano contribuye para el impuesto en la proporción de sus facultades y su fortuna. Desde entonces, la supremacía de los positivismo (mediados del siglo XIX hasta mediados del siglo XX, aproximadamente), "se debilitó la reflexión sobre la justicia financiera, sustituida por las preocupaciones acerca de la utilidad<sup>106</sup>".

Recientemente, la meditación sobre la justicia fiscal y de presupuesto retomó fortalecida, fruto de las crisis financieras de 1967, 1973 y 1979, el enfriamiento de la ideología la no agotabilidad de los recursos públicos, de la desconfianza en el socialismo real y en la utopía del Estado vivir sin el cobro de impuestos, del aumento de las demandas sociales por la mejor distribución de los bienes públicos, todo llevó al regreso de la preocupación con la justicia financiera. Fue durante este período, vale decir, a partir de mediados del siglo XX, que las principales

---

<sup>104</sup> DIREITO INTERNACIONAL, Legislação. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789.** Colocada posteriormente no início da Constituição Francesa de 1791. Disponible en: <<http://www.historianet.com.br/conteudo/default.aspx?codigo=180>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>105</sup> FRANÇA, Constituição (1848). **Constituição Francesa de 04 de novembro de 1848.** Disponible en: <<http://www.dhnet.org.br/educar/redeedh/anthist/fran1848.htm>>. Acceso el 12 dic. 2011.

<sup>106</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b. p 77-80; 82-83 e 91-98. In: *Direito Tributário.* Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário. Módulo de Princípios e Imunidades, aula 04. Disponible en: <<http://www.uvb.com.br>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 4.

construcciones normativas sobre la capacidad contributiva como el principio de concretizar la justicia fiscal se han elaborado, al igual que las reformas tributarias realizadas en los Estados Unidos y en Alemania, que muestran "la preocupación por ajustar los respectivos sistemas fiscales al principio de la capacidad contributiva"<sup>107</sup>.

Muchos países ahora incluyen la capacidad contributiva como un principio de imposición en los textos constitucionales, como se verá más adelante, cuando se da el enfoque del principio de capacidad contributiva en el derecho comparado.

En Brasil, los acontecimientos y vicisitudes relacionados con la idea de capacidad contributiva como límite al poder de tributar acompañaron los cambios ocurridos en otros países democráticos, siguiendo, hasta cierto punto, el pensamiento universal<sup>108</sup>. El principio de capacidad contributiva ingresó de manera implícita en el sistema tributario brasileño con la constitucionalización del Estado Fiscal en el inicio del siglo XIX, a través del artículo 179, inciso XV, de la Constitución del Imperio de 1824<sup>109</sup>, *in verbis*:

Artículo 179: la inviolabilidad de los derechos civiles, y políticos de los ciudadanos de Brasil, que se basan en la libertad, la seguridad individual, y la propiedad, está garantizada por la Constitución del Imperio, por la manera siguiente: [...]; XV. Nadie será ejemplo de contribuir para las expensas del Estado en proporción de sus bienes [...].

Hibernado durante mucho tiempo, porque las constituciones posteriores no prevén ningún dispositivo sobre la capacidad contributiva. Las Constituciones de Brasil de 1891<sup>110</sup>, 1934<sup>111</sup> y 1937<sup>112</sup>

---

<sup>107</sup> *Idem, ibidem*, p. 4-5.

<sup>108</sup> *Ibid*, p. 5.

<sup>109</sup> BRASIL, Constituição (1824). **Constituição Política do Imperio do Brazil, de 25 de março de 1824.** Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>110</sup> BRASIL, Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.** Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

dedicaron sólo unos pocos principios de limitación al poder de tributar (competencia y capacidad tributaria), a ejemplo del principio de igualdad, del principio de libre iniciativa y el principio de la prohibición de la doble tributación, entre otros.

Después volvió a surgir de forma explícita en la Constitución de 1946<sup>113</sup>, mereciendo consideraciones favorables por parte de la doctrina liberal de Brasil, especialmente de Aliomar Baleeiro<sup>114</sup>. Así disponía el artículo 202 de la Constitución de los Estados Unidos del Brasil, 18 de septiembre de 1946, *in verbis*: "Artículo 202: los tributos tendrán carácter personal, siempre que sea posible, y se clasificarán de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente".

Después del Golpe Militar de Estado en 1964, el principio de la capacidad contributiva fue excluido de la Constitución de los Estados Unidos de Brasil, de 18 de septiembre de 1946, derogada por la Enmienda Constitucional N<sup>o</sup> 18, de 1 de diciembre de 1965<sup>115</sup>.

La Constitución de la República Federativa del Brasil a partir de 1967<sup>116</sup> nada menciona sobre el principio de capacidad

---

<sup>111</sup> BRASIL, Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.** Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>112</sup> BRASIL, Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.** Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>113</sup> BRASIL, Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.** Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>114</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 10 ed., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 436.

<sup>115</sup> "Artículo 25: resalvo lo dispuesto en el artículo 26 y sus párrafos, quedan revocados o sustituidos por las disposiciones de esta Enmienda el artículo 15 y sus párrafos, el artículo 21, el párrafo 4<sup>o</sup> del artículo 26, el artículo 27, el artículo 29 y su párrafo único, los incisos I y II del artículo 30 y su párrafo único el artículo 32, el párrafo 34 del artículo 141, el artículo 202 y el artículo 203 de la Constitución, el artículo 5<sup>o</sup> de la Enmienda Constitucional n<sup>o</sup> 3, la Enmienda Constitucional n<sup>o</sup> 5 y los artículos 2<sup>o</sup> y 3<sup>o</sup> de la Enmienda Constitucional n<sup>o</sup> 10 (BRASIL, Legislación. **Emenda Constitucional n<sup>o</sup> 18, de 01 de dezembro de 1965.** Disponible en: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=90635&norma=116129>>. Acceso el: 12 dic. 2011).

<sup>116</sup> BRASIL, Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Disponible en:

contributiva. Asimismo, la Enmienda Constitucional N ° 01, de 17 de octubre de 1969<sup>117</sup> fue silente sobre el tema.

En la síntesis de Kiyoshi Harada<sup>118</sup>, el principio de la capacidad contributiva tiene "carácter programático", desde la Constitución de los Estados Unidos de Brasil, de 18 de septiembre de 1946, perdiendo esta característica sólo en el período comprendido entre las constituciones de 1967 y 1988, puesto que el referido dispositivo no se produjo ni la Constitución Federal de Brasil de 1967, ni en la Enmienda Constitucional N ° 01, de 17 de octubre de 1969, reapareciendo solamente en el párrafo 1° de la Constitución Federal de 1988.

Con el advenimiento de la Constitución Federal de 1988, que restableció, en Brasil, el régimen democrático para sustituir el régimen militar de entonces, es que el principio de la capacidad contributiva volvió a formar parte del texto constitucional:

Artículo 145: La Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos: [...]. Párrafo 1: Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y se clasificarán de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, facultado a la administración tributaria, sobre todo para dar cumplimiento a estos objetivos respetados los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, la renta y las actividades económicas del contribuyente (Constitución Federal de 1988).

Además de lo expresado en el referido dispositivo constitucional, existe la influencia de la capacidad contributiva de otras normas tributarias establecidas en la Constitución Federal de 1988, como por ejemplo, la norma del artículo 153, párrafo 3°, inciso I<sup>119</sup>, que obliga al legislador para

---

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>117</sup> BRASIL, Constituição (1969). **Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969.** Disponible en:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>118</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 334.

<sup>119</sup> Artículo 153: compete a la Unión instituir impuestos sobre: [...]. Párrafo 3º: el impuesto previsto en el inciso IV [Impuesto sobre Productos Industrializados]: I - será selectivo, en función de la esencialidad del producto; [...] (Constitución Federal de 1988).



a tornar el Impuesto sobre Productos Industrializados - IPI selectivo en función de la esencialidad del producto manufacturado<sup>120</sup>.

Por lo tanto, en el orden jurídico actualmente en vigor en Brasil, el principio de la capacidad contributiva es una norma de eficacia inmediata. Debido a esto, cuando se trata de los impuestos personales, el legislador tiene el deber de respetar este principio para no incurrir en inconstitucionalidad.

## 2.2 SIGNIFICADO DE "LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA"

En asuntos tributarios la capacidad contributiva es un concepto que acepta diferentes definiciones. En general, se estima que la racionalidad de la tributación dependa, en cierta medida, de la capacidad económica o contributiva de las personas individuales o colectivas. Básicamente esta concepción cumple con los ideales de justicia distributiva.

La distribución de los bienes de la sociedad, según Herry Gensler<sup>121</sup> puede suceder a partir de tres perspectivas: del utilitarismo clásico, de la reacción al utilitarismo clásico (John Rawls) y la titularidad de las propiedades justas de Robert Nozick.

Para el utilitarismo clásico vale la máxima de que es necesario maximizar el placer y minimizar el dolor. Entonces, si una acción particular maximiza el bien, poco importa si la distribución es igual o no. Sin embargo, "si una familia retira más placer que otra de una cierta cantidad de dinero, ¿debería por eso tener más dinero? (ya que esto sería maximizar el placer total) ¿Es eso justo?". Como no hay una preocupación

---

<sup>120</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 334.

<sup>121</sup> GENSLER, Harry. **Justiça distributiva**. Tradução de Faustino Vaz. Cleveland, USA: John Carroll University, 11 de março de 2010. Disponible en: <<http://clubecetico.org/forum/index.php?topic=22443.0>>. Acceso el: 12 dic. 2011. p. 1.

por la distribución equitativa de la riqueza, el utilitarismo en última instancia, justifica la distancia entre pobres y ricos<sup>122</sup> .

John Rawls critica el utilitarismo y concibe la justicia distributiva, debido a la elección de uno u otro de los dos principios básicos de la justicia: el principio de la libertad igual y principio de la diferencia. En su pensamiento, derechos como la libertad de expresión y de religión no pueden ser violados a favor de la utilidad social. También sostiene que la sociedad debe promover una distribución equitativa de la riqueza, salvo en los casos en que las desigualdades son para el beneficio de la comunidad, por ejemplo, pagar salarios más altos para los profesionales de la salud. En una sociedad rawlsiana, en general, todos tienen la misma riqueza, a excepción de las desigualdades justificadas como incentivos para beneficiar a todas las personas<sup>123</sup>.

Robert Nozick, critica el principio de la diferencia de John Rawls, proponiendo la titularidad de la propiedad justa. Por lo tanto, todo lo que el individuo gana trabajando con honestidad es suyo. Así, la distribución puede ser igual o no. Incluso si alguien tiene mucho menos, nadie tiene derecho a apropiarse de lo que el individuo ha adquirido honestamente. Por lo tanto, "esquemas (como las tasas diferenciales de impuestos) que obligan a la redistribución de la riqueza están incorrectas porque violan su derecho a la propiedad. Roban lo que es suyo para darlo a los demás"<sup>124</sup>.

Los principios que rigen los sistemas tributarios contemporáneos fueron identificados y organizados por Adam Smith en su libro "La Riqueza de las Naciones", Volumen II<sup>125</sup>. Después de demostrar en su primer libro que renta privada de los individuos advienen a partir de tres formas diferentes (renta, ganancias y salarios), verificó que todo impuesto debe ser pagado en uno u otro de estos tres tipos de ingresos o en todos ellos. Sin embargo, para que la tributación no sea abusiva, debe ser limitado. Pensando en eso, Adam Smith, antepuso cuatro máximas:

---

<sup>122</sup> *Idem, ibidem*, p. 1.

<sup>123</sup> GENSLER, Harry. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>124</sup> *Idem, ibidem*, p. 1.

<sup>125</sup> SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 282-284.

a) la justicia (equidad, proporcionalidad, capacidad contributiva): los vasallos de cada Estado deben contribuir lo máximo posible para mantener el Gobierno, en proporción a sus respectivas capacidades (rendimiento que cada uno disfruta), bajo la protección del Estado. La observancia de este principio es que resulta en la equidad o inequidad de la tributación;

b) la seguridad y la definición: el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. Asimismo, debe estar debidamente establecida la fecha de pago, así como los montos y la forma de pago;

c) comodidad y conveniencia, todos impuesto debe ser recogido en el momento y de la manera que sea más conveniente para el contribuyente, y

d) economía: todo impuesto debe ser planeado de tal manera, que quite y reserve fuera del bolsillo de la gente lo menos posible, además de la suma que él lleva a los cofres del Estado.

Debido a la utilidad, estas reglas de justicia tributaria desarrolladas por Adam Smith<sup>126</sup>, pronto fueron recomendadas a la atención de todas las naciones, que, a su vez, han tratado de modificar sus impuestos "tan equitativos como lo sea posible, de manera fija y tan convenientes para el contribuyente, ya sea con respecto al tiempo, ya sea con respecto al pago, ya sea en proporción a los ingresos, como también poco molesto a las personas".

Después de Adam Smith, muchos doctrinadores propusieron nuevas clasificaciones de estos principios, tomándolos como base. Sin embargo, como puede verse, la clasificación está completa, no permitiendo grandes innovaciones, en lo máximo nuevas formas de organización. Incluso el actualísimo principio de la capacidad contributiva deriva directamente del principio de justicia desarrollado por Adam Smith<sup>127</sup>.

---

<sup>126</sup> SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 284.

<sup>127</sup> TELLO, Andree César A. Tudela. **Quién es el recaudador de nottingham? Que nos obliga a refugiarnos en el bosque de sherwood, robin hood pon alto a éstas**

El principio de capacidad contributiva es de gran valor para todo el ordenamiento jurídico y tributario, sobre todo si se tiene en cuenta la creación de impuestos. Este es un concepto jurídico indeterminado, teniendo en cuenta que para cada tributo, su definición sufre cambios para adaptarse a la naturaleza de la carga tributaria.

En general, puede ser concebida la capacidad contributiva como “la aptitud de una persona para poder hacer frente a la carga tributaria, sin el menoscabo ni perjuicio de si mismo - agregando además - tomándose en cuenta para ello su capacidad económica, así como de su capacidad personal”<sup>128</sup>.

De acuerdo con la doctrina de Alberto Alves Monteiro<sup>129</sup>, el término "capacidad contributiva" se puede dar, "sin distinción, en el plano jurídico positivo, ético económico y técnico económico." Aclara que, en el plano jurídico positivo, la capacidad contributiva significa que una persona es titular de derechos y obligaciones establecidas en la legislación tributaria vigente, que es la que va a definir aquella capacidad y su ámbito.

A su vez, en el escenario ético económico, la capacidad contributiva está relacionada con la justicia económica material. En particular, la capacidad contributiva se define como la aptitud económica del individuo para soportar o ser beneficiario de los impuestos, que depende de dos factores: la cantidad de recursos que tiene el sujeto para satisfacer el gravamen, y la necesidad que tiene de esos recursos<sup>130</sup>.

Por último, en el ámbito técnico económico se consideran todos los principios, normas, procedimientos y categorías relacionadas con el funcionamiento y la eficacia recaudatoria de los impuestos. Según esta concepción, tienen capacidad tributaria aquellos que: constituyan unidades económicas de posesión y del empleo de recursos productivos

---

**injusticias:** estudio sobre la capacidad contributiva, y surelación en el plano Constitucional con el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta y aproximacionesal Impuesto Temporal a los Activos Netos - análisis, reflexiones y anotaciones. Chimbote, Perú: Centro de Investigación Jurídica Iuris per Tottem - CIJ, julio, 2007. p. 09.

<sup>128</sup> *Idem, ibidem*, p. 09.

<sup>129</sup> ALVES, Alberto Monteiro. **Alcance do princípio da capacidade contributiva:** artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988. *In: Jus Navigandi*, Teresina, ano 1, nº 5, jan. 1997. Disponible en: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1294>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 1.

<sup>130</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

o de riqueza, sean fácilmente identificados y evaluados por la Hacienda Pública como susceptibles de imposición; y que estén en situación de solvencia presuntamente suficiente para soportar el tributo<sup>131</sup>.

En este sentido es la síntesis del jurista argentino Mario Augusto Saccone<sup>132</sup>, para quien el término "capacidad contributiva" se define desde tres perspectivas: jurídico, ético económico y técnico económico. Aclara que, en el sentido jurídico positivo, un individuo es titular de derechos y obligaciones previstos en las normas tributarias vigentes, en el ámbito ético económico, la capacidad contributiva designa la aptitud del sujeto para soportar o ser el destinatario de los impuestos, y en el técnico económico, se refiere a los principios, normas, procedimientos y categorías relacionadas con el funcionamiento o la eficacia recaudatoria de Impuestos.

## 2.3 CONTENIDO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La capacidad contributiva no es un concepto preciso, pero es posible definirla con cierta exactitud. Al menos en la misma época y en países con instituciones e ideales similares, se pueden identificar los criterios clave para la definición de la capacidad contributiva. Mucho se ha discutido sobre su contenido sin, entretanto, llegar a una definición satisfactoria.

Víctor Uckmar<sup>133</sup> constata que "este tipo de expresión es una de las más discutidas, y a pesar de los extensos estudios dedicados al tema, no se ha dado aún una definición científica satisfactoria. Algunos la ven como una *empty box* (caja vacía)".

---

<sup>131</sup> *Idem, ibidem*, p. 1.

<sup>132</sup> SACCONI, Mario Augusto. **Manual de derecho tributario**. Buenos Aires: La Ley, 2002. p. 66-67.

<sup>133</sup> UCKMAR, Víctor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e notas ao direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 81-82.

Para Alfredo Augusto Becker<sup>134</sup>, las palabras "capacidad contributiva" siquiera ofrecen "un metro para determinar el beneficio del contribuyente y para adaptarla al beneficio de los demás, ni dicen si hay y cuál es el límite de los tributos."

A la luz del vago concepto de capacidad contributiva, que impone la investigación de su contenido a fin de revelar sus efectos en el derecho tributario patrio. En términos generales, la capacidad contributiva es conocida como la capacidad económica del contribuyente o la capacidad de pago (*ability to pay*). Esto significa que cada uno debe contribuir en proporción a sus ingresos y bienes, independientemente de su eventual disponibilidad financiera<sup>135</sup>.

La Constitución Federal de 1988, en el párrafo 1° del artículo 145, no menciona el término "capacidad contributiva", sino "capacidad económica" al determinar que "los impuestos deben ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente." Hay otra expresión que se utiliza también, cual sea la "capacidad financiera", la cual difiere de las otras dos expresiones<sup>136</sup>. Estas cuestiones contienen algunas controversias doctrinales, ya que algunos autores entienden los términos "capacidad contributiva" y "capacidad económica" como sinónimos, mientras que otros no lo hacen.

Para Ives Gandra da Silva Martins<sup>137</sup> "capacidad contributiva y capacidad económica no se deben confundir. Aunque sean ambas dimensiones de la capacidad del contribuyente de pagar tributos, tienen, en mi opinión, la connotación distinta ", definiendo como "contributiva"

[...] La capacidad del contribuyente relacionada con la imposición específica o global, siendo, por lo tanto, dimensión económica particular de su vinculación al poder tributante. Capacidad económica es la exteriorización de la potencialidad económica de una persona, independientemente de su conexión con ese poder.

---

<sup>134</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 537.

<sup>135</sup> TORRES, Ricardo Lobo. 2005b. *Op. cit.*, p. 5.

<sup>136</sup> FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 4.

<sup>137</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários a Constituição do Brasil**. V. 6, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 59.

En el mismo sentido Kiyoshi Harada<sup>138</sup> concibe que el principio de la capacidad contributiva se entrelaza con el principio de prohibición de la confiscación, y representa uno de los fundamentos básicos de la tributación, como corolario del principio de igualdad, defendido por la doctrina como verdadero sinónimo de la justicia fiscal. Es el elemento básico de donde surgen las garantías materiales directas, del ámbito constitucional, como la generalidad, igualdad y proporcionalidad. Kiyoshi Harada<sup>139</sup> afirma que:

La capacidad contributiva es aquella capacidad relacionada con la imposición parcial o total. Se trata de la capacidad económica de la persona como un sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Puesto que la capacidad económica es aquella ostentada llevado por una persona que no está contribuyendo, como por ejemplo, un ciudadano rico, de paso por él.

Aún en la comprensión de dicho autor, el principio de la capacidad contributiva es elemental, puesto que tiene como objetivo atingir la justicia fiscal, repartiendo los encargos el Estado en la proporción de las posibilidades de cada contribuyente<sup>140</sup>. Coincidiendo con este entendimiento, Hugo de Brito Machado<sup>141</sup>, certifica siguiente:

Hoy es indiscutible la presencia del principio de capacidad contributiva, como una norma realizadora de la justicia fiscal. Se podría decir que actualmente es universal la conciencia del principio de capacidad contributiva, como una norma de justicia y por lo tanto debe ser seguido por el intérprete de las normas tributarias en general.

El Legislador Constituyente de Brasil de 1988, al abordar la capacidad contributiva, hace mención a la capacidad económica del

---

<sup>138</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 333; 335.

<sup>139</sup> Kiyoshi Harada *apud* FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 5.

<sup>140</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 335.

<sup>141</sup> Hugo de Brito Machado *apud* PAGLIARINI, Aparecida Ribeiro Garcia; VASCONCELOS, Elaine Cristina. **O princípio da capacidade contributiva e as entidades fechadas de previdência complementar: uma visão da MP 2222.** [s.d.]. Disponible en: <<http://www.abrapp.org.br/portal/conteudo.asp?Conteudold=310&Areald=87>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 1.

contribuyente. En opinión de Kiyoshi Harada<sup>142</sup>, la Constitución se refiere "correctamente a la capacidad económica del contribuyente, que es la capacidad contributiva".

Francesco Moschetti<sup>143</sup>, aunque no distinga esencialmente la capacidad contributiva de la economía, define la capacidad contributiva como siendo la capacidad económica calificada por un deber de solidaridad.

Hugo de Brito Machado<sup>144</sup>, a su vez, considera que es totalmente inapropiada tal distinción. Del mismo modo, para Geraldo Ataliba y Cléber Giardino<sup>145</sup>, en la esencia, no hay ninguna razón para la diferencia entre la capacidad económica y capacidad contributiva.

Roque Antônio Carrazza<sup>146</sup> proclama que, en Brasil, capacidad contributiva es el mismo que capacidad económica, entendiendo que ésta deriva de "la conquista del Estado Moderno, ayuda a realizar la justicia fiscal, ya que tiene por objetivo hacer con que cada persona colabore con las expensas públicas en la medida de sus posibilidades". En este sentido, Ricardo Lobo Torres<sup>147</sup> enseña que:

La capacidad de pago está subordinada a la idea de justicia distributiva. Manda que cada uno pague el impuesto en función de su riqueza, atribuyendo contenido al antiguo criterio de que la justicia consiste en dar a cada uno lo suyo (*suum cuique tribuere*) y que se convirtió en una de las reglas de oro para obtener la verdadera justicia distributiva. Existe igualdad en tributar cada uno de acuerdo a su capacidad contributiva, pero esta tributación produce resultados desiguales por desigualar las capacidades contributivas individuales. Capacidad contributiva es la capacidad económica del contribuyente, como, de hecho, prefiere la Constitución Federal de 1988, manteniendo la tradición de la Constitución de 1946 y coincidiendo también con la de España. Es la capacidad de pago (*ability to pay*), como dicen los pueblos de lengua Inglesa. Esto significa que cada uno debe contribuir en

---

<sup>142</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 334.

<sup>143</sup> Francesco Moschetti *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário II**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 16.

<sup>144</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 1994. *Op. cit.*, p. 16-17.

<sup>145</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Imposto de renda - capacidade contributiva - riqueza fictícia - renda escritural - intributabilidade de correções monetárias**. In: *Revista de Direito Tributário*, ano 10, nº 38, São Paulo: Revista dos Tribunais, out./dez.1986. p. 143.

<sup>146</sup> Roque Antônio Carrazza *apud* FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 7.

<sup>147</sup> TORRES, Ricardo Lobo. 2005b. *Op. cit.*, p. 5.



proporción a su renta y bienes, independientemente de su eventual disponibilidad financiera.

Abel Enrique Ferreira<sup>148</sup> no está de acuerdo con la declaración de Ives Gandra Silva Martins, cuando afirma que la capacidad económica está representada por la capacidad que el contribuyente tiene que soportar la carga tributaria debido a su renta, pues que este concepto, como piensa Abel Enrique Ferreira, se refiere a la capacidad financiera del contribuyente. Y, para efecto del pago de impuesto, no le importa al Fisco si el contribuyente tiene disponibilidad financiera o no.

Abel Henrique Ferreira<sup>149</sup> se une a la corriente doctrinal defendida por Roque Carrazza y Ricardo Lobo Torres, en el sentido de que las expresiones "capacidad contributiva del contribuyente" y "capacidad económica del contribuyente" deben ser vistas como sinónimas. Sin embargo, concibe singular diferenciación entre capacidad económica y capacidad financiera. En sus palabras:

Es fácil distinguir la capacidad económica de la capacidad financiera de las personas, ya que la primera significa el total del patrimonio neto del contribuyente, y la segunda, el total de valores total netos del contribuyente, tales como dinero y depósitos bancarios. Así, es posible que una persona tenga capacidad económica y no tenga capacidad financiera, siendo posible lo inverso también. En el primer caso, la persona puede tener una elevada capacidad económica (patrimonio neto positivo) y su capacidad financiera ser tan débil que no le propicie sus obligaciones futuras. En el segundo caso, la persona puede tener óptima situación financiera y tener una situación económica negativa (patrimonio neto negativo), a causa de su patrimonio total ser inferior a sus deudas<sup>150</sup>.

Termina diciendo que "para efectos de aplicación del principio de la capacidad contributiva, lo que debe tenerse en cuenta es la capacidad económica del contribuyente, no la financiera<sup>151</sup>.

---

<sup>148</sup> FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 6.

<sup>149</sup> FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 7.

<sup>150</sup> *Idem, ibidem*, p. 7.

<sup>151</sup> *Ibid*, p. 7-8.

Por lo tanto, la doctrina suele distinguir la capacidad económica de capacidad contributiva<sup>152</sup>, dejando la primera el concepto de simple aptitud del individuo para obtener riquezas o su efectiva percepción y a la capacidad contributiva, por el contrario, la capacidad para soportar la carga tributaria. La distinción se hace importante cuando se concibe que la capacidad económica no implica la existencia de la capacidad contributiva. Ésta sólo comienza después de la deducción de los gastos necesarios para mantener una vida digna para el contribuyente y su familia. Hasta el límite de estas expensas necesarias, no hay que hablarse de la capacidad contributiva<sup>153</sup>.

. Como Alberto Monteiro Alves<sup>154</sup>, no se puede negar la base económica del concepto de "capacidad contributiva", que a veces se confunde con "capacidad económica", pero "no se puede sacar su contenido jurídico a la medida que está unida a la idea de justicia tributaria". Argumenta que la Constitución Federal de 1988, eleva al grado de "principio constitucional" a "capacidad contributiva", por lo tanto "además de constitucional, él es también jurídico".

Esto significa que la capacidad contributiva presenta dos caminos éticos que están en el centro del Estado de derecho: la supremacía de los seres humanos y de sus organizaciones en faz del poder de tributar del Estado, y la realización del valor "justicia" a través del valor de igualdad, que en ámbito tributario, sólo puede ser efectiva por la práctica de la capacidad contributiva y sus técnicas<sup>155</sup>.

Para Fernando Sáinz de Bujanda<sup>156</sup>, la capacidad contributiva, hoy en día, se encuentra positivada en los textos constitucionales. Por lo tanto, ya no es una idea de justicia que vive fuera de los muros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico constitucionalizado. De hecho, en su forma de pensar no es posible negar

---

<sup>152</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Op. cit.*, p. 149.

<sup>153</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Contribuinte e princípio da capacidade contributiva**. In: *Revista de Direito Tributário*, ano 11, nº 40, São Paulo: Revista dos Tribunais, abr./jun., 1987. p. 186.

<sup>154</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>155</sup> *Idem, ibidem*, p. 1.

<sup>156</sup> Fernando Sáinz de Bujanda *apud* VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 198.

la importancia jurídica de la idea de capacidad contributiva, como hacen las tesis que proclaman sólo la naturaleza económica del concepto. Sostiene que estas doctrinas confunden la eficacia operativa de la capacidad contributiva que tropieza con las dificultades en su desarrollo, con su relevancia jurídica, que claramente existe al incorporarse a preceptos del ordenamiento jurídico positivo.

Para Fernando Sáinz de Bujanda<sup>157</sup>, la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, hábiles en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e inevitables del contribuyente. La capacidad contributiva sería, entonces, la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de agregar, las expensas indispensables para su consumo, un porcentaje adecuado por su economía y capitalización.

Héctor B. Villegas<sup>158</sup> está de acuerdo con Fernando Sáinz de Bujanda, y destaca que la capacidad contributiva tiene cuatro implicaciones fundamentales, a saber:

a) requiere que todos los titulares de medios hábiles para hacer frente al impuesto deben contribuir en razón de un tributo o de otro, a excepción de aquellos que por no depender de un nivel económico mínimo, quedan al borde de la imposición;

b) el sistema tributario debe ser estructurado de tal manera que los individuos con mayor capacidad económica tengan una mayor participación en los ingresos tributarios del Estado;

c) no se pueden seleccionar hechos imposables o bases tributables, circunstancias o situaciones que no sean de confianza en abstracto idóneas para reflejar la capacidad contributiva; y

d) En ningún caso, el conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede superar la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se estaría atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

---

<sup>157</sup> *Idem, ibidem*, p. 198-199.

<sup>158</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 199.

Estas implicaciones significan que como garantía de la defensa de los contribuyentes, el principio de capacidad contributiva debe funcionar cuando la intención es salvar a los que están por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se repiten los distintos niveles económicos, y cuando se elijan hechos o bases imponibles idóneos para reflejar la capacidad de pago tributario o cuando la dicha capacidad de pago aun existente sea incluso superada<sup>159</sup>.

La capacidad contributiva, que no es más que la capacidad económica del individuo para soportar la carga tributaria, puede ser clasificada en absoluta u objetiva (aptitud o capacidad genérica para pagar tributos) y relativa o subjetiva (capacidad concreta y efectiva de cada contribuyente para pagar tributos).

La capacidad de pago, que no es más que la capacidad económica del individuo para soportar la carga tributaria, pueden ser clasificadas como de capacidad concreta y efectiva absoluta u objetiva (física general o capacidad de pago de impuestos) y la relativa o subjetiva (de cada contribuyente el pago de impuestos).

En la diferenciación de Regina Helena Costa<sup>160</sup>, se dice que la capacidad contributiva es absoluta u objetiva "cuando se está ante un hecho que constituye una muestra de la riqueza." En esta concepción, el término se refiere "a la actividad de elección, por el legislador, de los hechos que demuestren la aptitud de competir al gasto público". Estos eventos, así escogidos, "apuntan a la existencia de un sujeto pasivo potencial". En la definición de Alexandre Roberto Alves Valadão<sup>161</sup>:

La capacidad contributiva absoluta dice respeto al universo de hechos que pueden ser objeto de tributación, que son sólo los que revelen su valor económico, o hechos signos presuntivos de riqueza [la renta o el capital] como demostrar renta, ser propietario de un vehículo automotor, de inmueble, etc.

---

<sup>159</sup> *Idem, ibidem*, p. 199.

<sup>160</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 27.

<sup>161</sup> VALADÃO, Alexandre Roberto Alves. **Direito tributário**. Curitiba: IESDE, 2006. p. 30.

Ya la capacidad contributiva relativa o subjetiva, de acuerdo con Regina Helena Costa<sup>162</sup>, "se refiere a un sujeto individualmente", que expresa la "aptitud de contribuir en la medida de las posibilidades económicas de una persona en particular". Por lo tanto, comprobada la capacidad contributiva *in concreto*, el potencial sujeto pasivo se convierte en efectivo, es decir, capaz de absorber el impacto tributario.

Para Alexandre Roberto Alves Valadão<sup>163</sup>, la capacidad contributiva relativa "se refiere a una distribución equitativa de la carga tributaria entre los contribuyentes que presentan una mayor capacidad contributiva, de forma a sobrecargarlos de manera mayor que aquellos que exteriorizan menor capacidad de contribuir".

Cabe a la ley establecer los criterios para la verificación de la capacidad contributiva, haciendo eso, siempre que sea posible de modo a tener en cuenta las características personales del contribuyente, para precisar su capacidad.

En esencia, podemos decir que la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, como generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscación<sup>164</sup>.

---

<sup>162</sup> COSTA, Regina Helena. 2003. *Op. cit.*, p. 267.

<sup>163</sup> VALADÃO, Alexandre Roberto Alves. *Op. cit.*, p. 30.

<sup>164</sup> En las palabras de Héctor B. Villegas, eso se demuestra por medio de un rápido análisis: "la generalidad" exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; "la igualdad" quiere que no se hagan arbitrarios distinguos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo cuando median fines extrafiscales); la "proporcionalidad" garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de riqueza; la "confiscación" se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público que permite la capacidad contributiva del obligado" (VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 200).

## 2.4 LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL DERECHO COMPARADO

Como principio, la capacidad contributiva "es uno de aquellos juicios fundamentales de valor que informan el orden jurídico". Su objetivo es salvaguardar la igualdad material en el tributo, la libertad de iniciativa y la propiedad privada en faz del Estado, derechos esos elevados al nivel de las garantías constitucionales en el Estado de derecho<sup>165</sup>.

Víctor Uckmar<sup>166</sup> y Héctor B. Villegas<sup>167</sup> relatan las Constituciones de varios países que directa o indirectamente, se han ocupado de la capacidad contributiva como principio. En algunos países, las constituciones en vigor se expresan, como por ejemplo, Italia, España, Guatemala, Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Suiza, Chile, entre otros. En otros países la capacidad contributiva se deduce de la formulación genérica de equidad, como Portugal, México y los Estados Unidos de América, entre otros.

La Constitución italiana de 1947<sup>168</sup> hace referencia explícita a la capacidad contributiva. De conformidad con el artículo 53, de la Constitución de la República Italiana, de 1947, "todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad". En la interpretación de Aderley Canedo Soares<sup>169</sup>, en el sistema tributario italiano "la naturaleza es flexible, ya que, aunque contengan muchos principios sobre la materia tributaria, pocos son los de naturaleza prohibitiva."

---

<sup>165</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 41.

<sup>166</sup> Víctor Uckmar *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 42.

<sup>167</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 195-196.

<sup>168</sup> ITÁLIA, Constituição (1947). **Constitución de la República Italiana, de 1947**. Promulgada en 27 de diciembre de 1947 y en vigor desde el 01 de enero de 1948, actualizado con las modificaciones introducidas por las leyes de revisión constitucional. Disponible en: <<http://www.ces.es/TRESMED/docum/ita-cttn-esp.pdf>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>169</sup> SOARES, Aderley Canedo. **Competência tributária do Estado**. In: *Revista de Direito*, de 07 de fevereiro de 2008. Uni-ANHANGUERA, Centro Universitário de Goiás. Disponible en: <<http://anhanguera.edu.br>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 3.

La Constitución Española de 1978<sup>170</sup> hace mención a la capacidad económica en el artículo 31, *in verbis*:

Artículo 31: 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 (Constitución Española de 1978).

Del mismo modo, la Ley Fundamental Alemana de 1949<sup>171</sup>, en el artículo 28, párrafo 2º, establece lo siguiente:

Artículo 28: [...]. 2. Debe garantizarse a los municipios el derecho a regular su propia responsabilidad y dentro de los límites de la ley, todos los asuntos de la comunidad local. Como parte de sus deberes legales y en las condiciones definidas por la ley, las asociaciones de municipios también pueden disfrutar por igual el derecho de autonomía administrativa. Garantizar la autonomía administrativa supone también la base de una autonomía financiera, estas bases incluyen una fuente de tributación de los municipios en función de su capacidad económica y el derecho a determinar los porcentajes de tasas de estas fuentes.

La Constitución de la República de Guatemala<sup>172</sup>, del 31 de mayo de 1985, reformada en 1993, también garantiza el principio tributario de la "capacidad de pago" (artículo 243), según lo cual delante de una mayor

---

<sup>170</sup> ESPANHA, Constituição (1978). **Constituição Espanhola de 1978**. Vigente desde 29 de dezembro de 1978. Disponible en: <[http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases\\_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=1978/31229](http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=1978/31229)>. Acceso el: 12 dez. 2011.

<sup>171</sup> ALEMANHA, Constituição (1949). **Constituição Federal Alemã de 1949**. Lei Fundamental Alemã, base legal e política da República Federal da Alemanha. Após ser aprovada pelo Conselho Parlamentar, a Lei Fundamental entrou em vigor no dia 23 de maio de 1949. Disponible en: <[http://www.brasil.diplo.de/contentblob/3254212/Daten/1330556/ConstituicaoPortugues\\_PDF.pdf](http://www.brasil.diplo.de/contentblob/3254212/Daten/1330556/ConstituicaoPortugues_PDF.pdf)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>172</sup> GUATEMALA, Constituição (1985). **Constitución Política de la Republica de Guatemala, de 31 de mayo de 1985**. Reformada por acuerdo legislativo nº 18/93 del 17 de noviembre de 1993. Disponible en: <[http://www.oas.org/juridico/MLA/sp/gtm/sp\\_gtm-int-text-const.pdf](http://www.oas.org/juridico/MLA/sp/gtm/sp_gtm-int-text-const.pdf)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

capacidad contributiva, la incidencia tributaria debe ser mayor , y por lo tanto garantizar un sistema tributario justo y equitativo:

Artículo 243: principio de capacidad contributiva. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco (Constitución Política de la República de Guatemala).

En la Constitución de Venezuela de 1999<sup>173</sup> , el artículo 223 estipula que "el sistema tributario buscará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, teniendo en cuenta el principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y del aumento del nivel de vida del pueblo".

La Constitución Federal de la Confederación Suiza del 18 de abril de 1999<sup>174</sup> se refiere a la capacidad contributiva en los siguientes términos:

Artículo 127 (principios de los impuestos): [...]. 2. para ello, deben observarse los principios de universalidad y uniformidad de la tributación, bien como y el principio de tributación según la capacidad económica, en la medida que el tipo de impuestos así lo permita..[...]. (Constitución Federal de la Confederación Suiza de 1999).

---

<sup>173</sup> "Artículo 223. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo" (VENEZUELA, Constituição (1999). **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de 30 de diciembre de 1999**. Incluye últimas reformas del 15 de Febrero del 2009. Disponible en: <<http://www.tsj.gov.ve/legislacion/crv.html>>. Acceso el: 12 dic. 2011).

<sup>174</sup> CHILE, Constituição (1980). **Constituição Política da República do Chile, de 1980**. Actualización octubre 2009. Disponible en: <[http://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion\\_politica\\_2009.pdf](http://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion_politica_2009.pdf)>. Acceso el: 12 dic. 2011.



Sin embargo, algunos textos constitucionales no son explícitos al abordar el principio en análisis, a pesar de que contienen vasto repertorio de limitaciones al poder tributario y de directrices o normas para que las normas fiscales se ajusten al postulado de la contribución según la capacidad económica, como ejemplo de Chile, Francia, Portugal, Estados Unidos de América.

La Constitución de la República de Chile, de 1980<sup>175</sup> no da forma escrita a la expresión "capacidad contributiva" o "capacidad económica", pero ni por eso deja de garantizar los preceptos básicos de la justicia tributaria al afirmar que ningún caso la ley podrá establecer tributos claramente desproporcionados o injustos:

Artículo 20: la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

En Francia hay pocos principios generales constitucionales en materia tributaria<sup>176</sup>. El artículo 34 de la Constitución de Francia del 4 de octubre de 1958 prevé que compite al parlamento votar en las leyes relativas a la tributación convirtiendo así su sistema tributario flexible<sup>177</sup>.

---

<sup>175</sup> CHILE, Constituição (1980). **Constituição Política da República do Chile, de 1980. Actualización octubre 2009.** Disponible en: <[http://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion\\_politica\\_2009.pdf](http://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion_politica_2009.pdf)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>176</sup> SOARES, Aderley Canedo. *Op. cit.*, p. 3.

<sup>177</sup> SOARES, Aderley Canedo. *Op. cit.*, p. 3; FRANÇA, Constituição (1958). **Constitucion de Francia de 04 de octubre de 1958.** Texto resultante, en último lugar, de la ley constitucional de 23 de julio de 2008. Disponible en: <[http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank\\_mm/espagnol/constitution-espagnol\\_juillet2008.pdf](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/espagnol/constitution-espagnol_juillet2008.pdf)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

La Constitución de la República Portuguesa<sup>178</sup>, al disciplinar el sistema fiscal portugués (artículo 103) y los impuestos (artículo 104), no se aparta de los preceptos de la justicia tributaria y la capacidad contributiva se deduce de la formulación genérica de la equidad:

Artículo 103 (sistema fiscal): 1. El sistema fiscal visa la satisfacción de las necesidades financieras del Estado y otras entidades públicas y una distribución justa de los ingresos y de la riqueza. 2. Los impuestos son creados por ley, que determina la incidencia, la tasa, los beneficios fiscales y las garantías de los contribuyentes. 3. Nadie puede ser obligado a pagar impuestos que no hayan sido creados en virtud de la Constitución, que tengan naturaleza retroactiva o cuya liquidación y cobro no se hagan en conformidad con la ley. Artículo 104 (impuestos): 1. El impuesto sobre la renta personal visa la disminución de las desigualdades y será único y progresivo, teniendo en cuenta las necesidades y la renta del agregado familiar. 2. La tributación de las empresas incide principalmente sobre su renta real. 3. La tributación del patrimonio debe contribuir a la igualdad entre los ciudadanos. 4. La tributación del consumo visa adaptar la estructura del consumo a la evolución de las necesidades del desarrollo económico y de la justicia social, debiendo aumentar los consumos de lujo (Constitución Portuguesa de 1976).

José Marcos Domingues de Oliveira<sup>179</sup> señala que en la Constitución Portuguesa de 1933 (artículo 28), el principio de la capacidad contributiva había consagración expresada: "Todo ciudadano está obligado a [...], en la medida de sus recursos, soportar su parte en las expensas públicas".

En la Constitución Mexicana de 1917, son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público, tanto de la Federación, como del Estado y Municipio donde residen de la manera proporcional y equitativa que disponían las leyes:

Artículo 31: son obligaciones de los mexicanos: [...]. IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de

---

<sup>178</sup> PORTUGAL, Constituição (1976). **Constituição da República Portuguesa**: sétima revisão constitucional - 2005. Aprovada em 02 de abril de 1975, em vigor desde 25 de abril de 1976. In: Portal do Governo. Disponible en: <[http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema\\_Politico/Constituicao/](http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema_Politico/Constituicao/)>. Acceso el: 14 dic. 2011.

<sup>179</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 44, nota de rodapé nº 89.

la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes<sup>180</sup>.

En los Estados Unidos de América, dadas las peculiaridades del sistema *common law*, cupo a la Corte Suprema elaborar la doctrina de la limitación al poder de tributar, que se realizará, según la jurisprudencia, en consonancia con la libertad de trabajo, de comercio y de la industria, y de la propiedad<sup>181</sup>. De acuerdo con Aderley Canedo Soares<sup>182</sup>:

Con respecto a los asuntos tributarios del sistema norteamericano, la Constitución de los EE.UU. de 1787 no presenta muchos dispositivos, especialmente en relación a los principios limitadores del poder de tributar. El sistema federativo estadounidense surgió de la renuncia de parte de sus autonomías por parte de los estados en favor de la creación del poder central, unión. Por lo tanto, se deduce que el asunto tributario ya estaba disciplinado en las constituciones estatales, que se ha dicho, antecedieron a la federal. En la Constitución de los EE.UU. sólo contienen los principios considerados esenciales para el mantenimiento del régimen político instaurado por ella y la preservación de los derechos individuales. Este hecho se da por la forma en que fue concebida y por el tratamiento tan escaso a las cuestiones fiscales. Siendo pocos los principios generales de la Constitución Federal, los legisladores y las constituciones y las legislaturas estatales detienen más amplia libertad en lo que se refiere a la tributación, caracterizándola como sistema tributario del tipo flexible.

En Brasil, las ideas de igualdad y justicia fiscal nunca ha estado fuera de los textos constitucionales. En la Constitución de 1824, párrafos 13 y 15, del artículo 179, decían que la ley sea igual para todos y recompensaría en proporción a los méritos de cada uno y que "nadie estará exento de contribuir a las expensas del Estado en proporción de sus bienes "(artículo 179, párrafo 15).

Después de asegurar la justicia gratuita y exención de tasas y gastos a los necesitados (artículo 113, párrafo 32), la Constitución de 1934 prohíbe expresamente cualquier aumento de impuesto de más de

---

<sup>180</sup> MÉXICO, Constituição (1917). Constitución **Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917**. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 05 de febrero de 1917. Última reforma publicada en 13 de octubre de 2011. Disponible en: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

<sup>181</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 45.

<sup>182</sup> SOARES, Aderley Canedo. *Op. cit.*, p. 3.

un veinte por ciento de su valor en el momento del aumento (artículo 185)<sup>183</sup>.

Ya la Constitución de 1946, consagró expresamente el principio de la capacidad contributiva en su artículo 202 y el artículo 15, párrafo 1º, dispositivos que fueron revocados por la Enmienda Constitucional N º 18, de 1 de diciembre de 1965, que estableció el Sistema Tributario Nacional, y no fueron reproducidos por la Constitución de 1967 ni por sus enmiendas.

El esbozo del Sistema Tributario Nacional, aprobado por la Comisión Provisoria de los Estudios Constitucionales (Comisión Arinos de 1985<sup>184</sup>) retomando a la dicción de 1946, recomendó que "artículo R: los tributos tendrán carácter personal, siempre que sea posible, y se clasificarán de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente según criterios establecidos por la ley [...]" texto que resultó en el párrafo 1º del artículo 145 de la Constitución Federal de 1988: "Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán clasificados de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente [ ...]. "

En Argentina, de acuerdo con Héctor B. Villegas<sup>185</sup> se habla de una "igualdad fiscal" que estaría contenida en la fórmula según la cual "Igualdad es la base del impuesto", del artículo 16, *in fine*, de la Constitución de la Nación Argentina, y que sería aplicación específica de la "equidad general", derivada del precepto del párrafo 2º del propio artículo 16, según el cual "todos sus habitantes son iguales ante la ley". El significado de "igual fiscal" sería equivalente a la capacidad contributiva.

En cualquier caso, independientemente de la interpretación de la doctrina, el hecho es que, aún según Héctor B. Villegas<sup>186</sup>, la Constitución de la Nación Argentina, en referencia a los tributos, lo hace con una

---

<sup>183</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 45.

<sup>184</sup> En 1985, Afonso Arinos, nombrado por el Presidente José Sarney, presidió la Comisión Provisoria de Estudios Constitucionales, denominada "Comisión Afonso Arinos" porque él era la figura de mayor proyección entre los miembros de esta Comisión, que preparó el anteproyecto de la Constitución Federal de 1988.

<sup>185</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 196.

<sup>186</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 196.

terminología que no puede dejar dudas sobre la intención de los constituyentes, como se observa:

a) en el artículo 4° de la Constitución de la Nación Argentina está la referencia a las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población,

b) En el artículo 16, parte final, la igualdad se coloca como base del impuesto, y

c) El artículo 67, inciso II, al otorgar al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, estipula que los estados deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio nacional.

En la interpretación de Héctor B. Villegas<sup>187</sup> es el uso combinado de las nociones de igualdad, equidad y proporcionalidad, que autoriza la práctica del principio de capacidad contributiva. En sus palabras:

Esa conexión de tan trascendentales conceptos torna viable llegar a la siguiente conclusión: la igualdad a que se refiere la Constitución como "base" del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado por el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada [...] y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio, éste, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable (sobre el significado constitucional de conceptos como "justicia", "razonabilidad", "equidad", "proporcionalidad" etc., que ante su abstracción, son de difícil apreciación concreta (bastardillas en el original).

Por lo tanto, se desprende del espíritu de la Constitución de la Nación Argentina que cada persona debe contribuir a la cobertura de las obligaciones estatales en proporción igual a su aptitud económica, es decir, su capacidad contributiva.

Por lo tanto, aunque no exista en el texto de Constitución Argentina la consagración expresada del principio de la capacidad contributiva, sólo de forma implícita, como se ve en aquel país, los

---

<sup>187</sup> *Idem, ibidem*, p. 196.

impuestos y cargos públicos deberán ser determinados en proporción a la capacidad contributiva de la población.

De acuerdo con Aderley Canedo Soares<sup>188</sup>, la Constitución de la Nación Argentina no disciplina el sistema tributario del país, pero se ocupa de los medios de obtención de recursos para el Tesoro Nacional, prescribiendo en su artículo 4° que "el Gobierno Federal provee a los gastos de la nación con los fondos del Tesoro Nacional formado [...] de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso". Y en el artículo 16 establece que "la igualdad es la base del impuesto y de los gravámenes públicos". De hecho, el sistema tributario argentino:

[...] No es el resultado de un plan científico, sino de la necesidad de darse al Fisco los medios necesarios para la manutención de las expensas públicas. A continuación, consiste en un sistema de tipo histórico, pues sus principales tributos se instituyeron con el fin de satisfacer las necesidades del Fisco. Sin embargo, es un sistema también flexible porque tiene mayor libertad para el legislador ordinario en el ámbito fiscal<sup>189</sup>.

De este modo, la Constitución de la Nación Argentina transfirió al Congreso Nacional, vale decir, la legislación infraconstitucional, la tarea de crear las contribuciones imperativas para satisfacer las necesidades del Estado argentino, a pesar de haber hecho hincapié en los productos resultantes de la importación y exportación, lo que tiene como objetivo el equilibrio de la balanza de pagos en la búsqueda de capital extranjero.

Por otra parte, la Constitución de la Provincia de Córdoba, Argentina, del 29 de abril de 1987<sup>190</sup>, en el artículo 71, refiriéndose a los tributos, innova en relación con la Constitución de la Nación Argentina, haciendo una lista de varios principios tributarios, incluyendo la capacidad contributiva " artículo 71 (tributos): 1. El sistema tributario y las cargas

---

<sup>188</sup> SOARES, Aderley Canedo. *Op. cit.*, p. 3.

<sup>189</sup> *Idem, ibidem*, p. 3.

<sup>190</sup> CORDOBA, Constituição (1987). **Constitucion de la Provincia de Cordoba, de 29 de abril de 1987.** Disponible en: <[http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/biblioteca/File/Contituciones/cp\\_cordoba.pdf](http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/biblioteca/File/Contituciones/cp_cordoba.pdf)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

pública se fundamentan en los principios de la legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza. [...] "(Constitución de la Provincia de Córdoba de 1987).

La capacidad contributiva es un principio difundido y ampliamente aceptado por las constituciones contemporáneas, ya sea de forma expresa o implícita. En esencia, el principio de la capacidad contributiva sirve como señal de la capacidad económica para mensurar el límite de la tributación, en el objetivo de lograr la justicia tributaria a través de la distribución de la carga tributaria de acuerdo a la capacidad económica de cada ciudadano.

## 2.5 DISTORSIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO

En la Constitución Federal de 1988 no hay un límite cuantitativo de la carga tributaria total a ser soportada por los contribuyentes, pero hay principios y límites del poder de tributar que deben ser seguidos en la creación y exigencia de tributos<sup>191</sup>.

Según estudios realizados por Ana Cristina Silva Latarola<sup>192</sup>, en Brasil la tributación llega a límites insoportables. Para tener una idea, la carga tributaria bruta brasileña aumentó del 29,5% del producto interno bruto - PIB en 1994 para el 35,91% en 2004; en 2005 llegó al 37,37%; en 2007 al 38,2%; en 2008 cayó al 35,16%; y en 2009, debido a los efectos recesivos de la crisis mundial y de los incentivos al consumo, la carga tributaria brasileña se redujo al 35,2%, aun así sigue siendo una de las más altas del mundo.

A pesar de los incentivos adoptados para promover las actividades del sector productivo, como una reducción del Impuesto sobre Productos

---

<sup>191</sup> IATAROLA, Ana Cristina Silva. **Capacidade contributiva**: princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário. Dissertação de Mestrado. Orientador Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 2005. p. 129-130.

Industrializados - IPI para los elementos de la línea blanca en la industria de electrodomésticos (fogón, nevera, etc.), la carga tributaria en 2012 debe permanecer cerca de un 36% del Producto Interno Bruto PIB - o \$ 1,5 billones - estimada por el Instituto Brasileño de Planificación Tributaria - BIPT para este año. Esta reducción en el Impuesto sobre Productos Industrializados - IPI puede contribuir a la caída porcentual de la carga, sin embargo, en la evaluación de Daniel Henrique Sousa, profesor de economía en el Instituto Brasileño de Mercado de Capitales - IBMEC, la disminución del ritmo de la actividad económica prevista para el próximo año (2012) debe ser más importante para esta ligera retracción. También comenta que la caída en el ritmo del Producto Interno Bruto - PIB en 2012, que se estima entre crecimiento del 2% al 2,25%, depende de cuál será la solución para la situación europea y el impacto que esto tiene en China, es decir, "si la economía avanza en este nivel, es posible que la carga tributaria quede alrededor del 35% del Producto Interno Bruto - PIB para el 2012"<sup>192</sup>. En la traducción de estos números:

Brasil se coloca en la compañía de los países desarrollados en términos de tributación, tales como Alemania, España y Canadá, aunque a diferencia de los países desarrollados, más de la mitad de la carga fiscal proviene de los impuestos indirectos que componen el precio final de los productos, sobrecargando en especial las clases menos favorecidas, y con un factor agravante, una vez que el aumento de la carga tributaria no tuvo la contrapartida para la mejora de los servicios ofrecidos por el Estado

En América Latina, en 2009, Brasil está el primer lugar en la carga tributaria, con un promedio del 36% del Producto Interno Bruto PIB, seguido por Argentina, que ocupa el segundo lugar, con carga tributaria equivalente al 29% de su Producto Interno Bruto PIB, siendo que en Uruguay, este porcentaje es del 24%, en Chile del 21%, en Perú del 17%, y México del 12% (datos publicados el 19 de mayo de 2009)<sup>193</sup>.

---

<sup>192</sup> DCI, Diário do Comércio, Indústria e Serviços. **Carga tributária em 2012 deve fechar próximo a 36% do PIB.** In: *Diário do Comércio, Indústria e Serviços*, 16 de dezembro de 2011. Disponible en: <[http://www.dci.com.br/Carga-tributaria-em-2012-deve-fechar-proximo-a-36\\_-do-PIB-6-402236.html](http://www.dci.com.br/Carga-tributaria-em-2012-deve-fechar-proximo-a-36_-do-PIB-6-402236.html)>. Acceso el: 17 dic. 2011. p. 1.

<sup>193</sup> IATAROLA, Ana Cristina Silva. *Op. cit.*, p. 131.



De acuerdo con Ana Cristina Silva Latarola<sup>194</sup>, para determinar si una carga tributaria es alta, es necesario compararla con la oferta de servicios públicos ofrecidos a la población. En este análisis, "los países que son equivalentes a Brasil en términos de porcentaje de carga fiscal, tienen un alto nivel de desarrollo, un alto estatus social y una sociedad más equilibrada". A su vez:

Brasil aparece en contraposición a estos datos, puesto que está entre los países pobres, con un índice de desigualdad alta y con carga tributaria de un país con alto nivel de desarrollo. Comparando la carga tributaria y el índice de desigualdad social, los países con alto nivel de desigualdad tienen una carga tributaria menor, es decir, los más desiguales tributan menos, y Brasil es lo opuesto a estos datos, es un país pobre y desigual, con bajo nivel de desarrollo y altos impuestos. La consecuencia es que frente a estos hechos, Brasil no tiene más espacio para aumentar los impuestos para subsidiar a los pobres, y tributar mucho en un país como Brasil está gravando a los pobres. Por lo tanto, el problema no está en los altos impuestos, sino sobre quien recae esta carga fiscal, pues la tributación en Brasil, además de excesiva, está mal distribuida<sup>195</sup>.

En Brasil, la tributación "se ha utilizado como un instrumento de concentración de renta, agravando la carga fiscal de los más pobres y aliviando a los más ricos". Estas distorsiones del sistema tributario brasileño lo hacen injusto, como si el principio de capacidad contributiva fuese letra muerta en la Constitución Federal de 1988. "El aumento de la carga tributaria brasileña se dio de manera más perversa, penalizó a los más pobres de la población, no respetando el principio de capacidad contributiva<sup>196</sup>".

No respetando estos principios, la tributación brasileña "hiere los derechos fundamentales de los ciudadanos", especialmente el derecho fundamental a tener una vida digna, teniendo en cuenta que, como consumidor, tanto los menos ricos como los más afortunados se gravan de la misma manera. Es que "la tributación sobre el consumo no hace

---

<sup>194</sup> IATAROLA, Ana Cristina Silva. *Op. cit.*, p. 131.

<sup>195</sup> IATAROLA, Ana Cristina Silva. *Op. cit.*, p. 131.

<sup>196</sup> *Idem, ibidem*, p. 131.

ninguna distinción sobre el contribuyente de hecho, donde tanto el pobre como el rico pagan el mismo valor sobre los bienes consumidos." Según Ana Cristina Silva Latarola<sup>197</sup>:

El principio de capacidad contributiva vinculado a la idea de justicia sirve de instrumento para la realización de los derechos fundamentales, una vez que respeta el derecho a la igualdad y los derechos a la libertad. Está limitado cuantitativamente por la inmunidad del mínimo existencial y por el principio de no confiscación de impuestos, donde garantiza el derecho de propiedad, la libre iniciativa y, por lo tanto, ayuda en la ejecución del propósito constitucional de una vida digna para todos.

Aunque, estructuralmente, la capacidad contributiva sea un concepto indefinido, éste puede ser descrito y consagrado en la Constitución. En general, es la aptitud de una persona (contribuyente) de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, sujeta al hecho imponible (hecho generador), de acuerdo con su capacidad económica, evidenciándose ello con índices reveladores de riqueza según la naturaleza del tributo (renta, consumo, patrimonio). De esto podemos inferir la importancia de la constitucionalización del principio de capacidad contributiva, puesto que, es posible medir e identificar eventuales actos arbitrarios por parte del Estado, bien como evaluar la riqueza tanto individual como nacional.

Este principio, que está vinculado con el principio de prohibición de la confiscación, según José Eduardo Soares de Melo<sup>198</sup> "se refiere a uno de los fundamentos básicos de la tributación, como auténtico corolario del principio de igualdad, verdadero sinónimo de la justicia fiscal." Por lo tanto, "constituye el elemento básico de donde surgen las garantías materiales directas, de ámbito constitucional, como la generalidad, igualdad y proporcionalidad."

---

<sup>197</sup> *Ibid*, p. 133-134.

<sup>198</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 34.

En palabras de Ricardo Lobo Torres<sup>199</sup>, "la capacidad contributiva de los ciudadanos y de la empresa es un espacio abierto por las libertades individuales al legislador para que, en el proceso democrático, establezca la tributación justa".

Parece no haber dudas en la doctrina de que, para ocurrir la debida justicia fiscal es necesario establecer un sistema tributario equitativo que se materialice a través de la realización de la capacidad contributiva, la igualdad en la tributación y la afirmación de la ciudadanía y reducción de las desigualdades sociales<sup>200</sup>.

## 2.6 FINALIDAD Y EFICACIA DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Las garantías de los derechos fundamentales funcionan, en la práctica, como limitaciones al Poder del Estado en todos los sentidos. Lo mismo ocurre en el ámbito tributario, es decir, el ejercicio del poder debe respetar las garantías de los contribuyentes. La función de los principios constitucionales de imposición consiste en preservar los derechos de las personas. El principio de la capacidad contributiva funciona como un límite al poder tributario, por esto es que cuando el impuesto es proporcional a la capacidad contributiva, no viola el principio de la legalidad<sup>201</sup>.

Tratando de la finalidad del principio de la capacidad contributiva, Kiyoshi Harada<sup>202</sup> afirma que este principio tiene por objetivo la realización de la justicia fiscal, a través de la división del gasto público en proporción

---

<sup>199</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte**. p. 429-456. In: SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa, V I. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003. p. 438.

<sup>200</sup> IATAROLA, Ana Cristina Silva. *Op. cit.*, p. 134.

<sup>201</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 25 e 26.

<sup>202</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 334.

a la capacidad económica de cada contribuyente. Después de estudiar sobre el principio de la capacidad contributiva, Roque Antônio Carrazza<sup>203</sup> concluyó que:

El principio de capacidad contributiva se aloja los pliegues del principio de igualdad y ayuda a realizar, en el ámbito tributario, los ideales republicanos. De hecho, es justo que aquellos que, en términos económicos, tengan mucho paguen más, proporcionalmente, más que los que tienen poco. Quien tiene más riqueza, debe, en términos proporcionales, pagar más impuestos que los que tienen menos riqueza. En otras palabras, debe contribuir más al mantenimiento de la empresa pública. La gente, por lo tanto, debe pagar impuestos en proporción a sus bienes, es decir, sus índices de riqueza.

Y agrega que "el principio de la capacidad contributiva informa la tributación a través de los impuestos. En estrecha relación con el principio de la igualdad, es uno de los mecanismos más eficaces para lograr la tan deseada equidad tributaria<sup>204</sup>". Geraldo Ataliba y Cléber Giardino<sup>205</sup>, al tratar la cuestión, muestran que:

Resulta clara la función capital de la noción capacidad contributiva. Ella es básica: a) designar el destinatario legal tributario; b) establecer los criterios para la sustitución y la solidaridad; c) fijar las bases de la repercusión tributaria; d) Determinar la naturaleza específica de los tributos; e) determinar la naturaleza extrafiscal de ciertos tributos; f) plantear los criterios vinculantes para el legislador, en la calificación de la base de cálculo; g) inferirlos parámetros para que el legislador establezca las tasas; h) verificar la inconstitucionalidad del tributo con la hipótesis de la incidencia vacía, sin contenido económico.

De acuerdo con Kiyoshi Harada<sup>206</sup>, el legislador constituyente talló el sistema tributario por completo, sin dejar nada a la posible colaboración del legislador ordinario<sup>207</sup>. De acuerdo con el dicho tributarista:

---

<sup>203</sup> Roque Antônio Carrazza *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Módulo de principios e imunidades**. In: *Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Universidade Virtual Brasileira - UVB*, aula 04. Palestra impressa proferida no dia 08 de março de 2006. Disponible en: <<http://www.uvb.com.br>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 15.

<sup>204</sup> *Idem, ibidem*, p. 15.

<sup>205</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Op. cit.*, p. 149.

<sup>206</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 329.

A la vez en que se procedió la partilla de la competencia tributaria que, por sí misma, es ya una limitación al poder de tributación, en la medida en que la concesión de competencia privativa a una entidad política, implica, *ipso facto*, la prohibición del ejercicio de esta competencia por otra entidad política no contemplada la Constitución Federal de Brasil de 1988, prescribe una serie de principios fiscales, para preservar el sistema político adoptado, la salud de la economía, los derechos fundamentales y la protección de los valores espirituales.

Llega a la conclusión de que estos principios expresados, junto con los implícitos, derivados de los primeros, del régimen federativo y de los derechos y garantías fundamentales, son el escudo protector de los contribuyentes, actuando como un freno para limitar el poder de los impuestos del Estado<sup>208</sup>. "Por lo tanto, los principios tributarios de legalidad, de antemano, de igualdad, de inmunidad, de prohibición del confisco y de la capacidad contributiva, se conocen como limitaciones constitucionales al poder de tributar"<sup>209</sup>. Así:

Los principales efectos de la aplicación de capacidad contributiva es el poder de limitar los impuestos y garantizar los derechos legales de los contribuyentes. Esta regla se refiere a los institutos de derecho tributario de base, tales como la capacidad tributaria y el criterio cuantitativo de la hipótesis de incidencia<sup>210</sup>.

Alberto Monteiro Alves<sup>211</sup>, dijo que "el contribuyente, indicador de la riqueza que no fue, de ninguna manera causada o proporcionada por el Poder Público es la única directriz que puede ser seguida por la tributación no vinculada a una acción del Estado."

En la doctrina de Geraldo Ataliba y Cleber Giardino<sup>212</sup>, "todos los demás criterios posibles que puedan ser adoptados por el legislador y no

---

<sup>207</sup> HARADA, Kiyoshi. **Tributos**: cultura da nebulosidade. In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, nº 293, 26 abr. 2004. Disponible en: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5121>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 1.

<sup>208</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 329.

<sup>209</sup> *Idem, ibidem*, p. 329.

<sup>210</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>211</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>212</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Op. cit.*, p. 149.

tengan en cuenta a la capacidad contributiva, son arbitrarios y, en consecuencia, inconstitucionales".

Como Alberto Monteiro Alves, la capacidad contributiva, "da la tendencia de personalización de los mismos. Por lo tanto, deberán ser observados y considerados, en la medida de lo posible, las circunstancias personales de los contribuyentes"<sup>213</sup>. En las palabras de Kiyoshi Harada<sup>214</sup>, "personalizar supone graduar impuestos de acuerdo a la capacidad contributiva de cada uno." Esto significa que:

La capacidad tributaria pasiva es la habilitación que la persona titular de los derechos fundamentales tiene que desempeñar el papel de sujeto pasivo de relaciones jurídicas de carácter fiscal. Disfrutar la capacidad tributaria pasiva no es suficiente para calificar a un sujeto pasivo para contestar por el gravamen tributario. No es porque alguien se registra como sujeto pasivo de la relación tributaria que podrá ser alcanzado. Tenemos que verificar si están presentes todas las condiciones que lo harán de un pasivo potencial en un colaborador efectivo<sup>215</sup>.

De acuerdo con el principio de la capacidad contributiva, el cual se atribuyó el adjetivo de bandera de la tributación, la capacidad que cada uno tiene de pagar deberá ser la medida, el patrón ideal de tributación, sin importar el grado de satisfacción que cada uno puede obtener con el uso de bienes y servicios públicos. De acuerdo con este principio, deberán pagar el mismo impuesto aquellos que demuestran la misma capacidad de pagarlo, debiendo pagar impuestos distintos por separado todos los que tienen capacidades diferentes de pago. Por lo tanto, de acuerdo con este principio, el impuesto se considerará, *prima facie*, como un deber social y como un precio<sup>216</sup>.

Al abordar el tema, Alfredo Augusto Becker advierte que "el legislador ordinario está legalmente obligado a elegir los hechos que sean presuntivos de una especie de renta o de capital por encima del mínimo

---

<sup>213</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>214</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.* p. 334-335.

<sup>215</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>216</sup> GALLO, Franco. **La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002. p. 40.

indispensable"<sup>217</sup>, siendo que "la creación de exenciones tributarias en correlación simultánea con el establecimiento del tributo, crea el concepto legal de mínimo indispensable en relación con a aquel determinado hecho signo presuntivo de una especie de renta o de una especie de capital". En efecto:

La obligación legal que la norma constitucional impone al legislador ordinario no es sólo para elegir los hechos signos presuntivos de renta o de capital para la composición de la incidencia del tributo, pero también y principalmente el deber de crear exenciones fiscales que protejan la inmunidad tributaria del mínimo indispensable de capital y de la renta. La omisión en este respecto del legislador ordinario, dará lugar a la inconstitucionalidad de la ley tributaria, si la hipótesis de incidencia del tributo, por sí sola, no constituye hechos signos presuntivos de renta o de capital por encima del mínimo indispensable. Tenga en cuenta que el legislador ordinario, al establecer la exención tributaria, crea el concepto jurídico de mínimo indispensable<sup>218</sup>.

La exención fiscal es instituto paralelo a la inmunidad, pero resultado práctico de ambos es el "impedimento a la ocurrencia del hecho jurídico tributario. Además, la inmunidad y la exención, aunque institutos diversos tienen puntos en común: a) son reglas de estructura, que establecen la incompetencia para tributar; b) son reglas parciales, de excepción, que sólo tienen sentido en combinación con la norma atributiva de competencia tributaria - en el caso de la inmunidad - y de la hipótesis de incidencia tributaria - en el caso de la exención; c) pueden tener por objeto cualquier especie tributaria; y d) se justifican por la búsqueda de fines constitucionales<sup>219</sup>.

Para Alberto Monteiro Alves<sup>220</sup>, hay varias razones propuestas para las exenciones, destacando la conveniencia práctica, para que no se creen impuestos improductivos; la realización de una justicia fiscal, en el sentido de no reducir la capacidad financiera de las personas de poder

---

<sup>217</sup> Por ejemplo: automóviles, aparatos eléctricos, humo, bebidas (exclusive agua pura) etc. BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 499.

<sup>218</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 499.

<sup>219</sup> COSTA, Regina Helena. 2003. *Op. cit.*, p. 16.

<sup>220</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

adquisitivo menor, y la compensación económico financiera, teniendo en cuenta que el contribuyente de baja renta es el que lleva la carga más difícil de los impuestos indirectos

En la práctica del principio de la capacidad contributiva, el valor del tributo a ser pagado por el contribuyente (sujeto pasivo) es el resultado de dos valores: la tasa y la base de cálculo. La base de cálculo está dirigida a la realidad económica legalmente prevista como una hipótesis de incidencia tributaria y la tasa es una fracción de la base de cálculo que calcula el valor que el contribuyente debe pagar de impuesto. se destaca que la capacidad contributiva limita la progresividad del tributo, con el objetivo de no causar confiscación o restricción de otros derechos. En este sentido, José Eduardo Soares de Melo<sup>221</sup> señala que:

Es imperativo que haya una correlación lógica, una especial proporcionalidad entre la base de cálculo y la materialidad del tributo, siendo cierto que la falta de dinero (incapacidad financiera) no eliminaría el deber de pagar al sujeto pasivo de la obligación fiscal. El contribuyente no debe pagar determinado volumen tributario simplemente porque tienen dinero para hacerlo; es esencial que la exigencia fiscal deba corresponder a un porcentaje del hecho imponible (traducido en términos monetarios).

Uno no puede pasar por alto la estrecha relación entre la capacidad contributiva, el mínimo existencial y la confiscación. En las palabras de Klaus Tipke<sup>222</sup>

El principio de la capacidad contributiva sólo afecta a la renta disponible para el pago de los impuestos. La base de cálculo debe ser reducida también por lo que el ciudadano forzosamente tiene que gastar para fines privados. Ningún impuesto puede entrar en el mínimo existencial. La capacidad contributiva termina, en cualquier caso, donde comienza la confiscación que conduce a la destrucción de la capacidad contributiva.

---

<sup>221</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 35.

<sup>222</sup> TIPKE, Klaus. **Sobre a unidade da ordem jurídica tributária**. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 65.



En el caso del incumplimiento del principio de la capacidad contributiva, se debe proceder a la apuración de la inconstitucionalidad de la imposición tributaria en el caso concreto, situación que permite al juez "negar la los efectos a la ley impugnando *in casu*, cuando se constate la ausencia de la capacidad contributiva relativa o subjetiva o la excesiva carga fiscal sobre determinado sujeto" <sup>223</sup>. En este sentido:

Como ocurre con la inobservancia de cualquier otro principio constitucional, también la inobservancia, por el legislador, del principio de la capacidad contributiva puede ser objeto de control tanto por acción directa, promovida ante el Supremo Tribunal Federal, por una de las personas mencionadas en el artículo 103 de la actual Constitución Federal de 1988, como en acciones en las cuales ordinariamente se aprecian las cuestiones tributarias<sup>224</sup>.

Por último, la cláusula de "siempre que sea posible" del artículo 145, párrafo 1º de la Constitución Federal Brasileña de 1988, no quiere decir que está facultado al legislador decidir sobre "el carácter personal de los impuestos personales y su graduación de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente", es decir:

La personalidad de los impuestos está sujeta a la viabilidad jurídica de ser considerada la situación individual del sujeto pasivo en una cierta hipótesis de incidencia tributaria. Ya la graduación de la misma en función de la capacidad económica sólo puede ser eliminada por completo ante la tributación ejercida con finalidad extrafiscal<sup>225</sup>.

Abel Enrique Ferreira<sup>226</sup>, al analizar la expresión "siempre que sea posible", señala que hay dos interpretaciones de la doctrina, "parte de la doctrina que la considera como válida y importante, como Roque Carrazza, en el otro lado, hay autores que la entienden como innecesaria, como Paulo de Barros". Esta expresión significa que "cada vez que puede, el legislador debe dar al impuesto carácter personal,

---

<sup>223</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>224</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2004. *Op. cit.*, p. 40.

<sup>225</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>226</sup> FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 8.

clasificándolo de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente."

Para Américo Lacombe<sup>227</sup>, "siempre que sea posible los impuestos tendrán carácter personal, siendo calificados," en cualquier caso ", según la capacidad económica del contribuyente."

Según Roque Antônio Carrazza<sup>228</sup>, el texto constitucional:

No está permitido al legislador ordinario, a su gusto, calificar los impuestos que crear, de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes. El sentido de esta norma jurídica es otro. Ella, creo, por lo que se debe interpretar: si es de la índole constitucional del impuesto, deberá obligatoriamente tener carácter personal, y clasificarse de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente. O mejor: si la regla matriz del impuesto (trenzada en la Constitución Federal de 1988) permite, él necesariamente deberá seguir el principio de la capacidad contributiva. De hecho, cuando el legislador ordinario tenga opciones, deberá imprimir a la exacción, carácter personal, calificándola de acuerdo a la aptitud económica del contribuyente.

En opinión de Paulo de Barros Carvalho<sup>229</sup>:

La cláusula inicial "siempre que sea posible" es totalmente insignificante. Las normas jurídicas, en virtud de la propia región óptica que se centran, no pueden operar en el campo de las conductas necesarias o imposibles, remaneciendo el intervalo de lo posible como espacio único y exclusivo al efecto de la incidencia. Como resultado inevitable, la cláusula mencionada es algo que debe estar presente siempre, allí donde hay una regla de Derecho.

Para Elizabeth Nazar Carrazza<sup>230</sup>, de todos modos, delante de esta norma constitucional recae al intérprete buscar, en el propio texto de la Constitución de Federal de 1988, cuáles los impuestos que deberán obedecer, obligatoriamente, al principio de la capacidad contributiva (vista por su ángulo subjetivo), cuáles los que lo obedecerán sólo parcialmente

---

<sup>227</sup> Américo Lacombe *apud* FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 8.

<sup>228</sup> Roque Antônio Carrazza *apud* FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 8.

<sup>229</sup> Paulo de Barros Carvalho *apud* FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 8.

<sup>230</sup> Elizabeth Nazar Carrazza *apud* FERREIRA, Abel Henrique. *Op. cit.*, p. 8.

y cuáles los que, por la naturaleza específica del hecho económico que tienen en cuenta, no lo obedecerán. En otras palabras:

[...] Cada vez que sea de la índole del impuesto, la personalidad estará obligatoriamente presente. La graduación, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, será inseparable en estos casos. El legislador no es libre para obedecer o no, a esta disposición constitucional. De hecho, cuando el impuesto incida sobre los hechos económicos relacionados a las personas (impuestos personales) y, no con las cosas impuestos reales), las características personales del contribuyente no podrán ser dejadas de lado por el legislador, en la creación del tributo<sup>231</sup>.

Por último, la alusión constitucional a la capacidad contributiva no se limita a la disposición contenida en el artículo 145, párrafo 1°. Varias disposiciones del texto fundamental prestigian esta idea mediante otros institutos, como la prohibición a la utilización de tributo como forma de confiscación, del artículo 150, inciso IV y la progresividad expresada del Impuesto sobre la Renta, artículo 153, párrafo 2°, incisos I y II, Entre otros ejemplos en el texto constitucional<sup>232</sup>.

La noción de capacidad contributiva se asoma con otros derechos constitucionales y el derecho a la propiedad, con lo que guarda relación necesaria. Por tanto, es esencial para la interpretación de todo el sistema tributario en el análisis de la incidencia de un principio específico en determinado tributo<sup>233</sup>.

En la conclusión de José Afonso da Silva<sup>234</sup>, el principio de la capacidad contributiva, donde el tributo debe ser distribuido, implica en una base impositiva que sea capaz de medir la capacidad de soportar la carga y las tarifas que igualen este gasto, la dificultad residirá en la calificación personal para que él tenga, la justicia del encargo. Para ello, enumera algunos criterios, tales como el de sacrificio igual, el de sacrificio

---

<sup>231</sup> *Idem, ibidem*, p. 9.

<sup>232</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>233</sup> *Idem, ibidem*, p. 1.

<sup>234</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 690.

proporcional, el de menor sacrificio y el de no alterar la desigualdad de las rentas por la tributación.

Por lo tanto, si uno piensa el principio de la capacidad contributiva como condición de la tributación o como criterio de calificación del tributo, "no se podrá concebir un sistema tributario sólo parcialmente adaptado a la capacidad contributiva, es decir, con sólo cierto tipo de tributo, respetando el orden constitucional y otros no."<sup>235</sup>.

## 2.7 NATURALEZA DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Cuando la propuesta es analizar la naturaleza jurídica de algún instituto, el investigador toca en interpretaciones polémicas e interpretaciones controversias.

Según José Marcos Domingues de Oliveira<sup>236</sup>:

Importantes autores como A. D. Giannini, Giuliani Fonrouge, Gomes de Souza y Pontes de Miranda, defendieron para el principio de la capacidad contributiva, la facción meramente programática, como simple directriz o consejo al legislador. A los cuales se oponen los que en él vislumbran contenido preceptivo, como Griziotto, Baleeiro y Xavier.

Uniéndose a la concepción que apoya el contenido preceptivo del principio de la capacidad contributiva, el autor señala en comentario que "a eventual programaticidad de una norma o de un principio constitucional no le priva la capacidad de precepción, bajo pena de admitirse, erróneamente, que habría dispositivos constitucionales, carentes de eficacia". Según Rui Barbosa, en una Constitución no hay "cláusulas a que se deba atribuir meramente el valor moral de consejos, advertencias

---

<sup>235</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 78.

<sup>236</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 67.

o lecciones. Todas tienen fuerza imperativa de normas dictadas por la soberanía nacional o popular a sus órganos. Por tanto, corresponde al legislador, disciplinar la materia ".<sup>237</sup>.

Al abordar el tema, el profesor argentino Alberto Tarsitano<sup>238</sup> enseña que:

Se ha apoyado el carácter programático del principio de capacidad contributiva. En particular, creo lo contrario, porque el principio, sea expresado o implícito, constituye una norma que otorga reconocimiento a derechos individuales (como fuente de la imposición) y sociales (como deber político), y como tales resultan operativos.

Según José Marcos Domingues de Oliveira, "las llamadas 'normas programáticas' establecen una directriz en el campo económico y social, visando orientar el Poder Público en la búsqueda y en la realización de la justicia"<sup>239</sup>, y en esta línea de consideraciones, Aliomar Baleeiro<sup>240</sup> siempre sostuvo ser el principio de la capacidad contributiva una "directriz de que no puede apartarse el legislador ordinario".

En la doctrina más reciente Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>241</sup>, "lo que tiene que quedar claro es que el principio de la capacidad contributiva no es un dispositivo programático, noción de resto superada por el constitucionalismo moderno", pero:

[...] principio constitucional de la eficacia plena que confiere un derecho público subjetivo al ciudadano contribuyente, oponible al legislador. Donde hay siempre acción, y no hay acción sin Judiciario o juez. Como dicho por el Ministro Moreira Alves, el juez es el legislador negativo. No hace ley, niega su aplicación.

Según José Afonso da Silva<sup>242</sup>, el principio de la capacidad contributiva tiene por contenido último a la propia equidad o igualdad constitucional, por lo que, de hecho, se vislumbra su perspicacia. "La

---

<sup>237</sup> Rui Barbosa *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 68.

<sup>238</sup> Alberto Tarsitano *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 68.

<sup>239</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 69.

<sup>240</sup> Aliomar Baleeiro *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 70.

<sup>241</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 92.

<sup>242</sup> SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 86-87.

doctrina es pacífica en el sentido de ser la equidad una regla de plena eficacia". Curiosamente, según José Marcos Domingues de Oliveira<sup>243</sup>, es:

[...] Notar, entonces, que el principio de capacidad contributiva es programático en el sentido de establecer una directriz (el tributo debe corresponder al grado de riqueza del contribuyente) y es también regla de eficacia plena en la medida en que explícita o particulariza la equidad en el campo tributario (la igualdad de todos ante el Fisco, es decir, todos contribuyen por igual en la misma proporción de sus riquezas. Y pagarán tributo desigual cuando desiguales sean sus riquezas).

Es decir, "el hecho de que una regla programática por un lado no le quita, de otro, la precepción"<sup>244</sup>. En este sentido está la comprensión de Alberto Monteiro Alves<sup>245</sup>, para quien el principio de la capacidad contributiva se basa en la Constitución, y por lo tanto:

Las acciones del legislador infraconstitucional y del magistrado están vinculadas. Para el primero, es obligatoria en la medida en que sólo se puede elegir hechos que demuestran la capacidad económica de componer las hipótesis de incidencia tributaria, si se observan las reglas matrices de incidencia diseñadas en la Constitución, para el segundo, la norma es obligatoria en el sentido de cumplir a la magistratura declarar la aludida inconstitucionalidad, así como la falta o insuficiencia efectiva de la capacidad contributiva, en el caso concreto.

En la exposición de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>246</sup>, en el Estado de Derecho la capacidad contributiva presenta dos núcleos éticos: a) afirma la supremacía del ser humano y de sus organizaciones ante el poder de tributar del Estado, y b) obliga que los poderes del Estado, especialmente la Asamblea Legislativa y el Poder Judicial, bajo la égida de la Constitución Federal de 1988, al realizar el valor de justicia a través del valor de equidad, que en el campo tributario sólo puede efectuarse por la práctica de la capacidad contributiva y de sus técnicas.

---

<sup>243</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 72.

<sup>244</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 72.

<sup>245</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>246</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. 2008. *Op. cit.*, p. 87.

La positividad jurídico constitucional de las normas programáticas significa, en especial, la vinculación permanente del legislador a su realización, imposición constitucional, y como directivas los materiales permanentes, vinculan positivamente todos los órganos realizadores, debiendo tenerlas en cuenta en cualquier de los momentos de la actividad realizadora (legislación, ejecución, jurisdicción); también se unen a los límites negativos, justificando cualquier tipo de censura, bajo la forma de inconstitucionalidad, en relación con los actos que las vulneren. También de acuerdo con su pensamiento:

El carácter programático de algunas normas constitucionales que no elimina el carácter de otras normas, ya que todas ellas tienen eficacia. En el ámbito tributario, de principio de mayor amplitud, que es el de la igualdad, el principio de capacidad contributiva lleva consigo la plenitud de la eficacia atribuida a aquel. De hecho, si no hay desacuerdo sobre la eficacia y plena aplicabilidad directa, inmediata y plena del principio de igualdad, no parece razonable que se entienda de manera diferente con respecto a la directriz de la capacidad contributiva. El estudio de los tributos requiere, en todas sus manifestaciones fundamentales, la observancia al principio de legalidad, artículo 150, inciso I, de la Constitución Federal de 1988. Por lo tanto, la intermediación legislativa es fundamental para la dinámica de la tributación, ya que sólo así, es viable la institución de tributos<sup>247</sup>.

En este sentido, Kiyoshi Harada<sup>248</sup> profesa que "si de un lado el precepto programático no genera el derecho subjetivo para el contribuyente, que no puede llamar a las puertas del Poder Judicial buscando los ajustes de determinado impuesto a su perfil económico", del otro lado "esta disposición se efectúa en su aspecto negativo, a la medida que confiere al contribuyente la facultad de exigir del poder tributante que no practique hechos que sean contrarios a los actos". Así, "el legislador ordinario está constitucionalmente prohibido de establecer un aumento progresivo en razón inversa de la magnitud aparente de la renta o los bienes en que el impuesto incide".

---

<sup>247</sup> ALVES, Alberto Monteiro. *Op. cit.*, p. 1

<sup>248</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 335.

En pocas palabras, el principio de la capacidad contributiva manifiesta un propósito, el de "justicia fiscal", que es buscado por la Constitución Federal de 1988, que impregna no sólo la preparación, sino la práctica de la ley y de las normas constitucionales. Por lo tanto se puede afirmar que, aunque con base programática, el principio de la capacidad contributiva tiene perspicacia, dotada de potencial jurídico, propio de naturaleza legal doble: una tutela negativa de rechazo de validez, vale decir, de contener y anular cualquier acto del poder público que se desvíen de su rumbo final, y otra tutela, esta positiva, para exigir del Estado cierta conducta, para producir norma jurídica que rellene la omisión legislativa que componga o plantee violación del principio. En ambos casos, para restablecer el imperio de su *directriz*<sup>249</sup>.

No se pretende con esto quitar al legislador su esfera autónoma de la evaluación en la elección de hechos generadores y en la calificación del tributo. Lo que se quiere es contener la discreción legislativa dentro de límites razonables, Como se da en la legislación de otras ramas jurídicas<sup>250</sup>.

Por lo tanto, se debe reconocer la "magnitud del principio de capacidad contributiva, esencial a la construcción dogmática del derecho tributario", por lo tanto, es un concepto jurídico, preciso y susceptible de aferición concreta<sup>251</sup>.

Siguiendo el razonamiento del criterio de la capacidad contributiva como la esencia a la implementación de la justicia fiscal, se presentó la formación cognitiva del principio de la capacidad contributiva y las distorsiones de este principio en el sistema tributario brasileño, teniendo como base las producciones de conocimiento doctrinal. En el capítulo siguiente, continuando con la línea de investigación, se pasa a examinar cómo se trata el principio de la capacidad contributiva por los ordenamientos jurídicos y tributarios de Brasil y Argentina.

---

<sup>249</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 73.

<sup>250</sup> *Idem, ibidem*, p. 73.

<sup>251</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 76.



### **3 PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA PARA EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO Y ARGENTINO**

La capacidad contributiva, como se ve en el capítulo anterior, es un principio del derecho tributario adoptado por las constituciones de muchos países, incluyendo Argentina y Brasil.

Como ocurre con todo principio constitucional, el principio de la capacidad contributiva tiene efectos sobre el poder de crear normas para poner límites a la imposición de tributos al patrimonio de los contribuyentes.

Por lo general, la capacidad contributiva se entiende como la aptitud del individuo para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y financiar los gastos del Estado. Esto implica que no puede aplicarse tributación cuando no se verifica tal aptitud.

Otro efecto del principio en pantalla es la igualdad, pues la Administración Tributaria debe realizar tratamiento similar impositivo. Es así que cuando la Constitución de la Nación Argentina se refiere a la equidad en la igualdad de condiciones o situaciones<sup>252</sup>, se alude a las condiciones o situaciones de la capacidad contributiva, porque el principio de la capacidad contributiva es el parámetro para medir la igualdad de situaciones ante los impuestos.

. En este momento del estudio, se muestra el tratamiento dado por los sistemas legales de Brasil y Argentina al principio de la capacidad contributiva para, a continuación, identificar la importancia de este principio al derecho tributario brasileño y argentino, a ver si se puede conciliar el principio de capacidad contributiva con la progresividad y

---

<sup>252</sup> Por ejemplo: artículo 16: “la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus 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. (Constitución Nacional Argentina).

determinar las posibilidades de aplicación concreta de la capacidad contributiva.

### 3.1 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA DE 1994

Todas las constituciones de los países de América Latina, en cierta medida, tratan de la capacidad contributiva.

En Argentina, el Gobierno Federal provee los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, que está formado por las demás contribuciones que el Congreso Argentino impone de manera justa y proporcional a la población, en el artículo 4<sup>253</sup>.

También en el artículo 16 según lo que "la igualdad es la base del impuesto y de los gravámenes públicos" (Constitución de la Nación Argentina).

En su turno, el artículo 17 establece que, *in verbis*:

Artículo 17: la propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie (Constitución de la Nación Argentina).

---

<sup>253</sup> "Artículo 4°: 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 préstamos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional" (Constitución de la Nación Argentina de 1994).

De hecho, el Tribunal Constitucional Argentino de 1994 se preparó para el proceso de integración, admitiendo que los Tratados Internacionales posean jerarquía superior a las leyes e inferior a la Constitución de la Nación Argentina y en referencia a la delegación de poderes y organismos supranacionales en el artículo 75, párrafo 24<sup>254</sup>. En la interpretación de Aderley Canedo Soares<sup>255</sup>, el sistema tributario argentino:

[...] No es el resultado de un plan científico, sino de la necesidad de darse al Fisco los medios necesarios para el sostenimiento de las expensas públicas. Consiste entonces. en un sistema del tipo histórico, ya que sus principales tributos se instituyeron con el fin de satisfacer las necesidades del Fisco. Sin embargo, es un sistema también flexible porque dispone de mayor libertad al legislador ordinario en el ámbito fiscal.

La Constitución de la Nación Argentina "no sistematizó el jurídico tributario, dejando a la jurisdicción del legislador ordinario la competencia impositiva"<sup>256</sup>, sin embargo, adoptó algunos principios tributarios como en el artículo 4º, que se refiere al principio de equidad y proporcionalidad, que constituyen el principio de la capacidad contributiva, ya que la carga tributaria debe tener como finalidad el bien común.

---

<sup>254</sup> "[...]. 24. Aprobar tratados de integración que deleguen competencia y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes. La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y sólo podrá ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo. La denuncia de los tratados referidos a este inciso, exigirá la previa aprobación de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara" (Constitución de la Nación Argentina de 1994).

<sup>255</sup> SOARES, Aderley Canedo. **Competência tributária do Estado**. In: *Centro Universitário Anhanguera*, de 07 de fevereiro de 2008. Disponible en: Acceso en: <<http://anhanguera.edu.br>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 3.

<sup>256</sup> Zelmo Denari *apud* COSTA, Patricia Ayub da. **Sistema tributário do MERCOSUL**. Artigo constante no direito da integração e relações internacionais: ALCA, MERCOSUL e UE / Luis Otávio Pimentel (org.). Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. Disponible en: <<http://www.inpri.com.br/img/artigos/1.pdf>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 1.

Más allá el artículo 16 consagra el principio de la igualdad / equidad y en el artículo 17 trata de la prohibición del efecto confiscatorio. Las competencias tributarias, a su vez, están determinadas principalmente por los artículos 75 y 121, siendo que los impuestos directos compiten a las provincias, y con excepción y de manera ocasional al Estado Federal, mientras que los impuestos indirectos se dividen en dos especies, cada cual con su propia competencia: a) los indirectos aduaneros, que son exclusivos del Estado Federal, y b) los indirectos internos, que tratan principalmente sobre el consumo, cuya competencia concurre entre las provincias y la Federación<sup>257</sup>.

De acuerdo con Patricia Ayub da Costa<sup>258</sup>, compete al Estado Federal Argentino los siguientes impuestos: a) impuesto a las ganancias; b) impuesto al valor agregado - IVA; c) impuesto sobre consumo específico (impuesto interno); d) impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico; y e) impuesto sobre el comercio exterior, es decir, sobre la importación y exportación, y el impuesto sobre la transferencia de combustible.

Es de asignación de las provincias: a) el Impuesto sobre los Ingresos brutos (*Turnover*); b) impuesto inmobiliario y, c) el Impuesto de sellos.

Por último, cabe a los municipios recaudar: a) tasas de servicios municipales; b) tasas de licencia; y c) algunos impuestos como el Impuesto sobre inmuebles.

En la interpretación de Héctor B. Villegas<sup>259</sup>, los poderes fiscales argentinos resultan distribuidos de la siguiente manera:

a) corresponden a la Nación:

a.1) derechos aduaneros:: exclusivamente y en forma permanente (artículos 4<sup>o</sup><sup>260</sup>; 9<sup>o</sup><sup>261</sup>; 75, inciso 1<sup>262</sup> y 108<sup>263</sup>, todos de la Constitución de la Nación Argentina);

---

<sup>257</sup> COSTA, Patricia Ayub da. *Op. cit.*, p. 4-5.

<sup>258</sup> *Idem, ibidem*, p. 5.

<sup>259</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 217.

<sup>260</sup> "Artículo 4º: 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

a.2) los impuestos indirectos: en competencia con las provincias y de forma permanente (artículo 4° de la Constitución de la Nación Argentina);

a.3) los impuestos directos: con carácter transitorio y configurándose las circunstancias del artículo 75, inciso 2<sup>264</sup>;

b) corresponden a las provincias:

b.1) los impuestos indirectos, en competencia con la Nación y de forma permanente (artículo 4°, de la Constitución de la Nación Argentina), y

b.2) los impuestos directos, de forma exclusiva y permanente, a menos que la Nación ejerza el uso de la facultad del artículo 75, inciso 2.

---

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 decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional” (Constitución de la Nación Argentina).

<sup>261</sup> “Artículo 9º: en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso” (Constitución de la Nación Argentina).

<sup>262</sup> “Artículo 75: corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación [...]” (Constitución de la Nación Argentina).

<sup>263</sup> “Artículo 108.- El Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación” (Constitución de la Nación Argentina).

<sup>264</sup> “Artículo 75.- 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. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición [...]” (Constitución de la Nación Argentina).

Sin embargo, en la interpretación de Héctor B. Villegas<sup>265</sup>, de hecho, en la realidad argentina dicha delimitación constitucional "no se cumple en la práctica," en razón de:

[...] Los gravámenes indirectos más importantes (impuesto interno al consumo, valor agregado) son legislados y recaudados solamente por la Nación, mientras la legislación y la recaudación de impuestos directos fundamentales originalmente provinciales han dejado de ser transitorias debido a las prorrogaciones que llevan muchos años, sin vista de cambios, como en el caso del impuesto que inciden sobre la renta (antes "impuesto a los créditos" y ahora "impuesto a las ganancias") (subrayado en el original).

Examinar la realidad tributaria argentina actual, el autor citado señala que la Nación legisla y recauda - además de los aduaneros – los impuestos de mayor significación fiscal como los impuestos de las ganancias, el valor añadido, internos, o capital de empresas, o patrimonio, etc. Ya las provincias levantan y legislan sobre los siguientes impuestos:

- a) inmobiliarios, de sellos, a los ingresos brutos (ejemplo impuestos a las actividades con ganancias) y a los automotores, aparte de otros de mayor importancia financiera (al consumo de energía eléctrica, a las entradas a hipódromos, a las entradas a espectáculos cinematográficos, etc.)<sup>266</sup>

Cabe señalar que los impuestos mencionados como de competencia provincial son también legislados y recaudados por la Nación, pero con ámbito limitado a la Capital Federal y territorios nacionales. Es por eso que, para Héctor B. Villegas<sup>267</sup>:

Es visible la contradicción entre esa realidad tributaria actual y las cláusulas constitucionales vigentes. Si bien las provincias renuncian a sus facultades de recaudación y legislación con respecto a los impuestos comprendidos en la coparticipación mediante las llamadas "leyes-convenios", debe tenerse en

---

<sup>265</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 216-217.

<sup>266</sup> *Ibid.*, p. 217.

<sup>267</sup> *Ibid.*, p. 217.

cuenta que esas facultades impositivas provinciales son esenciales para su autonomía, ya que el poder decisorio local carece de significado cuando no va acompañado con la posibilidad de financiar las decisiones. Por tanto, si se considera irrenunciable el poder decisorio provincial, también deben serlo las facultades impositivas. *Al respecto, el problema más serio no es en cuanto a la recaudación, sino en cuanto a la legislación.* Debe tenerse en cuenta que la Nación legisla en forma exclusiva, regulando sustancial y formalmente los ordenamientos legales impositivos sin solicitar la anuencia de las provincias.

Otra advertencia es hecha por Benitez Gomez<sup>268</sup>:

Con base en el artículo 5° de la Constitución de la Nación Argentina de 1994<sup>269</sup>, los municipios se han convertido en un tercer grado de ordenamiento del Estado. Sus poderes tributarios se han discutido en la doctrina, entendiendo la Corte Suprema de Justicia que ejercen facultades impositivas en la medida en que les garantizan este poder a las constituciones provinciales y las leyes, en el uso de un derecho primario de autonomía provincial.

El sistema tributario argentino no es el resultado de un plan científico, pero de la necesidad de dar a los órganos tributantes los medios necesarios para atender las expensas públicas. Por lo tanto, consiste en un sistema de tipo histórico, puesto que, sus principales impuestos se instituyeron con el fin de satisfacer las necesidades del Fisco. Sin embargo, "es un sistema también flexible porque dispone de mayor libertad al legislador ordinario en el ámbito fiscal"<sup>270</sup>.

El derecho del Estado de establecer los casos y las circunstancias en que podrá pretender el tributo y con límites, así como la demarcación y la armonización de los poderes tributarios, cuando en un país en el que son plurales, son el objeto de estudio del conjunto de normas denominadas "derecho constitucional tributario". El derecho constitucional

---

<sup>268</sup> Benitez Gomez *apud* COSTA, Patricia Ayub da. *Op. cit.*, p. 5, nota 18.

<sup>269</sup> "Artículo 5°: cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones, el Gobierno Federal, garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones" (Constitución de la Nación Argentina).

<sup>270</sup> SOARES, Aderley Canedo. *Op. cit.*, p. 3.

tiene la tarea de regular el poder del imperio del Estado. Una de las manifestaciones más típicas del poder del Estado es el poder de tributar. Por lo tanto, el poder de tributar se subordina a las normas constitucionales, normas de grado superior a las normas legales que establecen las concretas relaciones tributarias.

Esta subordinación tiene especial importancia en los países donde las Constituciones son rígidas, como en Argentina y Brasil, que sólo pueden cambiarse por medio de procedimientos legislativos distintos de los que alteran la ley común.

El poder de tributar es la facultad que el Estado tiene de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido de las personas sometidas a su competencia tributaria espacial.

Se trata del poder coercitivo del Estado de obligar a la gente para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonio, cuyo destino es el de cubrir los gastos que implica el cumplimiento de su propósito de satisfacer las necesidades públicas.

La poder de tributar, abstractamente considerado, significa por un lado, supremacía e, por otro, sujeción. Vale decir, existe un ente se coloca en un plano superior y prominente, y ante él está una masa indiscriminada de personas que se encuentran en un plano inferior.

El poder de tributar es, entonces, la capacidad potencial de obtener coercitivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de exigir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. Pero no se trata de un derecho de crédito en contra de un deudor determinado, ni un derecho a requerir prestaciones formales. En cambio, no hay deberes concretos relacionados al poder de tributar, sino un *status* de sometimiento por parte de quien está bajo su ámbito espacial. Tal *status* significa sumisión de esas personas a las normas tributarias del Estado.

Sin embargo, en los modernos Estados de derecho, el poder de tributar necesita ser limitado. Si en el pasado el tributo significó la violencia del Estado ante el particular, los Estados constitucionalizados de hoy garantizan derechos a los individuos ante el Estado. Así, el poder tributario sólo podrá ser ejercido bajo ley.



Por lo tanto, la legalidad es la primera y fundamental limitación al poder de tributar. Significa que tal poder debe ser ejercido plenamente por reglamento.

El principio de la legalidad, sin embargo, es sólo una garantía formal de competencia dirigido al órgano productor de la norma, pero no es, en sí mismo, garantía de justicia y razonamiento en la imposición. Por lo tanto, las Constituciones incorporan también el principio de la capacidad contributiva que constituye el límite material del contenido de la norma tributaria (así como el principio de la legalidad es el límite formal del sistema de producción de esta norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución de la Nación Argentina protege.

Es necesario advertir, en cambio, que las cláusulas constitucionales no sólo limitan directamente el poder de tributar, vale decir, mediante los preceptos específicamente mencionados a tributos, sino también lo hacen indirectamente y mientras garantizan otros derechos, por ejemplo, la propiedad, el ejercicio del comercio o de industrias lícitas, el de circular libremente por el territorio del país etc.

En la Constitución de la Nación Argentina, la capacidad contributiva figura como el límite material cuanto al contenido de la norma tributaria, con la función de garantizar su imparcialidad y proporcionalidad. En las palabras de Héctor B. Villegas<sup>271</sup>:

En nuestro país se habla de una "igualdad fiscal" que estaría contenida en la fórmula según la cual "la igualdad es la base del impuesto" (artículo 16, *in fine*), y que sería aplicación específica de la "igualdad general" derivada del precepto del párrafo 2º, mismo artículo, según el cual "todos sus habitantes son iguales ante la ley" [...]. A su vez, el sentido de esa "igualdad fiscal" sería equivalente a "capacidad contributiva" (bastardillas en el original).

La Constitución de la Nación Argentina, en referencia a los tributos, lo hace con una terminología que no deja ninguna duda sobre las tres intenciones de constituyentes:

---

<sup>271</sup> VILLEGAS, Héctor B. *Op. cit.*, p. 196.

a) en el artículo 4º, se habla de las contribuciones que "equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General":

Artículo 4º: 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 (Constitución de la Nación Argentina).

b) En el artículo 16, *in fine*, consta que la igualdad es la base del impuesto:

Artículo 16: la Nación argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus 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 (Constitución de la Nación argentina).

c) En el artículo 75, inciso 2, párrafo 1º, al otorgar al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio nacional:

Artículo 75º: 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.

Se observa, por tanto, el uso combinado de las nociones de igualdad, equidad y proporcionalidad. En la interpretación de Héctor B. Villegas<sup>272</sup>, la conexión de estos conceptos trascendentales permite la siguiente conclusión:

---

<sup>272</sup> VILLEGAS, Héctor B. *Op. cit.*, p. 196.

[...] la igualdad a que se refiere la Constitución de la Nación argentina como "base" del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado por el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada [...] y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio, éste, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable (subrayado en el original).

De hecho, se concluye del espíritu de la Constitución de la Nación Argentina que cada persona debe contribuir a cubrir los gastos del Estado en "equitativa proporción" a su aptitud económica de pagos públicos, es decir, su capacidad contributiva. Aunque la Constitución de la Nación Argentina no consagre expresamente el principio de la capacidad contributiva, lo hace de forma implícita.

La capacidad contributiva, entonces, figura, en el sistema jurídico argentino, como principio válido de derecho tributario, sin embargo, siempre se sufre de objeciones doctrinales, tanto en el principio en sí mismo, como con la forma en que se desea aplicar en la práctica.

Por ejemplo, para Alfredo Augusto Becker<sup>273</sup>, la expresión "capacidad contributiva" en sí misma es un "recipiente vacío" que puede ser rellenado con los más variados contenidos. Se trata, en ese pensamiento, de una locución ambigua que se presta a múltiples interpretaciones. Achille Donato Giannini<sup>274</sup>, a su vez, sostiene que la capacidad contributiva es un concepto parajurídico que interesa al economista y no al jurista.

Sin embargo, hay un número creciente de juristas, también en Argentina, que se están dedicado al estudio del tema, usando su importancia científica.

Para Héctor B. Villegas<sup>275</sup>, la capacidad contributiva supone que el sujeto tributario sea titular de un patrimonio o de una renta que lo haga

---

<sup>273</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 439.

<sup>274</sup> Achille Donato Giannini *apud* VILLEGAS, Héctor B. *Op. cit.*, p. 197-198).

<sup>275</sup> VILLEGAS, Héctor B. *Op. cit.*, p. 198-199.

hábil en cantidad y calidad para hacer frente al pago de impuesto, siempre después de cubiertos sus inevitables gastos vitales.

En Argentina, como en Brasil, por regla general, a excepción de algunas interpretaciones diferentes, la capacidad contributiva se refiere al poder del Estado que en el ejercicio de su poder tributario, impone a sus habitantes la carga de contribuir a la carga a los gastos públicos, de seguridad, educación, salud y justicia, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Por lo tanto, como consecuencia del principio de solidaridad social, los que tienen más renta o patrimonio deben pagar más impuestos.

### 3.2 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL DE 1988

En Brasil, la Constitución Federal de 1988 establece que "la República Federativa de Brasil buscará la integración económica, política, social y cultural de los pueblos de América Latina, visando la formación de una comunidad latinoamericana de naciones" (artículo 4º, párrafo único, de la Constitución Federal de Brasil de 1988). Sin embargo, no prevalecen, en Brasil, los tratados internacionales sobre la legislación tributaria estatal o municipal, debido a los principios constitucionales federativos, la autonomía estatal, distrital y municipal y de la competencia tributaria<sup>276</sup>.

Brasil "es el único Estado en el Mercado Común del Sur - MERCOSUR, que posee constitucionalmente un sistema tributario organizado y exhaustivo"<sup>277</sup>.

---

<sup>276</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. **Supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira**: o caso do Mercosul. In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 3, nº 35, out. 1999. Disponível en: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1630>>. Acceso el: 19 ago. 2011. p. 1.

<sup>277</sup> COSTA, Patricia Ayub da. *Op. cit.*, p. 5-6.

El principio de capacidad contributiva está prevista en el citado artículo 145, párrafo 1º, de la Constitución Federal de Brasil de 1988, que señala en el sentido de que los impuestos deben ser recaudados con base en la capacidad económica de cada uno.

El principio de capacidad contributiva es considerado por Ricardo Lobo Torres<sup>278</sup>, como el principio fundamental de la justicia tributaria distributiva y consolidada en el pensamiento occidental a través de la obra de Adam Smith<sup>279</sup>, llevando en consideración que hasta el advenimiento del Estado Fiscal, los tributos eran cobrados con base del Príncipe y en la razón del Estado. Después de eso, la capacidad contributiva vuelve a la idea de beneficio y la progresividad entra en reflujos en la mayoría de los países occidentales, entre ellos Brasil. Se vivencia, hoy, especialmente después de la década de los setenta, el entendimiento basado en la visión contractualista, basada en la comprensión de que el tributo debe corresponder una oferta / demanda de bienes y servicios públicos en igualdad con los de bienes y servicios privados (teoría de James Buchanan)<sup>280</sup>.

. Siguiendo este pensamiento, la capacidad contributiva sigue siendo el principio más importante de la justicia tributaria, sin embargo, recibe limitaciones en sus excesos y se expande en el aspecto del contacto con la solidaridad, lo que conduce a un equilibrio en el ámbito político entre el tributo y los beneficios entregados por el Estado. Esto significa que:

El aspecto tributario pasa a ser visualizado en conjunto con la cuestión del gasto público, del tamaño del Estado y de la participación comunitaria. De hecho, la solidaridad entre los ciudadanos debe hacer que la carga fiscal recaiga sobre los más ricos, aliviándose la incidencia sobre los más pobres y de ella dispensando los que están abajo del nivel mínimo de supervivencia; es un valor moral jurificable que fundamenta

---

<sup>278</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Liberdade, segurança e justiça no direito tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, p. 692.

<sup>279</sup> Adam Smith *apud* TORRES, Ricardo Lobo. 2005b. *Op. cit.*, p. 692.

<sup>280</sup> James Buchanan *apud* TORRES, Ricardo Lobo. 2005b. *Op. cit.*, p. 693.

la capacidad contributiva y que señala para la necesidad de que la correlación entre derechos y deberes fiscales<sup>281</sup>.

Cuando se trata de la legalidad del principio de capacidad contributiva, José Marcos Domingues de Oliveira<sup>282</sup> dice que "ser justo es tratar a todos por igual" y que en el derecho tributario la igualdad se realiza a través del principio de la capacidad contributiva, porque sólo después de garantizada la satisfacción de las necesidades mínimas, comunes a todos, es que se podrán tratar desigualmente a los desiguales, discriminándolos lícitamente con base en las respectivas riquezas diversas.

Teniendo como base los presuntos objetivos y subjetivos del principio de la capacidad contributiva, en el contexto de la justicia fiscal, algunas consecuencias en el derecho tributario brasileño, como la prohibición de la tributación mínimo vital, la prohibición del uso de tributos con efectos de confiscación, la progresividad y la selectividad.

Ricardo Lobo Torres, al tratar específicamente del mínimo existencial a la luz de los derechos fundamentales, concibe que:

El ciudadano tiene el derecho a los beneficios positivos del Estado para que pueda satisfacer sus necesidades mínimas, debajo de las cuales ya no tiene una vida humana digna. Este derecho a las condiciones iniciales de la libertad, por lo tanto, participa en la cuestión de los derechos fundamentales o de los derechos humanos, pero está en estrecho contacto con la justicia fiscal, aunque con él no se confunda, teniendo en vista la complicación de estos valores<sup>283</sup>.

Por lo tanto, la tributación, basada en el contenido del principio constitucional de la capacidad contributiva y fundada en la justicia fiscal, no puede ejercerse indistintamente sobre determinada manifestación de la capacidad económica de un contribuyente, atingiéndolo en los recursos

---

<sup>281</sup> TORRES, Ricardo Lobo. 2005b. *Op. cit.*, p. 693.

<sup>282</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1998. *Op. cit.*, p. 51.

<sup>283</sup> Ricardo Lobo Torres *apud* AGUIAR, Luciana Cardoso de. **O princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária**. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa. Orientador Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar. Florianópolis: UFSC, 2005. p. 118.

que destinaría a sus necesidades básicas, esenciales para garantizar su supervivencia<sup>284</sup>.

La mejor manera de determinar el mínimo vital es la que lleva en consideración el censo demográfico y social por el cual se obtenga los costes necesarios a la supervivencia del individuo y de su familia. Se percibe la importancia de la interpretación de los preceptos legales, dentro de un sistema constitucional principiológico, fundado en los derechos humanos fundamentales<sup>285</sup>.

Por la prohibición del uso de tributo con efecto de confiscación, está prohibido al Fisco tomar posesión de los bienes del individuo. La Constitución garantiza el derecho a la propiedad y prohíbe la confiscación (artículo 5º, inciso XXII y artículo 170, inciso II). Por último, como la capacidad contributiva es un criterio para establecer la discriminación entre los contribuyentes, con el propósito de asignar a cada grupo un tratamiento diferente que se ajuste a la distinción considerada, es necesario verificar, en cada ordenamiento, cuál tratamiento es requerido por el principio.

El objetivo principal de los impuestos es recaudar fondos para atender las expensas estatales, pudiendo así realizar las actividades que le son inherentes. Cuando el uso de la progresividad se utiliza para este fin, estamos ante la tributación fiscal que, a través del principio de la capacidad contributiva, cumple el criterio de la justa tributación del impuesto. Sin embargo, si el impuesto se utiliza como un instrumento de la política fiscal, estamos ante la extrafiscalidad. De acuerdo con Kiyoshi Harada<sup>286</sup>:

A veces, el Estado utiliza los impuestos como instrumentos de acción política, social y económica. En estos casos, estamos ante la extrafiscalidad no es otra cosa sino el uso de tributos para fines diferentes de los originales. El impuesto extrafiscal se basa en el poder de policía y, a través de la progresividad, el

---

<sup>284</sup> AGUIAR, Luciana Cardoso de. *Op. cit.*, p. 118.

<sup>285</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.); SCHOUERI, Luís Eduardo. **Capacidade contributiva e mínimo existencial**. In: *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Paulo: Dialética, 1998. p. 46.

<sup>286</sup> HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 194.

legislador dirige el comportamiento de los contribuyentes, interviniendo en la economía de forma a atender el interés público.

Esto no quiere decir que el principio de la capacidad contributiva no deba ser utilizado en la aplicación de la extrafiscalidad. La observación, en este caso será hecha de manera estricta, debiendo, pues, ser respetados los dos límites decurrentes del principio de la capacidad contributiva: la no tributación del mínimo vital y el no uso del tributo con efecto de confiscación.

La capacidad contributiva es un concepto jurídico indeterminado, pero su definición puede ser doctrinalmente delineada y constitucionalmente disciplinada, ya sea en la forma implícita como ocurre en la Constitución de la Nación Argentina, o se expresa, como se ve en la Constitución Federal Brasileña (artículo 145, párrafo 1°).

La capacidad contributiva es un instrumento para verificar si una persona puede o no puede ser sujeto pasivo de una obligación tributaria, respetando su capacidad económica y personal.

La capacidad económica se exterioriza en el mundo de los hechos por medio de manifestaciones o índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta (renta obtenida o generada), el consumo (renta consumida) y el patrimonio (renta acumulada).

Ya la capacidad personal es la situación del individuo para hacer frente a la carga tributaria, no del plan económico, sino personal, puesto que, una situación personal que causa una especie de incapacidad para contribuir. Por ejemplo, una persona puede tener casa propia (patrimonio), pero estar en el paro y, por lo tanto, sin renta para soportar la carga tributaria.

Es casi unánime en la doctrina brasileña que el principio de la capacidad contributiva corresponde a la realización del principio de igualdad en el ámbito fiscal, ya que este precepto enseña la igualdad de todos ante la ley y, para que esta igualdad se realice en la recaudación de tributos, es necesario que los ciudadanos contribuyan en función de su



capacidad económica, es decir, aquellos que tienen mayor poder adquisitivo deben contribuir más para financiar la actividad pública del Estado de que quien tiene menor poder adquisitivo.

En este sentido, el principio de la capacidad contributiva es también la cláusula pétrea, que corresponde a la expresión del principio de igualdad (previsto en el artículo 5° de la Constitución Federal de 1988) en el ámbito fiscal.

En un estudio comparativo sobre el principio de la capacidad contributiva en el derecho constitucional argentino, con auxilio en la doctrina con la ayuda de Jorge Héctor Damarco<sup>287</sup>, se puede decir que, sea de modo expresado o implícito, ambos los textos constitucionales en discusión establecen que el derecho tributario debe respetar los principios constitucionales de legalidad, generalidad, capacidad contributiva, igualdad, proporcionalidad y no confiscación.

### 3.3 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA EXTRAFISCALIDAD EN FAZ DEL PRINCIPIO DE LA IGUALDAD

La aplicación del principio de la igualdad, de la forma prevista en el ordenamiento jurídico brasileño, es una acción de las más abstrusas, sorprendiéndose el investigador, a cada momento con un problema nuevo que, en la mayoría de los casos, parece imposible de resolver<sup>288</sup>.

Especialmente en el ámbito del derecho tributario, la aprehensión de la equidad exige una atención muy especial. La distinción elaborada por la literatura jurídica entre la extrafiscalidad y fiscalidad refleja

---

<sup>287</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 25-26.

<sup>288</sup> CATURELI, Emerson. **Direito tributário: capacidade contributiva e extrafiscalidade em face do princípio da igualdade.** Auditor-Fiscal da Receita Federal. *In: Tributação em Revista*, do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, nº 37. Brasília: Realmente, nos parece mejor el entendimiento que prestigia la convivencia entre la actuación extrafiscal y la observancia del postulado de la capacidad contributiva. Esto porque, a nuestro ver, se podrá verificar su incidencia al menos cuanto al respeto a los límites que el mismo impone SCO Sindical, jul./set. de 2001. Disponible en: <<http://www2.unafisco.org.br/tributacao/37/report03.htm>>. Acceso el: 14 ene. 2012. p. 1.

profundamente en la atracción de la constitucionalidad de las normas en faz del principio de equidad. En las palabras de Hugo de Brito Machado<sup>289</sup>:

Es Indubitable que el derecho no puede hacer iguales a todos los seres humanos. Estos son naturalmente desiguales, y como tal deben ser tratados por la ley. La gran dificultad está en saber cuando el derecho debe considerar las desigualdades para asignar, en función de éstas, tratamiento desigual, prestigiándolas, y cuando debe el derecho ignorar las desigualdades, dando igualdad de tratamiento.

El legislador, a menudo, al disciplinar legalmente un tributo, no tiene por finalidad recaudar fondos para el erario público, sino inducir conductas o comportamientos, es decir, "se vale de la tributación para desalentar los actos o actividades indeseables o para el incentivo a las actividades deseables" <sup>290</sup>. En la percepción de Paulo de Barros Carvalho<sup>291</sup>, "a esta forma de manejar elementos jurídicos usados en la configuración de los tributos, persiguiendo objetivos ajenos a los meramente recaudatorios, se da el nombre de extrafiscalidad".

La extrafiscalidad consiste en el uso de aparatos o "instrumentos tributarios para la obtención de finalidades no recaudatorias, pero para estimular, inducir o cohibir los comportamientos, teniendo en vista otros fines, la realización de otros valores constitucionalmente consagrados" <sup>292</sup>.

Roque Antônio Carrazza<sup>293</sup> define extrafiscalidad como "el empleo de medios tributarios para fines no fiscales, pero ordinatorios (es decir, para disciplinar los comportamientos de virtuales contribuyentes, induciéndolos a hacer o dejar de hacer algo)".

Los impuestos son fiscales o de finalidades fiscales, cuando visan sólo la "adquisición de recetas públicas para hacer frente a las expensas del Estado". Estos impuestos poseen "función meramente fiscal,

---

<sup>289</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 54.

<sup>290</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>291</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. 2002. *Op. cit.*, p. 152.

<sup>292</sup> ATALIBA, Geraldo. **IPU**: progressividade. *In: Revista de Direito Público*, nº 93, p. 233-238. São Paulo, jan./mar. de 1990. p. 233.

<sup>293</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 374.

exclusivamente financiera, cual sea, la de posibilitar recetas". Se destacar que "la primera razón de todo sistema tributario es la finalidad fiscal de los tributos, o mejor, es proporcionar al Estado los recursos estatales financieros necesarios para llevar a cabo sus actividades"<sup>294</sup>.

. Ya los impuestos extrafiscales son aquellos que "visan efectos a los fines inmediatos diversos de los de obtención de recetas públicas para hacer frente a las expensas del Estado. Además de la función fiscal, esos impuestos poseen otras funciones, notadamente, político, sociales y económicas". Por lo tanto, la tributación se encuentra "relacionada a la concepción social y política del estado, variando sus fines de acuerdo a las tendencias de cada organización política". El Estado, a través de su poder fiscal, "interviene en el control de la economía y del entorno social, pasando el impuesto a poseer, junto a la función fiscal, una función extrafiscal (el impuesto es visto como un instrumento de intervención o regulación pública, de dirección del Estado)"<sup>295</sup>.

Son muchos los objetivos extrafiscales que se pueden buscar utilizando el instrumento de la tributación, tales como los objetivos ambientales, económicos y sociales. Sin embargo, en el mundo de los hechos no siempre es fácil individualizar la finalidad fiscal o recaudatoria de los impuestos para distinguirla de la finalidad extrafiscal.

Por ejemplo, cualquier impuesto causa cierta repercusión en la economía, que influyendo en las decisiones de los agentes económicos, para más o para menos, dependiendo de su peso. Tampoco es raro ver en un mismo tributo características fiscales y extrafiscales. La identificación y la afirmación de la fiscalidad o extrafiscalidad dependen de la verificación de la destaque o preponderancia de una finalidad sobre la otra<sup>296</sup>.

Al revisar el ejercicio de la extrafiscalidad en confrontación con el principio de equidad, aparecen algunos problemas que, de forma genérica, se refieren a la posibilidad de proscripción del régimen jurídico

---

<sup>294</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 441.

<sup>295</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 442-443.

<sup>296</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

aplicable al ejercicio de la fiscalidad en razón a los designios extrafiscales. De modo más específico, se debe indagar si en el ejercicio de las actividades extrafiscales, en el objetivo de discriminar contribuyentes y circunstancias, es posible alejar el principio de la capacidad contributiva y adoptar otros criterios atribuyendo a este tratamiento diferenciado, de acuerdo con la finalidad extrafiscal pretendida<sup>297</sup>.

Teniendo en cuenta sus peculiaridades, el tema se encuentra intrincado en la doctrina brasileña. Las discusiones giran en torno a la posibilidad de aplicación del principio de la capacidad contributiva en los tributos no fiscales. Parte de la doctrina considera que el principio de la capacidad contributiva y la extrafiscalidad no son contradictorias. Otros abogan en el sentido de su incompatibilidad.

José Marcos Domingues de Oliveira<sup>298</sup> se une a la posición doctrinal que intenta afinar lo más posible el principio de la capacidad contributiva con la extrafiscalidad, argumentando que los principios de capacidad contributiva y de la extrafiscalidad son compatibles porque extrafiscalidad "sólo tiene lugar en situaciones excepcionales, y las hipótesis de tributación, sea cual sea la finalidad de la norma, deberían contemplar situaciones que revelen la existencia real o el movimiento de riqueza ". En sus palabras:

Exenciones extrafiscales (tanto como las exenciones fiscales - que respetan el necesario mínimo), cuando no están iluminadas por criterios como éstos, se transforman en privilegios constitucionales y son falsas, deformadas, informan la posible colisión de los regímenes de incentivos con el principio de igualdad concebido como principio de la capacidad contributiva, como advertencia de la VI Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, titulada " Los Incentivos Tributarios Al Desarrollo Económico " (subrayado en el original) <sup>299</sup>.

---

<sup>297</sup> *Idem, ibidem*, p. 1.

<sup>298</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 152.

<sup>299</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p.56.

También Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>300</sup> afirma que, pese a los impuestos progresivos y selectivos, y de naturaleza extrafiscal, no se presten "a realizar el principio con perfección", de él no se desvinculan completamente. Es que el principio de la capacidad contributiva, junto con otros, como de la igualdad, de la generalidad y de prohibición a la confiscación, "pueden actuar al control tributación político y judicial de la tributación pervertida o de las perversiones de la extrafiscalidad.

En la opinión de José Eduardo Soares de Melo<sup>301</sup>, los principios de la "capacidad contributiva", de la "equidad" y de la "progresividad" se entrelazan, "de modo que la carga tributaria sea más significativa para los contribuyentes que presenten una mayor riqueza", situación que en su pensamiento, "aun así sería un ideal para todos los impuestos", dado que "los impuestos no sean progresivos - pero que tengan la pretensión de neutralidad - de hecho, son regresivos, resultando en injusticia y inconstitucionalidad", también defiende que:

[...] progresividad es constitucionalmente postulada, tanto la de carácter fiscal (inherente al propio tributo) como la extrafiscal (promoción de una igualdad social - eliminación de la desigualdad), el amparo de los minusválidos, la creación de empleos, el desarrollo económico, la mejora de las condiciones de vida, la protección del medio ambiente, etc. son valores que merecieron del constituyente especial económico. La Constitución Federal de 1988 estableció de modo expreso, preciso, limitado y categórico, las especies de impuestos que deben ser moldeadas por la progresividad, no quedándose al mero interés del legislador ordinario, utilizar este principio, de la forma que le parezca conveniente.

Defendiendo este entendimiento, Regina Helena Costa<sup>302</sup>, se manifiesta así:

Realmente, nos parece mejor el entendimiento que prestigia la convivencia entre la actuación extrafiscal y la observancia del postulado de la capacidad contributiva. Esto porque, en nuestra

---

<sup>300</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988: sistema tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 411.

<sup>301</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op.cit.*, p. 38-39.

<sup>302</sup> COSTA, Regina Helena. 2003. *Op. cit.*, p. 71-76.

opinión, se podrá comprobar su incidencia, al menos en lo que respecta a los límites que impone. Por lo tanto, en la tributación extrafiscal, su incidencia es atenuada por la persecución de otros objetivos. El principio de la capacidad contributiva cede ante la presencia de interés público de naturaleza social o económica, que pueda ser logrado más fácilmente si se prescinde de la graduación de los impuestos de acuerdo a la capacidad económica del sujeto.

En la síntesis de Emerson Catureli<sup>303</sup>, "nos parece mejor el entendimiento que prestigia la convivencia entre la actuación extrafiscal y la observancia del postulado de la capacidad contributiva", dado que "se podrá comprobar su incidencia, al menos en lo que respecta a los límites que impone".

Otra teoría identifica un antagonismo absoluto entre la tributación extrafiscal y el principio de la capacidad contributiva.

Para Roque Antônio Carraza<sup>304</sup>, los tributos fiscales y extrafiscales se rigen por principios diferentes, afirmando que los tributos de naturaleza extrafiscal atentan a los fines a los que se proponen, a saber, "garantizar la función social de la propiedad, por ejemplo", mientras que los tributos fiscales deben "en la medida de lo posible", vincularse con el principio de la capacidad contributiva.

En este pensamiento, la utilización de la extrafiscalidad excepcionaría el principio de la capacidad contributiva, ya que los institutos serían incompatibles. Para justificar este punto de vista, se argumenta que las exenciones serían concedidas a pesar de la existencia de la capacidad contributiva.

Pocas excepciones, como, por ejemplo, de Roque Antônio Carraza, los juristas brasileños consideran los principios de la proporcionalidad, de la progresividad, de la selectividad y de la personalización como subprincipios del principio de la capacidad contributiva, asumiendo, por tanto, la compatibilidad entre extrafiscalidad y capacidad contributiva.

---

<sup>303</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>304</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2003. *Op. cit.*, p. 72.

De hecho, la tesis de compatibilidad parece ser la más plausible en el ordenamiento jurídico brasileño, sin embargo, hay que tener en cuenta que junto a las normas y principios incluidos específicamente en el capítulo de la Constitución Federal de 1988 que regula el sistema tributario nacional, el ejercicio de la extrafiscalidad debe observar otras normas y principios, tales como los inscritos en el orden económico y financiero de la misma Constitución Federal de 1988, cabiendo al intérprete, en cada caso, sopesar y evaluar cuál la regla aplicable para inferir la constitucionalidad del tributo.

Por otro lado, para poner de relieve las oportunidades de, delante del principio de la igualdad, el legislador recurre a otros criterios que no el de la capacidad contributiva para la prescripción de regímenes jurídicos diferenciados, según el factor de *discrimen* adoptado, conviene evaluar cómo se comportan, ante la extrafiscalidad, la prohibición de tributación del mínimo vital, la prohibición del uso del tributo con efecto de confiscación, la progresividad y la selectividad<sup>305</sup>.

El mínimo vital "consiste en un conjunto de beneficios materiales mínimos sin los cuales se puede decir que el individuo se encuentra en un estado de indignidad"<sup>306</sup> y no está al alcance de la tributación. Según Estevão Horvath<sup>307</sup> hay cierta unanimidad con respecto a la capacidad contributiva, de acuerdo con el principio que expresa que no es posible "tributar el llamado 'mínimo vital', o 'mínimo para la supervivencia', lo que es fácil de entender, porque, quitando del ciudadano ese mínimo que necesita para sobrevivir, se le está quitando su capacidad de contribuir".(bastardillas en el original) <sup>308</sup>.

---

<sup>305</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>306</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana.** Rio de Janeiro-São Paulo: Renovar, 2001. p. 304.

<sup>307</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2002. p. 75.

<sup>308</sup> "[...] el mínimo de existencia está relacionado directamente al principio de la renta disponible, que en la Doctrina Alemana es asignado como principio de la renta neta subjetiva, privada o existencial, según lo cual a la renta neta, es decir, la suma de las rentas netas, hay que proceder a las deducciones de expensas privadas, sean las imprescindibles a la propia existencia del contribuyente (mínimo de existencia individual), sean las necesarias a la subsistencia de las casas o de la familia (mínimo de existencia conyugal o familiar)" (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto.**

También se prohíbe el uso del tributo con efecto de confiscación. Así, la capacidad contributiva se mantiene intacta mientras que el límite mínimo para el ejercicio de la extrafiscalidad, debido al principio de la preservación del mínimo vital, lo mismo no puede decir del límite máximo, representado por la prohibición de la utilización del tributo con efecto de confiscación<sup>309</sup>.

El tributo con efecto confiscatorio es aquél, que, además de exceder la capacidad contributiva, afrenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Lo que distingue la tributación legítima de la confiscatoria o con efecto de confiscación es el "abuso del derecho a tributar, que suena como la pena indebida en los oídos de los contribuyentes"<sup>310</sup>. Según Aliomar Baleeiro<sup>311</sup>:

No ofenden a la Constitución impuestos que, en función extrafiscal, son instituidos con propósito de compeler o alejar el individuo de ciertos actos o actitudes. En ese caso, el carácter destructivo y agresivo es inherente a esa tributación admitida por tribunales americanos y argentinos y de la cual hay ejemplos en el Derecho Fiscal brasileño cuando visa al proteccionismo a la industria, al incentivo la natalidad, al combate al ausentismo, al latifundio etc.

El jurista argentino Gustavo J. Naveira de Casanova<sup>312</sup> define efecto confiscatorio en el derecho español y argentino:

De esta forma, el "efecto confiscatorio" se producirá por cualquier tipo de medida, de sanción o no, que produzca una situación patrimonial tal al sujeto pasivo de dicha medida similar a la que resultaría de aplicarle una medida confiscatoria

---

Coimbra: Almedina, 1998. p. 522). "La actividad tributante del Estado debe convivir armónicamente con los derechos fundamentales, no pudiendo conducir, indirectamente, la indebida restricción o inviabilidad de su ejercicio" (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 79).

<sup>309</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>310</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 53.

<sup>311</sup> BALEEIRO, Aliomar. 1977. *Op. cit.* p. 567.

<sup>312</sup> CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. **El principio de no confiscatoriedad**: estudio en España y Argentina. Madrid: McGraw-Hill, 1997. p. 77.



en sentido estricto, la confiscación institución (bastardillas en el original).

Para la Corte Suprema de la Justicia Argentina, según Jorge Héctor Damarco<sup>313</sup>, un impuesto es confiscatorio " cuando el monto del impuesto adquiere una cantidad tal que desnaturaliza la renta o el patrimonio." el impuesto tiene un límite y que no es posible gravar con cualquier alícuota la manifestación de capacidad contributiva gravada."

Esto no significa, sin embargo, que en la extrafiscalidad el poder de tributar actúa sin tener en cuenta los límites máximos constitucionalmente asignados a la tributación. De hecho, en el ejercicio de la extrafiscalidad, se permite una consideración diferenciada de contribuyentes o situaciones ajenas a la capacidad contributiva, desde que basada en otro valor positivado en el derecho constitucional, en virtud del cual se basa la norma jurídica tributaria. En este caso no hay ofensa al principio de la igualdad, desde que se adopte un "criterio discriminador legitimado constitucionalmente y la adecuación lógica del tratamiento diferenciado"<sup>314</sup>.

Esas consideraciones sobre la posibilidad del legislador elegir, en la extrafiscalidad, otro criterio de *discrimen* que no la capacidad contributiva aislada se aplica, también, a la progresividad<sup>315</sup>. Para Misabel Abreu Machado Derzi<sup>316</sup>, es coherente afirmar que:

[...] las excepciones al principio de la capacidad económica no son ofensas a la igualdad formal, estando de esa manera sometidas a las reglas de regularidad y igual tratamiento para seres de la misma categoría esencial. Inconstitucional será la norma legal que, concediendo estímulos a ciertos propietarios de tierra, de ellos excluya otros en igualdad de condiciones que, así, pertenecen a la misma categoría esencial. Las actividades idénticamente situadas tienen de merecer, sin excepciones, el mismo tratamiento en el impuesto, en los incentivos, en los premios, en las exenciones o en la progresividad sancionante. Cualquier criterio de exclusión del trato igual para personas iguales jamás podrá ser arbitrario, pero de él se deberá poder verificara razonabilidad.

---

<sup>313</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 88.

<sup>314</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>315</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>316</sup> Misabel Abreu Machado Derzi *in* BALEEIRO, Aliomar. 1995. *Op. cit.*, p. 234.

En el caso del criterio de la selectividad, en las hipótesis de norma tributaria que elige un producto o mercancía a ser tributada de forma diferenciada no en razón del criterio de la capacidad contributiva indirectamente revelada, sino en razón del criterio basado en motivación extrafiscal, para impuestos sujetos al criterio de selectividad, la apreciación de su constitucionalidad debe tener en cuenta la importancia del tratamiento diferenciado dado al producto o mercancía con otros valores, que no la capacidad contributiva, también constitucionalmente amparados<sup>317</sup>.

La selectividad, en la definición de Aliomar Baleeiro<sup>318</sup>, quiere decir:

[...] discriminación o sistema de alícuotas diferenciadas por especies de mercancías. Prácticamente, se trata de dispositivo programático direccionado al legislador ordinario, recomendándole que establezca las alícuotas en razón inversa de la indispensabilidad de las mercancías de consumo generalizado. Cuanto más sean ellas necesarias a la alimentación, al vestuario, a la vivienda, al tratamiento médico e higiénico de las clases más numerosas, tanto menores deben ser. El discricionarismo honesto del legislador, fiel al espíritu de la Constitución, hará la selección de las mercancías y la relatividad de las alícuotas.

Por lo tanto, con respecto al uso del instrumento de la selectividad, el intérprete deberá considerar valores cuando verificar que el caso concreto cuida del ejercicio del poder de tributar con motivación extrafiscal. Aquí la capacidad contributiva es una vez más colocada en segundo plan, sin que eso implique en perjuicios al principio de la igualdad<sup>319</sup>.

En la interpretación de la jurisprudencia argentina, según Héctor B. Villegas<sup>320</sup>, en ciertos casos, en los cuales, además del fin fiscal, se persiga un objetivo extrafiscal, la ley puede, excepcionalmente, no profundas las distinciones en la capacidad contributiva, siempre que sean justificados y razonables. Significa decir que los tribunales argentinos han

---

<sup>317</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>318</sup> BALEEIRO, Aliomar. 1995. *Op. cit.*, p. 206.

<sup>319</sup> CATURELI, Emerson. *Op. cit.*, p. 1.

<sup>320</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 204-205.

admitido la posibilidad de hacer distinciones entre los contribuyentes siempre que sean razonables y no arbitrarios. Los criterios de la jurisprudencia argentina pueden ser resumidos de la siguiente manera:

El principio de la igualdad exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva. No obstante, y cuando el legislador adopte medidas impositivas en procura de los objetivos del artículo 72, inciso 2, de la Constitución de la Nación argentina (prosperidad, progreso y bienestar), puede disponer distinciones en tanto no sean arbitrarios, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio.

La igualdad fiscal es una aplicación específica del principio de igualdad ante la ley prevista en los artículos 16, inciso 4º y 75, inciso 2, de la Constitución de la Nación Argentina.

La garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de una distinción discriminatoria y perjudicial, que no se base en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera, podrá invocar que está violado el principio de igualdad si se estima que hay diversidades de capacidades contributivas, no obstante el tratamiento impositivo sea igual. Un ejemplo claro de eso sería el caso de los impuestos inmobiliarios con mínimos desordenadamente altos que, y definitiva, al igualar a quién tiene distinta capacidad contributiva, violan el principio de uniformidad.

Sin embargo, el legislador podrá adoptar medidas impositivas discriminatorias en la búsqueda de los objetivos extrafiscales del artículo 67, inciso 16, de la Constitución de la Nación Argentina (prosperidad, progreso y bienestar), pero en tal caso el contribuyente podrá invocar la garantía si considera que las distinciones son arbitrarias y no razonables, obedeciendo a un propósito de injusta persecución o de indebido beneficio. El impuesto se basa en la capacidad contributiva y, según este criterio:

[...] igualdad significa que deben existir impuestos del mismo monto ante condiciones iguales de capacidad contributiva; siendo ella la base fundamental de donde parten las garantías

materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscación<sup>321</sup>.

Es necesario resaltar que el principio de igualdad admite ciertas excepciones en función de los fines de política fiscal, es decir, no deben ser arbitrarias ni obedecer a propósitos de injusta persecución o beneficio indebido.

La jurisprudencia de la “Corte Suprema Argentina” ha establecido, en numerosos precedentes, que el principio de la igualdad exige trato no dispar ante exteriorizaciones de similar capacidad contributiva, pudiéndose alejar de ésta cuando el legislador persiga objetivos extrafiscales como prosperidad, progreso, bienestar, a través de las normas tributarias.

Por eso, así como la “generalidad” exige la no exención - salvo motivos razonables - de quién tiene capacidad contributiva, la “igualdad” impone que no se hagan distinciones arbitrarias, sino que se encuentren basadas en la capacidad contributiva. Se destaca que el principio de la igualdad fiscal no impide la progresividad, nunca puede ser producto de la desnaturalización del monto de la renta sujeta a impuesto, como consecuencia indirecta de una limitación en la deducción de ciertos gastos. Aun así, cuando no se encuentra basada en la naturaleza objetiva de los mismos, sino con las condiciones fiscales del proveedor.

Como principio general del derecho, la seguridad jurídica debe prevalecer en el momento de legislar normas tributarias, evitándose, de este modo, que se incurra en serias deficiencias en sus aspectos materiales, que surjan desigualdades.

En la aplicación de las normas aquí analizadas, surge con meridiana claridad la arbitrariedad que se origina en la desigualdad de tratamiento de sujetos que revistiendo en la misma categoría en el impuesto, con igual capacidad contributiva, tiene distinta carga tributaria,

---

<sup>321</sup> VILLEGAS, Héctor B. 2001. *Op. cit.*, p. 199.

producto y aplicación de una ley particular que se choca con la general del tributo.

También resultan inconstitucionales las referidas normas, por cuanto su aplicación puede derivar en la confiscación de la renta y, eventualmente, del capital, según sean las características de los sujetos y de los negocios involucrados.

El principio de la no confiscación se encuentra íntimamente relacionado con el derecho de propiedad, protegido por el artículo 17, de la Constitución de la Nación Argentina y, siendo que el tributo forma parte del patrimonio o riqueza del contribuyente, su *quantum* debe mantenerse dentro de límites razonables, ya cuando la parte absorbida es sustancial, se configura una confiscación inconstitucional<sup>322</sup>.

Con efecto, tanto en Brasil como en Argentina, a pesar de las divergencias de interpretación, existe cierto consentimiento en el sentido de que la personalización (capacidad de contribuir del individuo); la progresividad (variación cuantitativa de la alícuota); la proporcionalidad (variación cuantitativa de la base de cálculo); y la selectividad (variación en la alícuota de acuerdo con la esencialidad del producto) son subprincipios de la capacidad contributiva.

Por lo tanto, la capacidad contributiva es un principio constitucional contemporáneo que desempeña la importante función de limitar el poder de tributar del Estado para conformarlo con lo que debe ser soportado por el contribuyente, puesto que el ciudadano contribuyente no puede arcar con una carga tributaria que es insoportable para su condición económica y financiera.

---

<sup>322</sup> “La jurisprudencia de la Corte Suprema, ratificada recientemente confirma que la confiscación se produce cuando la presión fiscal excede el porcentaje del 33 %, ya que, en este caso, el impuesto absorbería una parte sustancial de la renta devengada o de la que potencialmente pueda devengar la fuente productora del rédito” (RUBIOLLO, Rubén Miguel. **La realidad económica frente a normas que pretenden ignorarla**. Publicado en 2006. Disponible en: <[http://www.rubioloyasociados.com.ar/sitio/index.php?option=com\\_content&task=view&id=54&Itemid=69](http://www.rubioloyasociados.com.ar/sitio/index.php?option=com_content&task=view&id=54&Itemid=69)>. Acceso el: 15 ene. 2012. p. 1).

#### **4 LA POSIBILIDAD DE CONCILIACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON EL PRINCIPIO DE LA PROGRESIVIDAD**

Después de presentadas nociones básicas sobre principios, principiología y interpretación tributaria, bien como breve análisis de los aspectos generales sobre la capacidad contributiva y su previsión constitucional en Brasil y en Argentina, importa analizar lo que llega a ser progresividad en su acepción genérica.

Este capítulo trata de la posibilidad de conciliarse la capacidad contributiva del contribuyente con la progresividad del tributo. Se trata de un tema bastante conturbado tanto en la doctrina como en la interpretación de los tribunales no sólo brasileños como, también, argentinos.

De esta forma, se pretende direccionar el trabajo en su especialidad sobre el principio de la progresividad bajo los auspicios de los principios de la capacidad contributiva, comenzando por la historia del principio de la progresividad, seguida del estudio del criterio de la progresividad, de la diferencia entre la progresividad como instrumento de la capacidad contributiva y de la extrafiscalidad, de la progresividad como instrumento de la tributación fiscal, de los impuestos progresivos y de la progresividad como instrumento de la tributación extrafiscal.

##### **4.1 SÍNTESIS HISTÓRICA DEL PRINCIPIO DE LA PROGRESIVIDAD**

Analizando la doctrina que trata del tema, buscando bases inclusive en la doctrina alienígena, se constató que Atenas, en Grecia, en los tiempos del legislador ateniense Sólon (640 a.C. - 558 a.C.), fue quien

primero aplicó el principio de la progresividad por medio de un impuesto directo, dividido en cuatro categorías y cobrado de acuerdo con la fortuna del contribuyente<sup>323</sup>.

En la Edad Media (476 a 1453), las ciudades italianas, con el desarrollo de su espíritu democrático, también conocieron el impuesto progresivo. Posteriormente, en el siglo XVIII, él reaparece en Holanda, en Ginebra y Lorth North, en Inglaterra<sup>324</sup>.

El impuesto progresivo fue adoptado por la Revolución Francesa, y acabó sirviendo de ejemplo para el impuesto directo progresivo de la Declaración de los Derechos de los Estados Unidos, en 1798, siendo abolido en 1799<sup>325</sup>.

El uso del impuesto progresivo se propagó a partir de mediados del siglo XIX, con la economía estabilizada y sin las revueltas sociales dichas por los opositores de la progresividad. Según Sacha Calmon Navarro Coelho y Misabel Abreu Machado Derzi<sup>326</sup>:

Por progresividad se entiende el aumento de la alícuota a medida que crece el valor de la materia tributable. No es incompatible con el principio de la igualdad y de la proporcionalidad. Al contrario, es hoy aceptada, y según relata Victor Uckmar, de Alemania a Austria, de Francia a Italia, de Holanda a Suiza, a Noruega, a España, a los Estados Unidos, a Canadá, a México, a Australia, a Japón, se puede decir que no hubo un Estado donde en el fin del siglo pasado [siglo XIX] o en el principio del éste [siglo XX], no existiesen impuestos con alícuotas progresivas.

Actualmente, el impuesto progresivo se acepta en todo el mundo, existiendo una tendencia doctrinal en el sentido de que la progresividad es un instrumento para alcanzar la justicia fiscal, resaltándose que la progresividad puede ser considerada en relación a un tributo aislado, o en relación al sistema tributario, en su totalidad. En este sentido:

---

<sup>323</sup> CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 37.

<sup>324</sup> *Idem, ibidem*, p. 37.

<sup>325</sup> DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 71.

<sup>326</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 68.

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen, más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos<sup>327</sup>.

En Brasil, la doctrina tributaria y financiera está de acuerdo con el concepto de progresividad. Para José Afonso da Silva<sup>328</sup>, progresividad “se caracteriza por el aumento creciente de la tarifa o de los elementos, que sirven de base a la verificación del impuesto, en razón del aumento de la cuota o de la riqueza, en que va a incidir”.

Según Roque Antônio Carrazza<sup>329</sup> sobre los impuestos progresivos, “en nuestro sistema jurídico, todos los impuestos, al principio, deben ser progresivos. ¿Por qué? Porque es gracias a la progresividad que ellos consiguen atender al principio de la capacidad contributiva”.

En la definición de Hugo de Brito Machado<sup>330</sup>, “progresivo es el impuesto cuya alícuota crece en función del crecimiento de su base de cálculo”. En la progresividad “el impuesto tiene alícuotas que varían para más en función de en elemento de hecho generador del impuesto, en relación al mismo objeto tributado”.

De modo similar, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>331</sup> define la progresividad como el “instrumento técnico y también principio, en la dicción constitucional, que conduce a la elevación de las alícuotas a medida que crece el monto tributable, indicativo de la capacidad económica del contribuyente”.

Sudá de Andrade<sup>332</sup> los concibe como progresivos cuando aumentan o decrecen según una razón constante, sea aritmética, sea geométrica. Según él, “eses impuestos son también conocidos como

---

<sup>327</sup> ROYO, Fernando Perez. **Derecho financiero y tributario**: parte general. 7. ed. Madrid: Civitas, 1997.

<sup>328</sup> SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 469.

<sup>329</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2003. *Op. cit.* p. 95.

<sup>330</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2004. *Op. cit.*, p. 372-373.

<sup>331</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. 2006. *Op. cit.*, p. 411.

<sup>332</sup> ANDRADE, Sudá de. **Apontamentos de ciência das finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: Konfino, 1966. p. 149-150.



graduados, porque ellos se gradúan, el 1% de tanto a tanto, el 2% de tanto a tanto, y así sucesivamente, un porcentaje graduado”.

Por su vez, Alberto Deodato<sup>333</sup> predica que “el impuesto progresivo es aquél que exige una alícuota mayor a medida que el valor tributable es más considerable”. En el concepto de Rubens Gomes de Souza<sup>334</sup>:

Progresivos son impuestos cuya alícuota está fijada en la ley en porcentaje variable de acuerdo con el valor de la materia tributable. El impuesto progresivo es en realidad un impuesto proporcional, cuya proporción aumenta a medida que aumenta el valor de la materia tributada.

Dicho de otra manera, el sistema de impuestos adoptado en los impuestos sobre la renta y de propiedad territorial rural, en el cual la alícuota se eleva crecientemente, según la renta o uso de la tierra, siendo, pues, superior a una proporción. De hecho, los impuestos son progresivos cuando su crecimiento es más de que proporcional al aumento del valor del objeto tributado (propiedad o renta tributada).

Para Eduardo de Moraes Sabbag<sup>335</sup>, “la progresividad puede ser entendida como la tentativa de aumentar los impuestos de quien tiene una riqueza tributable mayor” y “no se confunde con la proporcionalidad, según la cual se atribuyen alícuotas idénticas a casos semejantes, no realizándose de esta manera la justicia fiscal”.

Regina Helena Costa<sup>336</sup> clasifica los impuestos en proporcionales y progresivos, y enseña que en estos últimos “la alícuota varía progresivamente, a medida que aumenta la base imponible” y enseña que “un impuesto es progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada”.

---

<sup>333</sup> DEODATO, Alberto. *Op. cit.*, p. 71.

<sup>334</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964. p.135-136.

<sup>335</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005. p. 38.

<sup>336</sup> COSTA, Regina Helena. 2003. *Op. cit.*, p. 73.

De acuerdo con Hugo de Brito Machado<sup>337</sup>, “progresividad significa que el impuesto debe ser cobrado por alícuotas mayores en la medida en que se alarga la base de cálculo”, es decir, consiste en el aumento de la alícuota a medida que crece el valor de la materia tributable.

Para el citado tributarista, existen dos formas de progresividad: la simple y la graduada, explicando que “en la progresividad simple se aplica sólo una alícuota sobre la totalidad de la base de cálculo. En la progresividad graduada se aplican varias alícuotas, cada una sobre una parte de la base de cálculo”<sup>338</sup>.

La progresividad no es incompatible con el principio de la igualdad y de la proporcionalidad. Al contrario, hoy es ampliamente aceptada en el derecho comparado.

Por ejemplo, en Portugal, Soares Martínez<sup>339</sup> enseña que “en la actualidad, muchas tasas de impuestos son también variables, generalmente progresivas, aumentando al ritmo de los extras de la materia colectable”. Ya Nunes de Sá Gomes<sup>340</sup> articula que “el impuesto es progresivo cuando la tasa se eleva a medida que aumenta la materia colectable”. En el mismo sentido Sousa Franco<sup>341</sup> afirma que en los impuestos progresivos, el sacrificio es tanto más elevado en términos porcentuales como mayor es la renta disponible. Para él:

Esta forma de tributación apareció relacionada a intenciones sociales de mayor igualdad y, a pesar de encontrarse hoy perfectamente enmarcada en sistemas económicos capitalistas, conviene recordar la énfasis que le es dada en el Manifiesto del Partido Comunista de Karl Marx y Friedrich Engels<sup>342</sup>.

En el derecho tributario español, según José Juan Ferreiro Lapatza<sup>343</sup> “son alícuotas progresivas las que aumentan al aumentar la

---

<sup>337</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2001. *Op cit.*, p. 79.

<sup>338</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2001. *Op. cit.*, p. 143.

<sup>339</sup> MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. Almedina: Coimbra, 1995. p. 56.

<sup>340</sup> Nuno de Sá Gomes *apud* MARTÍNEZ, Soares. *Op. cit.* p. 56.

<sup>341</sup> Sousa Franco *apud* MARTÍNEZ, Soares. *Op. cit.* p. 57.

<sup>342</sup> *Idem, ibidem*, p. 57.

<sup>343</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Op. cit.*, p. 403.

base imponible de acuerdo con los grados fijados por la ley”. Según esta doctrina, la progresión puede ser:

[...] Continua: si una vez terminada la base la alícuota correspondiente al escalón en que se sitúa el total se aplica a toda ella para fijar la cuota. Por escalones: cuando la cuota a ingresar es la suma de las cuotas correspondientes a las cantidades situadas dentro de cada escalón, a las que se le aplica la alícuota propia de cada uno de ellos. Son alícuotas proporcionales las que no varían al variar la base imponible. Son alícuotas regresivas aquellas que disminuyen al aumentar las bases imponibles. La disminución puede ser también como en las progresivas: continua y por escalones.

Concepto de impuesto progresivo publicado en el sitio electrónico de la revista *española* “La Revista de Finanzas y Banca”<sup>344</sup>:

Impuestos en los que el tipo de gravamen aumenta al aumentar la base imponible, esto es, la tarifa impositiva media (impuestos/renta) aumenta cuanto mayores son las rentas. La progresividad puede ser de dos tipos: a) progresividad continua o por clases: en estos casos el tipo de gravamen depende de la cuantía de la base imponible, aplicándose a toda la base el tipo correspondiente al tramo. El inconveniente que plantea esta modalidad de progresividad es el denominado “error de salto” al pasar de una clase a otra, que se pone de manifiesto cuando de la aplicación de tipos progresivos continuos a un aumento de la base corresponde una proporción de cuota superior a dicho aumento<sup>345</sup>. [...]. b) progresividad por escalones: con esta forma de progresividad se divide la base imponible en tramos o escalones, aplicándose a cada uno de ellos un tipo de gravamen más elevado que el correspondiente al anterior, con lo que se evitan los “errores de salto”. A esta última modalidad responde el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -

---

<sup>344</sup> ISTOPB, Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias. **Impuestos progresivos**. In: *La Revista de Finanzas y Banca*. Madrid: Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias, 2009. Disponible en: <<http://www.iberfinanzas.com/index.php/impuestos-progresivos.html>>. Acceso el: 22 ene. 2012. p. 1.

<sup>345</sup> “Un ejemplo clarificará este supuesto. Una persona con una renta de 100, después de aplicar la alícuota tributaria correspondiente (por ejemplo 15 por 100), obtiene una renta de 85. Si esa persona obtuviese una renta de 101, y debiese aplicar el tipo correspondiente a la siguiente clase (por ejemplo 20 por 100), su renta neta quedaría en 80,80. Para evitar esta consecuencia el artículo 56 de la Ley General Tributaria - LGT, de 17 de diciembre de 2003, determina: ‘deberá reducirse de oficio la deuda tributaria cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados’” (ISTPB, Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias. *Op. cit.*, p. 1).

IRPF, pues se gradúa el tipo de gravamen según el nivel de renta.

En Argentina “se denominan progresivos a los impuestos establecidos con una alícuota creciente del monto imponible y regresivos aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que crece el monto imponible”<sup>346</sup>.

Para Dino Jarach<sup>347</sup> la progresión es una medida adecuada de la capacidad contributiva en los impuestos personales, que toman como hechos reveladores de esa capacidad, la renta, el patrimonio o el gasto total del contribuyente, pero no sirve para los casos de impuestos reales, que gravan manifestaciones aisladas de riqueza. Prosigue agregando que, no obstante, la adopción de esa forma de determinar la cantidad del impuesto en aquellos casos de impuestos reales, con fines distintos a los de adecuación a la capacidad contributiva como, por ejemplo, en los impuestos sobre la propiedad, con el propósito de conseguir una menor concentración de la propiedad raíz, o en los impuestos sobre consumo de bienes determinados, con el fin de desestimular dichos consumos.

En la verificación de Mario Augusto Saccone<sup>348</sup>, el problema de la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes, en Argentina, presupone que cada uno de ellos sea gravado con equidad, y esto no se consigue gravando a todos con la misma cuota, debiendo ser ponderada de acuerdo con determinado criterio.

Este autor apura que parte de la doctrina argentina prefiere el criterio de la aplicación del impuesto proporcional mientras que otros defienden el criterio de la progresividad. El primero (proporcional) ataca los valores sujetos a gravamen con una fracción constante. El segundo (progresivo) hace subir la cuota con mayor rapidez a medida que aumenta el valor de la base imponible. Y concluye:

---

<sup>346</sup> JARACH, Dino. **Finanzas públicas e derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Albeledo-Perrot, 1996. p. 303.

<sup>347</sup> *Idem, ibidem*, p. 303 e ss.

<sup>348</sup> SACCONI, Mario Augusto. *Op. cit.*, p. 240-241.

Se considera que, cualquiera sean las consideraciones teóricas en que se pretenda apoyar la imposición progresiva hoy, de hecho, se encuentra incorporada al régimen tributario de todos los países, siendo la construcción de la escala el principal problema práctico para obtener los resultados deseados mediante esta modalidad<sup>349</sup>.

El derecho uruguayo considera progresivo, en la interpretación de Ramón Valdés Costa<sup>350</sup>, “aquél en que la relación de cantidad del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta”. Prosigue explicando que “en la norma corriente de aplicación actual pueden decir que el impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única y el impuesto progresivo aquel cuya alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado”<sup>351</sup>.

De la misma manera ocurre en el derecho colombiano, para el cual “el tipo progresivo consiste en fijar alícuotas o porcentajes distintos y crecientes, sobre la base imponible a medida que esta aumenta sobre las

---

<sup>349</sup> *Idem, ibidem*, p. 241.

<sup>350</sup> COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario**. Nueva versión (ingresos públicos, normas tributarias, relación jurídica tributaria). Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá - Madrid: DEPALMA - TEMIS - MARCIAL PONS, 1996. p. 124.

<sup>351</sup> “El problema por resolver es si esta se logra mediante la proporcionalidad o la progresividad. La adopción de la progresividad, hecho constante en los impuestos personales del derecho contemporáneo, tiene como fundamento la teoría económica del valor, según la cual la utilidad de las distintas fracciones de riqueza poseídas por el contribuyente varía según la cuantía de esta, disminuyendo a medida que esta aumenta. Por lo tanto, la verdadera igualdad ante las cargas públicas debe ser medida en términos de sacrificios y no en términos monetarios, razón por la cual la proporción de riqueza detráida por el impuesto debe ir en aumento. El postulado es indudablemente cierto, pero con estas dos precisiones: 1ª) tiene aplicación solo en los impuestos personales. 2ª) existen dificultades insuperables para determinar con exactitud el valor de las distintas fracciones de riqueza, el que por otra parte varía de un contribuyente a otro. La aplicación de la progresividad solo a los impuestos personales está impuesta por la esencia misma de la doctrina que le sirve de base. La aplicación a los impuestos reales sería una solución empírica desde el punto de vista de la adecuación de la carga a la capacidad contributiva. No obstante, el derecho presenta ejemplos de impuestos reales progresivos. En primer término, están aquellos como el ex impuesto de sobretasa inmobiliaria ya mencionado, y el de concentración tierras, que guardan, de acuerdo con las reglas de la experiencia, una relación aproximada con la capacidad contributiva. También se citan el impuesto a las herencias y los impuestos a los beneficios de las empresas cuando estos se gravan en relación con el capital que los produce, caso de nuestros ex impuestos a las ganancias elevadas y a las súper rentas. Pero en estos casos la base es ajena a razones de justicia tributaria y reposa en finalidades políticas, como la de combatir determinadas estructuras económicas, como el latifundio, las grandes empresas, por medio de las ganancias excesivas obtenidas por monopolios de hecho y las herencias en cuanto constituyen un enriquecimiento a título gratuito” (COSTA, Ramón Valdés. *Op. cit.*, p. 124-125).

dosis iniciales. De esta manera, la tarifa aumenta con el aumento de la base imponible”<sup>352</sup>.

Según Henri Capitant<sup>353</sup>, en Alemania y en los Estados Unidos de América, existe “progresión cuando al aumentar la base aumenta también el tanto por ciento de los tipos impositivos y en Francia no es diferente, es decir, progresivo es impuesto de alícuotas crecientes”.

Teniendo en cuenta que la principal función de la progresividad de los tributos es la redistribución de la riqueza, con el tributo progresivo, quien tiene más paga no sólo proporcionalmente más, sino más de que esto, paga progresivamente más. En decurso, el impuesto progresivo ha sido preconizado por los socialistas como instrumento de reforma social<sup>354</sup>.

Como ejemplo, se cita el artículo 156, inciso I, y párrafo 1º de la Constitución Federal Brasileña de 1988, al disponer que el Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU podrá ser progresivo, para “asegurar la función social de la propiedad”, es decir, la progresividad en función del valor del inmueble, por ejemplo, o en función del valor total de los inmuebles de una persona. En cualquier caso, alícuota creciente en función del objeto tributado, y siempre en relación al mismo contribuyente.

Además, el constituyente prevé, en el artículo 182, párrafo 4º, inciso II que el impuesto podrá ser progresivo en el tiempo, con el intuito, en este caso, de compeler a los propietarios de inmuebles a adherir a las directrices del plan de urbanización de la ciudad. Progresividad ésta que constituye tratamiento excepcional en el derecho brasileño, donde el tributo, por definición, no constituye sanción de acto ilícito.

---

<sup>352</sup> CARDONA, Alejandro Ramírez. **Derecho tributario**. 4. ed. Bogotá: TEMIS, 1990. p. 165.

<sup>353</sup> Henri Capitant *apud* MARTÍNEZ, Soares. *Op. cit.* p. 60 e ss.

<sup>354</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2001. *Op. cit.*, p. 139-140.

## 4.2 EQUIDAD HORIZONTAL Y EQUIDAD VERTICAL

Es por la capacidad contributiva que se aplica el principio de la igualdad, tratando cada contribuyente según su capacidad de pagar impuestos. El estudio de la progresividad exige la comprensión de algunos conceptos necesarios al empleo del impuesto de acuerdo con la capacidad contributiva y la justicia fiscal.

No existe disenso, en escala mundial, de que el sistema tributario debe ser justo. Pero la dificultad radica en que la justicia y la equidad son conceptos que resisten a una definición precisa y ampliamente aceptada. La idea de justicia forma parte del consenso social, pero muchos de los diversos criterios que le dan forma no poseen un consentimiento general.

Dos principios de justicia impositiva que pueden servir de hito de referencia inicial son los relacionados a equidad horizontal (tratamiento igual a iguales) y los referentes a equidad vertical (tratamiento desigual a desiguales).

la equidad horizontal requiere que las personas cuyos aspectos fiscales relevantes son iguales sean tratadas igualmente en sus pagos tributarios. Este principio es del mismo orden que el principio general de la igualdad de las personas ante la ley y exige la no discriminación, pero su aplicación práctica no es simple.

La equidad horizontal es utilizada para tributar individuos que estén en la misma posición, de modo que individuos con la misma capacidad contributiva sean tributados de forma igual. Es conseguida a través de un impuesto proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente. De este modo contribuyentes con la misma renta soportan el mismo sacrificio al pagar los mismos impuestos<sup>355</sup>.

---

<sup>355</sup> “La expresión proporcionalidad tiene un sentido literal limitado, pues la representación mental que le corresponde es la de equilibrio: hay en ella, la idea implícita de relación armónica entre dos grandezas. Pero la proporcionalidad en sentido amplio es más de que eso, pues envuelve también consideraciones sobre la adecuación entre medios y fines y la utilidad de un acto para la protección de un determinado derecho. Su utilización colide en el inconveniente de haber que de distinguir la proporcionalidad en sentido

La equidad vertical es, en definitiva, la otra cara de la misma moneda. Con este principio impositivo se intenta alcanzar que las personas que se encuentran en situaciones diferentes sean tratadas, fiscalmente, de una manera distinta, de acuerdo con sus diferencias.

Ya la equidad vertical tiene la función de establecer una mejor distribución de la carga tributaria entre personas en niveles diferentes, con capacidades económicas diversas, de modo que sufran el mismo sacrificio. Para que esta distribución sea realizada, es necesaria la determinación de la forma correcta de diferenciarse a los desiguales. Pueden ocurrir tres hipótesis de tributación: regresiva, proporcional o progresiva<sup>356</sup>.

Para dar mayor contenido a la noción de equidad vertical, como la de equidad horizontal, se utilizan, normalmente, dos criterios: el del beneficio y el de capacidad de pago o de contribución. Con estas reglas la pretensión es establecer una norma que consiga una distribución justa de la carga tributaria entre los miembros de una comunidad.

En el denominado “criterio de beneficio” hay una proporcionalidad entre el tributo cobrado por el Estado y la contraprestación (beneficio) al contribuyente. Representa un cambio igual entre el ciudadano (contribuyente) y el Estado. El contribuyente debe pagar en tributos un valor equivalente a los beneficios que recibe del gasto público. Se establece, por lo tanto, una relación de cambio o de “casi mercado” entre el sector público y los contribuyentes. Este criterio incorpora argumentos de racionalidad económica.

Aplicando este criterio a la distribución de los impuestos entre las personas se obtiene una buena aproximación entre lo que se está dispuesto a pagar por un bien o servicio público y su costo, mejorando el bienestar y el racionamiento de los recursos.

---

estricto de la proporcionalidad tomada en sentido lato y que designa el principio constitucional” (BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília jurídica, 2000. p. 73).

<sup>356</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2003. *Op. cit.*, p. 66 e 72.



Es la lógica del precio público y de ciertos tributos, principalmente tasas y contribuciones especiales, que tiene una aplicación muy intensa en el ámbito de la hacienda municipal.

Sin embargo, la noción de equidad impositiva de este criterio del beneficio impide que el sistema tributario tenga un objeto redistribuidor o aun una distribución proporcional de acuerdo con el impuesto sobre la renta, por ejemplo. Por eso, no es un criterio usado para además de las tasas o algunos impuestos especiales. De otro lado, el criterio del beneficio sólo puede ser aplicado si es posible identificar los beneficiarios de la intervención pública y atribuir un valor al beneficio, lo que es muy difícil, o imposible, en gran parte de los servicios públicos por su propia naturaleza colectiva.

De hecho, no es fácil poner en práctica este criterio debido a la naturaleza de los bienes públicos que son indivisibles, salvo cuando se trata de determinadas tasas o impuestos específicos, como la electricidad y el transporte.

Por el criterio de capacidad contributiva, se supone que la carga fiscal debe recaer con mayor intensidad y proporcionalidad en los grupos sociales de rentas altas, incorporando, pues, elementos redistributivos a través de la noción de progresividad (la "igualdad de sacrificio").

La medida de la capacidad contributiva, por otro lado, se acerca tradicionalmente, a tres índices: renta, patrimonio y consumo. Éstas son las fuentes más importantes de ingresos, aunque en realidad se utiliza una mayor variedad de figuras impositivas.

Por otro lado, el grado de equidad horizontal y también el nivel de fraude fiscal son dos factores que influyen de manera importante en la progresividad impositiva y en sus efectos sobre la redistribución de la renta. La aparente simplicidad de la equidad horizontal es engañosa, ya que, por ejemplo, un tratamiento fiscal diferenciado de las distintas clases de renta, trabajo y capital, puede poner en peligro la igualdad de los términos de renta obtenida e impuesto pagado, ya que distorsiona gravemente la pauta de la progresividad.

En todos los sentidos, se debe tener en cuenta, en la equidad horizontal discriminación positiva en el tratamiento fiscal de las diferentes rentas. Por ejemplo, si el propósito de los impuestos es la obtención de resultado operativo en la redistribución de renta, no pueden ser tratadas por igual aquellas con repercusión directa en el crecimiento del Producto Interno Bruto - PIB, con las que únicamente riegan un aumento de la masa monetaria, por generar una renta (plusvalía) sin ninguna correspondencia en el aumento de bienes y servicios disponibles en el sistema económico.

El fraude fiscal es otra causa real de la desigualdad horizontal, ya que rompe la justicia del sistema. Además, la falta de ingresos que la evasión fiscal ocasiona significa tipos impositivos más elevados sobre quien paga los impuestos, con los efectos de ineficiencia correspondientes a una redistribución peculiar a partir de quien contribuye con honor en relación a aquellos que no pagan impuestos.

Cuando ocurra un aumento en la materia tributable más que proporcional al aumento en la contribución, se está en frente de la tributación regresiva. En el caso de un aumento en la materia tributable proporcional al aumento de la contribución, causando una grandeza constante, será una tributación proporcional. La alícuota será siempre la misma, cualquiera que sea el valor tributado. En este último caso, ocurre un aumento de la contribución más que proporcional al aumento de la materia tributable, denominado "impuesto progresivo". Según este criterio, la alícuota aumenta a medida que el valor tributado es más considerable.

José Maurício Conti<sup>357</sup> explica que todas las necesidades individuales varían en intensidad, desde las más absolutamente indispensables, de mera subsistencia, aun las más superfluas, satisfechas por puro lujo.

Para el citado jurista, los tributos, al privar a los individuos de satisfacer sus necesidades, les imponen un sacrificio. Ocurre que el sacrificio existente cuando se paga al Estado un valor que es retirado del monto a ser utilizado para satisfacer las necesidades más indispensables,

---

<sup>357</sup> CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 31.

es mayor que aquel sacrificio existente cuando el monto que se paga al Estado proviene de los recursos que serían utilizados para la satisfacción de necesidades superfluas.

#### 4.3 CRITERIO DE LA PROGRESIVIDAD

El impuesto progresivo es aquel cuya alícuota aumenta en proporción mayor en relación al aumento de la materia imponible<sup>358</sup>.

El criterio de la progresividad, en que se basa el sistema tributario, hace referencia a la distribución de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según su capacidad contributiva, cabe decir, es un criterio de análisis de la proporción de la contribución total de cada contribuyente en relación a su capacidad contributiva.

En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los que más aportan y los de menor capacidad contributiva; es progresivo si las reduce y, regresivo si las aumenta. En la misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este caso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados. En este sentido, es relevante el impacto del gasto público en la situación relativa de los contribuyentes y, en general, de los habitantes de un país. La neutralidad, la progresividad o regresividad del sistema se extiende apreciado con la comparación de las condiciones económicas de los diferentes miembros de la sociedad después de haber efectuado el gasto público.

El principio de la progresividad se deduce del principio de la equidad vertical, puesto que aquél permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera

---

<sup>358</sup> CASSONE, Vittorio. *Op. cit.*, p. 248.

que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a quien están obligados.

El principio de la progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad, en el sistema tributario, pues como en este ámbito no es suficiente mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente superó esa deficiencia disponiendo que quien tiene mayor patrimonio y recibe mayores ingresos soporte en mayor proporción el financiamiento de los gastos del Estado, es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor como mayores son los ingresos y el patrimonio del contribuyente.

En defensa de la progresividad, Roque Antonio Carraza<sup>359</sup> argumenta que:

Sin impuestos progresivos no hay cómo atingirse la igualdad tributaria. Luego, el sistema de impuestos, en Brasil, debe ser informado por el criterio de la progresividad [...]. Impuestos con alícuotas crecientes en función del aumento de sus bases tributarias (bases de cálculo *in concreto*) tienen correctamente en cuenta que el sacrificio soportado por el contribuyente para concurrir a las expensas públicas es tanto mayor como menor a la riqueza que posee(y viceversa). Además, permiten que el Estado remueva, por lo menos en parte, las desigualdades económicas existentes entre las personas.

En la apreciación de Luiz Felipe Silveira Defini<sup>360</sup>, “el principio de la progresividad es resultado del principio de la capacidad contributiva” y significa que “si cada uno debe contribuir para el pago de las necesidades estatales generales en la medida de su capacidad económica”, los tributos deben “aumentar a medida que crecen tales manifestaciones de capacidad contributiva (renta, patrimonio, operaciones de circulación de riqueza promovidas por el contribuyente)”.

El Supremo Tribunal Federal ha decidido que en Brasil la progresividad no es un criterio aplicable a la generalidad de los tributos, al

---

<sup>359</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2003. *Op. cit.*, p. 83.

<sup>360</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. cit.*, p. 88.

revés, su aplicación a cada tributo depende de autorización constitucional expresada:

Enmienda: Impuesto de transmisión de inmuebles “intervivos”. Progresividad. El Plenario de esta Corte, al juzgar el Recurso Extraordinario nº 234.105, así decide: “Constitucional. Tributario. Impuesto de Transmisión de Inmuebles, “Intervivos” - ITBI. Alícuotas progresivas. Constitución Federal de 1988, artículo. 156, inciso II, párrafo 2º. Ley nº 11.154, del 30 de diciembre de 1991, del Municipio de São Paulo. I - Impuesto de Transmisión de Inmuebles, “Intervivos” - ITBI: alícuotas progresivas: la Constitución Federal de 1988 no autoriza la progresividad de las alícuotas, realizándose el principio de la capacidad contributiva proporcionalmente al precio de la venta. II - Recurso Extraordinario conocido y proveído”. De esa orientación diverge la sentencia recurrida. Recurso extraordinario conocido y proveído<sup>361</sup>.

En el mismo sentido:

Enmienda: contribución previdenciaria sobre vencimientos de servidores en actividad: sentencia recurrida que decidió por la inconstitucionalidad de la progresividad de las alícuotas, en la línea del entendimiento firmado por el plenario de la Corte [...] cuando se defirió medida cautelar para suspender la eficacia del artículo 2º y su párrafo único, de la Ley nº 9.783, del 28 de enero de 1999, a vista “del relieve jurídico de la tesis según la cual el legislador común, fuera de las hipótesis claramente indicadas en el texto de la Carta Política, no puede valerse de la progresividad en la definición de las alícuotas pertinentes a la contribución de seguridad social debida por servidores públicos en actividad”<sup>362</sup>.

Por lo tanto, la progresividad sólo se aplica en los casos en que expresamente prevista por regla constitucional específica, a saber:

a) los impuestos sobre la renta y ingresos de cualquier naturaleza serán informados “por los criterios de la generalidad, de la universalidad y

---

<sup>361</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 227.033**. Primeira Turma. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgado em 10 de agosto de 1999. Publicado no DJ de 17 de setembro de 1999, p. 00059. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 27 ene. 2012.

<sup>362</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 386.098**. Primeira Turma. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 03 de fevereiro de 2004. Publicado no DJ de 27 de fevereiro de 2004, p. 00026. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 27 ene. 2012.

de la progresividad, en la forma de la ley” (artículo 153, párrafo 2º, inciso I, de la Constitución Federal de 1988);

b) los impuestos sobre propiedad territorial rural serán progresivos y tendrán sus alícuotas fijadas de forma a desestimular la manutención de propiedades improductivas (inciso IV, del párrafo 4º, del artículo 153, de la Constitución Federal de 1988);

c) los impuestos sobre propiedad predial y territorial urbana podrá ser progresivo en razón del valor del inmueble (artículo 156, párrafo 1º, inciso I, de la Constitución Federal de 1988); y

d) se faculta al Poder Público municipal, mediante ley específica para área incluida en el plan director, exigir, en los términos de la ley federal, del propietario del suelo urbano no edificado, subutilizado o no utilizado, que promueva su adecuado aprovechamiento, bajo pena, sucesivamente, de cobro de impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana progresivo en el tiempo” (artículo 183, párrafo 4º, inciso II, de la Constitución Federal de 1988).

La progresividad puede ser simple o graduada. Por la progresión simple a mayor alícuota es aplicada por entero sobre toda la materia tributable. Por la graduada, en cada alícuota mayor es calculada, tan solamente, sobre la cuota del valor comprendida entre el límite inferior y el superior, de suerte a exigir la aplicación de tantas alícuotas como sean las cuotas de valor, para ser unidos todos los valores parciales, obteniéndose el monto del impuesto a pagar<sup>363</sup>.

En resumen, por el criterio de la progresividad “cuanto mayor el incremento en el patrimonio, mayor deberá ser la alícuota aplicable” o “cuanto mayor la renta, mayor la alícuota del impuesto”<sup>364</sup>. Determina la existencia de diversas alícuotas de acuerdo con el nivel de renta del contribuyente.

---

<sup>363</sup> CASSONE, Vittorio. *Op. cit.*, p. 248.

<sup>364</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Questões atuais de direito tributário**. São Paulo: iEditora, 2002. p. 34; 35.

#### 4.4 DIFERENCIA ENTRE LA PROGRESIVIDAD COMO INSTRUMENTO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y DE LA EXTRAFISCALIDAD

El objetivo principal de los tributos es recaudar fondos para mantener los gastos estatales, pudiendo así realizar las actividades que le son inherentes.

Cuando el uso de la progresividad se utiliza para este propósito, estamos delante de la tributación fiscal que, a través del principio de capacidad contributiva, cumple el criterio de justa tributación de los impuestos.

Si, sin embargo, el impuesto se utiliza como un instrumento de la política fiscal, estaremos ante la extrafiscalidad.

De acuerdo con Kiyoshi Harada<sup>365</sup>, “a veces, el Estado utiliza los impuestos como instrumentos de acción política, social y económica. En esas hipótesis, estamos delante de la extrafiscalidad que no es otra cosa sino la utilización de tributos con finalidad diversa de la originaria”.

El impuesto extrafiscal se basa en el poder de policía y, a través de la progresividad, el legislador conduce el comportamiento del contribuyente, interviniendo en la economía de forma a atender el interés público.

Esto no quiere decir que en la aplicación de la extrafiscalidad el principio de la capacidad contributiva no deba ser utilizado.

La observación, en este caso, será hecha de manera restringida, debiendo, pues, ser respetados los dos límites decurrentes del principio de la capacidad contributiva: la no tributación del mínimo vital y la no utilización del tributo con efecto de confiscación.

---

<sup>365</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 194.

#### 4.5 PROGRESIVIDAD COMO INSTRUMENTO DE LA TRIBUTACIÓN FISCAL

Como se ha visto en capítulos anteriores, la capacidad contributiva es el principio por lo cual cada persona debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica.

Es importante destacar que la capacidad económica es un concepto distinto de la capacidad contributiva, a pesar de que ambas implican la posesión de riqueza capaz de soportar la carga tributaria.

En el texto constitucional, la capacidad contributiva se utiliza como sinónimo de la capacidad económica del contribuyente. La capacidad contributiva puede ser visto por dos criterios. Por el primero, la aptitud que el contribuyente tendrá que pagar con la imposición fiscal, es decir, con el pago de impuestos.

Por el segundo criterio, la capacidad contributiva se aplica para distinguir el contribuyente, a través del principio de igualdad, con el objetivo de lograr una tributación justa. Determinar cuál es la medida que se utilizará en el empleo de la capacidad contributiva entre las personas con capacidades diferentes es de gran importancia, ya que ésta deberá incluir el hecho imponible (hecho generador).

La renta, el patrimonio y el consumo son los criterios más utilizados, pudiendo también ser denominados, respectivamente, como renta adquirida, renta acumulada o riqueza y renta despendida. La renta obtenida es el criterio más apreciado, pues incluye tanto el modo como el individuo adquiere la renta en la forma de recetas, como él la utiliza, sea consumiendo, ahorrando o invirtiendo.

La gran ventaja de este criterio es su fácil implementación, principalmente en la aplicación de la progresividad como instrumento de la capacidad contributiva.

La mensuración sobre el patrimonio se justifica por el hecho de que él puede generar renta. El argumento de que un individuo puede poseer



determinado bien, pero no poseer renta, y que el pago del impuesto constituirá una confiscación, tiene validez sólo aparente.

Como enseña Hugo de Brito Machado, “de hecho, una persona que posee elevado patrimonio tiene, sin dudas, capacidad contributiva, que no se confunde con capacidad inmediata de pago, o liquidez patrimonial”<sup>366</sup>.

También es una forma de complementar el impuesto sobre la renta obtenida cuando no alcanza el patrimonio, constituyendo una forma de impulsar el desarrollo económico y desalentar la propiedad improductiva. El último criterio, la mensuración sobre el consumo, es defendida por aquellos que consideran el consumo como un acto egoísta y antisocial. Por otro lado, consideran el ahorro y la inversión como actos benéficos, que deben ser estimulados, y también debido a la tributación sobre la renta obtenida constituye la doble tributación del ahorro, pues esta renta, cuando se use, va a sufrir otra tributación.

Richard Goode<sup>367</sup> sugiere que el consumo es la mejor base para la tributación que la renta. Para él, el consumo es un auténtico rival de la renta como medida de la capacidad contributiva, por eso es más justo que las personas paguen de acuerdo con lo que retiran del producto nacional y no a lo que para él contribuyen. Prescribe el párrafo 1º del artículo 145 de la Constitución Federal Brasileña de 1988 que:

Siempre que posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente, facultado a la administración tributaria, especialmente para conferir efectividad a esos objetivos, identificar, respetados los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los ingresos y las actividades económicas del contribuyente (Constitución Federal de 1988).

La Constitución Federal de 1988, al tratar de la graduación de acuerdo con la capacidad contributiva, se refiere sólo a los tributos no vinculados, es decir, a la especie impuesto y no al género tributos como

---

<sup>366</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2001. *Op. cit.*, p. 59.

<sup>367</sup> Richard Goode *apud* MACHADO, Hugo de Brito. 2001. *Op. cit.*, p. 59.

ocurría en la Constitución Federal Brasileña de 1946<sup>368</sup>. Impuesto, de acuerdo con el artículo 16, del Código Tributario Nacional, “es el tributo cuya obligación tiene por hecho generador una situación independiente de cualquier actividad estatal específica, relativa al contribuyente”.

El legislador, en la construcción del texto, utilizó la expresión siempre que sea posible en su inicio, lo que acabó generando entendimientos diversos en relación a su alcance, si es una referencia solamente al carácter personal o se aplica también a la graduación según la capacidad contributiva. Para Américo Jacobina Lacombe<sup>369</sup> es siempre posible graduar los impuestos por la capacidad contributiva, por lo que afirma:

La primera observación es que la expresión “siempre que sea posible” sólo puede referirse al carácter personal de los impuestos. No es de ser conectada con a la expresión siguiente, es decir, graduación según la capacidad económica del contribuyente. Esto porque la graduación de los impuestos según la capacidad económica es un corolario lógico del principio de la igualdad, y, así siendo, su referencia expresada es totalmente despreciable. La conclusión, por lo tanto, es que los impuestos deberán ser graduados según la capacidad económica del contribuyente (*sic*).

Todos los impuestos pueden someterse al principio de la capacidad contributiva, sea directamente, como en el caso del impuesto sobre la renta, sea indirectamente, a través del empleo de la selectividad, gravando pesadamente los productos superfluos y de lujo, y con poca o ninguna tributación aquellos considerados indispensables, destinados a las necesidades vitales.

Para Luciano Amaro<sup>370</sup>, la advertencia de la expresión siempre que sea posible, cabe tanto para la personalización como para la capacidad contributiva, dependiendo de la característica del impuesto o de su

---

<sup>368</sup> Así disponía el artículo 202 de la Constitución Federal de 1946: “los tributos tendrán carácter personal, siempre que esto sea posible, y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente” (Constitución Federal Brasileña de 1946).

<sup>369</sup> Américo Jacobina Lacombe *apud* CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 46.

<sup>370</sup> AMARO, Luciano. *Op. cit.* p. 133.

utilización extrafiscal. Este también es el entendimiento de José Maurício Conti<sup>371</sup>:

Se supone que la colocación de la expresión en el texto visa sólo permitir excepciones, como es el caso de los impuestos con fines ordinatorios - la llamada tributación extrafiscal, en que el objetivo principal no es la recaudación, sino el direccionamiento de las actividades de los agentes económicos. En esa hipótesis, dada la naturaleza de la imposición, no hay que decir en estricta observancia de la capacidad contributiva.

A advertencia, según Ichihara Yoshiaki<sup>372</sup>, aparece como determinación imperativa al legislador competente, y no una simple facultad, que debe graduar según la capacidad económica o contributiva, y su no aplicación sólo se justifica en su imposibilidad.

#### 4.6 IMPUESTOS PROGRESIVOS

En Brasil, el legislador común no puede usar la progresividad, en la definición de alícuotas de los tributos, fuera de las hipótesis claramente enumeradas en el texto de la Constitución de 1988, que son: del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto Predial y Territorial Urbano y Impuesto Territorial Rural.

##### 4.6.1 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

El impuesto sobre renta y ingresos de cualquier naturaleza, de competencia de la Unión, es considerado como el impuesto de mayor expresión económica y “verdadero resorte maestro de los presupuestos

---

<sup>371</sup> CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 48.

<sup>372</sup> YOSHIKI, Ichihara. **Princípios da legalidade tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994. p. 63.

públicos”<sup>373</sup>. Considerado, también, como el imposto que más atiende a la justicia fiscal, como señala Adilson Rodrigues Pires<sup>374</sup>:

La tributación de las personas físicas por el impuesto sobre la renta es tenida como uno de los más valiosos instrumentos de redistribución de la riqueza y de promoción de la igualdad social, en la medida en que la carga tributaria recaiga equitativamente sobre los contribuyentes. Redistribución de riqueza y promoción de igualdad social son aspectos inherentes a la justicia, aquí entendida en su sentido cualitativo, es decir, aquel en que la justicia corresponde a una forma de contribución para las necesidades colectivas en la proporción de la capacidad económica individualizada. La justicia fiscal implica la observancia de condiciones propias del contribuyente y de sus dependientes, que reflejan la verdadera capacidad contributiva.

Es un impuesto personal y directo y exige la observancia del principio de la capacidad contributiva, debiendo para eso ser progresivo. Como preceptúa el párrafo 2º, inciso I, del artículo 153 de la Constitución Federal de 1988, el impuesto “será formado por los criterios de la generalidad, de la universalidad y de la progresividad, en la forma de la ley”.

La expresión “en la forma de la ley” no quiere decir que la ley puede dejar de observar esos criterios, pues la ley podrá regular la forma por la que se dará la progresividad, pero no podrá anular esos principios<sup>375</sup>. Se trata, de hecho, de una norma cogente, es decir, su observancia es imperativa. El impuesto sobre la renta y ingresos de cualquier naturaleza

---

<sup>373</sup> LAZARIN, Antonio. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p. 251.

<sup>374</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 45.

<sup>375</sup> “La injuricidad del impuesto sobre la renta en la fuente sobre ganancias no distribuidas” argumentando que “con efecto, el indigitado dispositivo legal es inconstitucional entre muchos preceptos constitucionales que deben nortear y restringir la actividad legislativa relativa al impuesto sobre la renta, a saber: a) no atiende a los criterios de la progresividad, de la generalidad y de la universalidad (artículo 153, párrafo 2º, inciso I, de la Constitución Federal Brasileña de 1988); b) tributando objetivamente todas las ganancias conseguidas por la persona jurídica, sin atender a los elementos de efectiva mutación patrimonial de las personas de los socios, accionistas o titulares, no observa el carácter personal y la capacidad económica de esas personas (artículo 145, párrafo 1º); c) exigiendo impuesto sobre mera ficción de ganancia distribuida, sin permitir al contribuyente la opción de evitar el impuesto por la no distribución real de ganancias, tiene efecto confiscatorio prohibido expresamente por el artículo 150, inciso IV” (Ricardo Mariz de Oliveira *apud* CAMPOS, Dejalma; BRITO, Edvaldo. **Direito tributário contemporâneo**: estudos de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995. p. 72).

incide sobre la adquisición de disponibilidad económica y jurídica de renta y ingresos<sup>376</sup> de cualquier naturaleza.

El impuesto sobre la renta tiene en cuenta aspectos personales del contribuyente como: número de dependientes, expensas con instrucción, expensas médicas, entre otras. Por él, quien tiene ingresos más expresivos sufre una tributación mayor de que quien tiene ingresos menores.

Por la Ley nº 9.250, del 26 de diciembre de 1995<sup>377</sup>, el impuesto sobre la renta de las personas físicas comporta dos categorías de contribuyentes: a) los sujetos a una alícuota del 15%; b) los sujetos a una alícuota del 25%, según cambio del Código Civil de 2002. Esas alícuotas varían según el total ingresos netos obtenidos en el año base.

La tributación del impuesto sobre la renta sólo ocurre a partir de un determinado valor, no tributando a personas cuyo renta sea inferior a ese límite.

La no tributación del mínimo vital se justifica porque esas personas no revelan capacidad contributiva, sólo una capacidad económica mínima, destinada al sostenimiento de las necesidades básicas, indispensables a su supervivencia.

Por fin, el artículo 153, párrafo 2º, inciso II, de la Constitución Federal de 1988, prevé la no incidencia del impuesto sobre la renta sobre los ingresos de jubilación y pensión, cuando pagados por la previdencia social de la Unión, de los estados, del Distrito Federal Brasileño y de los municipios, la persona con edad superior a sesenta y cinco años y cuya renta sea proveniente exclusivamente de renta del trabajo, en los términos de la ley.

---

<sup>376</sup> “Renta se entiende como el producto del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Los ingresos se entienden como incrementos patrimoniales no comprendidos en la renta” (LAZARIN, Antonio. *Op. cit.*, p. 255).

<sup>377</sup> BRASIL. Legislativo. **Lei Ordinária nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995**. Altera la legislación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y da otras providencias. Disponible en: <<http://wwwt.senado.gov.br>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

#### 4.6.2 Impuesto Predial y Territorial Urbano

El Impuesto Predial y Territorial Urbano es un impuesto con carácter real y se somete al principio de la capacidad contributiva. La progresividad, en este caso, se revela en el propio inmueble urbano, y sólo puede ser utilizada considerándose el valor venal del inmueble, con las alícuotas aumentando a medida que varía el valor tributable.

La utilización de cualquier otro factor o elemento retira la naturaleza fiscal de la progresividad, siendo considerada inconstitucional, como, por ejemplo, la progresividad con base en la distinción entre inmuebles destinados exclusivamente al domicilio, de los inmuebles no residenciales y inmuebles no edificados, adoptándose caminos de valor venal diferentes, como si fuesen tres impuestos distintos, hiriendo lo previsto en el artículo 156, inciso I, de la Constitución Federal Brasileña de 1988, que trata de un impuesto único<sup>378</sup>.

---

<sup>378</sup> “En la Acción Directa de Inconstitucionalidad nº 14.927-0/8 propuesta por el Procurador General de la Justicia contra la Municipalidad de São Paulo, Relator Desembargador Salles Penteado, por mayoría de votos (11 a 8), salió victoriosa la tesis de que la progresividad de alícuotas, graduadas según el valor venal de los inmuebles, distinguiendo los destinados exclusivamente a la residencia de los otros casos es constitucional y no hiere el principio de equidad tributaria. En sentido contrario decidió el Egrégio Primeiro Tribunal de Alzada Civil, también, por mayoría de votos, sumulando materia bajo nº 43, con el siguiente contenido: ‘es inconstitucional el artículo 7º de la Ley nº 6.989, del 29 de diciembre de 1966, alterado por la Ley nº 10.921, del 30 de diciembre de 1990, del Municipio de São Paulo, que instituyó la progresividad de las alícuotas del Impuesto Predial y Territorial Urbano’. En el momento en que estábamos escribiendo esta nota, el Supremo Tribunal Federal - STF había declarado la inconstitucionalidad del Impuesto Predial y Territorial Urbano - IPTU progresivo de la especie, apreciando el caso de una acción individual, lo que de cierta manera señala la futura decisión a ser tomada en la acción de carácter colectivo (*sic*)” (HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 241). “ADIn es la sigla de Acción Directa de Inconstitucionalidad, instrumento con que algunos pocos organismos y entidades pueden cuestionar, directamente junto al Supremo Tribunal Federal - STF, la constitucionalidad de leyes y hechos normativos federales y estatales. Por ese medio (llamado de control concentrado de constitucionalidad) el Supremo Tribunal Federal - STF, cuando reconoce la inconstitucionalidad de la norma federal o estatal, suspende su vigencia, de modo que la decisión es aplicable a toda la sociedad. Se cuida de mecanismo con alcance mucho más amplio de que aquél tradicionalmente utilizado para acceso al Judiciario, que se opera por el llamado control difuso de constitucionalidad, en que cada parte que se sienta dañada por norma inconstitucional debe recurrir a las varias instancias del Poder Judiciario hasta obtener una decisión irrecorrible, cuyo alcance quedará restringido a las partes envueltas en el proceso” (CNI, Confederación Nacional de la Industria - CNI. **O que é uma ADIn?** [s.d.]. Disponible en: <<http://www.cni.org.br/f-adin2556.htm>>. Acceso el: 02 ene. 2012).

En Argentina, en la interpretación de la Corte Suprema de la Nación, el impuesto territorial es un impuesto de carácter real que afecta la riqueza con independencia de la capacidad contributiva:

Enmienda: Constitución Nacional. Derechos y garantías. Igualdad. El impuesto territorial que se gradúa de acuerdo al valor total del inmueble y no al valor de la parte correspondiente a cada condómino, no es contrario a la igualdad y a la equidad de las cargas públicas. En primer lugar, porque se trata de un impuesto real, que afecta a la riqueza con independencia de la capacidad contributiva personal del contribuyente; en segundo lugar, porque no existe una analogía esencial entre la condición jurídica del condómino y la del propietario exclusivo de una cosa. La única semejanza exterior - igualdad de capacidad contributiva - es esencial tratándose de impuestos reales, y resulta más fundado, a ese respecto comparar al propietario exclusivo con la pluralidad de los copropietarios de la cosa y no solo con cada uno de éstos, pues esa pluralidad es la titular del dominio. La división de los coherederos es solo interna y únicamente relativa al derecho, no a la cosa, y las provincias pueden prescindir de aquella para atenerse tan solo a la indivisión de la cosa, situación que solo interesa a los propios condóminos y que sólo ellos pueden hacer cesar en cualquier momento<sup>379</sup>.

El Impuesto Predial y Territorial Urbano - IPTU es un impuesto de competencia de los Municipios (artículo 156, inciso I, de la Constitución Federal de 1988 y artículo 32, del Código Tributario Nacional), que tiene como función típica la recaudación de numerarios para la municipalidad<sup>380</sup>.

El Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana “tiene como hechos generadores la propiedad, el dominio hábil o la posesión de bien inmueble por naturaleza o por accesión física, como definido en la ley civil, localizado en la zona urbana del Municipio”<sup>381</sup>.

El Impuesto Predial y Territorial Urbano es un impuesto de naturaleza real, porque incide sobre la cosa - el terreno y las casas y edificios - y no sobre las personas. También es un impuesto directo, pues reúne en una sola persona el contribuyente de derecho y de hecho, cual

---

<sup>379</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 235: 568**. Alegre, Argentino Victoriano, y otros. Voto del Señor Presidente Doctor Don Alfredo Orgaz, de 1956. Tomo 234, p. 568. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

<sup>380</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2004. *Op. cit.*, p. 388.

<sup>381</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 348.

sea, el sujeto pasivo. Los inmuebles tributados son aquellos situados en la zona urbana del Municipio, definida bajo el criterio geográfico y no por el criterio del destino (artículo 32, del Código Tributario Nacional).

El Impuesto Predial y Territorial Urbano es un impuesto de competencia de los Municipios, típicamente fiscal, que tiene como objetivo primero “la obtención de recursos financieros para los municipios”, con la gran ventaja de ser un impuesto difícil de estafarse. Se trata de sólo un impuesto que una el terreno y las edificaciones sobre él construidas<sup>382</sup>.

Según Hugo de Brito Machado<sup>383</sup>, “cuando se dice que el Impuesto Predial y Territorial Urbano es un único impuesto, que incide sobre la propiedad inmobiliaria urbana”, se quiere decir, solamente, “que el hecho generador de ese impuesto es la propiedad del inmueble, sea edificado o no. No son dos impuestos, un sobre terreno y otro sobre edificaciones”.

Según Aliomar Baleeiro<sup>384</sup> no es de hoy que existe en la competencia de los municipios brasileños el impuesto predial, que con el nombre “décima urbana” tributaba inmuebles edificados. Según informaciones extraídas de la obra del citado tributarista, en la carta del 19 de mayo de 1799 la reina D. María, así se manifestó:

Atendiendo a nuestro favor, que me propongo a concederle, suprimiendo los contratos de sal y pesca de ballenas, me propongo a establecer el impuesto de décima en las casas de las ciudades marítimas y la extensión del tributo del papel sellado que ya se paga en mis dominios del continente de Europa<sup>385</sup>.

Pero, sólo a partir de la Constitución de 1934, el Municipio fue contemplado en la discriminación de rentas tributarias, siéndole atribuido el impuesto predial y territorial urbano (artículo 13 *caput* y párrafo 2º,

---

<sup>382</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2004. *Op. cit.*, p. 387; 388.

<sup>383</sup> *Idem, ibidem*, p. 388.

<sup>384</sup> BALEEIRO, Aliomar. 1995. *Op. cit.*, p. 153.

<sup>385</sup> Rainha D. Maria *apud* BALEEIRO, Aliomar. 1995. *Op. cit.*, p. 153.



inciso II<sup>386</sup>), previsión ésta que se sucedió en las constituciones brasileñas aun hoy.

Actualmente la institución del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana es de competencia de los Municipios, según determina el artículo 156, inciso I de la Constitución Federal de 1988.

La regla maestra de incidencia tributaria es la norma jurídica completa que incide sobre determinado impuesto, que lleva en consideración, en el antecedente, los aspectos material, espacial y temporal, y en el siguiente, los aspectos personal y cuantitativo. Se incluye, a continuación, la descripción del hecho o acontecimiento contenida en la hipótesis de incidencia y la relación jurídica prevista en el consecuente normativo<sup>387</sup>.

La regla maestra de incidencia del Impuesto Predial y Territorial Urbano, también conocida como “hipótesis de incidencia” es una norma en sentido estricto, definida por medio de criterios en el antecedente (material, espacial, temporal) y en el consecuente (personal o subjetivo: activo y pasivo; y cuantitativo: base de cálculo y respectiva alícuota).

El criterio material “siempre será representado por un verbo, en su forma infinitiva, y más un complemento: ser propietario de bien inmueble urbano”<sup>388</sup>

Según indicación de José Eduardo Soares de Melo<sup>389</sup> la materialidad del Impuesto Predial y Territorial Urbano:

[...] se caracteriza bajo la consideración de institutos peculiares al derecho civil y urbanístico, en el tocante al amplio concepto de propiedad, no cabiendo al legislador ordinario (Municipal)

---

<sup>386</sup> “Artículo 13: los Municipios serán organizados de forma que les quede asegurada la autonomía en todo cuanto respete a su peculiar interés, y especialmente: [...]. Párrafo 2º: además de aquellos de que participan, *ex vi* de los artículos 8º, párrafo 2º, y 10, párrafo único, y de los que les sean transferidos por el Estado, pertenecen a los Municipios: [...]; II - los impuestos predial y territorial urbanos, cobrado el primero bajo la forma de décima o de billete de renta; [...].” (Constitución Federal Brasileña de 1934).

<sup>387</sup> FURLAN, Valéria. **Imposto predial e territorial urbano**. 2. ed., rev., atual e amp. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 23.

<sup>388</sup> BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. São Paulo: Pillares, 2007. p. 63.

<sup>389</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 348.

proceder al cambio de los preceptos previstos en los referidos ordenamientos jurídicos.

La definición de la expresión “ser propietario de bien inmueble” es complementada por el artículo 32, del Código Tributario Nacional:

Artículo 32: el impuesto, de competencia de los Municipios, sobre la propiedad predial y territorial urbana tiene como hecho generador la propiedad, el dominio hábil o la posesión de bien inmueble por naturaleza o por accesión física, como definido en la ley civil, ubicado en la zona urbana del Municipio.

En síntesis, “el derecho de propiedad, el dominio hábil resultante del contrato de uso y la posesión con ánimo de ser dueño que constituyen el criterio material de la hipótesis de incidencia del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana”<sup>390</sup>.

Además del dominio hábil y de la posesión, en los términos presentados, se debe tener en cuenta la función social de la propiedad, teniendo en vista que el constituyente al editar el texto del artículo 156, inciso I, de la Constitución Federal de 1988 llevó en consideración el principio constitucional de la función social de la propiedad.

El criterio espacial se refiere al local donde se sitúa la propiedad inmueble, en el caso, la zona urbana de la ciudad. Caso el inmueble sea edificado, el impuesto es predial, si no edificado, la hipótesis de incidencia es el terreno urbano. Para la configuración Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana es imprescindible que el inmueble, objeto del derecho de propiedad, esté ubicado en el espacio físico urbano, caso contrario no incidirá sobre él la ley municipal, pero la ley federal que trata del Impuesto Territorial Rural.

En los términos del párrafo 1º, del artículo 32, del Código Tributario Nacional, “para los efectos de este impuesto, se entiende como zona urbana la definida en ley municipal”. La referida norma competente para establecer el perímetro urbano es de carácter administrativo, siendo que “como integrante del criterio espacial de la regla maestra de incidencia, es

---

<sup>390</sup> BARBOSA, Evandro Paes. *Op. cit.*, p. 66.

indispensable que sea vehiculada por el Plan Director”, no pudiendo su elaboración quedar sólo al albedrío del ejecutivo. Significa decir que sólo una ley municipal obliga al contribuyente el pago del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana. No sirve, para tanto, portarías, resoluciones o otro acto infralegal. Compite, sí, al Poder Ejecutivo la realización de “estudios, levantamientos y otros trabajos administrativos” para “fornecer al Poder Legislativo informaciones a respecto del perímetro urbano, pero no produce ley”<sup>391</sup>.

En síntesis, sólo el Poder Legislativo Municipal tiene competencia para, por medio de ley municipal, “trazar el perímetro urbano, estableciendo el criterio espacial del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana”<sup>392</sup>.

Cuanto al criterio temporal de la hipótesis de incidencia del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana, el cobro es anual y la ley que lo instituyó o aumentó debe ser publicada noventa días antes del ejercicio financiero correspondiente, por fuerza del artículo 150, inciso II, alínea “c”, de la Constitución Federal de 1988:

Artículo 150: sin daño de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: [...]; III - cobrar tributos: c) antes de decurso de noventa días de la fecha en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó, observado el dispuesto en la alínea “b” (Constitución Federal de 1988).

Según Valéria Furlan<sup>393</sup>, el legislador municipal es competente para estipular la fecha en la que será considerada nacida la relación jurídico tributaria, que podrá ser bianual, anual, semestral, o de cualquier otro modo, al albedrío del Poder Legislativo Municipal. Pero, vía de regla los municipios brasileños adoptan el año civil.

La regla maestra tributaria posee una hipótesis (antecedente) y un consecuente, donde se localizan los criterios para la identificación de la

---

<sup>391</sup> BARBOSA, Evandro Paes. *Op. cit.*, p. 70.

<sup>392</sup> *Idem, ibidem*, p. 70.

<sup>393</sup> FURLAN, Valéria. *Op. cit.*, p. 92.

relación jurídica vinculante entre los dos polos: activo (ente tributante, el municipio) y el pasivo (el contribuyente).

Ocurrida la hipótesis de incidencia - el hecho descrito abstractamente en la norma - y posteriormente relatado por la autoridad competente por medio del lanzamiento, que en el caso en pantalla se da de oficio, surge un vínculo entre dos sujetos: “el activo, a quien se atribuye el derecho de exigir una prestación, en dinero, del sujeto pasivo, que debe cumplirla”.

Figura como sujeto activo del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana, la Tesorería Pública Municipal, y como sujeto pasivo, el contribuyente del tributo que en los términos del artículo 34, del Código Tributario Nacional, “es el propietario del inmueble, o titular de su dominio hábil, o su poseedor a cualquier título”<sup>394</sup>.

Recuerde que quien tiene la competencia tributaria para elaborar la ley que instituye el Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana, es el Poder Legislativo del Municipio, pues una de las bases de la autonomía del Municipio está en el poder de votar sus propias leyes, creando sus propios tributos (artículo 156, de la Constitución Federal de 1988)<sup>395</sup>.

La “capacidad tributaria activa” es diferente de la competencia tributaria. Se trata del poder de figurar como sujeto activo de la obligación tributaria, exigiendo el tributo. Cabe a la ley municipal asignar quién puede exigir el tributo<sup>396</sup>.

Significa decir que la competencia legislativa tributaria del Municipio es intransferible, pudiendo inclusive no ser ejercida. Con todo “la capacidad tributaria activa puede ser transferida a tercero, y, siendo debido el tributo, no puede la Administración dejar de exigirlo”<sup>397</sup>.

---

<sup>394</sup> BARBOSA, Evandro Paes. *Op. cit.*, p. 82.

<sup>395</sup> *Idem, ibidem*, p. 82.

<sup>396</sup> BARBOSA, Evandro Paes. *Op. cit.*, p. 82.

<sup>397</sup> *Idem, ibidem*, p. 82.

Sobre el sujeto pasivo de la relación tributaria de decurso del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana, así expuso Hugo de Brito Machado<sup>398</sup>:

Entendemos que el contribuyente del impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana es el propietario, si éste reúne en su patrimonio los dos dominios del inmueble. Si hay contrato de arrendamiento, el contribuyente es el titular del dominio hábil. Y, finalmente, si alguien, con ánimo de propietario, tiene la posesión del inmueble, faltándole para ser propietario sólo el título respectivo, entonces será ese titular de la posesión el contribuyente.

Normalmente, el sujeto pasivo tributario es la persona (natural o jurídica) que conste del informe inmobiliario del Municipio; pero, en el caso de inexistencia u omisión de tal informe, la Administración Municipal “procede a la constatación física de la persona que esté utilizando efectivamente el inmueble”. Recuerde que “el inquilino del inmueble no puede ser considerado como contribuyente, una vez que la titularidad del inmueble se atribuye al propietario (usualmente, el dueño)”. El hecho de eventualmente el propietario imputar al inquilino la obligación de pagar el valor del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana “no puede significar modificación del contribuyente (legal), porque la relación de alquiler de derecho privado no puede alterar la definición legal del sujeto pasivo”<sup>399</sup>.

El criterio cuantitativo, situado en el consecuente de la regla maestra de incidencia tributaria, sirve para establecer precisamente la intensidad de la prestación de la obligación tributaria. En la definición de Paulo de Barros Carvalho<sup>400</sup> “el grupo de noticias informativas que el intérprete obtiene de la lectura atenta de los textos legales, y que le hace posible precisar, con seguridad, el exacto valor debido a título de tributo”.

El criterio cuantitativo está compuesto por los datos que permiten la fijación de los exactos y precisos contornos del objeto de la prestación

---

<sup>398</sup> MACHADO, Hugo de Brito. 2004. *Op. cit.*, p. 394.

<sup>399</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 349.

<sup>400</sup> Paulo de Barros Carvalho *apud* BARBOSA, Evandro Paes. *Op. cit.*, p. 83.

pecuniaria obligacional, ante el concurso de dos elementos: la base de cálculo y la alícuota.

La “base de cálculo” es el “valor que se adopta para calcular las alícuotas del impuesto (artículos 24 y 69, del Código Tributario Nacional”<sup>401</sup>. Sirve para identificar la naturaleza del tributo. En las palabras de Alfredo Augusto Becker<sup>402</sup>:

[...] el espectro atómico de la hipótesis de incidencia de la regla de tributación revela que en su composición existe un núcleo y uno, o más, elementos adjetivos. El núcleo es la base de cálculo y da el género jurídico al tributo. Los elementos adjetivos son todos los otros elementos que integran la composición de la hipótesis de incidencia. Los elementos adjetivos dan a aquel género jurídico de tributo.

En caso del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana, la base de cálculo del impuesto es el “valor de mercado del inmueble”:

Artículo 33: la base del cálculo del impuesto es el valor de mercado del inmueble. Párrafo único: en la determinación de la base de cálculo, no se considera el valor de los bienes muebles mantenidos, en carácter permanente o temporal, en el inmueble, para efecto de su uso, explotación, embellecimiento o comodidad (Código Tributario Nacional).

En la interpretación de José Eduardo Soares de Melo<sup>403</sup> el Impuesto Predial y Territorial Urbano se calcula según el valor de mercado del inmueble, “no considerándose el valor de los bienes muebles mantenidos en carácter permanente o temporal en el inmueble, para efecto de su uso, explotación, embellecimiento o comodidad”.

Éste es el aspecto material de la regla maestra del Impuesto sobre Propiedad Predial y Territorial Urbana que, como visto, es “ser propietario del inmueble”. Pero, según resalta Evandro Paes Barbosa<sup>404</sup>, además de

---

<sup>401</sup> GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 1999. p. 124.

<sup>402</sup> Alfredo Augusto Becker *apud* BARBOSA, Evandro Paes. *Op. cit.*, p. 84.

<sup>403</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 349.

<sup>404</sup> BARBOSA, Evandro Paes. *Op. cit.*, p. 84.

esa función, la base de cálculo tiene la finalidad, junto con la alícuota, medir el valor del tributo.

#### 4.6.3 Impuesto Territorial Rural

El Impuesto Territorial Rural, considerado como impuesto de naturaleza real, revela la presencia de elementos subjetivos, pues “no se centrará sobre pequeñas parcelas rurales, definidas en ley, cuando las explote, solo o con su familia, el propietario que no posea otro inmueble” (artículo 153, párrafo 4º, de la Constitución Federal Brasileña de 1988).

La progresividad de este impuesto tiene carácter predominantemente extrafiscal y tendrá sus alícuotas fijadas de forma a desestimular la manutención de propiedades improductivas.

Para Kiyoshi Harada<sup>405</sup>, “la propiedad rural improductiva es aquella utilizada económicamente en la explotación agrícola, pecuaria, extractiva vegetal, animal y mineral o agroindustrial”, es decir, “es aquella que nada produce. Es aquella que no cumple la función social de la propiedad rural”. La función de la propiedad territorial rural está prevista en el artículo 186 de la Constitución Federal de 1988:

Artículo 186: la función social se cumple cuando la propiedad rural atiende, a la vez, según criterios y grados definidos en ley, a los siguientes requisitos: I - aprovechamiento racional y adecuado; II - uso adecuado de los recursos naturales disponibles y preservación del medio ambiente; III - observancia de las disposiciones que regulan las relaciones de trabajo; IV - explotación que favorezca el bienestar de los propietarios y de los trabajadores (Constitución Federal de 1988).

Los criterios y grados de exigencia de esos requisitos son de competencia del legislador ordinario. Se trata de un impuesto del tipo

---

<sup>405</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 256.

progresivo y regresivo, en que existe la aplicación de alícuotas progresivas en función del número de módulos fiscales y alícuota regresiva en función del grado de uso de la tierra - GUT y del grado de eficiencia en la explotación - GEE.

Diferentemente de lo que ocurre en el Impuesto Predial y Territorial Urbano - IPTU, no existe la gradación del impuesto en el tiempo en función de la política de desarrollo urbano (artículo 182, párrafo 4º, de la Constitución Federal de 1988). Con eso, no es necesaria la espera para que el contribuyente cumpla el debido aprovechamiento de la tierra, para desencadenar la expropiación, para fines de reforma agraria<sup>406</sup>.

#### 4.6.4 Otros tipos de impuestos progresivos

Algunos autores, como Aliomar Baleeiro<sup>407</sup> consideran progresivo el impuesto selectivo en función de la esencialidad. Por la esencialidad, se aplica el principio de la capacidad contributiva a los impuestos indirectos.

El consumo de determinados productos, como coches de lujo, yates, abrigo de piel, evidencian una mayor capacidad contributiva, pues se destinan a personas que poseen más allá de lo necesario para la satisfacción de sus necesidades básicas. Por otro lado, existen productos que son indispensables para la satisfacción de las necesidades vitales, debiendo, pues, ser gravados con poca o ninguna tributación.

Por eso, el Impuesto sobre Productos Industrializados - IPI, es un impuesto progresivo cuando gravan pesadamente productos superfluos y de lujo y con poca o ninguna tributación los productos de consumo popular. Siguiendo ese pensamiento, se puede considerar el Impuesto Sobre Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios - ICMS como un impuesto potencialmente progresivo, pues él "podrá ser selectivo, en

---

<sup>406</sup> HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 269.

<sup>407</sup> Aliomar Baleeiro *apud* HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 189.



función de la esencialidad de las mercancías y servicios” (artículo 155, párrafo 2º, inciso III, de la Constitución Federal de 1988).

#### 4.7 PROGRESIVIDAD COMO INSTRUMENTO DE LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL

La extrafiscalidad se caracteriza por la utilización del impuesto como instrumento de la política fiscal. Así, el impuesto no es cobrado con la finalidad de recaudar recursos para atender a las actividades estatales, sino con la finalidad de conducir el comportamiento del contribuyente, interviniendo en la economía de forma a atender el interés público.

La tributación extrafiscal, según José Marcos Domingues de Oliveira<sup>408</sup>:

Aquella que se orienta para fines otros que no la captación de dinero para el Tesoro, tales como la redistribución de la renta y de la tierra, la defensa de la industria nacional, la orientación de las inversiones privadas para sectores productivos, la promoción del desarrollo regional o sectorial, etc.

Considera también que la tributación extrafiscal “es y será siempre excepcional, pues la necesidad de recursos materiales por el Estado es permanente y inamovible, ya que, él mismo, no produce riqueza, pero tiene que consumir grandes valores en la prestación de servicios públicos<sup>409</sup>.

Sin embargo, aun el uso de los impuestos en su función fiscal, no caracteriza su neutralidad. El impuesto de consumo, en la aplicación de la selectividad en función de la esencialidad, gravando pesadamente

---

<sup>408</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. 1988. *Op. cit.*, p. 54.

<sup>409</sup> *Idem, ibidem*, p. 54.

productos superfluos y de lujo y ligeramente los productos de consumo popular, busca el equilibrio en el consumo de los pobres y ricos.

En el empleo de la extrafiscalidad, la función fiscal propiamente dicha queda en segundo plan, siendo el impuesto conducido para el desarrollo de determinada política fiscal. Algunos autores consideran la extrafiscalidad inherente a los tributos, como argumenta Luiz Mélega<sup>410</sup>:

Los tributos ya no se presentan como simples fuentes de tributar, sino a la vez como emanación del poder de policía, es decir, el poder de tributar absorbe el poder de policía en la tarea de regular la economía. La extrafiscalidad es finalismo que informa cualquier tributo.

Para Aliomar Baleeiro<sup>411</sup>:

El ejercicio del poder de tributar es fenómeno de carácter ineludiblemente político, como todos que se encuentran vinculados a la naturaleza y a las atribuciones del Estado. La escogida de los instrumentos de imposición, en la práctica, ha obedecido menos a inspiraciones económicas que políticas.

De este modo, aun en los impuestos de carácter puramente fiscal, existen en mayor o menor grado aspectos políticos y sociales.

La extrafiscalidad del impuesto se basa en el poder de policía, de acuerdo con el artículo 78, del Código Tributario Nacional:

Artículo 78: se considera poder de policía la actividad de la administración pública que, limitando o disciplinando derecho, interés o libertad, regula la práctica de acto o abstención de hecho en razón del interés público concerniente a la seguridad, a la higiene, al orden, a las costumbres, a la disciplina de la producción y del mercado, al ejercicio de actividades económicas dependientes de licencia o autorización del Poder Público, a la tranquilidad pública o al respeto a la propiedad y a los derechos individuales o colectivos (Código Tributario Nacional).

---

<sup>410</sup> Luiz Mélega Mélega *apud* HARADA, Kiyoshi. 2001. *Op. cit.*, p. 194.

<sup>411</sup> BALEEIRO, Aliomar. 1994. *Op. cit.*, p. 176.

Concluyendo el estudio sobre progresividad y capacidad contributiva, se puede decir que el impuesto progresivo es aquél en que la alícuota aumenta en la medida en que el valor tributable es más considerable. Con eso, personas con una capacidad económica más expresiva, al pagar los mismos impuestos, sufren el mismo sacrificio que personas económicamente menos favorecidas. La capacidad contributiva impone límites efectivos a la actuación del Estado, impidiendo la tributación del mínimo vital y el uso de tributos con efectos confiscatorios.

Una cuestión interesante sobre la capacidad contributiva es su amplitud. ¿Ella se aplica solamente a los impuestos dichos directos y reales? Se entiende que no. Los impuestos indirectos, así como los directos, también alcanzan formas de exteriorización de la capacidad contributiva, como es el caso de los impuestos del consumo, existiendo maneras de hacer que se observe la capacidad de contribución en estos casos, como por ejemplo, en el empleo de la selectividad en función de la esencialidad.

Los impuestos reales gravan básicamente el patrimonio o renta acumulada, que por su vez es una de las medidas de la capacidad contributiva. Otra forma de aplicar la capacidad contributiva es con la personalización, siendo difícil, actualmente, establecer una clara distinción entre la naturaleza del impuesto: si real o personal.

Pero la progresividad no fue abordada sólo en este aspecto, pues ella también puede ser utilizada como instrumento de la extrafiscalidad. En este caso, la graduación del impuesto visa intervenir en la economía, guiando el comportamiento del contribuyente para atender al interés público.

La progresividad, utilizada en estos dos aspectos, tiene una característica muy importante: reduce las desigualdades sociales, sea distribuyendo la renta, sea desestimulando la manutención de propiedades improductivas. Por fin, esa división de la carga tributaria entre contribuyentes, a través de la progresividad, hace el sistema tributario más justo, equitativo, viniendo al encuentro de los anhelos de la sociedad.

## **5 HIPÓTESIS DE APLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Como se observa, tanto en el orden jurídico de Brasil como en Argentina el principio de la capacidad contributiva está debidamente constitucionalizado y significa que cada particular debe contribuir con las expensas públicas de acuerdo con sus posesiones y disponibilidades económicas.

En Brasil, el párrafo 1º, del artículo 145, de la Constitución Federal de 1988, que se refiere sobre los principios generales del sistema tributario nacional, los impuestos, siempre que posible, “tendrán carácter personal” y deberán ser “graduados según la capacidad económica del contribuyente”, permitiendo que la Administración Tributaria, si así lo entienda especialmente para dar efectividad a esos objetivos, identifique, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los ingresos y las actividades económicas del contribuyente.

En Argentina, la Constitución de la Nación, al referirse a los tributos, lo hace con una terminología que no puede dar lugar a dudas sobre la constitucionalización del principio de la capacidad contributiva:

En el artículo 4º el Constituyente habla en contribuciones que equitativa y proporcionalmente el Congreso impone a la población:

Artículo 4º: 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 préstamos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional (Constitución de la Nación Argentina).

El artículo 16, *in fine*, afirma la igualdad como base del impuesto:

Artículo 16: la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: No hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus 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 (Constitución de la Nación Argentina).

Y en el inciso II, del artículo 75, al otorgar al Congreso Legislativo la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, estipula que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio del país.

Artículo 75: 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 (Constitución de la Nación Argentina).

De hecho, con auxilio de los métodos modernos<sup>412</sup> de interpretación constitucional<sup>413</sup>, la concesión de las expresiones “igualdad”, “equidad” y “proporcionalidad”, vuelve viable la conclusión de que la igualdad a que se refiere la Constitución de la Nación Argentina

---

<sup>412</sup> Para Anna Candida da Cunha Ferraz, “entre los métodos de interpretación constitucional la doctrina contemporánea apunta los llamados métodos modernos, de los cuales merecen mención, por su particular conexión con el tema de mutación constitucional, el método integrativo o científico espiritual y el método interpretativo de realización, ambos clara y concisamente planteados por Paulo Bonavides” (FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos informais de mudança na Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986. p. 49). Paulo Bonavides señala tres métodos actuales de interpretación constitucional: a) método integrativo o científico espiritual; b) método tópico; c) método concretista (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 434 e ss.).

<sup>413</sup> Según Flávia de Almeida Viveiro de Castro, “sin embargos de opiniones divergentes, la interpretación constitucional no se reviste de un carácter específico, no jurídico. Pero, como se verá más adelante, existen profundas influencias del universo político en el derecho constitucional, lo que ocurre por medio del propio objeto de la interpretación de este derecho. El intérprete constitucional debe llevar en consideración la necesidad de una especial sensibilidad exigida para actuar su necesario, esencialmente por los valores y principios políticos que sirven de fuente inspiradora para los contenidos de la Carta Mayor. No puede el operador del derecho desconocer el fenómeno hermenéutico en su totalidad, notoriamente jurídico. Con este panorama, el agente de la interpretación constitucional debe acercarse a los preceptos fundamentales políticojurídicos con una especialísima sensibilidad, como manuseando auténtica porcelana” (CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. **Interpretação constitucional e prestação jurisdicional**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 21).

como base del impuesto, es la contribución de todos los argentinos, según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes, sino a la cantidad de riqueza gravada, reforzándose axiológicamente (del punto de vista de los valores) con el de equidad, principio éste que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable.

En la interpretación de Mario Augusto Saccone<sup>414</sup>, se entiende del espíritu de la Constitución de la Nación Argentina que cada persona debe contribuir con el pago de los gastos del Estado en proporción equitativa a su aptitud económica de pago de impuesto, es decir, de su capacidad contributiva.

El principio de la capacidad contributiva se basa en el principio de la igualdad y contribuye con la realización, en el ámbito tributario, de los ideales republicanos. De hecho, es justo y jurídico que aquél que tiene más posesiones pague proporcionalmente más impuestos. En términos proporcionales, quien tiene más riqueza debe pagar más impuesto que aquél que posee menos. Dicho de otra manera, quien es más rico financieramente hablando “debe contribuir más para la manutención de la cosa pública”, es decir, “las personas, pues, deben pagar impuestos en la proporción de sus posesiones, es decir, de sus índices de riqueza”<sup>415</sup>.

Se señala que el principio de la capacidad contributiva sólo se aplica a los tributos del tipo “impuestos”. Por ejemplo, no puede ser aprovechado en el caso de tasas y contribuciones de mejora porque esos tipos de tributos tienen carácter de retribución de servicios y obras y su valor se relaciona al costo del servicio o de la obra pública, y no a la condición económica del contribuyente.

También es necesario señalar que la expresión “siempre que sea posible” se refiere al carácter personal de los impuestos y no al principio de la capacidad contributiva. De esa manera, los impuestos serán

---

<sup>414</sup> SACCONI, Mario Augusto. *Op. cit.*, p. 67.

<sup>415</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2002. *Op. cit.*, p. 65.

graduados según la capacidad económica del contribuyente y siempre que sea posible los impuestos tendrán carácter personal.

No se trata de un principio meramente programático. Por lo tanto, según José Joaquim Gomes Canotilho<sup>416</sup> y Roque Antônio Carrazza<sup>417</sup> la doctrina moderna no acepta más la existencia de normas jurídicas que no producen cualesquier consecuencias, reconociendo aun a las reglas tradicionalmente definidas como programáticas un efecto revocatorio de legislación anterior.

Con efecto, la constitucionalización del principio de la capacidad contributiva ha generado por lo menos cuatro consecuencias cuanto a su aplicación: a) se dirige al legislador ordinario, obligándolo a escoger, cuando de la composición de la hipótesis de incidencia, hechos que indiquen la presunción de renta o patrimonio, bajo pena de crear o regir impuesto inconstitucional; b) los referidos hechos deben prever la detención de renta o capital superior al mínimo indispensable, c) por el principio de la capacidad contributiva la alícuota deber variar de acuerdo con mayor o menor riqueza presumible del contribuyente, siendo inconstitucional el impuesto regresivo, por herir tal principio; y d) el legislador sólo podrá instituir leyes para criar hipótesis de sustitución tributaria cuando verifique la posibilidad real del sustituto ser resarcido del valor pagado en el lugar del substituido.

---

<sup>416</sup> “Precisamente por eso, y marcando una decidida ruptura en relación a la doctrina clásica, puede y debe hablarse de la ‘muerte’ de las normas constitucionales programáticas. Existen, es cierto, normas fin, normas tarea, normas programa que ‘imponen una actividad’ y ‘conducen’ materialmente la realización constitucional. El sentido de estas normas no es, pero, lo señalado por la doctrina tradicional: ‘simples programas’, ‘exhortaciones morales’, ‘declaraciones’, ‘sentencias políticas’, ‘aforismos políticos’, ‘promesas’, ‘ruegos al legislador’, ‘programas futuros’, jurídicamente desprovistos de cualquier vinculatividad. A las ‘normas programáticas’ es reconocido hoy un valor jurídico constitucionalmente idéntico al de los restantes preceptos de la constitución. No debe, pues, hablarse de simple eficacia programática (o directiva), porque cualquier norma constitucional debe considerarse obligatoria ante cualesquier órganos del poder político. Más que eso: la eventual mediación realizadora, por la instancia legiferante, de las normas programáticas, no significa que este tipo de normas carezca de positividad jurídica autónoma, es decir, que su normatividad sea sólo generada por la interpositio del legislador; es la positividad de las normas fin y normas tarea (normas programáticas) que justifica la necesidad de la intervención de los órganos legiferantes” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 1176-1177).

<sup>417</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. 2003. *Op. cit.*, p. 65.

Según el jurista argentino Mario Augusto Saccone<sup>418</sup>, el término “capacidad contributiva” puede ser definido a partir de tres puntos de vista: jurídico, ético económico y técnico económico. Aclara que en el sentido jurídico positivo un sujeto es titular de derechos y obligaciones en los términos de las normas tributarias vigentes; en el plan ético económico la capacidad contributiva señala la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos; y en el nivel técnico económico se relaciona a los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficacia recaudatoria de los impuestos.

La capacidad contributiva, por lo tanto, nada más es que un instrumento normativo de límite material en relación al contenido de la norma tributaria, de la misma manera que, lógicamente, el principio de la legalidad funciona como el límite formal del sistema de producción normativa.

Teniendo en cuenta que el objetivo general de esa investigación es analizar el principio de la capacidad contributiva y su aplicación en Brasil y Argentina, señalando la importancia de ese principio para el derecho tributario brasileño y argentino, a seguir se trata de la aplicación o realización del principio de la capacidad contributiva en las doctrinas interpretativas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina y del Supremo Tribunal Federal Brasileño.

## 5.1 APLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA NACIONAL ARGENTINA

La doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema Nacional Argentina, entiende que en el caso de capacidad tributaria de personas

---

<sup>418</sup> SACCONI, Mario Augusto. *Op. cit.*, p. 66-67.



con la misma riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes.

Así, para juzgar si el impuesto territorial es o no violatorio de la igualdad que establece el artículo 16, de la Constitución de la Nación Argentina, se debe tener en cuenta la condición de las personas que lo soportan con apoyo en el carácter y en la magnitud de la riqueza tenida en cuenta por el impuesto.

De acuerdo con los principios que conducen la relación del impuesto con el contribuyente, en el caso de igual capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes.

Significa decir que aunque la Constitución de la Nación Argentina no consagre de forma expresada el principio de la capacidad contributiva, lo hace implícitamente. Este principio, en la práctica, presenta cuatro implicaciones fundamentales, a saber:

Primera: requiere que todos los titulares de medios hábiles a hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo por no contar con un nivel económico mínimo, se queda a la orilla de la tributación;

Segunda: el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan mayor participación en los ingresos tributarios del Estado;

Tercera: no pueden seleccionarse como hechos imponibles, circunstancias o situaciones que no sean substractamente idóneas para reflejar la capacidad contributiva; y

Cuarta: en ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que del contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Sobre el tema, Jorge Héctor Damarco<sup>419</sup> constata que la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina se ha referido a la capacidad contributiva en repetidas ocasiones y en relación a diversas materias, como, por ejemplo: considerándola como requisito de validez de impuestos; relacionándola o distinguiéndola del principio de la realidad económica; enunciada como medida de los impuestos; relacionada con los principios de la igualdad y de la no confiscación, entre otros.

Sin pretender agotar el tema, se pasa a presentar algunas decisiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina referentes al principio de la capacidad contributiva, a comenzar por dos sentencias que se pueden definir como “marco” porque reiteradamente citadas para basar discusiones que en alguna medida cuestionan la capacidad contributiva. Se trata de la sentencia de la causa “Masotti de Busso, Ana y otros c/ Provincia de Buenos Aires”, juzgada el 12 de noviembre de 1945 - (*Fallos* 207: 270<sup>420</sup>) y de la sentencia del caso “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición”, publicada el 19 de diciembre de 1989 (*Fallos* 312: 2467<sup>421</sup>)<sup>422</sup>.

a) la capacidad contributiva es un requisito inexcusable de validez de los impuestos.

Dos decisiones citadas como “marco”, necesitando el concepto de igualdad tributaria de que “a igual capacidad tributaria con relación a la

---

<sup>419</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 60 e ss.

<sup>420</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 207:270**. Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires. Dictamen del Procurador General Juan Alvarez. Juzgado el 12 de noviembre de 1945. T. 207, p. 270. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

<sup>421</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **N. 81. XXI - Fallos 312: 2467**. Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición. Publicado el 19 de diciembre de 1989, T. 312, P. 2467. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

<sup>422</sup> Por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina citó las referidas sentencias “marco” en una decisión del 28 de noviembre de 2007: “[...] Y, en tales condiciones, estimo que la caja carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas tributarias o, dicho en otros términos, no demuestra tener capacidad contributiva, en las claras pautas que, respecto de este principio constitucional de la tributación ha fijado el Tribunal en los precedentes de Fallos: 207:270 y 312:2467, entre otros” (CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **C. 1510. XLII**. Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/Estado Nacional s/ amparo. Publicado el 28 de noviembre de 2007, por Laura Monti. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012).

misma especie de riqueza, el impuesto debía ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes”.

Por primero se cita la decisión de la causa de Ana Masotti de Busso y otros *versus* Provincia de Buenos Aires, juzgada el 12 de diciembre de 1945:

Enmienda: [...]. Impuesto Territorial. Si bien el impuesto territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria, el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria de su dueño, que se mide por la riqueza que su dominio representa [...] (*Fallos* 207: 270).

Del cuerpo del parecer del entonces procurador general Juan Álvarez, se extrae el entendimiento de que para juzgar si el impuesto territorial es o no violatorio de la igualdad que establece el artículo 16, de la Constitución de la Nación Argentina, es necesario tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas que lo soportan. La relación “con el inmueble queda, así, subordina a los principios que rigen su relación con el contribuyente, uno de los cuales es la igual capacidad tributaria con respecto a una misma especie de riqueza y el impuesto deben ser, y las mismas circunstancias, igual a todos los contribuyentes”.

Otro ejemplo es la sentencia del caso “Mario B. Gaviña, por sí y sus hermanos, *versus* Provincia de Buenos Aires” juzgado en 1947.

Enmienda: Constitución Nacional: constitucionalidad y inconstitucionalidad. Impuestos y contribuciones provinciales. Territorial. El adicional a la contribución territorial creado por el artículo 1º, inciso V, de la Ley nº 4.204 de la Provincia de Buenos Aires, cobrado a los condóminos del inmueble atendiendo al valor total de lo mismo y con prescindencia de la parte ideal de cada uno de aquéllos es violatorio de los artículos 4º y 16 de la Constitución Nacional. [...] <sup>423</sup>.

---

<sup>423</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 209:431**. Mario B. Gaviña, por sí y sus hermanos, contra la Provincia de Buenos Aires. . Dictamen del Procurador General Juan Álvarez, 13 diciembre de 1946. Juzgado el 04 de diciembre de 1947. T. 209, p. 431. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

En su parecer, emitido el 13 de diciembre de 1946, el entonces procurador general Juan Álvarez opinó por la inconstitucionalidad de impuestos diferenciales cuyo único motivo es “poseerse los bienes en condominio”.

Después de apreciar la materia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, acompañando el parecer de Juan Álvarez sobre la constitucionalidad del artículo 5º, de la Ley de Adicional de Impuesto Inmobiliario (Ley nº 4.204, de la Provincia de Buenos Aires), recordó que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ya tuvo la oportunidad de pronunciarse a respecto del problema levantado en los autos, decidiendo que el adicional a la contribución territorial creado por el artículo 1º, inciso V, de la Ley nº 4.204, de la Provincia de Buenos Aires, cobrado a los “condóminos del inmueble atendiendo al valor total del mismo y con prescindencia de la parte ideal de cada uno de aquéllos” es violatorio de los artículos 4º y 16 de la Constitución Nacional (Fallos: 207, 270).

En otra ocasión, el 19 de diciembre de 1989 la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina resolvió que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo impuesto:

Enmienda: [...]. Constitución Nacional: constitucionalidad y inconstitucionalidad. Leyes nacionales. Para que prospere la tacha de inconstitucionalidad, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente. Impuesto: Principios generales. La existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen. [...]. Impuesto: Principios generales. La capacidad contributiva se verifica aún en los casos en que no se exige de ella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquélla que guarde una estricta proporción con el valor de la materia imponible [...] (Fallos 312: 2467).

Tal entendimiento se mantiene por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina a lo largo del tiempo, como se extrae de una decisión emitida el 09 de noviembre de 2010:

10) Que por aplicación de la citada pauta interpretativa cabe razonablemente inferir que el propósito del legislador, al remitir a los usos y costumbres del ramo para deducir los castigos y previsiones contra los “malos créditos” ha sido el de emplear los mismos criterios objetivos y específicos de la actividad, conforme a los cuales se entiende un crédito como “dudoso” o “incobrable” y imputa como pérdida tras haber sido registrado originalmente como activo, para que el monto imponible calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen (doctrina de Fallos: 312:2467) (subrayado en el original)<sup>424</sup>.

En tales condiciones, se concluye que la violación del derecho de propiedad resulta flagrante cuando la ley toma como hecho imponible (hecho generador del tributo) una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, ni siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado. En este caso, exigir el impuesto cuando la manifestación de capacidad contributiva no se mantiene en el patrimonio no ha sido sustituida por otra, resulta confiscatorio.

Una constante jurisprudencia de la Corte definió que la tutela que el Estado constitucional hace a la propiedad, no se limita a una garantía formal, sino que tiende a impedir que se prive, aquel derecho, de contenido real. En este orden de ideas, para que la tasa de confiscación pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente.

b) sobre la tensión entre los principios de justicia tributaria y de capacidad contributiva, defendiendo esta última como “soporte inexcusable de la validez de todo gravamen”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina emitió la siguiente decisión:

---

<sup>424</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **B. 192. XLIII.** Banco Francés SA (TF 18.280-I) c/ DGI. 09 de noviembre de 2010. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

Enmienda: Leyes impositivas. Presunciones. Impuesto a la ganancia mínima presunta. No es objetable que el legislador al establecer un tributo - en el caso, impuesto a la ganancia mínima presunta -, utilice la técnica de las presunciones, aunque su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen, siendo dicha problemática el resultado de la tensión entre el principio de justicia tributaria y el de capacidad contributiva<sup>425</sup>.

En el cuerpo de la sentencia, en el párrafo 2º, consta que el Tribunal *a quo* consideró que hay una presunción de renta basada en la existencia de activos en poder del contribuyente, motivo por el que surge una desconexión entre el hecho imponible (hecho generado del tributo) y la base imponible, “en tanto se grava una manifestación de capacidad contributiva presunta, que considera solo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos”. En esta línea de razonamiento, el Tribunal *a quo*:

[...] puso de relieve que, según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 la actora registró pérdidas que obstarían a descontar el impuesto aquí considerado. En consecuencia, tuvo por acreditada la ausencia de capacidad contributiva, la cual es el soporte inexcusable de la validez de todo gravamen. Al respecto, puntualizó que no debe confundirse lo referente a la elección de las manifestaciones de riqueza sobre las que se impone un tributo, que pertenece al ámbito de la reserva del legislador y, en principio, no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable o manifiestamente arbitrario, con el control que pueden ejercer los jueces a fin de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina entendió que, como principio general, el legislador, al establecer un tributo, puede utilizar la técnica de las presunciones, siendo que:

---

<sup>425</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **H. 442. XXXVIII; REX.** Hermitage S.A. c/Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título5 - ley 25.063 s/s/ proceso de conocimiento. Mayoría: Lorenzetti, Fayt, Petracchi, Maqueda, Zaffaroni. Disidencia: Highton de Nolasco, Argibay. Publicado el 15 de junio de 2010, T. 333, P. 993. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen. 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 Pública, 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 y irrespetado por tales aseguramientos.

Se señala, por lo tanto, que entre la seguridad jurídica (principio que informa el deber de tributar) y la aplicación del principio de la capacidad contributiva (que protege al contribuyente), en la visión interpretativa de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, debe prevalecer este último, puesto que se trata de una garantía constitucional de los contribuyentes. Es que el impuesto no es simple fuente de recaudación del Estado, sino verdadero instrumento de realización de justicia. El principio de la capacidad contributiva funciona como un medio disponibilizado al Estado tanto para aumentar los tributos a los contribuyentes económicamente más favorecidos, como para crear beneficios para regiones más pobres.

c) sobre los criterios de determinación de las diversas categorías de contribuyente.

Enmienda: Constitución Nacional: Derechos y garantías. Igualdad. Si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica<sup>426</sup>.

---

<sup>426</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **L. 29. XXII**. Caso López López, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones. Magistrados: Levene, Cavagna Martínez, Fayt, Belluscio, Petracchi, Barra, Nazareno, Boggiano. Publicado el 15 de octubre de 1991, T. 314, P. 1293. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina percibe que de hecho todos los impuestos deben responder a una capacidad contributiva, pero, “la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica”. Significa decir que:

El valor económico de los bienes [...] que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son solo indirectamente (Caso López, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones).

De tal manera, admitido que los impuestos ultrapasan, en las sociedades modernas, los fines exclusivamente fiscales en su determinación, se puede considerar no sólo la mayor o la menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor y menor deber de contribuir, “que no sólo tiene como razón de ser la capacidad económica de quien contribuye”.

Así, en la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, por las características de los bienes; por el modo de poseerlos o explotarlos; por la mayor o menor vinculación del propietario con el país en que la riqueza tributada tenga su asiento o fuente; por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., “ese deber puede ser mayor teniendo por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa”. Este es el principio que la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina lleva utilizando para basar el reconocimiento “de sobretasas o recargos al ausentismo o al latitradió”.

Por otro lado, aun según la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, el principio de la capacidad contributiva no puede ser libremente aplicado:



Enmienda: Impuesto: principios generales. Ejecución fiscal. Multas. El hecho de que la sanción pecuniaria prevista, consistente en el cuádruplo de los montos oportunamente omitidos, comprometa el giro comercial del establecimiento de propiedad de la ejecutada, generando situaciones de desempleo, no basta para concluir que se encuentre vulnerado el principio de capacidad contributiva. - Del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema - [...] <sup>427</sup>.

Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, capacidad contributiva y capacidad económica son expresiones distintas, porque aunque todo impuesto tenga que responder a una capacidad contributiva (en el sentido de capacidad económica), la determinación de las diversas categorías de contribuyentes, es decir, la medida en que cada uno debe contribuir (en el sentido de capacidad contributiva) con relación a determinado impuesto se puede hacer por motivos distintos “de una sola medida de su capacidad económica”<sup>428</sup>.

Significa decir que la creación de un nuevo impuesto depende de la existencia de la manifestación de la capacidad económica o riqueza tributable, pero, ese no es el único elemento que el legislador deberá tener en cuenta para determinar el valor del tributo porque, para eso, el Estado puede ponderar otras circunstancias que justifiquen distintas medidas a respecto del monto que cada uno debe contribuir.

Con efecto, para la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, es fundamental que, en la institución de impuestos, sea posible distinguir capacidad contributiva en sentido amplio de capacidad meramente económica, porque si de un lado es necesaria la verificación de cierto bienestar económico, también son válidas las categorías basadas en razones de conveniencia, justicia social y de bien común,

---

<sup>427</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **F. 1735. XL. REX.** Fisco Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Nicola, María del Carmen s/ ejecución fiscal. Mayoría: Petracchi, Highton de Nolasco, Fayt, Maqueda, Lorenzetti. Disidencia: Zaffaroni, Argibay. Publicado el 30 de mayo de 2006, T. 329, P. 2152. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

<sup>428</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 63.

aunque ajenas a simple medida de la capacidad económica de los afectados<sup>429</sup>.

Una de las principales dificultades enfrentadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina fue buscar embasamiento y legitimidad a la aplicación del principio de la capacidad contributiva en el principio de la legalidad consagrado en el artículo 16, de la Constitución de la Nación Argentina, *in verbis*:

Artículo 16º: la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales antes 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.

Durante mucho tiempo la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina entendió que había igualdad cuando eran iguales las circunstancias constitutivas de los hechos ocurrentes, hasta que en la sentencia del ya citado caso “Mario B. Gaviña, por sí y sus hermanos, contra la Provincia de Buenos Aires”, del 13 de diciembre de 1947 (*Fallos* 209:431), el juez identificó un criterio positivo para dar contenido al principio de la capacidad contributiva, es decir, igualdad de condiciones para institución de impuesto y lo mismo que igualdad de situación de la capacidad contributiva.

Desde entonces “se entiende que se afianza y respeta el principio cuando la ley otorga el mismo tratamiento tributario a quienes están en la misma situación de capacidad contributiva”<sup>430</sup>.

Como visto, el concepto de capacidad contributiva, para la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, no se agota en la capacidad económica del contribuyente, es decir, el legislador empieza con la apreciación de la realidad económica, pero puede concluir efectuando distinciones sin, con eso, herir el precepto de la igualdad.

---

<sup>429</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 63.

<sup>430</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 68.

Debido a eso, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ha enunciado que en muchas ocasiones la igualdad de capacidad económica no determina, obligatoriamente y de forma absoluta, el mismo tratamiento tributario, admitiendo que aun ocurriendo igual capacidad contributiva y económica, si existe razones serias que permitieron efectuar distinciones es posible otorgar un distinto tratamiento tributario. Para estos casos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina exige la verificación de elementos de juzgamiento que resulten relevantes, como la protección del fomento de determinadas actividades.

Es que en la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, el principio de que la igualdad es la base del impuesto no impide que la legislación infraconstitucional contemple, de modo distinto, situaciones que se conforman de modo diferente, siempre que el criterio diverso no sea arbitrario, no responda a hostilidades o a grupos de personas determinadas o implique en favor o privilegio de una persona o grupo.

De acuerdo con Jorge Héctor Damarco<sup>431</sup>, el criterio de distinción en materia impositiva no debe referirse sólo al carácter económico. Es posible validar, en una misma realidad económica, categorías basadas en razones de conveniencia, de justicia social y de bien común. Por eso señala la importancia de distinguirse la capacidad contributiva como base de los impuestos, de la capacidad contributiva transformada, por el legislador, en obligación jurídica.

En ese sentido ya decidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, *in verbis*:

Enmienda: Constitución Nacional: derechos y garantías. Igualdad. El artículo 16, de la Constitución Nacional no impide que la legislación contemple de manera distinta, situaciones que estime diferentes, con tal que el criterio de distinción no sea arbitrario, no responda a un propósito de hostilidad a personas o grupos de personas determinadas o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo. El criterio de distinción en materia impositiva no debe, imprescindiblemente, referirse a consideraciones económicas, siendo válidas las

---

<sup>431</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 69

categorías fundadas en razones de conveniencia, justicia social y de bien común, ajenas a la simple medida de la capacidad contributiva de los afectados<sup>432</sup>.

En las justificativas y bases de su parecer, que fue seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, Juan Álvarez, entonces procurador general, dijo que de acuerdo con el régimen impositivo argentino, nunca fue considerado inconstitucional la coexistencia de un impuesto sobre el capital inmueble y otro sobre la renta del mismo inmueble. Tal sistema, cuestionable o no financieramente hablando, no es por su naturaleza violatorio de normas constitucionales, pudiendo resultar inconciliable si la superposición produce confiscación de capital o de renta.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina há dicho que la legislación impositiva puede, constitucionalmente, perseguir no sólo un propósito fiscal, sino también de justicia social, como sucede con la mayor tasa de la contribución territorial exigida de los propietarios de grandes extensiones de bienes inmuebles, calculada sobre el valor de los mismos<sup>433</sup>.

Así, aún según la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede ser hecha por motivos distintos de la medida económica de la capacidad revelada por el valor de la riqueza tributada. Siendo el tesoro público y el régimen que lo constituye instrumentos de gobierno que tienden a obtener el bien común, es necesario tener en cuenta el mayor o menor deber de contribuir que corresponda a cada uno según su condición y la función de sus riquezas en la vida social, apreciando todo eso desde el punto de vista de las exigencias del bien común, en el que todo bien particular tiene su base y requisito. De tal modo, pueden ser desiguales valores económicamente equivalentes o el contrario, pues la

---

<sup>432</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 210: 500**. Banco del Río de la Plata *versus* Provincia de Buenos Aires. Publicado el 02 de abril de 1948. Tomo 210, p. 500 Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

<sup>433</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 210: 284**. Delia Onorino Zeyra de Claypole y otros *versus* Provincia de Buenos Aires. Fallo de la Corte Suprema de 03 de marzo de 1948. Publicado el 02 de abril de 1948. Tomo 210, p. 284. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

igualdad jurídica con que se constituye el orden de la sociedad es una igualdad proporcional (Fallos 210: 284).

Esta Corte ha declarado reiteradamente que la garantía de la igualdad delante de la ley y de las cargas públicas no impide que la legislación considere, de manera diferente, situaciones que estimen diversas, con la restricción de que el criterio de distinción no sea arbitrario ni responda a un simple propósito de injusta, hostilidad o privilegio indebido (Fallos 210: 284).

Tratándose de impuesto se ha declarado que respetando los requisitos legales, es necesario crear categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes. Y, específicamente, que el propósito no solamente fiscal, sino también de justicia social persiguiendo mediante el impuesto, no se haga a la orilla de las normas de la Constitución Nacional.

Todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, pero, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede ser hecha por motivos distintos del promedio económico de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina, por sí sólo, y a veces no determina de ninguna manera, las distintas categorías de contribuciones ni las que el régimen impositivo hace de los bienes tributados y de la situación de los contribuyentes a su respecto.

En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos, o que lo son sólo de forma directa. Tanto el tesoro público, como el régimen impositivo con el que está contribuido ese erario público, son instrumentos de gobierno, y para la obtención del bien común, que es la finalidad de todo sistema tributario argentino, es necesario considerar no exclusivamente la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir que tiene razón de ser distinta de sólo la capacidad económica de quien contribuye.

En la vida social, la función de los bienes o riquezas, teniendo en cuenta la imposición de contribuciones, no es exclusivamente económica. Es desde el punto de vista del que requiere el bien de la comunidad - base y requisito de todo bien particular de quien la constituye - que debe

ser apreciada la condición de cada uno de los contribuyentes y determinada la función de los distintos bienes en especie de riquezas, cuando se trata de igualar las obligaciones de los primeros y las posibilidades de los segundos en respecto a los fines del Estado en vista de los que se establecen los sistemas impositivos y para cuyo servicio se forma el erario público. Y desde este punto de vista, pueden ser desiguales los valores económicamente equivalentes o lo contrario pues la igualdad jurídica con que se constituye el orden de la sociedad es una igualdad proporcional.

Todo eso se sistematizó por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina en dos expresiones frecuentemente empleadas en sus decisiones relacionadas a la garantía de la igualdad: a) las leyes deben tratar igualmente a los iguales en iguales circunstancias; b) como ésta debe tener en cuenta tanto las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en materia regulada por el régimen legal de que se trata - para determinar quiénes son iguales - como la relación en que la particular obligación impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación - para determinar si son o no iguales las circunstancias - las leyes pueden y deben establecer categorías diferentes a condición de que la distinción sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata (Fallos 210: 284).

En ambas las determinaciones se trata de trascender las apariencias de la igualdad aritmética para discernir desigualdades esenciales y encontrar el modo de compensarlas por medio de obligaciones o exenciones legales que igualen, ante la ley, a todos los comprendidos en su régimen. La medida común de referencia es el bienestar general, o bien común, al que debe ordenarse tanto el comportamiento de los particulares como la acción de la autoridad gobernante, porque todo bien particular tiene en el bien común su base y requisito.

d) capacidad contributiva como medida limitada a apenas una clase de tributos: los impuestos.

La capacidad contributiva constituye la base de los impuestos, es decir, “la capacidad contributiva es la causa del impuesto”. Por eso, el hecho generador de este tributo implica siempre una manifestación de capacidad contributiva<sup>434</sup>.

Con efecto, la determinación de la capacidad contributiva tributada en cada caso particular, cuando se traban disidios entre la Administración Tributaria y sus contribuyentes, requiere la producción de elementos de juicio suficientes para formar convicción de su exacta dimensión, por que de ella dependerá el monto de la obligación. El hecho generador del impuesto que exterioriza la capacidad contributiva, siempre tiene un aspecto material que lo vuelve real y que, a la vez, constituye, una vez cuantificado, la base de cálculo o de imposición o base imponible del impuesto. La mayoría de los conflictos que separan la Administración Tributaria de los contribuyentes se refiere a la determinación de la medida de la dicha base de imposición, es decir, a la efectiva y concreta medida de la capacidad contributiva alcanzada por el impuesto<sup>435</sup>.

Por lo tanto, es necesario demostrar la medida del hecho generador, cuantificado por la materia imponible. Y eso depende de la prueba de la cuantificación de la capacidad contributiva efectuada por la ley, en un hecho preciso y concreto de la realidad fáctica. Por ejemplo, en el caso “Kellogg”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina decidió por la necesidad de la prueba de la dimensión del hecho generador, por medio de la aplicación del principio de la realidad económica, de la siguiente manera:

Enmienda: [...]. Impuesto: principios generales: corresponde rechazar la impugnación de la Dirección General Impositiva - DGI, que sólo radica en la circunstancia de que la actuación del conjunto padece, en el caso de sociedades que poseen personalidad jurídica independiente reconocida para nuestro derecho, una modificación deliberada de su capacidad

---

<sup>434</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 70.

<sup>435</sup> DAMARCO, Jorge Héctor. *Op. cit.*, p. 70.

contributiva en detrimento del interés fiscal, si tal afirmación no fue demostrada en la causa [...] <sup>436</sup>.

Así, para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador del tributo es necesario atender para los actos, las situaciones y las relaciones económicas que los contribuyentes efectivamente realicen, persigan o establezcan. Para configurar la total intensidad del contribuyente, es necesario priorizar la situación económica real, independientemente de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica.

Antes de eso la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ya se había pronunciado a respecto de la aplicación del denominado “principio de la realidad económica”, como se observa con las siguientes decisiones:

Enmienda: Impuesto a los réditos: Principios generales. Si bien la legislación impositiva ha incorporado el principio llamado de la realidad económica, la oportunidad de su aplicación no puede quedar librada a la voluntad del contribuyente para permitirle, mediante un repentino cambio de método en la valuación de sus inventarios obtener una posición favorable en la liquidación de sus obligaciones impositivas. Para evitarlo se ha establecido la necesidad de la autorización previa de la Dirección General Impositiva y las normas sobre las fechas a partir de las cuales esa autorización será aplicable <sup>437</sup>.

En el mismo sentido, inclusive citando esta sentencia del 06 de diciembre de 1961 - Fallos: 237: 246”:

Enmienda: Impuesto. Facultades impositivas de la Nación, provincias y municipalidades. El conjunto de facultades impositivas de las provincias, inherentes a la noción jurídica de autonomía, comprende la de emplear los medios o procedimientos legales necesarios para lograr una mayor justicia en la distribución de las cargas tributarias, una más

---

<sup>436</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 307: 118**. Kellogg CO. Arg. S.A.C.I. y F. Fallo de la Corte Suprema, de 26 de febrero de 1985. Tomo 307, p. 118. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

<sup>437</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 237: 246**. S. A. Pastoril y Agrícola "La Guasuncha" (en liquidación) *versus* Nación Argentina. Fallo de la Corte Suprema, de 13 de marzo de 1957. Tomo 237, p. 246. Disponible em: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso em: 10 feb. 2012.



equitativa proporción entre los gravámenes y la capacidad contributiva de los particulares y, en su caso, una mejor recaudación de los recursos. Entre dichos medios o procedimientos legales figura la aplicación del llamado principio de la realidad económica<sup>438</sup>.

Por lo tanto, el principio de la realidad económica constituye uno de los principales soportes en que se apoya el ejercicio del poder de tributar de la Nación Argentina. Entonces, las disposiciones basadas en el principio de la realidad económica deben merecer una interpretación judicial particularmente cuidadosa. Eso es así en Argentina en razón de que, al funcionar, en la práctica, como impeditivas de evasión total o parcial de los impuestos, las referidas disposiciones se revisten de gran importancia dentro de la política financiera de aquel país.

Eso todo demuestra que, en Argentina, aunque la capacidad contributiva no sea un principio constitucional expresado, tiene respaldo en el derecho positivo, amplia aceptación doctrinaria y plena adhesión jurisprudencial.

En el orden jurídico, formado a partir de la Constitución de la Nación Argentina, el principio de la capacidad contributiva se vincula, obligatoriamente, a los principios de derecho tributario consagrados de forma expresada o implícita en el texto constitucional, tales como: de la legalidad, de la igualdad, de la proporcionalidad, de la equidad e de la no confiscación.

Con base en la doctrina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina entiende que la capacidad contributiva, además de justificar

---

<sup>438</sup> Del cuerpo de la sentencia se extrae lo siguiente: “7) Que ese conjunto de facultades, inherentes a la noción jurídica de autonomía, comprende, sin duda, la de emplear los medios o procedimientos legales necesarios para lograr una mayor justicia en la distribución de las cargas tributarias, una más equitativa proporción entre los gravámenes y la capacidad contributiva de los particulares y, en su caso, una mejor recaudación de los recursos [...]. Y entre estos medios o procedimientos legales figura, precisamente, la aplicación de lo que esta Corte ha llamado el ‘principio de la realidad económica’ (Fallos: 237: 246 y causa ‘Huart c/ D. G. Impositiva’, sentencia del 19 de mayo de 1961)” CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 251: 379**. Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c/ Prov. de Buenos Aires. Fallo de la Corte Suprema, del 06 de diciembre de 1961. Tomo 251, p. 379. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012).

racionalmente la existencia de impuestos, también limita la arbitrariedad del legislador, evitando el ejercicio abusivo de su poder de tributar.

Para tanto, se somete al principio de la legalidad, en la medida en que la justificativa de la base y medida de un impuesto en el principio de la capacidad contributiva supone, obligatoriamente, la existencia de una norma y de una manifestación de capacidad contributiva. Debido a eso, y de conformidad con lo dispuesto por la Constitución de la Nación Argentina, es necesario que el órgano legislativo haya editado una ley describiendo el hecho exteriorizante de la capacidad contributiva, cuya ocurrencia producirá el nacimiento de la obligación jurídica.

La ley debe describir el hecho que generará la obligación impositiva, los sujetos obligados a su pago, el monto a ser cobrado y las eventuales exenciones.

Desde el punto de vista jurídico constitucional eso debe ser así porque la ley es el medio por el que se manifiesta el poder tributario del Estado. Este como facultad de crear tributos es consustancial a la existencia del Estado y las constituciones confieren su ejercicio al órgano legislativo. Así lo establece el artículo 17, de la Constitución de la Nación Argentina, al enunciar el principio de la legalidad de los tributos cuando prescribe que solamente el Congreso fija las contribuciones a las que se refiere el artículo 4º. El mismo texto constitucional reitera con énfasis al principio cuando en el artículo 75 le atribuye al Congreso de la Nación Argentina la atribución de dictar las leyes que establezcan los derechos de importación y exportación y, en las circunstancias indicadas por dichas normas, los impuestos directos e indirectos.

En Argentina, la ley es esencial para la existencia del impuesto porque es una obligación jurídica que surge con la ley - o otro acto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina equipare a la ley. No existe en Argentina ninguna posibilidad de la edición de decretos, por el Poder Ejecutivo, creando tributos aunque con base en necesidad y urgencia en materia tributaria.

La capacidad contributiva sólo adquiere realidad jurídica por la ley que establece el impuesto. Sin ley no hay impuesto y, como

consecuencia, también no existe el principio de la capacidad contributiva. Sólo con la ley que crea el impuesto, es que el principio de la capacidad contributiva adquiere dimensión jurídica.

Por otra parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ya tuvo la oportunidad de confirmar el entendimiento de que en materia tributaria el principio de la legalidad figura como garantía sustancial de los contribuyentes:

Enmienda: Impuestos y contribuciones. Principio de legalidad. Principio de reserva. El principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en dicho campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, por lo que tal principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. - Del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema -<sup>439</sup>.

No hay como hablar en tributo sin anterior sanción legal, porque se trata de imposición, es decir, no existe ningún acuerdo de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, puesto que los tributos no son obligaciones que emergen de contratos, sino su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de poder público.

## 5.2 EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA INTERPRETACIÓN DEL SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL BRASILEÑO

---

<sup>439</sup> CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **C. 1842. XLIII; REX - Fallo 332: 2872.** Consolidar S.A. - ART c/Superintendencia Riesgos Trabajo - rsls. 39/98 y 25.806 y 25.806/98 s/proceso de conocimiento. Fallo de la Corte Suprema, de 20 de diciembre de 2009. Tomo 332, p. 2872. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

En Brasil el principio de la capacidad contributiva viene expresado en el texto de la Constitución Federal de 1988 y ampliamente aplicado por el Supremo Tribunal Federal.

Antes de presentar algunas decisiones jurisprudenciales sobre la aplicación del principio de la capacidad contributiva por el Supremo Tribunal Federal Brasileño, importa la información de que en 2008 Leonel Cesarinho Pessôa<sup>440</sup> hizo una investigación amplia, a partir del sitio electrónico oficial del Supremo Tribunal Federal, sobre la aplicación del principio de la capacidad contributiva por el Supremo Tribunal Federal, con el objetivo de demostrar si el principio de la capacidad contributiva lleva siendo aplicado, en Brasil, para proteger los intereses del contribuyente o de la Administración Tributaria y la conclusión fue de que “en Brasil, aunque a veces el principio haya sido utilizado en la protección del interés del contribuyente, fue casi siempre aplicado para la protección del interés del Fisco”.

Pero, no es ese el vértice del objeto investigador de esa investigación. De hecho, no se busca, a principio, identificar si el Supremo Tribunal Federal aplica el principio de la capacidad contributiva en razón del interés protegido. Lo que se pretende es sólo verificar como el Supremo Tribunal Federal lleva interpretando la Constitución Federal de 1988 en la aplicación del principio de la capacidad contributiva.

a) La aplicación de la capacidad contributiva por el Supremo Tribunal Federal antes de la Constitución Federal de 1988:

Los principios constitucionales funcionan como protectores de los ciudadanos en faz de los poderes del Estado, instituidos para crear una relación de equilibrio de los derechos y obligaciones de los particulares y

---

<sup>440</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** In: *Revista Direito GV*, vol. 5 nº 1. Caderno “A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Debate”. São Paulo, jan./jun. 2009. Disponible en: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1808-24322009000100005&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1808-24322009000100005&script=sci_arttext)>. Acceso el: 12 feb. 2012. p. 1.

el poder público. Entre los varios principios constitucionales que pretenden dar garantías a los ciudadanos está el principio de la capacidad contributiva, precepto que hoy orienta todo el derecho tributario brasileño.

Sin embargo, no se trata de un principio nuevo en el orden jurídico brasileño. Como visto en el ítem 2.1 (estructura histórica e institucional de la capacidad contributiva), el principio de la capacidad contributiva surgió en Brasil en la Constitución del Imperio de 1824, cuyo inciso XV, del artículo 179, disponía que “nadie será ejemplo de contribuir para las expensas del Estado en proporción de sus bienes” (*sic*).

Las Constituciones que sucedieron la Constitución Política del Imperio de Brasil, del 25 de marzo de 1824, hasta la Constitución de los Estados Unidos de Brasil, del 18 de septiembre de 1946 (Constituciones Federales de 1891, de 1934 y de 1937), no hicieron mención directa a la capacidad contributiva.

Fue con el advenimiento de la Constitución de los Estados Unidos de Brasil, del 18 de septiembre de 1946 que el principio de la capacidad contributiva resurge con mayor literalidad y efectividad si comparado con la Constitución del Imperio de 1824. Así disponía el artículo 202, de la Constitución de los Estados Unidos de Brasil, del 18 de septiembre de 1946: “los tributos tendrán carácter personal, siempre que eso sea posible, y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente”.

Después de eso, en 1964, Brasil vivió un Golpe Militar, siendo que el principio de la capacidad contributiva acabó derogado por la Enmienda Constitucional nº 18, del 01 de diciembre de 1965 y eliminado de la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1967 y de la reforma promovida por la Enmienda Constitucional nº 1, del 17 de octubre de 1969.

Sólo con el restablecimiento del Régimen Democrático, en 1988, es que el principio de la capacidad contributiva volvió a figurar como principio constitucional, definido expresamente como “capacidad económica del contribuyente”.

Desde entonces, en Brasil, el principio de la capacidad contributiva tiene eficacia inmediata, es decir, el legislador es obligado a aplicarlo en los casos de impuestos personales, bajo pena de inconstitucionalidad de la ley.

Haciéndose una búsqueda en el sitio electrónico oficial del Supremo Tribunal Federal, se identificaron algunas pocas decisiones jurisprudenciales anteriores a la Constitución Federal de 1988, y con fecha de 1962 a 1963, cuando en vigor la Constitución de los Estados Unidos de Brasil, del 18 de septiembre de 1946. Después de eso ocurre un silencio inclusive jurisprudencial sobre el tema, volviendo a formar parte de la pauta del Supremo Tribunal Federal en 1987, cuando ya en andamio la edición de la Constitución Federal de 1988, como se pasa a observar:

En 1962 el Supremo Tribunal Federal entendió como constitucional la Administración Tributaria tomar por base para incidencia tributaria la capacidad económica del contribuyente: “enmienda: impuesto de industrias y profesiones. Constitucional que el Fisco, tome por base para incidencia la capacidad económica de contribuyente”<sup>441</sup>.

En la base de su voto, el entonces relator Cunha Mello afirmó que “el legislador municipal no está exorbitando. Está tributando ‘según la capacidad económica del contribuyente’, lo que recomendado en hora propicia por la Constitución Federal de 1946, artículo 202”. El juez informa que el Supremo Tribunal Federal ya había rechazado en otras ocasiones a presentaciones de inconstitucionalidad en procesos de misma situación tipo, considerando legítimo y constitucional, el impuesto proporcional al valor del movimiento económico, negando que eso identifique la tributación como impuesto sobre la renta, porque “en el impuesto sobre la renta se consideran las ganancias, aquí, la receta bruta, dé la misma ganancias o no”.

---

<sup>441</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 9.568**. Tribunal Pleno. Relator: Cunha Mello. Juzgado el 09 de julio de 1962. Publicado en el DJ de 29 de noviembre de 1962, p. 03611. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

En el mismo sentido, aún en 1962, el mismo relator anunció la siguiente decisión:

Enmienda: - Impuesto de industrias y profesiones con base en el movimiento económico declarado, y apurado, según la naturaleza de la actividad. Ninguna hostilidad a la Constitución en que eso se exija. Por el contrario, es ese tributar según la capacidad económica del contribuyente, lo que es recomendado por esa misma Constitución en su artículo 202<sup>442</sup>.

Más una decisión similar del Supremo Tribunal Federal emitida en 1962: “enmienda: impuesto de industrias profesiones. Puede alcanzar cualquier actividad rentable y debe tener carácter personal siempre que sea posible la graduación según la capacidad económica del contribuyente”<sup>443</sup>.

El relator Cunha Mello, cuando anunció su voto en este recurso, constató que “es preponderante y definitivo en la Jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal el punto de vista que el impuesto de industrias y profesiones puede alcanzar cualquier actividad rentable” teniendo en cuenta lo dispuesto en la Constitución Federal de 1946 (artículo 202), es decir, que los tributos deben tener carácter personal siempre que sea posible graduación según la capacidad económica del contribuyente. Señala que “no es nuevo este sistema de tributación. Los romanos lo conocieron bajo el nombre de *collatio lustralis* y los portugueses lo llamaban de *fintas*, mientras los franceses lo trataban como “tributo de las patentes”.

Ya con reflejos del régimen democrático que se asomaba, bajo influencia doctrinaria, en 1987 el Supremo Tribunal Federal reafirma la aplicación de la capacidad contributiva, aun antes de su resurgimiento como principio constitucional:

---

<sup>442</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 8.903 / BA**. Tribunal Pleno. Relator: Cunha Mello. Juzgado el 09 de julio de 1962. Publicado en el DJ del 18 de octubre de 1962. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

<sup>443</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 50.538**. Segunda Turma. Relator: Cunha Mello. Juzgado el 16 de octubre de 1962. Publicado en el DJ del 02 de mayo de 1963. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

Enmienda: Tributario. Impuesto sobre servicio - ISS en el alquiler de bienes muebles. Lo que se señala, *utilitatis causa*, en el alquiler de bienes muebles, no es sólo el uso y gozo de la cosa, sino su utilización en la prestación de un servicio. Se tiene en cuenta la realidad económica, que la actividad que se presta con el bien mueble, y no la mera obligación de dar, que caracteriza el contrato de alquiler, según el artículo 1.188 del Código Civil [de 1916, hoy derogado por el Código Civil de 2002]. En el alquiler de grúas, lo que tiene relieve y la actividad con ellos desarrollada, que adquiere consistencia económica, de modo a tornarse un índice de capacidad contributiva del impuesto sobre servicios. Recurso no conocido<sup>444</sup>.

Citando a Amilcar de Araújo Falcão, el relator Carlos Madeira argumenta que lo que se señala en el contrato de arrendamiento no es sólo el uso y gozo de la cosa, sino su uso en la prestación de servicio. Ahí está el hecho generador del impuesto sobre servicios. Se tiene en cuenta la realidad económica, que es la actividad que se presta con el bien mueble, y no la mera obligación de dar, que caracteriza el arrendamiento. Sólo así el poder de tributar puede alcanzar la relación jurídica teniendo en cuenta su consistencia económica.

b) Para el Supremo Tribunal Federal, todos los tributos se someten al principio de la capacidad contributiva.

En el sentido de que todos los tributos se someten al principio de la capacidad contributiva, y no sólo los impuestos, por lo menos en relación a uno de sus tres aspectos, es decir, objetivo, subjetivo y proporcional, independientemente de clasificación extraída de criterios puramente económicos:

Enmienda: Agravación regimental. Tributario. Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores. IPVA. Progresividad. 1. Todos los tributos se someten al principio de la capacidad contributiva (precedentes), al menos en relación a uno de sus tres aspectos (objetivo, subjetivo y proporcional), independientemente de clasificación extraída de criterios

---

<sup>444</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 112.947 / SP**. Segunda Turma. Relator: Carlos Madeira. Juzgado el 19 de junio de 1987. Publicado en el DJ del 07 de agosto de 1987, p. 15439. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 10 feb. 2012.



puramente económicos. 2. Pero, las razones no permiten vislumbrar la mala utilización de criterios como esencialidad, frivolidad, utilidad, adecuación ambiental etc. Considerado este proceso, de alcance subjetivo, la alegación de incompatibilidad constitucional no puede ser genérica. 3. En relación a la fijación de la base de cálculo, se aplican las mismas bases, dado que el agravante no demostró a tiempo y modo propio la inadecuación de los criterios legales adoptados. Agravación regimental a la que se niega proveimiento<sup>445</sup>.

Ejemplos de tributos, diferentes de impuestos, sometidos al principio de la capacidad contributiva:

b.1) Tasa de la Comisión de Valores Mobiliarios - CVM debida por autónomos:

Enmienda: 1. Acción Directa de Inconstitucionalidad. 2. Artículo 3º, de la Ley nº 7.940, del 20 de diciembre de 1989 [instituye la Tasa de Fiscalización de los Mercados de Títulos y Valores Mobiliarios], que consideró a los auditores independientes como contribuyentes de la tasa de fiscalización de los mercados de títulos y valores mobiliarios. 3. Ausencia de violación al principio de la equidad, haya vista el diploma legal en haber establecido valores específicos para cada grupo de contribuyentes, siendo estos fijados según la capacidad contributiva de cada profesional. 4. Tasa que corresponde al poder de policía ejercido por la Comisión de Valores Mobiliarios, en los términos de la Ley nº 5.172, del 25 de octubre de 1966 - Código Tributario Nacional. 5. Acción Directa de Inconstitucionalidad que se juzga improcedente<sup>446</sup>.

En su voto, el juez Gilmar Mendes analiza que el criterio adoptado por el legislador para el cobro de la referida tasa visa realizar el principio constitucional de la capacidad contributiva, también aplicable a esa modalidad de tributo, principalmente cuando la tasa tiene el ejercicio del poder de policía como hecho generador, concluyendo que “en el caso de la Tasa de Fiscalización de la Comisión de Valores Mobiliarios - CVM la

---

<sup>445</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 406.955 AgR/MG**. Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 04 de outubro de 2011. Publicado en el DJe-203 del 20 de octubre de 2011. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

<sup>446</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 453/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Gilmar Mendes. Juzgado el 30 de agosto de 2006. Publicado en el DJ del 16 de marzo de 2007, p. 00019. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

variación de los valores lanzados no sólo refleja la capacidad contributiva del interesado” como también “espeja la cantidad necesaria de servicio público dispensado, *uti singuli*, y que debe ser remunerado en la exacta proporción del trabajo de fiscalización efectuado”.

b.2) Tasa de la Comisión de Valores Mobiliarios de escala de acuerdo con el porte del contribuyente:

Enmienda: Constitucional. Tributario. Tasa de fiscalización de los mercados de títulos y valores mobiliarios. Tasa de la Comisión de Valores Mobiliarios - CVM. Ley nº 7.940, del 20 de diciembre de 1989. Hecho generador. Constitucionalidad. I - La tasa de fiscalización de la Comisión de Valores Mobiliarios tiene por hecho generador el ejercicio del poder de policía asignado a la Comisión de Valores Mobiliarios - CVM. Ley nº 7.940, del 20 de diciembre de 1989, artículo 2º. Su variación, en función del patrimonio neto de la empresa, no significa sea dicho patrimonio a su base de cálculo, aun porque se tiene, en el caso, un tributo fijo. Su constitucionalidad. II - Recurso Extraordinario no conocido<sup>447</sup>.

El debate giró alrededor de la base de cálculo de la imposición, fijada a partir del patrimonio neto de la empresa. En su voto, Carlos Velloso reproduce la doctrina de Hugo de Brito Machado, en los siguientes términos:

[...] Señaló, finalmente, que la Tasa de Fiscalización de que se cuida se destina al coste de actividad desarrollada por la Comisión de Valores Mobiliarios, en provecho directo de aquellos que participan del mercado de valores mobiliarios. Su cobro, por lo tanto, realiza el principio de la justicia tributaria. Pagan aquellos que se benefician directamente de la actividad estatal respectiva. Sería injusto que la sociedad tuviese de remunerar, por vía de impuestos, la actividad de la Comisión de Valores Mobiliarios - CVM, que se refiere directamente a un segmento de la sociedad, perfectamente identificado, compuesto por las personas que participan del mercado de valores mobiliarios. Por señal, uno de los segmentos de la sociedad brasileña dotado de mayor capacidad contributiva, relativamente a la mayoría de la población.

---

<sup>447</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 177.835**. Tribunal Pleno. Relator: Carlos Velloso. Juzgado el 22 de abril de 1999. Publicado en el DJ del 25 de mayo de 2001, p. 00018. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

Para, al final, decidir que “lo que la ley busca realizar, con la variación del valor de la tasa, en función del patrimonio neto de la empresa, es el principio de la capacidad contributiva”, en la forma del párrafo 1º, del artículo 145, de la Constitución Federal de 1988.

En la interpretación del Supremo Tribunal Federal por medio del juzgamiento de Carlos Velloso, el referido dispositivo constitucional dice respecto al impuesto, sin embargo, en su pensamiento, no existe obstáculo en el intento de aplicarlo relativamente a las tasas, principalmente cuando se trata de tasa que tiene como hecho generador el poder de policía.

### b.3) Contribución de iluminación pública.

Enmienda: Constitucional. Tributario. Recurso Extraordinario interpuesto contra decisión proferida en acción directa de inconstitucionalidad estatal. Contribución para el Coste del Servicio de Iluminación Pública - COSIP. Artículo 149-A de la Constitución Federal de 1988. Ley Complementaria nº 7, de 2002, del Municipio de São José, en el Estado de Santa Catarina. Cobro realizado en la factura de energía eléctrica. Universo de contribuyentes que no coincide con el de beneficiarios del servicio. Base de cálculo que tiene en cuenta el coste de la iluminación pública y el consumo de energía. Progresividad de la alícuota que expresa el pago de las expensas incurridas por el municipio. Ofensa a los principios de la equidad y de la capacidad contributiva. No ocurrencia. Exacción que respeta os principios de la razonabilidad y proporcionalidad. Recurso extraordinario improveído. I - Ley que restringe a los contribuyentes de la Contribución para Coste de la Iluminación Pública - COSIP a los consumidores de energía eléctrica del municipio no ofende el principio de la equidad, ante la imposibilidad de identificarse y tributar a todos los beneficiarios del servicio de iluminación pública. II - La progresividad de la alícuota, que resulta del pago del coste de la iluminación pública entre los consumidores de energía eléctrica, no afronta el principio de la capacidad contributiva. III - Tributo de carácter *sui generis*, que no se confunde con un impuesto, porque su receta se destina a finalidad específica, ni con una tasa, por no exigir la contraprestación individualizada de un servicio al contribuyente. IV - Cobro que, además, se ajusta a los principios de la razonabilidad y de la proporcionalidad. V - Recurso extraordinario conocido sin base<sup>448</sup>.

---

<sup>448</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 573.675**. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Juzgado el 25 de marzo de 2009. Publicado en el DJ del 22 de mayo de 2009. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

En el entendimiento del relator Ricardo Lewandowski, a pesar del artículo 149-A, de la Constitución Federal de 1988 hacer mención sólo a los incisos I y III del artículo 150, de la misma Constitución, el legislador infraconstitucional, al instituir la contribución bajo examen, considerada la naturaleza tributaria del cobro, está unido a los principios generales que rigen el género, claramente al de la equidad/igualdad (artículo 150, inciso II) y al de la capacidad contributiva (artículo 145, párrafo 1º).

No obstante al artículo 145, párrafo 1º, de la Constitución Federal de 1988, que se refiere a la capacidad contributiva, hacer referencia sólo al impuesto, no hay como negar que él constituye una limitación al poder de imposición fiscal que informa todo el sistema tributario. Es cierto, sin embargo, que el principio de la capacidad contributiva no se aplica en su totalidad a todos los tributos. Lo que quiso decir la Constitución Federal de 1988 cuando afirmó que la capacidad contributiva se aplica a los impuestos, fue que se trata de un elemento esencial, mientras que en los otros tipos de tributos no funcionará siempre y en todas las hipótesis.

En resumen, para el Supremo Tribunal Federal todos los tributos se someten al principio de la capacidad contributiva, pero sólo cuanto a los impuestos es que su aplicación es obligatoria.

c) Reconocimiento, por el Supremo Tribunal Federal, de la constitucionalización del principio de la capacidad contributiva en el artículo 145, párrafo 1º, de la Constitución Federal de 1988:

Enmienda: Derecho tributario. Sustitución tributaria. Retención del 11% artículo 31 de la Ley nº 8.212, de 1991, con la redacción de la Ley nº 9.711, de 1998. Constitucionalidad. I – En la sustitución tributaria, siempre tendremos dos normas: a) la norma tributaria impositiva, que establece la relación contributiva entre el contribuyente y el fisco; b) la norma de sustitución tributaria, que establece la relación de colaboración entre otra persona y el fisco, atribuyéndole el deber de recoger el tributo en lugar del contribuyente. II - La validez del régimen de sustitución tributaria depende de la atención a ciertos límites en lo que dice respecto a cada una de esas relaciones jurídicas. No se puede admitir que la sustitución tributaria resulte en trasgresión a las normas de competencia tributaria y al principio de la capacidad contributiva, ofendiendo los derechos del contribuyente, porque al contribuyente no se sustituye en su deber fundamental de pagar tributos. Además

de eso, hay los límites a la propia institución del deber de colaboración que aseguran el tercero sustituto contra el albedrío del legislador. La colaboración de él exigida debe guardar respeto a los principios de la razonabilidad y de la proporcionalidad, no se le pudiendo imponer deberes inviables, excesivamente gravosos, desnecesarios o ineficaces. III - No hay cualquier obstáculo a que el legislador se valga de presunciones para viabilizar la sustitución tributaria, desde que no les atribuya carácter absoluto. IV - La retención y recogimiento del 11% sobre el valor de la factura se hace por cuenta del monto debido, no descaracterizando la contribución sobre la plantilla de salarios en la medida en que la anticipación es enseguida compensada por el contribuyente con los valores por él apurados como efectivamente debidos a la fuente en la base de cálculo real. Además, queda asegurada la restitución de eventuales recogimientos hechos a lo mayor. V - Inexistencia de exagero de la base económica del artículo 195, inciso I, la, de la Constitución Federal de 1988, y de violación al principio de la capacidad contributiva y a la prohibición de la confiscación, impresos en los artículos 145, párrafo 1º, y 150, inciso IV, de la Constitución Federal de 1988. Perjudicados los argumentos relativos a la necesidad de ley complementaria, manejados con base en el art. 195, párrafo 4º, que hace referencia al artículo 154, inciso I, de la Constitución Federal de 1988, porque no se trata de nueva contribución. VI - Recurso extraordinario a que se niega proveimiento. VII – A los recursos sobrestados, que aguardaban el análisis de la materia por este Supremo Tribunal Federal, se aplica el artículo 543-B, párrafo 3º, del Código de Proceso Civil<sup>449</sup>.

#### d) No existe progresividad sin capacidad contributiva

En la interpretación del Supremo Tribunal Federal, no se puede hablar en tributo progresivo cuando las alícuotas se diferencian según criterios que no tienen en cuenta la capacidad contributiva:

Enmienda: agravación regimental en el recurso extraordinario. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores - IPVA. Ley estatal. Alícuotas diferenciadas en razón del tipo de vehículo. I - Los Estados miembros están legitimados a editar normas generales referentes a la Propiedad de Vehículos Automotores - IPVA, en el ejercicio de la competencia concurrente prevista en el artículo 24, párrafo 3º, de la Constitución Federal de 1988. II - No hay tributo progresivo cuando las alícuotas son diferenciadas según criterios que no tienen en cuenta la capacidad contributiva. Agravación Regimental a que se niega proveimiento<sup>450</sup>.

---

<sup>449</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.191 / MT**. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Juzgado el 01 de agosto de 2011. Publicado en el DJe-170, del 02 de septiembre de 2011. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

<sup>450</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 414.259 AgR / MG**. Segunda Turma. Relator: Eros Grau. Juzgado el 24 de junio de 2008. Publicado en el

En este sentido el mismo Supremo Tribunal Federal<sup>451</sup> ya decidió que:

Enmienda: Tributario. Impuesto Predial y Territorial Urbano - IPTU. Municipio de São José do Rio Preto. Ley nº 5.447, de 1993, artículo 25, redacción de la Ley nº 5.722, de 1994. Presunto delito aol artículo 156, de la Constitución Federal de 1988. Alícuotas dobles, en razón de encontrarse, o no, edificado el inmueble urbano, que no se confunde con la progresividad del tributo, que el Supremo Tribunal Federal - STF tiene por inconstitucional cuando no atendido lo dispuesto en el artículo 156, párrafo 1º, aplicado con las limitaciones expresamente constantes de los párrafos 2º y 4º del artículo 182, de la Constitución Federal de 1988. Recurso no conocido<sup>452</sup>.

De hecho, no se debe confundir la existencia de alícuotas diversas, en razón de encontrarse, o no, edificado el inmueble, con la progresividad que se caracteriza por el cálculo del tributo con base en índices que aumentan o disminuyen, gradualmente, ora en atención al propietario - situación que el orden jurídico brasileño en marcha no permite -; ora en faz del inmueble, hipótesis que el Supremo Tribunal Federal declaró inconstitucional, cuando no atendido lo dispuesto en el párrafo 1º, del artículo 145, de la Constitución Federal de 1988, aplicado con las limitaciones expresamente constantes de los parágrafos 2º y 4º, del artículo 182, de la Constitución Federal de 1988<sup>453</sup>.

---

DJ-152, del 15 de agosto de 2008. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

<sup>451</sup> Más un ejemplo: “Enmienda: Tributario. Estado de São Paulo. Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores - IPVA. Ley Estatal nº 6.606, de 1989, con los cambios de las Leyes nº 7.002, de 1990 y nº 7.644, de 1991. Constitucionalidad. Carácter no progresivo. Orientación del Supremo Tribunal Federal. Regimental no provido” (STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 413.239 AgR**. Segunda Turma. Relator: Nelson Jobim. Juzgado el 20 de abril de 2004. Publicado en el DJ del 21 de mayo de 2004. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012).

<sup>452</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 229.233**. Segunda Turma. Relator: Ilmar Galvão. Juzgado el 26 de marzo de 1999. Publicado en el DJ del 25 de junio de 1999. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

<sup>453</sup> “Artículo 182: la política de desarrollo urbano, ejecutada por el Poder Público municipal, según directrices generales fijadas en ley, tiene por objetivo ordenar el completo desarrollo de las funciones sociales de la ciudad y garantizar el bienestar de sus habitantes. [...]. Párrafo 2º: la propiedad urbana cumple su función social cuando atiende a las exigencias fundamentales de ordenación de la ciudad expresadas en el

e) Capacidad contributiva y equidad:

Enmienda: Constitucional. Tributario. Sistema "simple". Ofensa al principio de la equidad. Inexistencia. Artículo 9º, de la Ley nº 9.317, de 1996. I - No hay ofensa al principio de la equidad tributaria si la ley, por motivos extrafiscales, imprime tratamiento desigual a microempresas y empresas de pequeño porte de capacidad contributiva distinta. [...]. Precedentes. II - Agravación no proveída<sup>454</sup>.

Por lo tanto, no hay ofensa al principio de la igualdad tributaria si la ley, por motivos extrafiscales, imprime tratamiento desigual a microempresas y empresas de pequeño porte de capacidad contributiva distinta.

f) Exención tributaria diferenciada autorizada por la evaluación de la capacidad contributiva del contribuyente.

Enmienda: Agravación Regimental en Recurso Extraordinario. Constitucional. Tributario. Ley nº 11.457, de 1993. Impuesto Predial y Territorial Urbano - IPTU. Exención. Inconstitucionalidad. Alegación de tratarse de "disfrazada" progresividad tributaria. Proveimiento *in pejus*. Imposibilidad. 1. Progresividad del tributo y exención. Institutos distintos. El primero constituye sanción impuesta por el inadecuado aprovechamiento de la propiedad, en los términos en que disponga la ley federal; el segundo dice respecto a la observancia a la capacidad contributiva del contribuyente. 2. Ley Municipal nº 11.457, de 1993. Impuesto Predial y Territorial Urbano - IPTU. Fijación de alícuota única para su cobro y concesión de exenciones diferenciadas, en los términos y condiciones previstos en la norma. No resignación sólo contra el sistema de exenciones. Eventual conocimiento del recurso.

---

plan director. [...]. Párrafo 4º: se faculta al Poder Público municipal, ante ley específica para área incluida en el plan director, exigir, en los términos de la ley federal, del propietario del suelo urbano no edificado, subutilizado o no utilizado, que promueva su adecuado aprovechamiento, bajo pena, sucesivamente, de: I - parcelado o edificación compulsorios; II - impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana progresivo en el tiempo; III - expropiación con pago mediante títulos de la deuda pública de emisión previamente aprobada por el Senado Federal, con plazo de rescate de hasta diez años, en cuotas anuales, iguales y sucesivas, asegurados el valor real de la indemnización y los intereses legales (Constitución Federal de 1988).

<sup>454</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **AG.REG. no Agravo de Instrumento nº 452.642 AgR / MG**. Segunda Turma. Relator: Carlos Velloso. Juzgado el 13 de diciembre de 2995. Publicado en el DJ del 24 de febrero de 2006, p. 00033. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

Consecuencia: proveimiento *in pejus*. Agravación regimental no proveída<sup>455</sup>.

De esa manera, de acuerdo con el entendimiento adoptado por el Supremo Tribunal Federal, sea para garantizar tributación diferenciada en algunas situaciones, como, por ejemplo, en la hipótesis de empresas optantes por el sistema “Simple”; sea para asegurar que las tasas sean cobradas con alícuotas distintas; o, de modo general, para asegurar la tributación en las situaciones en que exista manifestación de capacidad contributiva, el principio de la capacidad contributiva es utilizado por el Supremo Tribunal Federal, normalmente, en el sentido de que la tributación no deje de alcanzar la capacidad económica del contribuyente, en las situaciones en que se revela.

g) Principios básicos de incidencia sobre los impuestos en la visión del Supremo Tribunal Federal:

Enmienda: Recurso Extraordinario. Derecho constitucional y económico. Corrección monetaria de las tablas del impuesto sobre la renta. Ley nº 9.250, de 1995. Necesidad de ley complementaria y contrariedad a los principios de la capacidad contributiva y de la no confiscación. Recurso conocido en parte y, en la parte conocida, a él negado proveimiento. I - Ausencia de previo cuestionamiento cuanto a la alegación de inconstitucionalidad formal de la Ley nº 9.250, de 1995 por contrariedad al artículo 146, inciso III, alínea “a”, de la Constitución Federal de 1988. II - La prohibición constitucional de tributo confiscatorio y la necesidad de observarse el principio de la capacidad contributiva son cuestiones cuyo análisis depende de la situación individual del contribuyente, principalmente en razón de la posibilidad de procederse a deducciones fiscales, como se da en el impuesto sobre la renta. Precedentes. III - Según jurisprudencia reiterada de este Supremo Tribunal Federal, no cabe al Poder Judiciario autorizar la corrección monetaria de la tabla progresiva del impuesto sobre la renta en la ausencia de previsión legal en ese sentido. Entendimiento cuya base es el uso regular del poder estatal de organizar la vida económica y financiera del país en el espacio propio de las competencias de los Poderes

---

<sup>455</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **AG.REG. no Recurso Extraordinário nº 239.163 AgR / SP**. Segunda Turma. Relator: Maurício Corrêa. Juzgado el 25 de abril de 2000. Publicado en el DJ del 02 de junio de 2000, p. 00010. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.



En la ocasión el Supremo Tribunal Federal señaló la necesidad de atentarse a los principios básicos de los impuestos, aclarando que de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 1º, del artículo 145, de la Constitución Federal de 1988, los impuestos tiene, siempre que sea posible, carácter personal, siendo graduados según la capacidad económica del contribuyente, facultando a la Administración Tributaria, especialmente para conferir efectividad a lo que se dispuso sobre el ángulo personal y de la capacidad económica del contribuyente, identificar, respetados los derechos individuales y los términos de la ley, el patrimonio, los ingresos y las actividades económicas del contribuyente.

En particular, cuanto al impuesto sobre la renta y ingresos de cualquier naturaleza, se debe observar el criterio de la generalidad, de la universalidad y de la progresividad, en la forma de la ley.

A ejemplo de los tributos en general, se somete al principio de la legalidad estricta. Es decir, que el aumento de la carga tributaria, relacionado al impuesto sobre la renta y ingresos, debe resultar de ley en sentido formal y material. Entonces, se concluye que se trata de imposición distinta al capital, en sí, no pudiendo ser considerado patrimonio del contribuyente, sino la renta o ingresos (género) de cualquier naturaleza.

A partir del texto constitucional se impone, en la visión del Supremo Tribunal Federal, tal como proclamado en el Código Tributario Nacional, en el campo pedagógico, contarse con disponibilidad económica o jurídica de la renta o ingreso. Cumple establecer y observar distinciones entre institutos, expresiones y vocablos propios del derecho. Importa tener presente que simple reposición del poder adquisitivo de la moneda no se confunde con crecimiento. El primer fenómeno proviene de la necesidad

---

<sup>456</sup> STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 388.312 / MG**. Tribunal Pleno. Relatores: Marco Aurélio e Cármen Lúcia. Juzgado el 01 de agosto de 2011. Publicado en el DJe-195, del 11 de octubre de 2011. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

de alejarse los nefastos efectos de la inflación, viabilizando la estabilidad, en el mercado, de que percibido.

Como no ocurre un *plus* en la renta o en los ingresos de cualquier naturaleza, algo diverso dice respecto a adición, a crecimiento, a implicar riqueza, a refuerzo a lo que se consiguió, cambiando el contribuyente de situación cuanto a lo que percibido, cuanto a valores reales.

La progresividad, teniendo en cuenta ciertos grupos, bien como el sistema de deducciones, representando valores previamente establecidos, atiende, según las normas de regencia, a la necesidad de tenerse la delimitación del impuesto en el campo normativo, en faz del carácter personal y de la capacidad económica del contribuyente. Es decir, que la ley mide la carga tributaria proveniente del hecho de las circunstancias que la hayan motivado. Con relieve surge, por lo tanto, el momento vivido, en términos de poder adquisitivo de la moneda, pasándose a la vez a la consideración de la situación individualizada del contribuyente.

En materia tributaria, la capacidad contributiva, en términos generales, se aplica a los impuestos, sin embargo, nada impide su incidencia en otros tributos, pero para eso debe ser evaluada de forma objetiva en relación a cada uno de ellos.

La capacidad contributiva es principio autoaplicable obligatorio al legislador, al intérprete y al aplicador de la ley, en el caso de tributos personales, utilizado en Brasil como instrumento o criterio a la realización de los derechos fundamentales de propiedad, a la igualdad y a la prohibición de la confiscación, visando, en último análisis, la justicia fiscal.

## CONCLUSIÓN

La convivencia surge de la naturaleza, y con el transcurso del tiempo, se hace un grupo humano unificado, pretendiendo transformar la mera convivencia económica en verdadera convivencia humana, para ello se hace necesaria la utilización de parámetros de orientación, en otras palabras, de normas reguladoras de las acciones, rigiendo el comportamiento de los miembros y la estructura de la sociedad.

Sin embargo, para poder dictar normas, con medidas de conductas eficaces, justas y coherentes con la realidad, es necesario constituir un grupo, escogido por la sociedad, evidenciándose, con eso, que el poder del pueblo se plantea de un grupo de personas - el Gobierno - creándose, así, un verdadero Estado.

El Estado, dentro de toda la variedad de poder conferida por el pueblo, se convierte en aquella herramienta que con su uso le servirá de sostenimiento. Se está hablando del poder de tributar y de su práctica. En el ejercicio de la actividad tributaria, es titular y beneficiario el mismo (Estado); es por ello que dicho poder necesita ser limitado por medio del texto constitucional. El objetivo es que los tributos no sean ni injustos y tampoco arbitrarios, dándoles los parámetros (principios y/o derechos constitucionales, que deben ser respetados y no violados).

Después de ver qué es el poder tributario y su ejercicio, se pasó a adoptar un concepto de tributación, concibiéndola como acción con que el ciudadano entrega al Estado cierta cantidad de dinero para financiar las funciones y servicios públicos, ésta es una herramienta de la política económica y desarrolla un rol crucial en el proceso socioeconómico que significa difusión de bienestar y paz social.

El principio de la capacidad contributiva surge de la necesidad de contribuir con los gastos públicos y del principio de la igualdad de las cargas tributarias. De hecho, es deber de todo ciudadano contribuir, en la medida de sus posibilidades económicas, con la financiación de los

gastos efectuados por el Estado, ya que éste necesita recursos para satisfacer las necesidades públicas, principal razón y motivo de su propia existencia. El Estado se instituyó justamente para atender a las necesidades públicas básicas, y para ello necesita dinero, que se recauda por medio de tributos y éstos, a su vez, y dentro de lo posible, tendrán carácter personal y ser graduarán según la capacidad económica del contribuyente.

El hecho de que una persona entregue cierta cantidad de dinero al Estado, y éste utilice los valores para su propia manutención (gastos y/o servicios públicos) con el fin de causar impacto y general bienestar y paz social, dicha acción legislada deberá estar amparada dentro de los preceptos de justicia que regula la Constitución, entendiéndose eso, respetándose los derechos fundamentales y/o principios, éstos últimos que se deberán procesar en el ámbito del derecho tributario.

Es, pues, así, que con gran acierto y justificando lo que se dijo hasta ahora, que se puede afirmar que el país que no puede mantener su gobierno no puede existir como nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder mantener su gobierno es exactamente no tener medios para ejercer su soberanía, es decir, no poder existir independientemente, no poder ser libre.

Es por ello que se entiende, más que eso, se necesita contribuir para el sostenimiento de la nación, pero eso no quita haya un límite o un obstáculo, a favor del respeto de los derechos de los contribuyentes. Es ahí, entonces, que los principios del derecho tributario salen a luz. En ese sentido, como se dijo, el Estado, al crear el impuesto, éstos deben respetar los límites propios de los principios tributarios, a fin de generar la tan anhelada "paz social".

Con efecto, para recaudar recursos necesarios al mantenimiento de sus actividades, una de las formas utilizadas por el Estado es la tributación. Pero, si de un lado está la necesidad del Estado de cobrar tributos para financiar su aparato administrativo, de otro no puede

extrapolar los límites constitucionales de la tributación, es decir, la tributación debe ser legal y justa.

La capacidad contributiva adquiere realidad jurídica por medio de la ley que establece el impuesto. Sin ley no se puede hablar en impuesto y, consecuentemente, no existe capacidad contributiva. Solamente con la ley que crea el impuesto es que el principio de la capacidad contributiva adquiere identidad y dimensión jurídica.

El principio de la capacidad contributiva se presenta como instrumento mediador de esa tarea. El principio constitucional de la igualdad se inspira en el ideal de justicia, siendo que su contenido se integra al derecho tributario por el principio de la capacidad contributiva.

El impuesto es una obligación de todas las personas que viven en determinada sociedad, porque el Estado tiene muchas expensas para mantenerse y ofrecer los servicios públicos indispensables como la salud y la educación, por ejemplo.

La aplicación del principio de la capacidad contributiva funciona en la práctica tanto como base ética de los impuestos, como instrumento para establecer la medida de su imposición en la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes.

Aunque el entendimiento de que la capacidad contributiva consiste en la capacidad económica, existen diferencias importantes entre estos dos principios. La capacidad económica corresponde a la simple aptitud del individuo para obtener riquezas o su efectiva percepción. Ya la capacidad contributiva es la capacidad de soportar la carga tributaria. Sin embargo, ambos los conceptos forman parte del principio constitucional de la capacidad contributiva.

La distinción se hace importante cuando se concibe que la capacidad económica no implica la existencia de capacidad contributiva. Ésta sólo comienza tras la deducción de los gastos necesarios al mantenimiento de una existencia digna para el contribuyente y su familia. Hasta el límite de esas expensas necesarias, no hay que hablarse en capacidad contributiva.

La tributación se considera justa cuando se aplica el principio de la capacidad contributiva, concibiéndose que este principio tiene inicio tras la deducción de los gastos necesarios al mínimo vital y su límite superior en la prohibición a la confiscación, de manera que cada ciudadano contribuya en la exacta medida de sus posibilidades, es decir, la capacidad contributiva impone límites efectivos a la actuación del Estado, impidiendo la tributación del mínimo vital y la utilización de tributos con efectos confiscatorios.

Tributar una persona que nada posee además de lo mínimo indispensable para su supervivencia, de modo que le sea reconocida a la dignidad, con base únicamente en su capacidad económica, es algo que repugna al sentido común de justicia, a la propia razonabilidad del sistema tributario y a los principios tallados en las constituciones modernas.

El criterio económico recién inaugurado en el sistema tributario brasileño, como regla de interpretación, orienta al aplicador a calificar actos o negocios jurídicos que revisten la sustancia económica alcanzada por el tributo. Sin embargo, existe un vínculo entre el criterio económico y la tributación, según el principio de la capacidad contributiva que, juntos, atienden al principio de la igualdad y la consecuente justicia fiscal.

Así, para haber igualdad en la tributación, es necesario alcanzar la correcta correspondencia de la capacidad contributiva en las obligaciones tributarias. Ello solamente es posible por medio de la interpretación de la norma según criterios que permitan identificar el hecho a la intención del legislador en postular igualdad en la tributación.

Es con base en esos fundamentos que la doctrina sigue afirmando que la capacidad contributiva corresponde al más importante principio de la justicia tributaria en su vertiente distributiva, es decir, la actividad tributaria del Estado solamente será justa si debidamente adecuada a la capacidad económica y contributiva de la persona que debe soportarlo.

En este contexto, se concibe la justicia fiscal en su amplitud, abarcando la justicia del presupuesto, la tributaria y la financiera propiamente dicha, y, en la actualidad, se transforma en el camino más exitoso para la efectuación de la justicia distributiva, por su potencialidad

para actuar, bajo varios aspectos, la síntesis entre la justicia social y la política.

La capacidad contributiva aparece, entonces, como la razón que justifica el impuesto, es decir, que todos los individuos deben contribuir para el mantenimiento del Estado. Este principio elimina del cumplimiento de la obligación tributaria aquéllos que carezcan de capacidad contributiva. Por tratarse de la capacidad contributiva de un sujeto, cuando ocurre el hecho descrito en la norma, dicho sujeto se transforma en contribuyente.

Además de fundamento ético de los impuestos y medida de su imposición, el principio de la capacidad contributiva se relaciona directamente con la cuestión de la distribución de la carga tributaria. Constituye esencialmente el soporte de las garantías constitucionales que limitan el poder de tributar del Estado. La generalidad exige la no exención, salvo por motivos razonables, de quien tiene capacidad contributiva. La igualdad requiere que no se hagan distinciones arbitrarias, sino aquéllos que tengan base en la capacidad contributiva clasificada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza. La confiscación se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar con los gastos públicos. La equidad y la razonabilidad desean la justicia en la imposición y tal concepto se expresa por la idea de que cada uno responda según su aptitud de pago.

El criterio de la capacidad contributiva supone que la carga tributaria debe recaer con mayor intensidad y proporción en los grupos sociales de rentas altas y no en las de baja renta, incorporando, pues, elementos redistributivos a través de la noción de progresividad.

Cualesquiera que sean las condiciones teóricas en que se pretenda apoyar la imposición progresiva hoy, de hecho, se encuentra incorporada al régimen tributario de todos los países, siendo la construcción al régimen tributario de todos los países, siendo la construcción de la escala el principal problema práctico para obtener los resultados deseados mediante esta modalidad.

La progresión es una medida adecuada de la capacidad contributiva en los impuestos personales, que toman como hechos reveladores de esa capacidad la renta, el patrimonio, o el gasto total del contribuyente, a la vez que no se adecua a los casos de impuestos reales, que gravan manifestaciones aisladas de riqueza.

Ello no elimina la adopción de esa forma de determinar la cantidad de impuesto en aquellos casos de impuestos reales, con fines distintos a los de adecuación a la capacidad contributiva como, por ejemplo, en los impuestos territoriales, con el propósito de lograr una menor concentración de la propiedad raíz o en los impuestos sobre consumo de determinados bienes, con la finalidad de desestimular dichos consumos.

La capacidad contributiva hace referencias a la capacidad económica que elige determinada persona para asumir la carga de un tributo o contribución. En consecuencia, la capacidad contributiva es un elemento importante para tenerse en cuenta en la hora de implementar impuestos, puesto que los tributos personales deben corresponder a la capacidad que tiene el sujeto pasivo para asumirlos.

El legislador, en el momento de crear un nuevo tributo, o de ampliar uno ya existente, entre los aspectos que debe considerar está la capacidad económica de los sujetos pasivos para pagar el nuevo impuesto, pues no se puede, o por lo menos no se debería, gravar a una persona que no tiene ninguna capacidad financiera para asumir el pago del impuesto.

No consultar la capacidad contributiva de una persona en la hora de imponer el pago de un tributo, es de todo punto de vista injusto y desigual, visto que coloca en igualdad de condiciones a una persona que posee grandes recursos con una que en muchos casos no cuenta ni con el mínimo vital para sobrevivir.

La capacidad contributiva, entonces, es la aptitud que tiene una persona natural o jurídica para pagar un impuesto y que está de acuerdo con la disponibilidad de los recursos con que cuenta.



La capacidad contributiva es uno de los criterios más aceptados para determinar sobre quién, en qué base y sobre qué parámetros se aplica la obligación tributaria. Se refiere a la capacidad económica de una persona para poder asumir la carga de cierto tributo. En consecuencia, la capacidad contributiva es un elemento importante a ser considerado en la aplicación de impuestos, que deben corresponder a la capacidad económica del sujeto pasivo para asumirlos.

Así que, el monto que cada persona debe tributar está determinado por su capacidad económica, teniendo en cuenta el patrimonio, la renta y el consumo.

En Argentina, el principio de la capacidad contributiva es implícito, deducible de la interpretación del conjunto de garantías que la Constitución Nacional consagra en materia tributaria. Por ello, se concluye, con este estudio, que aunque la Constitución Nacional Argentina no mencione expresamente el principio de la capacidad contributiva, la debida interpretación de sus cláusulas permite identificar su inclusión implícita.

La principal base de la constitucionalización del principio de la capacidad contributiva en Argentina es el artículo 16, *in fine*, que trata de la igualdad fiscal surgida de la fórmula de que la igualdad es la base del impuesto, aplicación específica de la igualdad general derivada del párrafo 2º, del mismo artículo 16, según el cual todos son iguales ante la ley.

Sin embargo, la Constitución de la Nación Argentina, al referirse a los tributos, emplea una terminología que permite la interpretación de que el Legislador Constituyente Argentino tuvo la intención de que los tributos se paguen equitativamente según la capacidad económica de los ciudadanos.

Es lo que se extrae, por ejemplo, de la dicción del artículo 4º, que se refiere a contribuciones que equitativa y proporcionalmente el Congreso Legislativo imponía a la población; bien como de lo que se dice en el artículo 75, inciso 2º, al otorgar al Poder Legislativo de aquel país la excepcional facultad de imponer contribuciones directas, pero que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación Argentina.

Con efecto, la igualdad como base del impuesto, a que se refiere a la Constitución de la Nación Argentina, en la parte final del artículo 16, significa que todos los ciudadanos argentinos deben contribuir según su aptitud patrimonial de prestación. Pese a ese precepto se coloca el principio de la proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes, sino a la cantidad de riqueza tributada. Estos principios se refuerzan con el principio constitucional de la equidad, que se opone a la arbitrariedad, y que se entiende como cumplido sólo cuando la imposición es justa y razonable.

Por lo tanto, en el derecho positivo argentino, el principio de la capacidad contributiva se vincula, necesariamente, a los principios de la legalidad, de la igualdad, de la proporcionalidad, de la equidad y de la no confiscación, consagrados de forma explícita o aun implícita, en el texto de la Constitución de la Nación Argentina.

Interpretando estos preceptos constitucionales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina entiende que la capacidad contributiva no sólo sostiene la justificativa racional de la existencia de los impuestos como también limita la arbitrariedad del legislador al evitar el mal uso de su poder.

Lo mismo ocurre en Brasil, es decir, aunque el principio de la capacidad contributiva esté expresado en el texto del párrafo 1º, del artículo 145, de la Constitución Federal de 1988, en la expresión “capacidad económica del contribuyente”, diferente de lo que ocurre en Argentina, cuyo principio depende de la interpretación de otros principios constitucionales que se relacionan a la capacidad contributiva, la aplicación se da en términos bastante similares, principalmente cuanto de su necesaria aplicación a la justicia fiscal.

En Brasil, la Constitución Federal de 1988 eleva la capacidad contributiva al grado de principio constitucional, haciendo referencias expresas a la “capacidad económica del contribuyente” en su artículo 145, párrafo 1º, como criterio de graduación de los impuestos, facultado a la Administración Pública Tributaria, especialmente para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetados los derechos individuales y el

principio de la legalidad, el patrimonio, los ingresos y las actividades económicas del contribuyente.

No es de hoy que el tema “capacidad contributiva” viene siendo discutido por la doctrina brasileña, pero fue después del advenimiento de la Constitución Federal de 1988, que el tema recibió nueva fachada y importancia.

El criterio económico recién inaugurado en el sistema tributario brasileño, como regla de interpretación, orienta al aplicador a calificar actos o negocios jurídicos que revisten la sustancia económica atingida por el tributo. Sin embargo, existe un vínculo entre el criterio económico y la tributación, según el principio de la capacidad contributiva que, juntos, atienden al principio de la igualdad y la consecuente justicia fiscal.

La Constitución da al Estado el poder de exigir tributos y el deber de cobrar tributos justos. La misma Constitución presenta instrumentos para realización de este poder positivo y negativo del Estado, siendo el principal de ellos el principio de la capacidad contributiva. Según este principio, la división de la carga tributaria es condición para que la tributación pueda ser considerada justa.

La utilización del principio de la capacidad contributiva no está dirigida al simple análisis de la capacidad económica del contribuyente. Su empleo debe ser en el sentido de diferenciar aquellos que deberán soportar determinada carga tributaria, con base en sus posibilidades, de ella dispensando aquellos que están debajo del nivel mínimo de supervivencia, bien como impedir la tributación excesiva de aquellos que tienen el deber de tributar.

En este pensamiento, la utilización del principio de la capacidad contributiva, que para alcanzar sus fines pasa por la promoción de la mejor distribución de renta, la protección de las condiciones de vida digna de los individuos y el aumento de los valores protegidos por la Constitución Federal de 1988, aparece como instrumento adecuado a la realización de la justicia tributaria.

Es necesario tener en cuenta que la justicia fiscal comprende el proceso sobre lo justo en el cobro de los impuestos, tasas, contribuciones y préstamos compulsorios, es decir, el ciudadano tiene el derecho a las prestaciones positivas del Estado para que pueda satisfacer sus necesidades mínimas, abajo de las cuales deja de tener una vida humana digna. Este derecho a las condiciones iniciales de libertad forma parte, de un lado, del tema de los derechos humanos fundamentales y de otro, de la justicia fiscal.

De esta forma, además de la posibilidad económica del contribuyente para pago de los tributos, se debe atender para la función específica desarrollada por el principio, cual sea, de instrumentalizar la distribución de renta, punto básico para alcance de la justicia. La estructura tributaria se debe guiar en el norte de la justicia, siendo que tales criterios deberán tener por objetivo atingirla, haciendo una adecuada distribución de la carga tributaria entre los individuos.

La tributación puede ser considerada justa cuando, como base de distinción, se aplica el principio de la capacidad contributiva, de forma que cada uno contribuya para la sociedad en la medida de sus posibilidades, bien como con la protección del mínimo existencial y su límite superior en la prohibición a la confiscación.

Esta justicia fiscal se obtiene a través de los órganos del Estado, especialmente el Legislativo, al cual incumbe realizar los principios constitucionales tributarios y de presupuesto. Sin embargo, sólo la representación no explica el fenómeno fiscal, puesto que la tributación y el presupuesto sufren la influencia y el control informal de los órganos sociales. Es decir, tributos y presupuestos, instrumentos por excelencia de la justicia distributiva, deben reflejar las escojas de la ciudadanía y las demandas sociales.

En relación al primer problema levantado para orientar la investigación, es decir, de la medida de la capacidad económica y de la capacidad contributiva, se aleja la idea de adoptarse un único criterio o medida, una vez que las personas físicas o jurídicas tienen características que las distinguen y las van a distinguir frente al fisco. Por ejemplo, la

persona jurídica, con capacidad económica, pero sin finalidad de ganancias es distinta, para fines tributarios, de la persona jurídica, con capacidad económica que tiene finalidad lucrativa. Por eso mismo el principio de la capacidad contributiva debe ser visto como principio de justicia, es decir, de justicia fiscal, para evitar la injusticia de dar tratamiento igual a contribuyentes diferentes.

Sobre la razón de escogerse determinado individuo como contribuyente obligatorio, se verifica que vinculado personalmente o por sus intereses, a un grupo político, su capacidad económica lo indicia, a través de hechos previstos por ley, como capaz de soportar una parcela del coste de los servicios públicos, organizados por el gobierno de aquel grupo en el interés directo o indirecto de todos los miembros que lo constituyen. En último análisis, paga porque tiene capacidad contributiva. La capacidad contributiva es el atributo que debe calificar a alguien “a los ojos” del legislador para sujeto pasivo de la relación tributaria. “El hecho condición” sólo exterioriza este atributo, revelándolo al Fisco. Y no es otra la razón por la que algunos juristas del derecho tributario manifiestan preferencia por el contenido económico y no por el aspecto formal del negocio y actos jurídicos, cuando éstos aparecen en la ley del impuesto.

En tercer lugar, cuando se cuestiona si la aplicación del principio de la capacidad contributiva es capaz de efectuar, en la práctica, la justicia fiscal, se defiende que, en la actualidad, es indiscutible la presencia del principio de la capacidad contributiva, como norma realizadora de la justicia fiscal, en las constituciones de un gran número de países. Se puede decir que hoy es universal la consciencia del principio de la capacidad contributiva, como norma de Justicia. De hecho, se puede aun entender que independientemente de previsión constitucional explícita, el principio de la capacidad contributiva se debe ver como un principio de justicia, y así debe ser seguido por el intérprete de las normas tributarias en general, aun porque, el fin de la norma tributaria no es simplemente la recaudación, sino la recaudación basada en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los tributos.

Por fin, se verifica que, aunque el principio de la capacidad contributiva sea considerado la supremacía de la justicia fiscal, previsto en el ordenamiento jurídico brasileño, en la práctica, la mayor parte de los tributos incide sobre la gran masa de la población, compuesta por la clase económicamente menos favorecida, principalmente porque la cultura empresarial brasileña enseña que las actividades se deben hacer en función de las ganancias desmedidas, a corto plazo, al coste de la semiesclavitud ajena; no existe el ideal de enriquecimiento concurrente o global. A que sí, surgen cambios estructurales en el cuadro de la economía brasileña.

En resumen, la justicia fiscal significa no sólo que el rico debe pagar más impuesto que el pobre, sino también que debe destinar una cuota mayor de su renta al pago de impuestos que el pobre. Para promoverla es necesario fortalecer impuestos directos (los impuestos sobre la renta y sobre propiedades) que son pagos principalmente por los ricos y disminuir los impuestos sobre bienes que son consumidos por todos, pero que pesan más en el presupuesto del pobre, como, por ejemplo, los productos de la cesta básica. Sin embargo, ello no es lo bastante. Es necesario, más que todo, garantizar que los impuestos no sean estafados, pues las oportunidades de estafar son mucho mayores para los ricos que para los pobres.

Se concluye, por lo tanto, que la utilización del principio de la capacidad contributiva, como forma de aplicación concreta del principio de igualdad, se presenta como mecanismo eficiente para efectuar de la justicia fiscal, ya que para alcanzar su propósito, corre por la búsqueda de una mejor distribución de renta, de protección de las condiciones de vida digna de los individuos y elevación de los valores protegidos por el derecho constitucional.

## BIBLIOGRAFÍA

AGUIAR, Luciana Cardoso de. **O princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária**. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa. Orientador Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar. Florianópolis: UFSC, 2005.

ALEMANHA, Constituição (1949). **Constituição Federal Alemã de 1949**. Lei Fundamental Alemã, base legal e política da República Federal da Alemanha. Após ser aprovada pelo Conselho Parlamentar, a Lei Fundamental entrou em vigor no dia 23 de maio de 1949. Disponível em: <[http://www.brasil.diplo.de/contentblob/3254212/Daten/1330556/ConstituicaoPortugues\\_PDF.pdf](http://www.brasil.diplo.de/contentblob/3254212/Daten/1330556/ConstituicaoPortugues_PDF.pdf)>. Acesso em: 12 dic. 2011.

ALVES, Alberto Monteiro. **Alcance do princípio da capacidade contributiva**: artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988. *In: Jus Navigandi*, Teresina, ano 1, nº 5, jan. 1997. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1294>>. Acesso em: 19 ago. 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ANDRADE, Dárcio Guimarães de. **Cláusulas pétreas**. *In: Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região*, nº 30 (60), p. 91-94. Belo Horizonte: TRT3ªR, jul./dez. de 1999.

ANDRADE, Sudá de. **Apontamentos de ciência das finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: Konfino, 1966.

ARAGÓN, César Villarreal. **Principios tributarios en México y Argentina**. *In: IKL Support, Science in Business*, México, [s.d.]. Disponível em: <<http://iklsupport.com/pdf/manual.pdf>>. Acesso em: 12 dic. 2011.

ARAÚJO, Eneida Melo Correia de. **O papel do juiz na sociedade globalizada**. Encontro Nacional dos Magistrados Trabalhistas, em Curitiba, 1998. *In: Revista da Associação Nacional dos Magistrados do Trabalho - ANAMATRA*, ano XI, nº 36, p. 34-35. Brasília, maio de 1999.

ARGENTINA, Constituição (1853). **Constituição Nacional Argentina, reforma de 22 de agosto de 1994**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.ar/web/interes/constitucion/cuerpo1.php>>. Acesso em: 12 dic. 2011.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU**: progressividade. *In: Revista de Direito Público*, nº 93, p. 233-238. São Paulo, jan./mar. de 1990.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Imposto de renda - capacidade contributiva - riqueza fictícia - renda escritural - intributabilidade de correções monetárias**. In: *Revista de Direito Tributário*, ano 10, nº 38, São Paulo: Revista dos Tribunais, out./dez.1986.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10 ed., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., atual. or Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14 ed., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. São Paulo: Pillares, 2007.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro-São Paulo: Renovar, 2001.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília jurídica, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL, Constituição (1824). **Constituição Política do Imperio do Brazil, de 25 de março de 1824**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acesso el: 12 dic. 2011.

BRASIL, Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso el: 12 dic. 2011.



BRASIL, Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

BRASIL, Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

BRASIL, Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

BRASIL, Constituição (1969). **Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969**. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

BRASIL, Constituição (1981). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

BRASIL, Legislação. **Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965**. Disponible en: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=90635&norma=116129>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

BRASIL, Legislação. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acceso el 22 ene. 2012.

BRASIL, Legislação. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. <Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acceso el 12 dic. 2011.

BRASIL. Legislativo. **Lei Ordinária nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá

outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 12 dic. 2011.

BUCHANAN JÚNIOR, James McGill; FLOWERS, Marilyn R. **Introducción a la ciencia de la Hacienda Pública**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1982.

CAMPOS, Dejalma; BRITO, Edvaldo. **Direito tributário contemporâneo: estudos de especialistas**. São Paulo: Atlas, 1995.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARDONA, Alejandro Ramírez. **Derecho tributario**. 4. ed. Bogotá: TEMIS, 1990.

CARMO, Marcia. **Brasil tem maior carga tributária da América Latina, diz a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe - CEPAL**. 19 de maio de 2009. Disponível em: <[http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2009/05/090519\\_cepal\\_mc\\_ac.shtml](http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2009/05/090519_cepal_mc_ac.shtml)>. Acesso em: 12 dic. 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Segurança jurídica e modulação dos efeitos**. Direito Tributário em Questão. In: *Revista da FESDET*, v. 1, p. 203-216. Porto Alegre: FESDET, 2008.

CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. **El principio de no confiscatoriedad**: estudio em España y Argentina. Madri: McGraw-Hill, 1997.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. **Interpretação constitucional e prestação jurisdicional**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

CATURELI, Emerson. **Direito tributário**: capacidade contributiva e extrafiscalidade em face do princípio da igualdade. Auditor-Fiscal da Receita Federal. In: *Tributação em Revista*, do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, nº 37. Brasília: Realmente, a nós parece melhor o entendimento que prestigia a convivência entre a

atuação extrafiscal e a observância do postulado da capacidade contributiva. Isto porque, a nosso ver, poder-se-á verificar a sua incidência ao menos quanto ao respeito aos limites que o mesmo impõe SCO Sindical, jul./set. de 2001. Disponível em: <<http://www2.unafisco.org.br/tributacao/37/report03.htm>>. Acesso el: 14 ene. 2012.

CHILE, Constituição (1980). **Constitución Política da República do Chile, de 1980. Actualización octubre 2009.** Disponível em: <[http://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion\\_politica\\_2009.pdf](http://www.camara.cl/camara/media/docs/constitucion_politica_2009.pdf)>. Acesso el: 12 dic. 2011.

CNI, Confederação Nacional da Indústria - CNI. **O que é uma ADIn?** [s.d.]. Disponível em: <<http://www.cni.org.br/f-adin2556.htm>>. Acesso el: 02 ene. 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988: sistema tributário.** 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro.** 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

\_\_\_\_\_; DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.** São Paulo: Saraiva, 1982.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.** São Paulo: Dialética, 1996.

CORDOBA, Constituição (1987). **Constitucion de la Provincia de Cordoba, de 29 de abril de 1987.** Disponível em: <[http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/biblioteca/File/Contituciones/cp\\_cordoba.pdf](http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/biblioteca/File/Contituciones/cp_cordoba.pdf)>. Acesso el: 12 dic. 2011.

COSTA, Patricia Ayub da. **Sistema tributário do MERCOSUL.** Artigo constante no direito da integração e relações internacionais: ALCA, MERCOSUL e UE / Luis Otávio Pimentel (org.). Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. Disponível em: <<http://www.inpri.com.br/img/artigos/1.pdf>>. Acesso el: 19 ago. 2011.

COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario.** Nueva versión (ingresos públicos, normas tributarias, relación jurídica tributaria). Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá - Madrid: DEPALMA - TEMIS - MARCIAL PONS, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** São Paulo: Malheiros. 2001.

\_\_\_\_\_. **Princípio da capacidade contributiva.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **B. 192. XLIII.** Banco Francés SA (TF 18.280-I) c/ DGI. 09 de noviembre de 2010. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **C. 1510. XLII.** Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/Estado Nacional s/ amparo. Publicado el 28 de noviembre de 2007, por Laura Monti. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **C. 1842. XLIII; REX - Fallo 332: 2872.** Consolidar S.A. - ART c/Superintendencia Riesgos Trabajo - rsls. 39/98 y 25.806 y 25.806/98 s/proceso de conocimiento. Fallo de la Corte Suprema, de 20 de diciembre de 2009. Tomo 332, p. 2872. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **F. 1735. XL. REX.** Fisco Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Nicola, María del Carmen s/ ejecución fiscal. Mayoría: Petracchi, Highton de Nolasco, Fayt, Maqueda, Lorenzetti. Disidencia: Zaffaroni, Argibay. Publicado el 30 de mayo de 2006, T. 329, P. 2152. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 207:270.** Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires. Dictamen del Procurador General Juan Alvarez. Juzgado el 12 de noviembre de 1945. T. 207, p. 270. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 209:431.** Mario B. Gaviña, por sí y sus hermanos, contra la Provincia de Buenos Aires. . Dictamen del Procurador General Juan Alvarez, 13 diciembre de 1946. Juzgado el 04 de diciembre de 1947. T. 209, p. 431. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 210: 284.** Delia Onorino Zeyra de Claypole y otros *versus* Provincia de Buenos Aires. Fallo de la Corte Suprema de 03 de marzo de 1948. Publicado el 02 de abril de 1948. Tomo 210, p. 284. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 210: 500.** Banco del Río de la Plata *versus* Provincia de Buenos Aires. Publicado em 02 de abril de 1948. Tomo 210, p. 500 Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 235: 568.** Alegre, Argentino Victoriano, y otros. Voto del Señor Presidente Doctor Don Alfredo Orgaz, de 1956. Tomo 234, p. 568. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 237: 246**. S. A. Pastoril y Agrícola "La Guasuncha" (en liquidación) *versus* Nación Argentina. Fallo de la Corte Suprema, de 13 de marzo de 1957. Tomo 237, p. 246. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 251: 379**. Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c/ Prov. de Buenos Aires. Fallo de la Corte Suprema, de 06 de diciembre de 1961. Tomo 251, p. 379. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Fallos 307: 118**. Kellogg CO. Arg. S.A.C.I. y F. Fallo de la Corte Suprema, de 26 de febrero de 1985. Tomo 307, p. 118. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **H. 442. XXXVIII; REX**. Hermitage S.A. c/Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título5 - ley 25.063 s/s/ proceso de conocimiento. Mayoría: Lorenzetti, Fayt, Petracchi, Maqueda, Zaffaroni. Disidencia: Highton de Nolasco, Argibay. Publicado em 15 de junho de 2010, T. 333, P. 993. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **L. 29. XXII**. Caso López López, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones. Magistrados Magistrados: Levene, Cavagna Martinez, Fayt, Belluscio, Petracchi, Barra, Nazareno, Boggiano. Publicado em 15 de outubro de 1991, T. 314, P. 1293. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

CSJN, Corte Suprema de Justicia de la Nación. **N. 81. XXI - Fallos 312: 2467**. Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición. Publicado em 19 de dezembro de 1989, T. 312, P. 2467. Disponible en: <<http://www.csjn.gov.ar>>. Acceso el: 10 feb. 2012.

DAMARCO, Jorge Héctor. **La responsabilidad del Estado en materia impositiva**. Buenos Aires: La Ley, 2010.

DCI, Diário do Comércio, Indústria e Serviços. **Carga tributária em 2012 deve fechar próximo a 36% do PIB**. In: *Diário do Comércio, Indústria e Serviços*, 16 de dezembro de 2011. Disponible en: <[http://www.dci.com.br/Carga-tributaria-em-2012-deve-fechar-proximo-a-36\\_-do-PIB-6-402236.html](http://www.dci.com.br/Carga-tributaria-em-2012-deve-fechar-proximo-a-36_-do-PIB-6-402236.html)>. Acceso el: 17 dic. 2011.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1983.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIREITO INTERNACIONAL, Legislação. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789**. Colocada posteriormente no início da Constituição Francesa de 1791. Disponível em: <<http://www.historianet.com.br/conteudo/default.aspx?codigo=180>>. Acesso em: 12 dic. 2011.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ECHEGARAY, Ricardo; CERRUDO, Damián; BRUZZONE, Gastón. **Ciudadanía fiscal: propuesta didáctica para docentes del nivel secundario y educación de adultos**. In: *Administración Federal Argentina*, septiembre 2011. Disponível em: <<http://www.afip.gob.ar/ef>>. Acesso em: 12 dic. 2011).

ESPAÑA, Constitución (1978). **Constitución Española de 1978**. Vigente desde 29 de dezembro de 1978. Disponível em: <[http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases\\_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=1978/31229](http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=1978/31229)>. Acesso em: 12 dic. 2011.

FENAFISCO, Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. **Carga tributária cai para 35,02% do PIB em 2009**. Publicação de 03 de fevereiro de 2010. Disponível em: <<http://www.fenafisco.org.br/VerNoticia.aspx?IDNoticia=15598>>. Acesso em: 19 ago. 2011.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Segurança jurídica e normas gerais tributárias**. In: *Revista de Direito Tributário*, ano V, nºs 17-18. jul./dez. 1981.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos informais de mudança na Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERREIRA, Abel Henrique. **O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos**. Porto Alegre: Fundação Escola Superior de Direito Tributário - FESDT, 2001. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2011.

FRANÇA, Constituição (1848). **Constituição Francesa de 04 de novembro de 1848**. Disponível em: <<http://www.dhnet.org.br/educar/redeedh/anthist/fran1848.htm>>. Acesso em 12 dez. 2011.

FRANÇA, Constituição (1958). **Constitucion de Francia de 04 de outubro de 1958**. Texto resultante, em último lugar, de la ley constitucional de 23 de julio de 2008. Disponível em: <[http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank\\_mm/espagnol/constitution-espagnol\\_juillet2008.pdf](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/espagnol/constitution-espagnol_juillet2008.pdf)>. Acesso em: 12 dic. 2011.

FURLAN, Valéria. **Imposto predial e territorial urbano**. 2. ed., rev., atual e amp. São Paulo: Malheiros, 2004.

GALLO, Franco. **La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

GENSLER, Harry. **Justiça distributiva**. Tradução de Faustino Vaz. Cleveland, USA: John Carroll University, 11 de março de 2010. Disponible en: <<http://clubecetico.org/forum/index.php?topic=22443.0>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

GENTILE, Jorge Horacio. **Sistema financiero de la Constitución Nacional**. [s.d.]. Disponible en: <<http://www.profesorgentile.com.ar/publi/finan.html>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUATEMALA, Constituição (1985). **Constitución Política de la Republica de Guatemala, de 31 de mayo de 1985**. Reformada por acuerdo legislativo nº 18/93 del 17 de noviembre de 1993. Disponible en: <[http://www.oas.org/juridico/MLA/sp/gtm/sp\\_gtm-int-text-const.pdf](http://www.oas.org/juridico/MLA/sp/gtm/sp_gtm-int-text-const.pdf)>. Acceso el: 12 dic. 2011.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 1999.

HABERMAS, Jürgen. **Aclaraciones a la ética del discurso**. Traducción e introducción de Manuel Jiménez Redondo. Madrid: Tauro, 2000.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. V. 1. Tradução de Flavio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

\_\_\_\_\_. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. V. 2. Tradução de Flavio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_. **Tributos**: cultura da nebulosidade. *In: Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, nº 293, 26 abr. 2004. Disponible en: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5121>>. Acceso el: 19 ago. 2011.

HERKENHOFF, João Baptista. **Lei, direito, ética**. *In: DHNET*, set. 2005. Disponible en: <[http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/herkenhoff/textos1/jbh51\\_lei\\_direito\\_etica.htm](http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/herkenhoff/textos1/jbh51_lei_direito_etica.htm)>. Acceso el: 18 ago. 2011.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. **Capacidade contributiva**: princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário. Dissertação de Mestrado. Orientador Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 2005.

INGLATERRA, Constituição (1215). **Magna Charta inglesa de 1215 (Magna Charta Libertatum)**. Outorgada por João sem Terra em 15 de junho de 1215. Acervo da Universidade de São Paulo - USP. Disponible en: <<http://www.direitoshumanos.usp.br>>. Acceso el 12 dic. 2011.

ISTPB, Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias. **Impuestos progresivos**. *In: La Revista de Finanzas y Banca*. Madrid: Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias, 2009. Disponible en: <<http://www.iberfinanzas.com/index.php/l/impuestos-progresivos.html>>. Acceso el: 22 ene. 2012.

ITÁLIA, Constituição (1947). **Constitución de la República Italiana, de 1947**. Promulgada en 27 de diciembre de 1947 y en vigor desde el 01 de enero de 1948, actualizado con las modificaciones introducidas por las leyes de revisión constitucional. Disponible en: <<http://www.ces.es/TRESMED/docum/ita-cttn-esp.pdf>>. Acceso el 12 dic. 2011.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas e derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Albeledo-Perrot, 1996.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed., tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. Madrid: Macial Pons, 1992.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed., tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.



LAZARIN, Antonio. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. Tradución para español de Javier Torres Nafarrete. México: Universidad Iberoamericana / Colección Teoría Social, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Temas de direito tributário II**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MANEIRA, Eduardo. **Direito tributário: princípio da não-surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. Almedina: Coimbra, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. **Sistema tributário na Constituição Federal de 1988**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários a Constituição do Brasil**. V. 6, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MÉXICO, Constituição (1917). **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917**. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 05 de febrero de 1917. Última reforma publicada em 13 de outubro de 2011. Disponible en: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed., v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto**. Coimbra: Almedina, 1998.

NOVELLI, Flávio Bauer. *In*: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1994.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

\_\_\_\_\_. **Contribuinte e princípio da capacidade contributiva**. In: *Revista de Direito Tributário*, ano 11, nº 40, São Paulo: Revista dos Tribunais, abr./jun., 1987.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAGLIARINI, Aparecida Ribeiro Garcia; VASCONCELOS, Elaine Cristina. **O princípio da capacidade contributiva e as entidades fechadas de previdência complementar: uma visão da MP 2222**. [s.d.]. Disponível em:

<<http://www.abrapp.org.br/portal/conteudo.asp?Conteudold=310&Areal=87>>. Acesso el: 19 ago. 2011.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Questões atuais de direito tributário**. São Paulo: iEditora, 2002.

PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica: nova retórica**. Tradução de Verginia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In: *Revista Direito GV*, vol. 5 nº 1. Caderno "A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Debate". São Paulo, jan./jun. 2009. Disponível em:

<[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1808-24322009000100005&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1808-24322009000100005&script=sci_arttext)>. Acesso el: 12 feb. 2012.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

PORTUGAL, Constituição (1976). **Constituição da República Portuguesa: sétima revisão constitucional - 2005**. Aprovada em 02 de abril de 1975, em vigor desde 25 de abril de 1976. In: Portal do Governo. Disponível em:

<[http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema\\_Politico/Constituicao/](http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema_Politico/Constituicao/)>. Acesso el: 14 dic. 2011.

RADBRUCH, Gustav. **Cinco minutos de filosofia do direito**. Publicado em 12 de setembro de 1945, em forma de circular dirigida aos estudantes

da Universidade Heidelberg. Versão em português no Apêndice II, da tradução feita por Cabral de Moncada, de sua obra "*Filosofia do Direito*". 5. ed. Sucessor Coimbra: Armênio Amado Editor, 1974.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira**: o caso do Mercosul. In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 3, nº 35, out. 1999. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1630>>. Acesso el: 19 ago. 2011.

RIBEIRO, Ricardo Iodi. **A segurança jurídica do contribuinte da Idade Média à crise do Estado-Nação**. In: *CEJ Cursos*, 11 agosto de 2011. Disponível em: <<http://www.cej11deagosto.com.br/arquivos.htm>>. Acesso el: 12 dic. 2011.

ROYO, Fernando Perez. **Derecho financiero y tributario**: parte general. 7. ed. Madrid: Civitas, 1997.

RUBIOLO, Rubén Miguel. **La realidad económica frente a normas que pretenden ignorarla**. Publicado em 2006. Disponível em: <[http://www.rubioloyasociados.com.ar/sitio/index.php?option=com\\_content&task=view&id=54&Itemid=69](http://www.rubioloyasociados.com.ar/sitio/index.php?option=com_content&task=view&id=54&Itemid=69)>. Acesso el: 15 ene. 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SACCONE, Mario Augusto. **Manual de derecho tributario**. Buenos Aires: La Ley, 2002. p. 66-67.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SANTOS, Fernando Rangel Alvarez dos. **A interpretação sistemática no direito tributário e o direito privado**. In: *Justributário*, de 09 de setembro de 2005. Disponível em: <<http://www.justributario.com.br/artigos.asp?cod=1&art=524>>. Acesso el: 18 ago. 2011.

SILVA, Almiro do Couto e. **Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de direito contemporâneo**. In: *Revista de Direito Público*, nº 84, p. 46-63. São Paulo: RT, 1987.

SILVA, Isaque Marinho da. **O Estado de direito e seus limites**. In: *Portal Tributário*, publicado em 2007. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/estadodedireito.htm>>. Acesso el: 18 ago. 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. V. II, introdução de Edwin Cannan e tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Vultural, 1996.

SOARES, Aderley Canedo. **Competência tributária do Estado**. In: *Centro Universitário Anhanguera*, de 07 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://anhanguera.edu.br>>. Acesso el: 19 ago. 2011.

SOARES, Aderley Canedo. **Competência tributária do Estado**. In: *Revista de Direito*, de 07 de fevereiro de 2008. Uni-ANHANGUERA, Centro Universitário de Goiás. Disponível em: <<http://anhanguera.edu.br>>. Acesso el: 19 ago. 2011.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 453/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Gilmar Mendes. Julgado em 30 de agosto de 2006. Publicado no DJ de 16 de março de 2007, p. 00019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **AG.REG. no Agravo de Instrumento nº 452.642 AgR / MG**. Segunda Turma. Relator: Carlos Velloso. Julgado em 13 de dezembro de 2005. Publicado no DJ de 24 de fevereiro de 2006, p. 00033. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **AG.REG. no Recurso Extraordinário nº 239.163 AgR / SP**. Segunda Turma. Relator: Maurício Corrêa. Julgado em 25 de abril de 2000. Publicado no DJ de 02 de junho de 2000, p. 00010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 386.098**. Primeira Turma. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 03 de fevereiro de 2004. Publicado no DJ de 27 de fevereiro de 2004, p. 00026. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 27 ene. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 9.568**. Tribunal Pleno. Relator: Cunha Mello. Julgado em 09 de julho de 1962. Publicado no DJ de 29 de novembro de 1962, p. 03611. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 10 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 8.903 / BA**. Tribunal Pleno. Relator: Cunha Mello. Julgado em 09 de julho de 1962. Publicado no DJ de 18 de outubro de 1962. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 10 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 112.947 / SP**. Segunda Turma. Relator: Carlos Madeira. Julgado em 19 de junho de 1987. Publicado no DJ de 07 de agosto de 1987, p. 15439. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 10 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 177.835**. Tribunal Pleno. Relator: Carlos Velloso. Julgado em 22 de abril de 1999. Publicado no DJ de 25 de maio de 2001, p. 00018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 227.033**. Primeira Turma. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgado em 10 de agosto de 1999. Publicado no DJ de 17 de setembro de 1999, p. 00059. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 27 ene. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 229.233**. Segunda Turma. Relator: Ilmar Galvão. Julgado em 26 de março de 1999. Publicado no DJ de 25 de junho de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 388.312 / MG**. Tribunal Pleno. Relatores: Marco Aurélio e Cármen Lúcia. Julgado em 01 de agosto de 2011. Publicado no DJe-195, de 11 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 406.955 AgR/MG**. Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 04 de outubro de 2011. Publicado no DJe-203 de 20 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 10 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 413.239 AgR**. Segunda Turma. Relator: Nelson Jobim. Julgado em 20 de abril de 2004. Publicado no DJ de 21 de maio de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 414.259 AgR / MG**. Segunda Turma. Relator: Eros Grau. Julgado em 24 de junho de 2008. Publicado no DJ-152, de 15 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 50.538**. Segunda Turma. Relator: Cunha Mello. Julgado em 16 de outubro de 1962. Publicado no DJ de 02 de maio de 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 10 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 573.675**. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Julgado em 25 de março de 2009. Publicado no DJ de 22 de maio de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso el: 15 feb. 2012.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.191 / MT**. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Julgado em 01 de agosto de 2011. Publicado no DJe-170, de 02 de setembro de 2011. Disponible en: <<http://www.stf.jus.br>>. Acceso el: 15 feb. 2012.

SUÍÇA, Constituição (1999). **Constituição Federal da Confederação Suíça de 18 de abril de 1999**. Disponible en: <<http://www.cyberax.eu/book/>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

TELLO, Andree César A. Tudela. **Quién es el recaudador de nottingham? Que nos obliga a refugiarnos en el bosque de sherwood, robin hood pon alto a éstas injusticias**: estudio sobre la capacidad contributiva, y surelación en el plano Constitucional con el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta y aproximaciones al Impuesto Temporal a los Activos Netos - análisis, reflexiones y anotaciones. Chimbote, Perú: Centro de Investigación Jurídica Iuris per Tottem - CIJ, julio, 2007.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Traducción de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

\_\_\_\_\_. **Sobre a unidade da ordem jurídica tributária**. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte**. p. 429-456. In: SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa, V I. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b. p 77-80; 82-83 e 91-98. In: *Direito Tributário*. Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário. Módulo de Princípios e Imunidades, aula 04. Disponible en: <<http://www.uvb.com.br>>. Acceso el: 19 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **Liberdade, segurança e justiça no direito tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária. 2005b.

\_\_\_\_\_. **Módulo de princípios e imunidades**. In: *Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Universidade Virtual Brasileira - UVB*, aula 04. Palestra impressa proferida no dia 08 de março de 2006. Disponible en: <<http://www.uvb.com.br>>. Acceso el: 19 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. V. II. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2005a.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário.** Tradução e notas ao direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALADÃO, Alexandre Roberto Alves. **Direito tributário.** Curitiba: IESDE, 2006.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico:** o direito público econômico no Brasil. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas/Serviço de Publicações, 1968.

VENEZUELA, Constituição (1999). **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de 30 de diciembre de 1999.** Incluye últimas reformas del 15 de Febrero del 2009. Disponible en: <<http://www.tsj.gov.ve/legislacion/crv.html>>. Acceso el: 12 dic. 2011.

VIANNA, Maria Lúcia Teixeira Werneck. **A americanização (perversa) da Seguridade Social no Brasil:** estratégias de bem-estar e políticas públicas. Rio de Janeiro: REVAN, UCAM, IUPERJ, 1998.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário.** Tradução de Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 7. ed., ampl. e actual. Tomo único. Buenos Aires: Ediciones Delpalma, 2001.

YOSHIAKI, Ichihara. **Princípios da legalidade tributária na Constituição de 1988.** São Paulo: Atlas, 1994.

ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.); SCHOUERI, Luís Eduardo. **Capacidade contributiva e mínimo existencial.** In: *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado.* Paulo: Dialética, 1998.