

7.

Derecho tributario

PERSPECTIVAS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE UNA
DOGMÁTICA SOBRE LOS PRINCIPIOS MATERIALES
DE LA TRIBUTACIÓN EN CHILE A PARTIR DE
LOS ORDENAMIENTOS DE ITALIA, ESPAÑA Y
ARGENTINA

[“Perspectives for Building a Dogmatic Structure Regarding the Material
Principles for Taxation in Chile Based on the Italian, Spanish and Argentinean
Legal Systems”]

PATRICIO MASBERNAT*

CRISTIAN BILLARDI**

Universidad de Buenos Aires, Argentina

JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR***

Universidad Autónoma de Barcelona, España

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE****

Universidad Autónoma de Barcelona, España

RESUMEN

El trabajo expone las construcciones dogmáticas acerca de los principios materiales de la tributación en Italia, España y Argentina, con el objetivo de verificar la medida en que ellas pueden aportar al De-

ABSTRACT

This work shows the dogmatic formulations on the material principles of taxation in Italy, Spain and Argentina in order to measure how much they can contribute to the Chilean Law, since said

RECIBIDO el 26 de septiembre y APROBADO el 15 de octubre de 2012.

* Licenciado en Derecho por la Pontificia Universidad Católica de Chile, Magíster en Derecho por la Universidad de Chile, Doctor en Derecho (Instituto Universitario de Derecho Comparado, Facultad de Derecho) Universidad Complutense de Madrid. Correo: pmasbernat@alburquenque.cl. El presente trabajo se enmarca en el Proyecto FONDECYT N° 11100190: “Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado”. Asimismo, se enmarca en los siguientes dos Proyectos CONICYT de Atracción de Capital Humano Avanzado de Extranjero, MEC, de los que el Dr. Masbernat es investigador ejecutor responsable,

recho chileno, puesto que tales principios han ido configurando una concepción universal de justicia impositiva, que ofrecen modelos para Chile, en donde la materia no ha recibido la atención que merece.

PALABRAS CLAVE

Principios de la tributación – Capacidad contributiva – Igualdad tributaria.

principles have been shaping a universal concept of tax justice that offers models for Chile, where due attention has not been paid to this subject.

KEYWORDS

Taxation principles – Taxation capacity – Equality in taxation.

I. INTRODUCCIÓN****

Los principios materiales de la tributación vierten un ideal de justicia, sobre el sistema tributario. En la medida en que son constitucionalmente consagrados (o que se les concede un rango constitucional), condicionan la

denominados: i) “Consolidación del grupo iberoamericano de investigación en asuntos jurídicos de la empresa e investigación de medidas fiscales sobre la responsabilidad social empresarial”, N° 80112004/2012 (Prof. J.A. Fernández, UAB); ii) “Programa de investigación, docencia y transferencia de conocimiento sobre de la igualdad desde la perspectiva del derecho financiero y análisis jurídico de las medidas tributarias presupuestarias de la crisis económica”, N° 80112003/2012 (Prof. M.A. Sánchez, UAB). El Dr. Masbernat agradece al profesor Dr. Ennio La Scala, por su apoyo para llevar adelante parte de la presente investigación, quien lo ha acogido en estadia de investigación en el Dipartimento di Studi su Politica, Diritto e Società “Gaetano Mosca” de la Facoltà di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Palermo. [Se dedica el presente trabajo a Lucas, Miquel y Bernardo; y a Gloria, Renato, Pascal].

** Licenciado por la Universidad de Buenos Aires, profesor adjunto interino de la Universidad de Buenos Aires. Correo electrónico: c.billardi@uckmar.com

*** Doctor en Derecho, profesor de la Universidad Autónoma de Barcelona. Su participación se hace posible gracias al Proyecto de Atracción de Capital Humano Avanzado CONICYT, denominado “Consolidación del grupo iberoamericano de investigación en asuntos jurídicos de la empresa e investigación de medidas fiscales sobre la responsabilidad social empresarial”, N° 80112004/2012 (ejecutado en la Universidad de Talca). Director responsable, Dr. Masbernat.

**** Doctor en Derecho, profesor de Derecho financiero y tributario de la Universidad Autónoma de Barcelona. Correo electrónico: miguelangel.sanchez@uab.es. Esta participación se hace posible gracias al Proyecto de Atracción de Capital Humano Avanzado, CONICYT, denominado: “Programa de investigación, docencia y transferencia de conocimiento sobre de la igualdad desde la perspectiva del derecho financiero y análisis jurídico de las medidas tributarias presupuestarias de la crisis económica”, N° 80112003/2012 (ejecutado en la Universidad de Talca). Director responsable, Dr. Masbernat.

***** Sección redactada por Patricio Masbernat.

actividad del legislador, y ayudan a dar coherencia al sistema¹. Finalmente, constituyan garantías para el contribuyente.

Los juristas, desde hace décadas, vienen trabajando sobre estas cuestiones para configurar de modo sistemático y operacionalizable estos criterios de justicia, haciéndolos tangibles en el sentido de que constituyen claras guías de acción para la Administración o el legislador o, en su caso, criterios de evaluación jurisdiccional de las regulaciones concretas.

Esta corriente jurídica no ha llegado sino muy fragmentariamente a Chile como ha sido justificado en algunos estudios². Este trabajo busca precisamente revisar algunas categorías comparadas a efecto de obtener algunas conclusiones útiles para nuestro sistema, y por qué no, para cualquier otro que se encuentre, en el mismo estadio de desarrollo en estas materias.

Cada uno de los sistemas jurídicos sobre los que se hace referencia en este trabajo tienen muchos elementos en común y muchos elementos diferenciadores, sin embargo, debe destacarse que las categorías relativas a los principios materiales de la tributación, han ido conformando un ideal universal de justicia muchas veces vinculados a concepciones comunes de derechos fundamentales, la función del Estado y los tributos, y los criterios que deben regular la relación entre el Estado y los contribuyentes. En virtud de ello, gran parte de los planteamientos nacionales aparecen como universales, y se consideran como necesarios en todo sitio, y en algunas ocasiones hemos visto que forman parte de los debates legislativos chilenos (o de cualquier otro país) a veces de un modo no sistemático. Este trabajo pretende aportar en orden a la sistematización de estas cuestiones con fines dogmáticos, y en futuros trabajos que forman parte del actual programa de investigación, con propuestas de reformas legislativas.

En el presente artículo, se expone de modo general la situación de Italia, España y Argentina, y a la luz de tales construcciones, y a modo de conclusión, se evalúa el escenario presente en Chile, tratando de obtener ideas útiles para el desarrollo del sistema jurídico.

¹ Esto se ha planteado en Italia de modo preciso en relación al principio de capacidad contributiva. Véase: DE MITA, Enrico, *Principi di Diritto tributario* (2ª edición, Milano, Giuffrè, 2000), p. 85. En España, semejante función cumpliría el principio de justicia tributaria, en la tesis del profesor CALVO ORTEGA, Rafael, *¿Hay un principio de justicia tributaria?* en *Cuadernos Civitas* (Pamplona, Thomson Reuter -Editorial Aranzadi, 2012).

² MASBERNAT, Patricio, *Un análisis crítico de la doctrina relativa a los principios materiales de la tributación en Chile*, en *Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado. Una perspectiva de Iberoamérica* (Santiago de Chile, Librotecnia, 2012), pp. 433-472.

Por razones de espacio, no se hará referencia a toda la complejidad de cada sistema, sino a los elementos esenciales, que caractericen sus fundamentos.

II. NOTAS ESENCIALES ACERCA DE LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE LA TRIBUTACIÓN EN ITALIA*

1. *Introducción.*

En Italia, en un esquema de enorme complejidad analítica derivada de una interpretación constitucional sistemática, es posible centrar el ideal de justicia tributaria en el principio constitucional de capacidad contributiva³, que fundamenta y legitima el tributo⁴ en el marco de una relación de Derecho Público entre el Estado y el contribuyente, constituyendo asimismo una garantía para este último⁵. Su contenido es sumamente rico, tiene múltiples derivaciones e ilumina todo el ordenamiento tributario.

A continuación se analizarán los aspectos más definidores del principio de capacidad contributiva en el Derecho Italiano, comenzando por su regulación normativa, pasando por su concepto y estructura, para llegar a sus efectos hacia todo el sistema tributario.

Los orígenes del principio, anteriores a la consagración constitucional de 1947, se encuentran en los debates de las escuelas causalista (cuyo principal exponente fue Benvenuto Grizzioti) y anticausalista (corriente liderada por Achille Donato Gianinni), que buscaron encuadrar jurídicamente la relación entre el Estado y los contribuyentes, a través de tesis fundamentada en la teoría iusprivatista (semejante a las obligaciones de Derecho Privado) que diferenciaba la simple extorsión o expoliación, del deber de contribuir en el marco de una sociedad civilizada. Dichas teorías nacieron, se desarrollaron y se explican en determinado contexto histórico jurídico, anterior a la vigencia de la Constitución de 1947 y el establecimiento de la Corte Costituzionale, que controla que el legislador tributario se sujete a dicho parámetro sustantivo en su producción normativa. Con todo, los ricos aportes de estas escuelas presentan interés hasta el día de hoy.

* Sección redactada por Patricio Masbernat.

³ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, en VV. AA, *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación (conferencia Técnica del CIAT., Taormina, Italia, 2000)* (Madrid, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, 2000), p. 243.

⁴ FALSITTA, Gaspare, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario* (5ª edición, Padova, CEDAM, 2012), p. 78.

⁵ *Ibid.*, p. 79.

2. Estructura normativa.

La Constitución Italiana (= C.Pol. It.), establece el principio de capacidad contributiva como aquel que de modo esencial ilumina el deber de concurrir a los gastos públicos, en su artículo 53: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. / Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”⁶.

De acuerdo a dicho precepto, debe existir una aptitud económica de la que nace, para todos, esto es, con carácter general, universal, sin privilegios o discriminaciones⁷, un deber de concurrir a solventar los gastos públicos, graduado por la progresividad. De este modo, todos quienes tengan capacidad económica se encuentran obligados y en razón de tal capacidad. El citado deber se vincula al deber de solidaridad económica y social, consagrada en los artículos 2 y 4 inciso 2º C.Pol.It. que a su vez le otorga sentido al principio de progresividad, complemento del principio de capacidad contributiva. El artículo 2 dice: “*La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*”⁸. El artículo 4 expresa: “*Ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un’attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società*”⁹.

Por otro lado, la exigencia del tributo encuentra fundamentos y limitaciones en la libertad de empresa y la propiedad, y en la función social de esta última, conforme a los artículos 41,2 y 42,2 C.Pol.It. Todas estas normas constitucionales deben encontrar equilibrio en la decisión legislativa o judicial, y no dan espacio a perspectivas unilaterales. El artículo 41 dice: “*L’iniziativa economica privata è libera. / Non può svolgersi in contrasto con l’utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. / La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l’attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali*”¹⁰. El artículo 42, por su lado, expresa: “*La proprietà è pubblica*

⁶ Artículo 53: “*Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. / El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad*”

⁷ FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 78.

⁸ Artículo 2: “*La República reconoce y garantiza los derechos inviolables del hombre, sea como individuo sea en las formaciones sociales donde se desarrolla su personalidad, y exige el cumplimiento de los deberes inderogables de solidaridad política, económica y social*”.

⁹ Artículo 4: “*Todo ciudadano tendrá el deber de desempeñar, según sus posibilidades y su propia elección, una actividad o función que conduzca al progreso material o espiritual de la sociedad*”.

¹⁰ Artículo 41: “*Será libre la iniciativa económica privada. / No podrá desenvolverse*

o privada. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati./ La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti./ La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d'interesse generale./ La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità”¹¹.

El principio de capacidad contributiva, constituye un principio autónomo de otros, en particular, del principio de igualdad, incorporado en el artículo 3 C.Pol.It., pues el constituyente lo estableció como principio específico de justicia tributaria adicional a los generales que modulan la producción normativa, como lo es el de igualdad, el cual también se aplica en el ámbito tributario. El artículo 3 está redactado como sigue: *“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali./ È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese”¹².*

3. *Capacidad contributiva y su vínculo con otros principios: igualdad; solidaridad; propiedad; legalidad.*

Como en todos los casos de interpretación y aplicación de la *Constitución*, debe considerarse de modo sistemático todos los elementos de dicho cuerpo normativo. Dentro de dicho esquema, hay normas más inmediatas y otras

en oposición al interés social o de tal modo que inflija un perjuicio a la seguridad, a la libertad y a la dignidad humana. / La ley determinará los programas y los controles oportunos para que la actividad económica pública y privada pueda encaminarse y coordinarse con fines sociales”.

¹¹ Artículo 42: *“La propiedad será pública o privada. Los bienes económicos pertenecerán al Estado, a entidades o a particulares. / La propiedad privada será reconocida y garantizada por la ley, la que determinará sus modos de adquisición y de goce y sus límites, con el fin de asegurar su función social y de hacerla accesible a todos. / La propiedad privada, en caso previsto por la ley, y mediante indemnización, podrá ser expropiada por motivos de interés general. / La ley establecerá las normas y los límites de la sucesión legítima y testamentaria y los derechos del Estado en materia de herencia”.*

¹² Artículo 3: *“Todos los ciudadanos tendrán la misma dignidad social y serán iguales ante la ley, sin distinción de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas ni circunstancias personales y sociales. / Es responsabilidad de la República remover los obstáculos de orden económico y social que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana y la participación efectiva de todos los trabajadores en la organización política, económica y social del país”.*

más mediatas, pero no por ello menos relevantes. Principios cercanos al de capacidad contributiva, pero no los únicos, son los de igualdad, solidaridad, propiedad y reserva de ley. Revisemos los vínculos uno a uno.

Respecto del principio de igualdad, hoy en día, existe una mayor comprensión acerca de la autonomía que el principio de capacidad contributiva presenta a su respecto. Una interpretación distinta, es decir, que sostuviera que la capacidad contributiva constituye solo una expresión de la igualdad, sería anulatoria o derogatoria del artículo 53 C.Pol. It.¹³. Fuera de otras diferencias, hay una básica que debe destacarse, cual es que mientras el principio de igualdad rige para todo el ordenamiento jurídico, el de capacidad económica rige solo en el ámbito tributario. Además, el primero es más amplio mientras el segundo es más concreto, y se integran por elementos diferentes. Finalmente, la igualdad puede justificar mejor los fines extrafiscales del tributo, que constituyen, por lo demás una atenuación –nunca una derogación–, de la capacidad contributiva.

Establecido lo anterior, debe ponerse de relieve que la citada autonomía ha sido discutida, y ha existido una corriente doctrinaria y jurisprudencial que considera el principio de capacidad como especificación de la exigencia de igualdad. Compartiendo esta perspectiva, diversas sentencias constitucionales consideraron a la capacidad contributiva como el parámetro de comparabilidad para evaluar el trato debido (igual o desigual) en un caso concreto¹⁴.

Respecto de la igualdad, hay quienes han limitado su contenido a la no discriminación por razones individuales (de aquellas específicamente prohibidas por la Constitución), fuera de lo cual el legislador goza de un amplio margen de discrecionalidad¹⁵. Tan amplio margen para el legislador arriesga vaciar de contenido al principio de igualdad, y dificulta el control constitucional de la ley. La jurisprudencia constitucional apoyó inicialmente esta tesis¹⁶.

Otra corriente doctrinal ha sostenido que el límite a que el legislador debe sujetarse no se agota en el principio de igualdad, y que en materia tributaria existe un principio específico que debe usarse como criterio de distinción, cual es el de capacidad contributiva, a menos que se regule con fines extrafiscales¹⁷. La jurisprudencia constitucional se abrió a dichas posibilidades,

¹³ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 245.

¹⁴ Sentencias de la Corte Constitucional italiana 92/1963, 155/63, 120/1972, etc.

¹⁵ ESPOSITO, Carlos, *La Costituzione Italiana* (Padova, CEDAM, 1954), p. 60.

¹⁶ Sentencia de la Corte Constitucional italiana 3/1957; 28/1957.

¹⁷ MAFEZONI, Federico, *Il principio de capacita contributiva nell diritto finanziario* (Torino, UTET, 1970), p. 36.

controlando al legislador en razón del principio de igualdad más allá de los casos expresamente prohibidos por la Constitución¹⁸, incluida la capacidad contributiva, pero entendiendo a la capacidad económica como medida de la igualdad¹⁹.

Otras sentencias, han otorgado un mayor grado de autonomía al principio de capacidad contributiva, considerándolo como presupuesto de la imposición²⁰ o como idoneidad del sujeto a la obligación impositiva²¹.

Por otro lado, hay autores que han vinculado preferentemente al principio de capacidad contributiva con el deber de solidaridad económica y social establecido en el artículo 2° constitucional²², por cuanto a diferencia del principio de igualdad en este caso no persigue eliminar diferencias de trato sino limitar la discrecionalidad del legislador en la determinación de los elementos del tributo y precisamente alcanzar un ideal de justicia distributiva²³²⁴. Se vincula al principio de progresividad, como índice del carácter solidario del principio de capacidad contributiva²⁵.

Por su parte, el principio de progresividad, puede influir sobre el hecho imponible, la base imponible y el tipo impositivo, en cada impuesto. La norma constitucional no exige que todos los impuestos sean progresivos, pues apunta al sistema tributario como uno todo. Con todo, persigue la sujeción de aquellos tributos importantes y más representativos de la capacidad contributiva global de los contribuyentes²⁶.

¹⁸ Al respecto: sentencia de la Corte Constitucional italiana 53/1958.

¹⁹ Al respecto: Sentencia de la Corte Constitucional italiana 155/1963; SCC 120/1972.

²⁰ Al respecto: Sentencia de la Corte Constitucional italiana 89/1966.

²¹ Al respecto: Sentencia de la Corte Constitucional italiana 178/1986; SCC 111/1997.

²² MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 242, sostiene que el deber de solidaridad vincula al bien común la potencialidad de cada sujeto que forme parte de la comunidad; y que solidaridad y capacidad contributiva son dos aspectos de una misma realidad.

²³ MANZONI, Ignacio, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* (Torino, Giappichelli, 1965), p. 20. No obstante haberse discutido, al día de hoy se entiende, de modo general por la doctrina como por la jurisprudencia, que la capacidad contributiva se vinculan a la igualdad y a la solidaridad. FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 78.

²⁴ Esto conduce al otro aspecto de la igualdad, diferente de la formal, cual es la igualdad sustancial (comprendida en el artículo 3° inciso 2° constitucional), lo que a su vez conduce a permitir una discriminación legítima en favor de las personas con menos capacidad contributiva y más gravoso a quienes tengan más de ella. FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 80.

²⁵ *Ibíd.*, p. 79.

²⁶ GAFFURI, Gianfranco, *Lezioni di Diritto Tributario. Parte General* (3ª edición,

Otro aspecto relevante es el principio de reserva de ley, establecido en el artículo 23 C.Pol.It. “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”. Si bien la elusión y cualquier formula que implique que un contribuyente no tribute de acuerdo a su potencia económica constituye una violación del principio de capacidad contributiva e igualdad tributaria y al deber de solidaridad, en la medida en que sea la ley la que otorga espacios para dicha vulneración, hay un problema de inconstitucionalidad de la ley. Ello se debe a que la ley es el modo en que el principio de capacidad económica se concreta. Puede haber formulas intermedias, como la interpretación conforme la constitución; la creación de clausulas generales antielusivas (que tornen ineficaz la elusión o le otorguen el mismo tratamiento que hechos gravados); etc.²⁷.

4. *Función de la capacidad contributiva.*

Hay que hacer notar que la capacidad contributiva, como principio sustantivo o material, juega un doble rol de deber de solidaridad (presupuesto y parámetro de carácter cuantitativo de la exacción tributaria²⁸) y de limite garantístico²⁹.

La capacidad contributiva es soporte o fundamento de cualquier exacción patrimonial exigida por el Estado para concurrir a la cobertura de los gastos públicos. Al respecto la Corte Costituzionale ha indicado que la exacción tributaria debe encontrar justificación en la existencia de un índice concreto revelador de la riqueza, de lo que pueda deducirse razonablemente la idoneidad subjetiva para enfrentar la obligación³⁰.

Por otro lado, es un límite frente a la potestad tributaria, es decir, limita y condiciona la discrecionalidad legislativa, pudiendo regular los elementos

Padova, CEDAM, 1999), p. 39. Por lo anterior, la doctrina ha conceptualizado el tributo como un deber de solidaridad, y en tal sentido la riqueza de los miembros de la comunidad no sólo expresan un derecho (de propiedad) sino también un deber para alcanzar los fines sociales o comunes. MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 254.

²⁷ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 252.

²⁸ FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 80.

²⁹ LUPI, Raffaello, *Diritto tributario. Parte generale* (6ª edición, Milano, Giuffrè, 1999), p. 19. Sentencia de la Corte Constitucional italiana 200/1976: “[...] *il principio di capacità contributiva* [...] *Risponde all’esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali si razionalmente deducibile l’idoneità soggettiva all’obbligazione d’imposta*”; FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 80

³⁰ Al respecto: Sentencia de la Corte Constitucional italiana 120/1972; 200/1976.

del tributo como más aconseje los fines públicos pero siempre dentro del marco constitucional.

En tal sentido, se ha distinguido ente límites cuantitativos y cualitativos.

Los límites cuantitativos se encuentran en un piso, cual es el respeto por la exención de un mínimo existencial personal y familiar. Éste no representa un mínimo vital o de supervivencia, sino un quantum necesario para llevar adelante una vida libre y digna, para el contribuyente y su familia, lo de carácter inevitable y necesario que disminuye su capacidad contributiva. El legislador está obligado a respetar dichas limitaciones, sobre todo cuando se avalan en otras normas constitucionales que tutelan determinados bienes en beneficio de las personas³¹.

El techo de la imposición (no puede cruzar) viene dado por la no confiscatoriedad del tributo, ya que no se debe agotar la fuente de la riqueza a través de los gravámenes, ni obstaculizar la elección o desenvolvimiento de una actividad económica lícita³².

Los límites cualitativos se encuentran en la calificación de riqueza susceptible de concurrir a solventar los gastos públicos, la que se determinará de acuerdo a valores constitucionales. El legislador no es libre para determinar su contenido concreto, ya que ello implicaría una interpretación abrogatoria del mandato constitucional.³³

Esto nos conduce a la distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, pues la función de la capacidad contributiva es la de determinar la idoneidad del sujeto para enfrentar su concurso a los gastos públicos, de acuerdo a los parámetros constitucionales.

Ahora, el sistema tributario debe reflejar la potencialidad global del contribuyente, por esto el principio de capacidad contributiva cierne su influencia sobre el sistema tributario en su conjunto. Pero como no existe un índice de riqueza que mida de modo global dicha capacidad, deben usarse varios tributos para recoger, sin lagunas, toda dicha potencialidad.³⁴ Si ello no sucede, no se cumpliría el mandato establecido en el artículo 53 C.Pol.It.

Dicho índices de riqueza estarían constituidos por las rentas, el gasto (o

³¹ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 271-272.

³² La Corte Constitucional ha señalado que no puede fijarse una carga superior a la capacidad económica demostrada en el acto objeto del tributo (sentencia 89/1966), y en tal sentido constituye una medida máxima para la imposición.

³³ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 247.

³⁴ MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* (Torino, Giappichelli, 1965), p. 110.

consumo) y el patrimonio³⁵, todos estimados en su globalidad; los incrementos de patrimonio por otras causas (sucesiones, donaciones, premios, etc.), los incrementos de valor del patrimonio, una inversión, un acto jurídico valorable, etc.³⁶.

No se concreta el principio constitucional cuando algunos índices de riqueza escapan tanto de las enumeraciones como de las cláusulas generales establecidas en las leyes; y lo mismo sucede cuando se somete a gravamen hechos que no reflejan capacidades contributivas (este peligro puede estar presente en la tributación con fines extrafiscales). Estas vulneraciones pueden acaecer cuando la ley crea ficciones o presunciones, o simplemente cuando grava hechos que no representan riqueza disponible³⁷. También se viola el principio, por regla general, cuando existe un gravamen múltiple sobre una misma expresión de potencialidad económica³⁸.

Además de influir en el sistema tributario en su conjunto, se debe aplicar el principio respecto de cada tributo en particular, desde una perspectiva sustancial y procedimental. En el aspecto sustancial, el gravamen debe responder a criterios personales, pues cada impuesto en particular debe respetar un mínimo existencial (y no sólo globalmente). En tal sentido, el impuesto indirecto debe discriminar respecto de los consumos esenciales para las personas³⁹. En el otro aspecto, se exige que los procedimientos de control y cumplimiento de las concretas obligaciones tributarias se sujeten a este principio, en el sentido de permitir que el contribuyente tribute de acuerdo a su capacidad económica, no más y no menos.

³⁵ Al respecto: sentencia 111/1997, referido al patrimonio como índice de capacidad contributiva.

³⁶ LUPI, Raffaello, *Diritto tributario*, cit. (n. 29), p. 22. Hay que tener presente que se ha discutido la lista típicamente cerrada con que suele mencionar los índices reveladores de la riqueza. GALLO, Franco, *La capacidad contributiva y las razones de su inserción como principio constitucional positivo*, en VV. AA, *La capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 29, defiende la idea de que la organización empresarial constituye un índice de riqueza, de modo independiente de los demás mencionados en doctrina.

³⁷ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 266. La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre diversos casos en este sentido. Al respecto: sentencias 131/1973 y 89/1979 (gravámenes sobre acciones de propaganda ideológica); 103/1967 (en razón de una multa por falta de declaración, vinculada a un porcentaje del capital empresarial); 155/1963 y SCC 219/1976 (supuestas ventajas derivadas del retraso en el pago de impuestos); 178/1986 (cuota de indemnización derivada de finiquito de trabajador).

³⁸ Al respecto: sentencia 42/1980.

³⁹ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 271.

5. *Contenido y alcance del principio de capacidad contributiva.*

Este principio no constituye una norma programática⁴⁰, y contiene un criterio de justicia preceptivo y vinculante para el ámbito de la tributación⁴¹.

Se ha discutido si es aplicable al sistema tributario en su conjunto, o a cada tributo en particular. Se sostuvo por mucho tiempo que el artículo 53 inciso 1° se refería a cada tributo; y el artículo 53 inciso 2° (la progresividad) sólo a ciertos casos, pero no en todos.

Varios años luego de la consagración constitucional, los estudios de la doctrina concluían que el principio del artículo 53 inciso 1° constitucional implicaba un límite a la carga tributaria aplicable por el legislador al contribuyente, y que en cuanto tal estaba constituido por el resultado de una valoración constitucional (de acuerdo a directrices y valores constitucionales) de la capacidad económica general del sujeto⁴².

Por lo indicado, es posible conceptuar el principio de capacidad contributiva como la capacidad económica⁴³ (superior a un cierto umbral mínimo) considerada idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales⁴⁴; o la aptitud considerada idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas reconocidas en la Constitución^{45 46}.

⁴⁰ Al respecto: sentencia 1/1956.

⁴¹ Al respecto: sentencia 120/1978.

⁴² Al respecto: sentencia 42/1980. En esta sentencia se sostiene que la renta del trabajo refleja menor capacidad contributiva que la renta patrimonial. Otro ejemplo es la declaración de inconstitucionalidad de la acumulación de renta de cónyuges en razón de valores establecidos en al *Constitución* (sentencia 15 de julio de 1976).

⁴³ La distinción entre capacidad económica y contributiva también ha sido sostenida por la Corte Constitucional en sentencias 97/1968 (no cualquier percepción de renta implica existencia de capacidad contributiva); y 42/1980 (la capacidad contributiva de una renta patrimonial es mayor que una renta del trabajo, aunque ambas sean de igual suma).

⁴⁴ GAFFURI, Gianfranco, *L'attitudine alla contribuzione* (Milano, Giuffrè, 1969), p. 94. La capacidad contributiva esta representada por la potencia económica que supone el incremento del valor de la fuerza productiva y no dicha fuerza productiva (ibid., p. 155).

⁴⁵ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 259. La jurisprudencia constitucional ha visto en la capacidad contributiva la idoneidad de un sujeto a efectuar una prestación exigida coactivamente, y que es deducida de la existencia de un presupuesto económico relativo. Al respecto: sentencias 201/1975; 62/1977; 178/1986; 400/1987; 465/1987; 373/1988.

⁴⁶ También se ha sostenido que la capacidad contributiva de un sujeto "es su fuerza económica, calificada tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo, expresión (sobre todo) de la renta que él posee", de lo que resulta "necesario individualizar los requisitos esenciales de esa 'aptitud' físicamente apreciable". TOSI, Loris,

El deber de contribuir, como deber de solidaridad y sobre la base de la igualdad material que persigue la Constitución, deriva de la capacidad contributiva y por ello prescinde de cuanto el ciudadano recibe en términos de servicios públicos esenciales, sea cuyo costo sea divisible o indivisible⁴⁷.

Moschetti sintetiza el contenido de la capacidad contributiva como sigue: se trata de un principio de justicia tributaria; se distingue de la igualdad tributaria y de los cánones formales de racionalidad, logicidad y coherencia; la capacidad económica del sujeto obligado al tributo se debe considerar como condición necesaria, pero no suficiente; implica el respeto a un mínimo existencial, que exenciona, y debe ser una capacidad idónea para cumplir la obligación de concurrir a la cobertura de los gastos públicos de acuerdo a los valores constitucionales; frente a iguales potencias económicas, pueden darse diferentes capacidades contributivas, de acuerdo a la calificación constitucional que se efectúe de la capacidad económica⁴⁸.

6. Características de la capacidad contributiva.

El sistema tributario debe lograr determinar de modo representativo la capacidad contributiva global del contribuyente, lo que el legislador efectúa a través de la fijación de diversos tributos que graven las diferentes representaciones de riqueza. Por ello es importante que el principio se aplique sobre cada tributo y sobre todo el sistema⁴⁹.

Del contenido indicado, es posible extraer las características de la capacidad económica como fundamento y límite del gravamen: personal, actual y efectivo.

La exigencia de personalización implica que cada uno está obligado a contribuir de acuerdo a su propia e individual capacidad. Ello conduce a la necesidad de medir la idoneidad de contribuir de cada contribuyente en

Efectividad, aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva, en VV. AA, *La capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 284.

⁴⁷ LUPI, Raffaello, *Diritto tributario*, cit. (n. 29), p. 22. ello no obsta al debate existente acerca del carácter de las tasas, como realidad heterogénea, y su vínculo, en consideración a dicha heterogeneidad, con la capacidad contributiva y el resto de principios constitucionales concurrentes en cada caso (ibid., p. 44). TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto tributario* (6ª edición, Torino, UTET, 1998), I: *Parte Generale* p. 65, recuerda el problema generado por una jurisprudencia constitucional restrictiva, en orden a favorecer la aplicación del artículo 53 Const. It. a los tributos que solventen servicios cuyo costo es indivisible, es decir, los impuestos, y no los tributos de carácter conmutativo.

⁴⁸ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 260.

⁴⁹ Ello se ha puesto de relieve desde hace tiempo en la jurisprudencia constitucional, por ejemplo sentencias 45/1965, 50/1965, 89/1966.

particular, debiendo excluirse la aplicación de categorías abstractas y generales de “sujetos-tipo”, ya que no existe una capacidad contributiva general⁵⁰.

De lo anterior resulta que la capacidad contributiva es la capacidad económica que tiene el contribuyente para poder concurrir a cubrir los gastos público, por sobre los montos necesarios y mínimos para sobrevivir y bajo los niveles en que el tributo pudiera llegar a ser confiscatorio⁵¹. Esto ha sido denominado “idoneidad subjetiva”⁵².

Por otro lado, la “idoneidad objetiva” para contribuir exige que se trate de una capacidad actual y efectiva.

Que sea *actual* prohíbe que se imponga gravámenes de modo retroactivo sobre una riqueza pasada⁵³. El tributo debe gravar un hecho imponible que refleje una capacidad económica existente en un periodo relacionado en el tiempo, no desvinculado, se requiere una coincidencia temporal entre el momento de la imposición y aquel en que se perfecciona el hecho imponible (devengo), sin producirse desfase temporal sea hacia adelante o hacia atrás, *i.e.*, cuando la ley tributaria grava una riqueza que ya no existe o que aún no existe⁵⁴.

Esto se vincula también con las obligaciones a cuenta de futuros impuestos, ya que el principio de capacidad contributiva exige un método racional para calcular sus montos; dar la posibilidad al contribuyente de presentar prueba en contrario acerca de las rentas que se le presumen; y que tengan un efectivo carácter provisional⁵⁵.

Que se trate de riqueza *efectiva o cierta*, exige que se graven las rentas netas⁵⁶ y prohíbe que se imponga tributos sobre expresiones de riqueza lejana, ficticia, posible, presumible, supuesta o nominal⁵⁷.

⁵⁰ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 256.

⁵¹ MANZONI, Ignacio, *Il principio della capacita contributiva nell'ordenamiento costituzional italiano* (Torino, Giappichelli, 1965), p. 74.

⁵² FALSITTA, Gaspere, *Corso*, cit. (n. 4), p. 81.

⁵³ LA ROSA, Salvatore, *Principi di Diritto tributario* (Torino, Giappichelli, 2005), p. 13.

⁵⁴ Al respecto, véase la sentencia 44/1996, que exigió una presunción racional en el enlace temporal entre la exigencia impositiva y la riqueza en la esfera patrimonial del contribuyente.

⁵⁵ TOSI, Loris, *Efectividad*, cit. (n. 46), p. 320.

⁵⁶ Al respecto véase la sentencia 69/1965.

⁵⁷ Al respecto véanse las sentencias 200/1976; y 109/1967. No cabe presunciones de riqueza no efectiva sobre la base de la vida en común en el matrimonio (sentencia 179/1976) ni presumir que las rentas del trabajo autónomo se equiparasen a las de una empresa (sentencia 142/1980). En ambos casos, se establecía una base ficticia mediante presunciones.

Lo relevante es que este requisito incide tanto en los elementos esenciales y definidores del tributo como en los métodos de estimación y de recaudación⁵⁸.

Respecto del primer aspecto, hay que considerar que tanto las presunciones, ficciones, índices, coeficientes, módulos, estimaciones objetivas de la base imponible o, en general, el establecimientos de mecanismos de calculo no basado en datos reales, si bien encuentran su justificación en razones fiscales (evitar la evasión; facilitar la recaudación; descargar trabajo a la administración), deben siempre basarse en índices reveladores de riqueza y fundarse en criterios de racionalidad, verosimilitud, razonabilidad, normalidad de los hechos, etc.⁵⁹. Por otro lado, deben admitir prueba en contrario y dicha prueba debe ser factible de obtenerse y aportarse, no puede limitarse en términos que se haga imposible o muy difícil aportarla⁶⁰.⁶¹

Estos mecanismos de cálculo del tributo no basados en datos reales, tanto pueden perjudicar a algunos contribuyentes como beneficiar a otros (produciéndose un fenómeno conocido como “condonación impropia”⁶²). En ambos casos, se viola la Constitución.

El otro aspecto lo constituye el procedimiento de control de las obligaciones tributarias, ya que puede implicar la aplicación de las presunciones y ficciones con resultados de carga tributaria de un modo distante a la efectiva capacidad contributiva del contribuyente. De ser más gravosa, se produce un evento denominado “sanción impropia”⁶³.

A su vez, los beneficios tributarios, exenciones y regímenes más favorables que no digan relación a la capacidad contributiva, violan este principio y, por tanto, son inconstitucionales⁶⁴.

7. *Extrafiscalidad y capacidad contributiva.*

La extrafiscalidad se refiere a los casos en que el tributo se orienta a fines no recaudatorios, es decir, a lograr objetivos de política económica o social⁶⁵.

Dicha tributación con fines extrafiscales puede adoptar diversas formas y

⁵⁸ TOSI, Loris, *Efectividad*, cit. (n. 46), p. 288.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 289.

⁶⁰ Al respecto véase la sentencia 28/1987; 283/1987.

⁶¹ FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 86.

⁶² PASSARO, Gabriella, *Condono nel Diritto tributario*, en *Digesto delle Discipline Privatistiche*, “Sez. Commerciale” (Torino, UTET, 1988), III, pp. 384 ss. Final del formulario

⁶³ COPPA, Daria - SAMMARTINO, Salvatore, *Sanzioni tributarie*, in *Enciclopedia del Diritto* (Milano, Giuffrè, 1987), XLI, p. 425.

⁶⁴ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 272.

⁶⁵ LA ROSA, Salvatore, *Principi*, cit. (n. 53), p. 25.

modalidades a veces difíciles de identificar (exención, exclusión, detracción, imposición sustitutiva, crédito contra el impuesto o deducción como gasto, etc.).

Estos fines pueden modular los principios tributarios, pero no pueden violar los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad, solidaridad o igualdad tributaria⁶⁶, en la medida en que se sustenten en otros principios de rango constitucional. Además, deben responder a una exigencia de carácter general, estar sujeta al principio de racionalidad y nunca puede ser arbitraria, y fundamentarse en una expresión de potencia económica⁶⁷. Una ley que establezca beneficios, exenciones o regímenes especiales no puede derogar un principio constitucional.

Hay que considerar que nuestro principio puede “cualificar la aptitud económica indicando una capacidad contributiva distinta” frente a iguales expresiones de riqueza⁶⁸. A la inversa, permite que se grave de modo más acentuada las expresiones de potencia económica mayor (el consumo de bienes superfluos) o a actividades que produzcan daño a otros bienes constitucionalmente tutelados (medio ambiente).

Moschetti ha sintetizado las condiciones básicas para el uso extrafiscal del tributo: no puede gravarse mediante figuras extrafiscales hechos no indicativos de capacidad contributiva; para legitimar dicha acción, no basta cualquier interés elegido discrecionalmente por el legislador, sino que debe considerarse el principio de capacidad contributiva en una interpretación sistemática con los demás valores, principios y reglas constitucionales; deben ser respetados los principios constitucionales de aquellos que pudieren verse afectados por la medida⁶⁹.

8. *Vulneración de criterios de reparto conforme a la capacidad contributiva por otros medios diferentes a la determinación de los elementos esenciales del tributo.*

En cuanto al objeto del principio de capacidad contributiva, este es múltiple, o referido a diferentes ámbitos. No sólo vincula a los aspectos sustanciales de la exacción tributaria, sino también la aplicación del tributo, y en tal perspectiva, todo el procedimiento de exigencia del tributo, sea en sede administrativa como judicial⁷⁰, como lo ha sostenido la Corte

⁶⁶ FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 90.

⁶⁷ LA ROSA, Salvatore, *Principi*, cit. (n. 53), p. 26.

⁶⁸ MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 276 y 277.

⁶⁹ *Ibíd.*, p. 279.

⁷⁰ FANTOZZI, Augusto, *Diritto tributario* (Torino, UTET, 1998), II, pag. 30.

Costituzionale⁷¹, en orden a que todo el sistema tributario debe ajustarse a principios de justicia tributaria⁷². Ello se debe a que este principio tiene un carácter interpretativo del sistema⁷³.

De este modo, el control de las obligaciones tributarias, por los mecanismos legales o administrativos o procesales que sean, no debe implicar una alteración de los criterios de reparto de la carga tributaria conforme a los principios constitucionales, en particular, la capacidad contributiva⁷⁴. Esto incluye los mecanismos de declaración y pago; liquidación o determinación de rendimientos; el uso de ficciones o presunciones legales⁷⁵; procedimientos de pago y reembolso de pagos en exceso; transacción sobre obligaciones tributarias; descuentos, renuncia o condonación de obligaciones tributarias; operatoria de cláusulas anti elusivas; mecanismos de responsabilidad de terceros o traslación económica; extensión de la subjetividad pasiva del tributo; establecimiento de medios de prueba y su posibilidad de presentación; duración de los procedimientos; posibilidad de potestad autoanulatoria de actos administrativos ilegítimos; etc.⁷⁶.

III. UNA APROXIMACIÓN A LOS PRINCIPIOS JURÍDICO TRIBUTARIOS MATERIALES EN EL DERECHO ESPAÑOL*

1. Introducción.

Los principios hacen referencia a valores esenciales o presupuestos lógicos sobre los que se asienta el ordenamiento jurídico⁷⁷. Son, por consiguiente,

⁷¹ Al respecto, comparece la sentencia 51/1992, N°3: “*Al livello dei principi costituzionali resta fermo, comunque, che le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di questo ultimo un ostacolo all’adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione), ovvero fino al punto di farne derivare il benchè minimo intralcio all’attuazione di esigenze costituzionali primarie, come quelle connesse all’amministrazione della giustizia e, in particolare, alla persecuzione dei reati*”. También existen anteriores pronunciamientos, relativos a la aplicación legal de procedimientos de liquidación, lo que debe violar la norma constitucional (sentencia 283/1987, especialmente N°13-15, desestimatoria).

⁷² MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, cit. (n. 3), p. 249.

⁷³ DE MITA, *Principi di Diritto tributario*, cit. (n. 1), p. 85.

⁷⁴ FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 89.

⁷⁵ Al respecto, la sentencia de la Corte Constitucional 41/1999, declaró la inconstitucionalidad de un evento de presunción absoluta.

⁷⁶ FALSITTA, Gaspare, *Corso*, cit. (n. 4), p. 78 ss.

* Sección redactada por José Antonio Fernández Amor y Miguel Ángel Sánchez Huete.

elementos técnicos informadores, en nuestro caso, del ordenamiento tributario.

Los principios informan pero también constituyen fuente subsidiaria, en defecto de ley o costumbre. Tal concurrencia explícita la existencia de una diversidad de principios, los principios axiomáticos que informan a todo el ordenamiento y los principios-fuente de Derecho. Los primeros, no solamente suplen a la norma escrita y costumbre sino que le dan sentido. Sainz de Bujanda destaca su función interpretativa al señalar que sirven “de criterio constante de aplicación e interpretación de la norma y a fundamentar los fallos de la jurisprudencia para impedir resultados contrarios a los principios de justicia y seguridad jurídica”⁷⁸.

La necesidad de los principios deriva del deber de los jueces que resuelvan de manera inexcusable ateniéndose al sistema de fuentes establecido, el *non liquet*. Todo ello en línea a lo que impera el párrafo 7º del artículo 1 CCEsp.: “*Los Jueces y Tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido*”, pero también en aras de no afectar al derecho a la tutela judicial –artículo 24 C.Pol.Esp. De la anterior exigencia se derivan dos afirmaciones implícitas: la primera, que el ordenamiento es completo, pues los jueces han de poder resolver y no podrán aducir “no está claro” como evidencia el principio *non liquet*; la segunda, que los jueces no pueden crear derecho, pues han de resolver de acuerdo al sistema de fuentes.

Los principios tributarios aparecen reconocidos en el artículo 31,1 C.Pol. Esp. al afirmar que: “*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.*” Tales principios son elementos básicos referidos a todo el sistema tributario, o sea, su contenido resulta exigible jurídicamente respecto del conjunto de impuestos, tasas y contribuciones especiales que conforman el sistema tributario en su globalidad, y no necesariamente de cada uno de sus tributos.

Dicha afirmación pone de relieve la dimensión normativa de su reconocimiento Constitucional, como regla cogente, como norma. Y en tal sentido

⁷⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. - FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho administrativo* (Madrid, Civitas, 1995), I, pág. 75-76. Estos autores se refieren a ellos como valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, no son meras tendencias morales sino principios técnicos, fruto de la experiencia jurídica.

⁷⁸ SAINZ DE BUJANDA, E., *Lecciones de Derecho financiero* (10ª edición, Madrid, Editorial Universidad Complutense, 1994), p. 31. CAZORLA PRIETO, L. M., *El Derecho financiero y tributario en la Ciencia jurídica* (Pamplona, Aranzadi, 2002), p. 138, habla de las funciones explicativas, de legitimación y control de los principios.

se ha de tener presente algunas distinciones. Principios y normas difieren pues los primeros contemplan objetivos sociales genéricos y no asignan consecuencias concretas, mientras que la norma tipifica supuestos concretos y atribuyen consecuencias precisas. De ahí que González Pérez y González Navarro señalen: “[...] lo que individualiza al principio respecto de las normas es lo siguiente: -el principio no contiene mandato concreto, no ordena, es sólo un valor social que inspira el derecho ‘puesto’, que permite solucionar los problemas de vacío legal (eficacia supletoria) o que, en el mismo caso, permite crear una norma nueva; el principio, por lo mismo que no manda, ni prescribe, ni ordena, sino que se limita a incorporar un determinado valor social que forma parte de las convicciones o creencias predominantes en una colectividad humana en un momento dado- tiene carácter abstracto, no concreto, y en este sentido no decide sino que permite ‘hallar’ la norma conforme a la que hay que decidir”⁷⁹.

A este respecto se ha de tener presente la normatividad básica del texto constitucional, pues como afirma el Tribunal Constitucional de España: “[...] *la Constitución, lejos de ser un mero catalogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que no sean objeto de desarrollo legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento [...]*” (STC 16/1981, FJ 1º). En términos generales, resulta que las normas legislativas son preferentemente reglas, mientras que las normas constitucionales aparecen integradas por principios.

Ahora bien, ello no implica que existan reglas en normas constitucionales. La diferencia entre principios y reglas la ubica Zagrebelsky en dos criterios: *i)* Los principios desempeñan un papel constitutivo del orden jurídico al poseer una eficacia más allá de su significado. Las reglas, por el contrario se agotan en sí mismas; y *ii)* En el plano de la interpretación se observa que en los principios poco hay que interpretar por su evidencia y por expresar ideas o pensamientos básicos. A las reglas se le aplican los diversos métodos de interpretación jurídica. De lo anterior deriva dicho autor que las reglas se obedecen, son mandatos concretos de cumplimiento obligatorio mientras que a los principios se expresa adhesión ponen de relieve valores más generales no concretos mandatos; y expresa: “[...] las reglas nos proporcionan el criterio de nuestras acciones, nos dicen cómo debemos, no debemos, podemos actuar en determinadas situaciones específicas previstas por las reglas mismas; los principios, directamente no nos dicen nada a este respecto, pero

⁷⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, J. - GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)* (Madrid, Civitas, 1999), p. 2.484.

nos proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas pero que a priori aparecen indeterminadas⁸⁰.

Los principios tributarios pueden clasificarse en base a múltiples puntos de vista⁸¹, si bien la *Ley general tributaria*, en su artículo 3, alude a principios de ordenación y aplicación⁸². Los principios de ordenación del sistema tributario suponen mandatos al legislador para el establecimiento de los tributos de acuerdo, básicamente, a los principios constitucionalizados de carácter material y formal. Los primeros, atienden al reparto de la carga tributaria: justicia, capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Y como principio formal se reconoce el de legalidad, que procura garantías y control. Los principios de aplicación suponen directrices a la Administración para que actúe con proporcionalidad, eficacia, limitando los costes indirectos y asegurando el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Dentro de tal clasificación cabe destacar por su importancia los principios reconocidos expresamente en la Constitución. En las siguientes líneas han de ser tratados los principios tributarios de carácter material.

2. *Los principios constitucional-tributarios: su contenido.*

No resulta sencillo determinar un contenido o significado para los diferentes principios que informan el sistema. Se han ido superponiendo las teorías entre los autores⁸³ y se han ido configurando, como se irá viendo, a

⁸⁰ ZAGREBELSKY, G., *El Derecho dúctil. Ley, derechos, justicia* (Madrid, Editorial Trotta, 2009), p. 110.

⁸¹ Así por ejemplo FALCON Y TELLA, M^a. J., *Lecciones de Teoría del Derecho* (Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2001), pp. 121-122, clasifica: a) por razón del objeto, materia o contenido; b) por el grado de generalidad: de una institución, de una materia, de una rama jurídica, de todo el ordenamiento, universales aplicables a cualquier ordenamiento; c) por su función: interpretativa –aclaración–, integradora –colmar las lagunas–, limitativos –restringe el contenido de otro precepto–, directivos o programáticos.

⁸² Artículo 3 LGT.: “Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

⁸³ A sabiendas que no se citan todos los que deberían estar, baste como ejemplo de trabajos sobre principios tributarios los de AGUALLO AVILES, Ángel - BUENO GALLARDO, Esther, *Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE*, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César y otros (coordinadores), *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (Madrid, Dykinson, 2007), pp. 57-94;

través de diferentes pronunciamientos judiciales. Parafraseando a García Dorado el significado y función que desempeñan los principios tributarios en nuestro ordenamiento dependerá de su desarrollo legislativo, la interpretación de los tribunales –esencialmente el Tribunal Constitucional de España– y de las elaboraciones doctrinales⁸⁴. Cabe avanzar que el Tribunal Constitucional no ha seguido una línea de estricta aplicación de los principios constitucionales mostrando una tendencia claramente flexibilizadora ante la actividad del legislador⁸⁵.

Los principios constitucionales tributarios son un referente obligado para el ejercicio del poder tributario en tanto que con su cumplimiento se construye un sistema tributario que responderá al principio de justicia como valor superior en el texto constitucional. La previsión que se realiza, por tanto, del deber de contribuir –correlato de ese poder– en el artículo 31 C.Pol.Esp. no está huérfana de condiciones. Se ha de exigir teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente, a través de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y de progresividad sin que pueda llegar a tener alcance confiscatorio. Sí que es verdad que

CASADO OLLERO, Gabriel, *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta, I*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 32 (1982), pp. 541-574; EL MISMO, *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta, II: El contenido constitucional de la capacidad económica*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 33 (1982), pp. 185-235; FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco, *Los principios constitucionales tributarios*, en GARCÍA HERRERA, Miguel Ángel (coordinador), *El constitucionalismo en la crisis del estado social* (Servicio de Publicaciones, Universidad del País Vasco, 1997), pp. 211-240; MARTÍN DELGADO, José María, *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española*, en *Hacienda Pública Española*, 60 (1979), pp. 61-93; RODRÍGUEZ BEREIJO, Antonio, *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*, en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 13 (2005), pp. 235-251; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en Derecho tributario*, en BÁEZ MORENO, Andrés (coordinador) - JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús y otros (directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Madrid, Aranzadi, 2010), I, pp. 299-330.

⁸⁴GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación* (Madrid, Dykinson, 2002), p. 15.

⁸⁵No ha de concluirse precipitadamente que la labor jurisprudencial ha sido más pacata que la labor que puede realizar la doctrina a la hora de explorar las posibilidades que ofrece la previsión constitucional de los principios tributarios. Sin entrar en más detalle se trata de dos ámbitos de la aplicación e interpretación de las normas que cuentan con diferentes parámetros de acción. En relación con la actuación del TC en esta materia PALAO TABOADA, Carlos, *Nueva visita al principio de capacidad contributiva*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 124 (2005), p. 780, destaca que: “[...] ha sido extremadamente respetuoso con la discrecionalidad política del legislador: sólo en contadas ocasiones ha declarado la inconstitucionalidad de leyes tributarias”

tratándose de principios se trata de normas amplias, abstractas y de poca concreción lo que, por un lado, supone una virtud por su adaptabilidad a las circunstancias de cada momento histórico y, por otro lado, un aspecto negativo por su maleabilidad⁸⁶ pues pueden perder eficacia como límites al legislador tributario.

Tempranamente el Tribunal Constitucional se pronunció sobre su fuerza vinculante y los alejó del carácter de ser meros indicadores para el legislador a los que puede o no atenerse. En sentencia de 16/1982, de 28 de abril, o en la 80/1982, de 20 de diciembre, estableció su carácter inmediatamente vinculante y la no necesidad de la acción del legislador para ser aplicados por jueces y tribunales de forma inmediata. Constituyen un conjunto de mandatos a respetar y un referente obligado para el desarrollo del ordenamiento jurídico, pues forman parte del texto constitucional, que lejos de ser un catálogo de intenciones, se constituye en la primera norma del ordenamiento jurídico⁸⁷. El Tribunal Constitucional se muestra determinante en cuanto al valor que otorga a los principios que contiene la ley fundamental en sentencia 27/1981, de 20 de julio, cuando expone, en el fundamento jurídico 10º, que los principios constitucionales sirven: “[...] *para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho*”.

Se ha de matizar lo anterior en tanto que, si bien se aclara el valor jurídico de la *Constitución Española* y su posición en la jerarquía normativa, también se advierte de su texto que no todo su contenido tiene el mismo valor lo que incide en el *status quo* de los principios tributarios. Estos se reúnen en el título 1º y se les dota de diferente trato que otros preceptos. Se reúnen en ese apartado derechos y deberes fundamentales que, atendiendo al artículo 53 C.Pol.Esp., tienen distinta trascendencia y efectividad. Los reconocidos en el capítulo segundo –entre los que se halla el deber de contribuir– vinculan a todos los poderes públicos y los del capítulo tercero son referentes interpretativos y necesitan de desarrollo legal para ser alegados ante los tribunales. Entre los que figuran en el capítulo 2º sólo el artículo 14 y la sección 1ª del

⁸⁶ La maleabilidad de los principios jurídicos del artículo 31,1 C.Pol.Esp. puede verse, por ejemplo, en el trabajo de AVILES Y BUENO GALLARDO, cit. (n. 83), p. 69, que exponen que el alcance de los principios no es sólo en relación a las prestaciones de carácter tributario sino a todas las prestaciones patrimoniales impuestas que tengan finalidad contributiva. Esta idea la aportan en contraste con gran parte de la doctrina que estudian y exponen los citados principios en relación sólo con las prestaciones patrimoniales de carácter tributario.

⁸⁷ Se trata de un tema que tuvo que ser establecido desde un primer momento puesto que sentencias del Tribunal Supremo como la de 2 de mayo de 1980 consideraban que la *Constitución* tenía un valor programático que necesitaba de desarrollo normativo.

capítulo 2º –lo que excluye el deber de contribuir– pueden ser reivindicados ante tribunales ordinarios por un procedimiento especial o a través de un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. La conjunción de derechos individuales de los que el ciudadano o ciudadana es titular y el reconocimiento de una vía para su reivindicación permite identificarlos como derechos subjetivos a diferencia de lo que ocurre con los principios que rodean el deber de contribuir cuya significación depende en exclusiva de la acción del Tribunal Constitucional motivada por un recurso o cuestión de inconstitucionalidad, vías alejadas de las posibilidades del ciudadano o ciudadana.

3. *El principio de generalidad.*

Suele distinguirse con el adjetivo “*Todos*” con el que comienza el artículo 31,1 C.Pol.Esp. el principio de generalidad a la hora de contribuir a los gastos públicos. Mediante esa palabra el legislador constitucional impone que el ejercicio del poder tributario no suponga un trato diferenciado entre contribuyentes si no hay una justificación adecuada en el ordenamiento. Esta condición habrá de darse cuando la diferencia responde a fines de interés general que la justifiquen como pueden ser la política económica o la social lo que puede conducir a la extrafiscalidad. En cierta manera, se trata de un correlato de una característica propia del poder tributario como es su condición de abstracto.

Este principio no ha sido muy desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. No obstante, se destaca la sentencia 96/2002, de 25 de abril, en la que determina que aquella expresión absorbe “[...] *el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allí donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 150/1990, de 4 de octubre, F. 9; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado*”⁸⁸ De acuerdo con esto, el Tribunal

⁸⁸ Esta misma tesis se sigue en la sentencia 10/2005, de 20 de enero.

Constitucional centra el contenido del principio en dos aspectos: primero, identifica el principio de generalidad con igualdad y, segundo, lo traduce en una prohibición de privilegios a la hora de contribuir a los gastos públicos.

4. *El principio de capacidad económica.*

El artículo 31,1 C.Pol.Esp. establece que la contribución a los gastos públicos se ha de realizar de acuerdo con la capacidad económica del ciudadano o ciudadana por medio de un sistema tributario. A primera vista, por tanto, el legislador constitucional liga el concepto de tributo –instrumento de contribución– con la capacidad económica de la persona contribuyente. No se trata tanto de una referencia a la capacidad de pago del sujeto, toda vez que difícilmente podría construirse un sistema tributario sobre ciudadanos sin esa capacidad. La previsión que hace el legislador constitucional va más allá de esa exigencia lógica.

El Tribunal Constitucional se ha aproximado a este principio en diversas ocasiones identificando sus aspectos. Ha considerado que es una exigencia coherente para el legislador tributario en cuanto habrá de buscar la riqueza allí donde se encuentre. El principio no es sólo un mero fundamento del tributo o del sistema tributario sino también una referencia para el legislador de cómo ha de diseñar las diferentes figuras que lo pueden componer (sentencia 27/1981, de 20 de julio). Sintetiza el Tribunal Constitucional sus consideraciones sobre el principio en el fundamento jurídico 5º de su sentencia 193/2004, de 4 de noviembre, cuando indica que: “*Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el artículo 31.1 CE, constituye un ‘criterio inspirador del sistema tributario’ (STC 19/1987, de 17 de febrero, F. 3), un principio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 6). Pero también hemos dicho que el tributo –cualquier tributo– ‘grava un presupuesto de hecho o hecho imponible (artículo 28 LGT) revelador de capacidad económica (artículo 31.1 CE) fijado en la Ley’ (STC 276/2000, de 16 de noviembre, F. 4), por lo que ‘el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza’ (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, F. 4), de modo que la ‘prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica’ (STC 194/2000, de 19 de julio, F. 4). Y aunque hemos señalado que ‘basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador’ para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 14/1998, de 22 de enero, F. 11 b), entre otras], también hemos precisado que no cabe soslayar que ‘la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que*

quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia’ (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4, y 194/2000, de 19 de julio, F. 9, por ejemplo)”.

En el Auto 71/2008, de 26 de febrero, añade el Tribunal Constitucional a lo anterior: “*Ciertamente, además de afirmar que el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE exige que el hecho imponible constituya una manifestación de riqueza, hemos venido señalando que dicho principio obliga a que la contribución de solidaridad en que consiste el tributo ‘sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad’ (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 6), dicho de otro modo, le obliga a modular la carga tributaria de cada contribuyente ‘en la medida –en función– de la capacidad económica’ (STC 194/2000, de 19 de julio, F. 8; y AATC 381/2005, de 25 de octubre, F. 5; 382/2005, 25 de octubre, F. 5; 383/2005, de 25 de octubre, F. 5; 117/2006, de 28 de marzo, F. 4, y 118/2006, de 28 de marzo, F. 4; en el mismo sentido, AATC 197/2003, de 16 de junio, F. 3, y 212/2003, de 30 de junio, F. 3)”.*

Es habitual sintetizar estas ideas considerando que el principio de capacidad económica es, además, de un fundamento para la imposición un límite para el legislador tributario. Deberá establecer sus gravámenes dentro de unos límites máximos y mínimos de forma que no llegue a agotar la capacidad económica del contribuyente, la cual es la medida de su contribución a los gastos públicos. Será, así mismo, un referente para el legislador a la hora de diseñar y establecer las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria.

5. El principio de igualdad.

El sistema tributario justo que establece el artículo 31,1 C.Pol.Esp. también se ha de inspirar en el principio de igualdad. El legislador constitucional español no se ha limitado a establecer la igualdad formal en el artículo 14 C.Pol.Esp. sino que ha introducido de forma expresa este principio en el sistema tributario. Su contenido está en función de la capacidad económica tal y como considera el Tribunal Constitucional en su sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, cuando expone en relación con el artículo 14 C.Pol. Esp. que: “[...] *ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su artículo 14 en un precepto (artículo 31.1) [...]”* añadiendo que: “[...] *el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad en este ámbito, medida de la igualdad (artículo 31.1)”.*

El principio de igualdad exige comparar las capacidades económicas de los llamados a la contribución. No se trata de garantizar el tratamiento uni-

forme de todos ante la ley tributaria pues es cometido del artículo 14 C.Pol. Esp. identificándose con una ley formal, sino tener en cuenta un principio de igualdad material de manera que la contribución a los gastos públicos sea igual entre iguales pero desigual entre desiguales. Han de contribuir de forma diferente aquellos sujetos que presenten capacidades económicas diferentes pero han de contribuir de forma idéntica aquellos que poseen igual capacidad económica. Es clara la sentencia 46/2000, de 17 de febrero, cuando trata las diferencias que se advierten en el trato entre tipos de rentas regulares e irregulares y expone que “[...] *evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el artículo 31 CE, pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior*”.

En el Auto 71/2008, de 26 de febrero, el Tribunal Constitucional ha insistido en dos aspectos sobre el principio de igualdad tributaria. En primer lugar, la distancia que ha ido marcando entre lo previsto en los artículos 14 y 31 C.Pol.Esp: “[...] *conviene comenzar descartando que el artículo 14 CE resulte concernido en este caso. En efecto, sintetizando nuestra doctrina general sobre el principio de igualdad, es necesario recordar que no toda proclamación constitucional de dicho principio ‘es reconducible, sin más, a la efectuada por el artículo 14 CE’, dado que dicho precepto únicamente tutela frente a las discriminaciones basadas en ‘una diferenciación de índole subjetiva’ (SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FF. 3 y 4; 183/1997, de 28 de octubre, F. 3; 55/1998, de 16 de marzo, FF. 2 y 3; 71/1998, de 30 de marzo, F. 4; 36/1999, de 22 de marzo, F. 3; 84/1999, de 10 de mayo, F. 4; 200/1999, de 8 de noviembre, F. 3; 111/2001, de 7 de mayo, F. 7; 54/2006, de 27 de febrero, F. 6, y 45/2007, de 1 de marzo, F. 3, y ATC 1/2000, de 10 de enero, F. 4)*”. Y, en segundo lugar, entendiendo que se da desigualdad reprobable constitucionalmente “[...] *siempre que se denuncia ‘que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso’ (STC 54/2006, de 27 de febrero, F. 6)*”.

Entiende el Alto Tribunal que el principio de igualdad tributaria exige la comparación de capacidades económicas a la hora de contribuir a los gastos públicos para tratar de forma igual a las iguales y desigual a las diferentes ya que no ha de confundirse igualdad con uniformidad. Tampoco permite equiparar la igualdad ante la ley, pues la considera de carácter formal, con la igualdad en el ámbito tributario que la identifica con una igualdad material. Al tiempo, entiende que la diferencia puede justificarse si la medida es objetiva y razonable conforme al ordenamiento jurídico.

En tal sentido existe una amplia jurisprudencia de donde se deriva la prohibición de las desigualdades arbitrarias, aquellas carentes de justificación,

en donde los juicios de proporcionalidad resultan de gran relevancia. Síntesis de la misma resulta la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, [RTC 1990, 76] resume la doctrina respecto el alcance del principio de igualdad ante la Ley:

a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable;

b) El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional;

c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados;

d) Por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Así puede sintetizarse señalando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad (sentencias del Tribunal Constitucional 75/1983 [RTC 1983, 75], de 3 de agosto, y 96/2002 [RTC 2002, 96], de 25 de abril).

6. El principio de progresividad.

Este principio aporta al sistema tributario un referente para hacer efectivo el principio anterior. Se da contenido al principio de igualdad imponiendo que el gravamen crezca en función de la capacidad de pago del contribuyente por lo que deviene en su medida. Sirve también de indicador para distribuir

las cargas del Estado en función de la riqueza de los ciudadanos y ciudadanas poniendo, a su vez, en funcionamiento un principio de solidaridad. Teniendo en cuenta que la otra vertiente del ingreso tributario es, necesariamente, el gasto, se concluye que más habrá de percibir de los recursos públicos quien menos posee para contribuir a las cargas.

No es un principio que se haya desarrollado de forma exhaustiva por el TC que ha venido manteniendo una línea de descripción en función del principio de igualdad antes tratado. Sí que ha hecho inciso en que no se trata de una exigencia para cada figura que compone el sistema tributario sino que es una condición a cumplir por el sistema en su conjunto (sentencias del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio; 37/1987, de 26 de marzo; 76/1990, de 26 de abril; 150/1990, de 4 de octubre; 173/1996, de 31 de octubre; 14/1998, de 22 de enero, Auto N° 71/2008 de 26 de febrero o sentencia 7/2010 de 27 de abril).

7. El principio de no confiscatoriedad.

La relación de principios tributarios que acoge el artículo 31,1 C.Pol.Esp. se acaba con este principio. Se establece con meridiana claridad que el sistema tributario no ha de servir para expropiar o confiscar la capacidad económica. Se trata de un refuerzo del derecho a la propiedad que prevé el artículo 33 C.Pol.Esp. Es la traducción de una característica del poder tributario que lo diferencia del poder de expropiación de los entes públicos por motivos de interés público, siendo un límite directo al principio de progresividad.

A diferencia de lo que sucede con los principios de capacidad económica o igualdad el Tribunal Constitucional no ha incidido tanto en este⁸⁹. Se ha limitado a concretar dos aspectos: límite al gravamen y cautela para que

⁸⁹ Es habitual recordar que en este punto el Tribunal Constitucional alemán identificó que el límite de confiscatoriedad se excede superando el 50 por 100 de gravamen; véase: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos: análisis de la Sentencia de BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español*, en *Impuestos*, 12 (1996) 2, p. 1033-1049. También puede traerse a Tipke citado por CORRAL GUERRERO, Luis, *La capacidad económica de contribuir*, en *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 14 (2004), p. 37, en tanto que identifica el efecto confiscatorio cuando se dan los siguientes supuestos: a) si la tributación colapsa una empresa o hace que deje de ser rentable; b) si la tributación absorbe todos los rendimientos del patrimonio, c) cuando el impuesto ha de pagarse con la substancia del patrimonio, d) cuando el impuesto priva al ciudadano de los medios necesarios para la vida y e) cuando el impuesto sobre sucesiones deja vacío de contenido el derecho a la herencia. Sobre el principio también puede verse: LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad*, en *Nueva Fiscalidad*, 1 (2011), pp. 9-75.

el poder tributario no se desdibuje convirtiéndose en expropiatorio. En la sentencia 233/1999 de 13 de diciembre, el Tribunal Constitucional se limita a señalar que “*Por lo que respecta a la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria, como hemos dicho en varias ocasiones, ésta ‘obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir’, lo que tendría lugar ‘si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución’ [SSTC 150/1990, fundamento jurídico 9º y 14/1998, fundamento jurídico 11 B)]*”. Recuerda, además, en su sentencia 7/2010, de 27 de abril, que es difícil fijar en términos operativos los límites para determinar que lo progresivo degenera en confiscatorio.

IV. PANORAMA ARGENTINO DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA*

1. *Introducción.*

La preocupación por la justicia tributaria ocupa un debate siempre actual al momento de afrontar los deberes y derechos del contribuyente y el fisco en el marco de un Estado de Derecho⁹⁰.

Desde el ámbito científico, los principios que limitan la potestad tributaria del Estado y sostienen garantías que aseguran la efectiva vigencia de los derechos del contribuyente, formando parte del objeto del Derecho constitucional tributario⁹¹.

El sistema tributario como instrumento indispensable para la consecución de los programas constitucionales y para la existencia misma del Estado trasciende las particularidades domésticas para dar lugar a “principios comunes de derecho constitucional tributario”, al decir del profesor Víctor Uckmar⁹². Esta línea de análisis jurídico ha sido objeto de un creciente interés por parte de la doctrina especializada del Derecho Tributario y, en menor medida,

* Sección redactada por D. Cristian Billardi.

⁹⁰ SPISO, Rodolfo, *Potestad tributaria en el Estado de Derecho*, en *Problemas actuales de Derecho tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica* (Santiago de Chile, Librotecnia, 2012), pp. 317-358.

⁹¹ Esta rama del derecho se integra además con el sistema constitucional de asignación de competencias tributarias, el régimen de coordinación entre los distintos órdenes de gobierno y los principios que rigen el régimen de tipificación y aplicación de sanciones.

⁹² UCKMAR, Víctor, *Principios comunes de Derecho constitucional tributario*. “Apéndice” dedicado a Argentina a cargo de José O. Casás (Bogotá, Temis, 2002).

por los estudios de Derecho Constitucional Comparado. Así por ejemplo, las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Uruguay, 1970) al momento de tratar el “Modelo de Código Tributario para América Latina”, reconocía en síntesis los principios de “*legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos en la relación jurídico-tributaria*”⁹³.

En el ámbito argentino, la ausencia de un código tributario federal no ha impedido una prolífica doctrina y jurisprudencia acerca de la aplicación de los principios que informan el sistema y su actuación concreta en el ámbito jurisdiccional.

El tratamiento constitucional de estos principios por la doctrina nacional especializada se ha visto enriquecido por los aportes de Segundo V. Linares Quintana, Dino Jarach, Juan Carlos Luqui⁹⁴, José O. Casás⁹⁵ y Rodolfo R. Spisso⁹⁶, entre otros. Muchos otros autores han afrontado la constitucionalidad de institutos tributarios en particular⁹⁷.

Desde el perfil jurisprudencial, la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia muestra un importante desarrollo en la materia lo que no significa necesariamente la existencia de una doctrina uniforme que, con marchas y contramarchas, ha receptado en mayor medida la evolución y crisis de algunos de los principios de la mano de la evolución y crisis económico-sociales por las cuales ha atravesado la República en sus dos siglos de existencia.

A continuación, se entregará un panorama general sobre el estado actual en materia de principios de la tributación.

2. *Los principios constitucionales de Derecho Tributario.*

En el marco de la proyección tributaria de las normas constitucionales cabe reafirmar que la potestad de imposición lleva consigo la potestad de eximir. Sin embargo, como recuerda Rodolfo R. Spisso, conforme la doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no existe paralelismo de competencia de ambos poderes por cuanto el poder de eximir del Congreso es más amplio que el poder tributario del cual se encuentra investido.

⁹³ En las Jornadas de Santiago de Compostela, de 2012, el interés también quedó en evidencia a través de los seminarios sobre “*Garantías del contribuyente ante la Administración tributaria*” y “*La seguridad jurídica en la creación y aplicación de los tributos*”.

⁹⁴ LUQUI, Juan, *Derecho constitucional tributario* (Buenos Aires, Depalma, 1993).

⁹⁵ CASÁS, José, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria* (Buenos Aires, Ad Hoc, 2002).

⁹⁶ SPISSE, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario* (4^a edición, Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2009).

⁹⁷ A solo título informativo pueden mencionarse los aportes de los profesores Giuliani Fonrouge, García Belsunce, Alberto Tarsitano, Gustavo Naveira de Casanovas sobre la gravitación del principio de no confiscatoriedad en España y Argentina, o mi estudio sobre la vigencia del *solve et repete*, entre muchos otros.

Siguiendo al profesor José Osvaldo Casás los principios fundamentales que se refieren a la justicia tributaria pueden resumirse en los siguientes:

3. *Reserva de ley tributaria.*

El principio de legalidad formal-material o de reserva de ley tributaria, tiene sustento en los artículos 4, 9, 17, 19, 22, 39, 52, 75, incisos 1° y 2°, y 99 inciso 3°, tercer párrafo de la *Constitución Nacional Argentina* (= C.Pol. Arg.). Se destaca el tercer enunciado del artículo 17 que establece: “*sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°*”.

En el ámbito legislativo ha sido el artículo 2 del *Código Fiscal de la Provincia de Córdoba*, artículo 2 quien mejor expresa el alcance de dicho principio al prescribir que “*ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de ley. Solo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades. Las normas que regulen las materias anteriormente enumeradas no pueden ser integradas por analogía*”.

De este principio se derivan asimismo la indelegabilidad legislativa del poder tributario; la exclusión de la materia tributaria de las facultades legislativas de emergencia del Poder Ejecutivo (reglamentos de necesidad y urgencia) y la irretroactividad de las leyes tributarias.

La supresión de la materia tributaria de las facultades legislativas de emergencia del Poder Ejecutivo es la resultante de la regulación específica contenida en el artículo 99 inciso 3°, tercer párrafo C.Pol.Arg., luego de la reforma constitucional de 1994, al excluir del campo de los reglamentos de necesidad y urgencia las normas que regulen la materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos.

En cuanto a la irretroactividad y anterioridad de las leyes tributarias respecto de los hechos imposables a los cuales habrán de aplicarse, constituye una garantía implícita resultante de los artículos 1, 14, 17, 28 y 33 C.Pol.Arg.

En el ámbito de la doctrina judicial es relevante la sentencia recaída en la causa “*A.M. Delfino y Cía.*”⁹⁸, donde la Corte Suprema, citando precedentes de la Corte estadounidense, ratificó la inconstitucionalidad de las delegaciones legislativas en materia tributaria.

En materia de irretroactividad, el principio está consagrado a nivel legislativo en el artículo 3 CCArg. Si bien en la doctrina de la Corte pueden encontrarse una serie de fallos donde se admite la retroactividad de la ley

⁹⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 148:432, del 20 de junio de 1927.

tributaria⁹⁹, en muchos otros ha afirmado los límites de esta atribución por cuanto la aplicación retroactiva de tributos no puede alterar derechos adquiridos, cuestión esta que resulta relevante para los gravámenes de ejercicio y las exenciones o beneficios fiscales que no son de pleno derecho¹⁰⁰.

En el marco del sistema de jerarquía normativa se ha afirmado la supremacía de los tratados internacionales aún con anterioridad a la reforma constitucional de 1994. Dicha reforma no solo sostuvo la supremacía de las Convenciones internacionales por sobre la ley doméstica¹⁰¹ sino que a su vez elevó a rango constitucional a los denominados “Tratados internacionales sobre derechos humanos”, cuyos principios se proyectan sobre el Derecho tributario.

En este sentido cobra relevancia el conocido “Pacto de San José de Costa Rica” y la interpretación de su artículo 8,1. en materia de acceso a la justicia que, a diferencia de su par europeo, la extiende expresamente a la materia tributaria.

3. *Protección del derecho de propiedad privada e intangibilidad de su sustancia por vía tributaria (no confiscatoriedad, artículos 14, 17, 20 C.Pol.Arg. y artículo 21,2 “Pacto de san José”)*.

El deber de contribuir al sostenimiento del Estado tiene como derecho correlativo la defensa del derecho de propiedad receptada en el artículo 17 C.Pol.Arg., y que, en palabras de la Corte Suprema: “*comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad*”¹⁰².

La misma Corte ha reiterado en numerosos pronunciamientos que un impuesto es confiscatorio cuando de la prueba surge “la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado”. De esta

⁹⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 137:47, 144:219, 156:48, entre otros.

¹⁰⁰ Al respecto véanse las conclusiones del Dictamen del PTN en la causa “Insua, Juan Pedro”, T. 310. P.1961 del 1 de octubre de 1987.

¹⁰¹ Aparte de la doctrina sentada en el citado fallo “Microomnibus Barrancas de Belgrano”, acerca de la operatividad del tratado y su aplicación a las personas jurídicas debe destacarse en este punto, el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: “Horacio David Giroldi y otro”, Fallos: 318: 514, sentencia del 7 de abril de 1995, en la cual se sentó como doctrina que la jurisprudencia de los tribunales internacionales competentes para la interpretación y aplicación de la *Convención Americana sobre Derechos Humanos* debe servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales en la medida que el Estado Argentino reconoció la competencia de la Corte Interamericana.

¹⁰² Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Sara Doncel de Cook c/ Provincia de San Juan”, 6 de septiembre de 1929.

doctrina se ha derivado la exigencia de mantener la intangibilidad del capital y la imposibilidad de gravar con el impuesto a la ganancia (o a la ganancia mínima presunta) allí cuando la renta no se hubiese realizado.

A partir de los años 40, hubo una familia de fallos que establecieron el límite del 33% como parámetro de confiscatoriedad. Un problema relevante que se plantea es sobre qué valor calcular la percusión del 33%. Así, por ejemplo, la Corte Suprema ha sostenido que *“es decisiva la proporción que el impuesto objetado guarda con el índice de productividad del inmueble gravado”* y que *“la objeción de confiscatoriedad sólo es admisible si se demostrara que el rendimiento corriente de una explotación económicamente eficiente del fundo en épocas normales, es absorbido por el impuesto en una proporción superior al 33%”* (Fallos 239:157).

En el reciente fallo del caso “Candy”¹⁰³, la Corte Suprema relativiza este límite fijado en numerosos precedentes reconociendo que su estricto mantenimiento significaría una falta de adecuación a los tiempos y una limitación demasiado estrecha a la facultad del legislador de ordenar la cobertura del gasto público¹⁰⁴.

En dicho precedente la Corte *“[...] reconoce que el impuesto a las ganancias tiene características particulares y que ella no ha tenido la oportunidad de fijar los límites, y que dicho tributo difiere de los impuestos examinados en fallos anteriores”* (v. gr., impuesto sucesorio, Fallos: 234:129; 235:883; contribución territorial, Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157; ahorro obligatorio, Fallos: 318:676 y 785, donde se fijó un 33% como tope de la presión fiscal, ratificando que *“el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes”*¹⁰⁵.

Respecto de la declaración de inconstitucionalidad por esta causal, la Corte ha revisado su postura indicando que esta alcanza solo a la porción

¹⁰³ “Candy S. A. con AFIP y otros”, acción de amparo 3 de julio de 2009).

¹⁰⁴ NAVEIRA DE CASANOVAS, Gustavo, *Los perfiles constitucionales del principio de no confiscatoriedad tributaria*, en *Revista de Derecho Fiscal*, 5 (noviembre-diciembre de 2007).

¹⁰⁵ “[...] para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros)”; “[...] en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos: 210:855, 1208)”.

del monto en que consiste el exceso¹⁰⁶. Asimismo, la confiscatoriedad puede configurarse ya no por un tributo en particular sino por la superposición de tributos que, en un sistema federal, resulta aún más problemático. En tal caso la tacha de inconstitucionalidad y los efectos de la misma no presenta una solución uniforme compartida por la doctrina y la jurisprudencia¹⁰⁷.

4. *El principio de igualdad (artículo 1, 16, párr. 2, 20 y 33 C.Pol.Arg.; artículos 2,2, 7 y 10 Declaración UN. y artículos 6, 23 y 24 del “Pacto de San José”)*¹⁰⁸.

La C.Pol.Arg., en su artículo 16, prescribe que “[l]a igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

En Europa ha tenido un gran desarrollo incluso como base de acceso a la justicia. En Argentina, su análisis se ha centrado principalmente en sus proyecciones sobre la generalidad de los tributos y la interpretación de sus exenciones o beneficios promocionales¹⁰⁹ (igualdad ante la ley, en la ley y por la ley).

Una cuestión problemática se presenta cuando la tacha de desigualdad no surge de la ley sino de la aplicación que la Administración hace de la misma. Si bien en un primer momento la Corte admitió la tacha de inconstitucionalidad por esta causal, con el precedente “La Martona” (1945)¹¹⁰ revierte su postura para luego flexibilizar la misma allí cuando la interpretación administrativa se convirtiera en discriminatoria.

Otra dimensión del principio se refiere a la igualdad como base de los tributos en el sentido de que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva en base a su capacidad económica.

¹⁰⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 211:1033; 265.372, etc.

¹⁰⁷ Al respecto véase: SPISSE, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*, cit. (n. 96), p. 535 ss.

¹⁰⁸ Mientras el “Pacto de San José” habla de “igual protección de la ley”, la *Declaración universal* de la ONU expresamente manifiesta que “toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones [...]” (artículo 10). Dentro del Derecho internacional deben citarse además: el artículo 2 de la *Declaración americana de los derechos y deberes del hombre* (1948), artículo 26; y el *Pacto internacional de derechos civiles y políticos* (ONU).

¹⁰⁹ En materia de interpretación de las exenciones la Corte ha mostrado una postura de marchas y contramarchas que van desde la interpretación restrictiva, estricta y hasta la extensiva. En materia de beneficios promocionales la Corte ha sostenido que “las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación” (Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 308:2554).

¹¹⁰ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 202:130.

Aun cuando la progresividad no ha sido mencionada expresamente por la Constitución Nacional la Corte Suprema ha ratificado que tanto los impuestos proporcionales como progresivos “son aceptados en el campo de las finanzas públicas”¹¹¹, argumentando asimismo que propiciar una progresión limitada atiende a razones de solidaridad social y concreta la proporcionalidad indefinida a la riqueza.

Como sostiene Víctor Uckmar, el alcance económico del principio de igualdad se manifiesta en la distribución de la carga fiscal en referencia a la capacidad contributiva. Como se observa, en gran parte la base de valoración de la potestad tributaria radica en la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, tanto que para cierta doctrina esta es un elemento constitutivo de la figura del tributo.

Aun cuando a diferencia de otros textos constitucionales (Italia, España) la Constitución argentina no ha receptado expresamente el principio, la doctrina ha sostenido que el mismo se encuentra consagrado constitucionalmente de manera implícita en las indicaciones de equidad y proporcionalidad al momento de distribuir las cargas públicas (artículo 4 C.Pol.Arg.).

Desde una perspectiva objetiva el principio exige que el gravamen se aplique a rendimientos netos; que no exista una total separación entre los distintos periodos impositivos y que no se someta a tributación rendimientos ficticios.

5. Principio de razonabilidad de las leyes.

A decir del Prof. José O. Casás, esta es una garantía innominada tiene un doble anclaje en los artículos 28 y 33 C.Pol.Arg. Esta ha sido una categoría jurídica construida por la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema¹¹².

En sus múltiples acepciones puede destacarse su aplicación en la doctrina judicial en diversas materias tales como la fijación de la tasa de interés, la aplicación del instituto de la compensación o la existencia de requisitos o autorizaciones que no son una derivación razonada del derecho vigente, sino obstáculos o medios desproporcionados para la consecución de fines recaudatorios.

Sin embargo, a menudo la misma jurisprudencia ha evitado ocuparse de la cuestión so pretexto de incompetencia del Poder Judicial para decidir sobre razones de “oportunidad o merito” (juicio de razonabilidad de conveniencia) que son reservadas al Poder legislativo.

¹¹¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 151:359, de 20 de junio de 1928.

¹¹² Spisso, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, cit. (n. 96), p. 318.

6. *Seguridad jurídica y principio de la confianza en la relación fisco-contribuyente.*

Es un corolario de la efectiva aplicación de los derechos y garantías antes señalados. En efecto, en palabras del Prof. José O. Casás, la seguridad jurídica se instrumenta a través de sus principios: generalidad, igualdad (como equivalente en la doctrina brasileña a “isonomía”), tipicidad y legalidad, conformando un tejido impermeable y coherente en el cual dichas reglas se coordinan como sistema, se interpretan recíprocamente y conforman una unidad.

La preocupación por la seguridad jurídica en la creación y aplicación de los tributos fue puesta de manifiesto ya por Adam Smith y se muestra actualmente en crisis frente a la permanente creación y modificación de normas tributarias y sus reglamentaciones administrativas que comprometen no solo la estabilidad sino el cabal conocimiento de las obligaciones tributarias.

La Corte ha reafirmado la vigencia constitucional de este principio desde los primeros tiempos¹¹³ y ha invocado su aplicación en materias tales como los efectos liberatorios del pago aún frente a errores de liquidación del fisco que no le son imputables al contribuyente¹¹⁴.

7. *La tutela judicial efectiva (artículo 18 C.Pol.Arg., artículo 8,1. “Pacto de San José”, artículo 2, apart. 3° “Pacto internacional de derechos” y artículo 6,1. CEDH).*

Desde la perspectiva de la aplicación efectiva de dichos derechos se puede observar un importante desarrollo de la garantía de tutela jurisdiccional efectiva cuyos elementos de análisis son la existencia de un debido proceso legal, la inconstitucionalidad de límites del acceso al mismo (“*solve et repete*”), la tutela cautelar y la existencia de un tribunal competente e imparcial para dirimir las controversias entre el fisco y el contribuyente.

El Profesor José O. Casás, luego de analizar la evolución del principio *due process of law* que reconoce precedentes anteriores a su recepción en la *Constitución* estadounidense y hasta llegar a la actual “tutela judicial efectiva”, entiende que admitir la tutela judicial en sentido estricto en materia tributaria, importa eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia e, incluso, otorgar un ‘*plus*’ de protección judicial para que ésta se torne “real y efectiva”, intensificando el control de la acción administrativa y protegiendo al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes.

¹¹³ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 253:332 de 10 de agosto de 1962.

¹¹⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 321:2933 del 12 de noviembre 1998.

Pero aun cuando el desarrollo de este principio ha tenido una relevante evolución en nuestros sistemas y la Corte Suprema, invocando a su par europea, ha admitido el carácter proactivo del Estado en la obligación de remover los obstáculos de hecho y derecho al debido ejercicio de las derechos y garantías constitucionales, paradójicamente sigue sosteniendo algunos institutos que, como el *solve et repete*, constituyen un límite a su cabal ejercicio. En efecto, respecto de esta figura, la Corte mantiene su argumentación de la constitucionalidad del instituto -presente en los sistemas fiscales provinciales y en el sistema de la seguridad social- a menos que el contribuyente logre probar la falta inculpable de medios económicos necesarios para acceder a la jurisdicción¹¹⁵.

Otra temática relevante en esta materia se refiere a los recursos frente a los tribunales administrativos-fiscales. Si bien la Corte ha ratificado su constitucionalidad y vigencia ha manifestado también que los mismos pueden resultar contrarios a la *Constitución* allí cuando su existencia signifique solo un obstáculo o retardo injustificado para el acceso a la vía judicial. En este marco, el mismo Tribunal recientemente ha declarado la inconstitucionalidad de la norma de ejecución fiscal que permitía procesos de ejecución y embargos administrativos sin control jurisdiccional previo¹¹⁶.

Cabe recordar que el sistema difuso de control de constitucional receptado por la Constitución Nacional bajo el modelo de la *Constitución* estadounidense permite que cualquier juez de la nación, dentro del ámbito material de su competencia, pueda declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias. Tal atribución le es negada al órgano jurisdiccional del Tribunal Fiscal de la Nación.

8. *Aplicación de garantías del derecho penal al ámbito sancionatorio tributario.*

Frente a las posturas que sostienen la naturaleza administrativa-contravencional de las sanciones tributarias, la Corte Suprema ha señalado en numerosas oportunidades la naturaleza penal de las sanciones tributarias. De esta conclusión debieran derivarse la aplicación de las garantías de fondo y forma de la persecución penal también al ámbito sancionatorio tributario. Sin embargo, la utilización de leyes penales en blanco, la inversión de la carga probatoria o la limitación de los medios de prueba, la utilización de presunciones y/o ficciones en la determinación tributaria o la doble sanción

¹¹⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación en sentencia “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.”, Fallos: 312:2490. Véase, BILLARDI, Cristián J., “*Solve et repete*”. *Crítica a su vigencia jurídica* (Buenos Aires, Had-Hoc, 2007).

¹¹⁶ “AFIP c/Intercorp S.R.L.”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15 de julio de 2010.

administrativa y judicial por el mismo hecho, muestran que al momento de aplicar las garantías penales la jurisprudencia se ha mostrado ambivalente, flexibilizando en algunos casos tales garantías especialmente en el marco de las sanciones que no forman parte de la ley penal tributaria¹¹⁷.

9. *La juridicidad del control del gasto público.*

Por último, en los últimos años, se ha redimensionado el debate sobre el reverso de la medalla, esto es las garantías de control constitucional sobre el gasto público, en particular el análisis de aquellos principios que informan el denominado derecho constitucional presupuestario. De esta preocupación dan muestra una obra del Prof. Horacio A. Corti (H) y una reciente publicación de Derecho comparado que afronta la temática¹¹⁸.

Sin embargo, la juridicidad del control aparece fuertemente limitada por la auto-declarada incompetencia del Poder judicial en materia erogatoria cuando considera a esta como acto de gobierno no judicialable. No obstante, la reciente evolución de la doctrina judicial muestra una superación del argumento administrativo de la “falta de recursos” para atender a la protección de los derechos fundamentales.

V. CONCLUSIONES. APORTES DEL DERECHO COMPARADO A UNA DOGMÁTICA DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN CHILE*

Se han estudiado unos mismos problemas de fondo, relativos a la relación del contribuyente y el Estado en el ejercicio de la potestad tributaria sobre bases de racionalidad y justicia, analizados desde la óptica de tres ordenamientos jurídicos distintos.

Es claro que esto concita múltiples observaciones. Por razones de espacio, será necesario referirse brevemente básica y brevemente sólo a algunas cuestiones, dejando para el futuro la tarea de extenderlas y profundizarlas.

La primera de ellas dice relación con las semejanzas y diferencias de los sistemas jurídicos, en lo que se vincula estrictamente a los asuntos planteados anteriormente.

Argentina, Chile, España e Italia reconocen raíces jurídicas comunes. Chile y Argentina, desde que se constituyen como repúblicas independientes, continúan recibiendo la influencia de ambas naciones europeas. Argentina,

¹¹⁷ En el sistema federal argentino las normas sancionadoras se encuentran tanto en la *Ley de procedimientos tributarios* N° 11.683.

¹¹⁸ CASÁS, Mercedes - CORTI, Horacio Guillermo, *El derecho constitucional presupuestario en el Derecho comparado* (Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2012).

* Sección redactada por Dr. Patricio Masbernat.

a su vez, reconoce gran influencia de Estados Unidos, desarrollando un importante Derecho judicial (pretoriano).

Y este es el punto relevante. Los criterios de justicia tributaria se han transformado en un canon universal, que por diversas vías los Estados van consagrando. Sea a través de normas expresas, a través de principios implícitos, sea a través de construcciones de la doctrina de los autores y de los jueces.

En efecto, el principio de capacidad económica en Italia se construye de modo analítico, cubriendo el enorme y complejo campo de la relación entre el Estado y el contribuyente. En España, sucede algo muy distinto, puesto que la construcción de los principios materiales tributarios es mucho más sistemática, en un esfuerzo doctrinal que perfila y delimita cada principio específico de modo preciso, otorgándole menores horizontes en cuanto a sus efectos. Ello ha generado la necesidad, en el contexto del Derecho Español, de pensar en un principio más general y comprensivo que aborde los problemas que los principios materiales específicos no pueden resolver, cual es el de justicia tributaria¹¹⁹. Con todo, esta tesis del principio de justicia tributaria como complemento necesario frente a la insuficiencia de los principios específicos, se encuentra en desarrollo.

En el sistema jurídico argentino esto se resuelve de otro modo, a través del debate en los foros llevado a cabo por abogados sustentando sus argumentos en la doctrina de los autores, que permite, a través de tesis como la de los derechos implícitos, que el juez desarrolle el Derecho con mayor libertad.

Nótese que, por diferentes caminos, se llega finalmente a resultados semejantes, cual es, otorgar racionalidad y justicia a la relación de sujeción del contribuyente con el Estado.

Esa es la primera conclusión, la existencia de un consenso universal acerca de determinados principios de justicia tributaria que deben regir las relaciones entre contribuyente y Estado. Hay principios conformadores del ordenamiento, como límites del legislador y como garantías de justicia en la conformación de la ley tributaria. Pero aún hay más que apuntar.

Los principios de justicia tributaria se ciernen no sólo sobre la elaboración de la ley tributaria, *i.e.*, en el diseño del tributo, no influyen sólo en la conformación de los elementos que constituyen el tributo, o en el sistema de tributos en su conjunto.

Con esto, quiero señalar que estos principios materiales de la tributación no sólo sirven para controlar la constitucionalidad de las leyes en esos aspectos. En efecto, iluminan todo el sistema tributario, todas las relaciones lega-

¹¹⁹ CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de justicia tributaria?* (Pamplona, Thomson Reuter - Editorial Aranzadi, 2012).

les, judiciales, administrativas, del contribuyente con el Estado. Ello puede concretarse a través de una fórmula general muy analíticamente construida, como sucede con el principio de capacidad contributiva en Italia; puede ser a través de una multiplicidad de principios sistemáticamente construidos (y un macro principio de justicia tributaria), como en España; o puede ser a través de la creación doctrinaria y jurisprudencial de principios fundamentados en normas expresas e implícitas, o en criterios de justicia y derechos fundamentales, como en Argentina. Por cierto, en dichas tres jurisdicciones los derechos fundamentales e incluso los derechos humanos (y sus instrumentos normativos internacionales) juegan un rol esencial en este campo.

Cuál sería el aporte al Derecho chileno. Muchos, pero en este breve espacio es posible enumerar sólo algunos, los que más llaman la atención en una primera mirada.

En algunas investigaciones se ha sido puesto de relieve que la doctrina y la jurisprudencia, con pequeños matices de diferenciación, estiman que los principios de la tributación en Chile son, además del de reserva de ley, los de igualdad ante la ley (igualdad formal) y los derechos de propiedad y libertad de empresa como límites del ejercicio de la potestad tributaria¹²⁰.

Claramente esta perspectiva es muy restrictiva, sobre todo porque son muy escasas las potencialidades garantísticas de los principios formales (de reserva de ley y de igualdad ante la ley) y otro tanto sucede con el derecho de propiedad y libertad de empresa. Tratar de proponer límites cuantitativos (de porcentajes) termina siendo la medida más a mano frente a la carencia de una construcción dogmática que otorgue argumentos de algún nivel de profundidad. Y hay experiencia en todos los sitios acerca de que dicho argumento cuantitativo no tiene peso en un debate legislativo y judicial, dejando al contribuyente inerte.

El otro problema que se genera al no reconocer principios materiales, es que se carece de criterios de justicia para evaluar las múltiples facetas (y las posibilidades que en ellas se generan) de la relación entre la Administración y el contribuyente.

Dichos principios otorgan pautas sobre las cuales elaborar las normas que confieren potestades a los órganos públicos pertenecientes a la Administración Tributaria. O en su caso, permiten evaluar dichas normas legales y, luego de ello, las medidas administrativas que dichos órganos toman, las resoluciones que emiten, las actuaciones que realizan.

¹²⁰ MASBERNAT, Patricio, *El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, en *Revista de Derecho*, 19 (Universidad Católica del Norte, Coquimbo, 2012) 1; MASBERNAT, Patricio, *Un análisis crítico de la doctrina relativa a los principios materiales de la tributación en Chile*, en *Problemas actuales*, cit. (n. 98), pp. 433-472.

La pregunta es si cabe, de acuerdo al Derecho chileno, reconocer la existencia de dichos principios materiales de la tributación o, en su caso, si es posible dictar normas que calcen con la Constitución o el sistema, en términos amplios.

Creo que es defendible sostener que la posibilidad de que los principios materiales de la tributación tengan calce en el ordenamiento jurídico chileno es la misma que en cualquier otro ordenamiento, es decir, mediante la construcción doctrinaria y jurisprudencial (basada en derechos fundamentales, derechos humanos, y en criterios de razonabilidad) o mediante una interpretación constitucional (no estimo en absoluto necesaria una interpretación mutativa, para estos efectos¹²¹). Una modificación legal o constitucional también podría encontrar encaje en el sistema jurídico chileno. En definitiva, no existen trabas para un desarrollo dogmático, en Chile, relativo a los principios materiales de la tributación.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILES, Ángel - BUENO GALLARDO, Esther, *Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE*, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César y otros (coordinadores), *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (Madrid, Dykinson, 2007).
- BILLARDI, Cristián J., “*Solve et repete*”. *Critica a su vigencia jurídica* (Buenos Aires, Ad Hoc, 2007).
- CALVO ORTEGA, Rafael, *¿Hay un principio de justicia tributaria?* en *Cuadernos Civitas* (Pamplona, Thomson Reuter - Editorial Aranzadi, 2012).
- CALVO ORTEGA, Rafael, *¿Hay un principio de justicia tributaria?* (Pamplona, Thomson Reuter - Editorial Aranzadi, 2012).
- CASADO OLLERO, Gabriel, *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta, I*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 32 (1982).
- CASADO OLLERO, Gabriel, *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta, II: El contenido constitucional de la capacidad económica*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 33 (1982).
- CASÁS, José, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria* (Buenos Aires, Ad Hoc, 2002).
- CASÁS, Mercedes - CORTI, Horacio Guillermo, *El derecho constitucional presupuestario en el Derecho comparado* (Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2012).
- CAZORLA PRIETO, L. M., *El Derecho financiero y tributario en la Ciencia jurídica* (Pamplona, Aranzadi, 2002).
- COPPA, Daria - SAMMARTINO, Salvatore, *Sanzioni tributarie*, in *Enciclopedia del Diritto* (Milano, Giuffrè, 1987).

¹²¹ SAGUES, Néstor Pedro, *La interpretación judicial de la Constitución* (Buenos Aires, Depalma, 1998), p. 88.

- CORRAL GUERRERO, Luis, *La capacidad económica de contribuir*, en *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 14 (2004).
- DE MITA, Enrico, *Principi di Diritto tributario* (2ª edición, Milano, Giuffrè, 2000).
- ESPOSITO, Carlos, *La Costituzione Italiana* (Padova, CEDAM, 1954), p. 60.
- FALCON Y TELLA, M^a. J., *Lecciones de Teoría del Derecho* (Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2001).
- FALSITTA, Gaspare, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario* (5ª edición, Padova, CEDAM, 2012).
- FANTOZZI, Augusto, *Diritto tributario* (Torino, UTET, 1998), II.
- FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco, *Los principios constitucionales tributarios*, en GARCÍA HERRERA, Miguel Ángel (coordinador), *El constitucionalismo en la crisis del estado social* (Servicio de Publicaciones, Universidad del País Vasco, 1997).
- GAFFURI, Gianfranco, *L'attitudine alla contribuzione* (Milano, Giuffrè, 1969).
- GAFFURI, Gianfranco, *Lezioni di Diritto Tributario. Parte General* (3ª edición, Padova, CEDAM, 1999).
- GALLO, Franco, *La capacidad contributiva y las razones de su inserción como principio constitucional positivo*, en VV. AA, *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación (conferencia Técnica del CLAT., Taormina, Italia, 2000)* (Madrid, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, 2000).
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. - FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho administrativo* (Madrid, Civitas, 1995), I.
- GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación* (Madrid, Dykinson, 2002).
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. - GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)* (Madrid, Civitas, 1999).
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos: análisis de la Sentencia de BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español*, en *Impuestos*, 12 (1996) 2.
- LA ROSA, Salvatore, *Principi di Diritto tributario* (Torino, Giappichelli, 2005).
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad*, en *Nueva Fiscalidad*, 1 (2011).
- LUPI, Raffaello, *Diritto tributario. Parte generale* (6ª edición, Milano, Giuffrè, 1999).
- LUQUI, Juan, *Derecho constitucional tributario* (Buenos Aires, Depalma, 1993).
- MAFEZONI, Federico, *Il principio di capacità contributiva nell diritto finaziario* (Torino, UTET, 1970).
- MANZONI, Ignacio, *Il principio della capacità contributiva nell'ordenamiento costituzionale italiano* (Torino, Giappichelli, 1965).
- MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* (Torino, Giappichelli, 1965).
- MARTÍN DELGADO, José María, *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española*, en *Hacienda Pública Española*, 60 (1979).
- MASBERNAT, Patricio, *El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, en *Revista de Derecho*, 19 (Universidad Católica del Norte, Coquimbo, 2012) 1.
- MASBERNAT, Patricio, *Un análisis crítico de la doctrina relativa a los principios materiales*

- de la tributación en Chile*, en *Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado. Una perspectiva de Iberoamérica* (Santiago de Chile, Librotecnia, 2012).
- MASBERNAT, Patricio, *Un análisis crítico de la doctrina relativa a los principios materiales de la tributación en Chile*, en *Problemas actuales*, cit. (n. 98).
- MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, en VV. AA, *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación (conferencia Técnica del CIAT., Taormina, Italia, 2000)* (Madrid, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, 2000).
- NAVEIRA DE CASANOVAS, Gustavo, *Los perfiles constitucionales del principio de no confiscatoriedad tributaria*, en *Revista de Derecho Fiscal*, 5 (noviembre-diciembre de 2007).
- PASSARO, Gabriella, *Condono nel Diritto tributario*, en *Digesto Discipline Privatistiche*, "Sez. Commerciale" (Torino, UTET, 1988), III.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Antonio, *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*, en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 13 (2005).
- SAGUES, Néstor Pedro, *La interpretación judicial de la Constitución* (Buenos Aires, Depalma, 1998).
- SAINZ DE BUJANDA, E., *Lecciones de Derecho financiero* (10ª edición, Madrid, Editorial Universidad Complutense, 1994).
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en Derecho tributario*, en BÁEZ MORENO, Andrés (coordinador) - JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús y otros (directores), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Madrid, Aranzadi, 2010), I.
- SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario* (4ª edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2009).
- SPISSO, Rodolfo, *Potestad tributaria en el Estado de Derecho*, en *Problemas actuales de Derecho tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica* (Santiago de Chile, Librotecnia, 2012).
- TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto tributario* (6ª edición, Torino, UTET, 1998), I: *Parte Generale*.
- TOSI, Loris, *Efectividad, aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva*, en VV. AA, *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación (conferencia Técnica del CIAT., Taormina, Italia, 2000)* (Madrid, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, 2000).
- UCKMAR, Victor, *Principios comunes de Derecho constitucional tributario*. "Apéndice" dedicado a Argentina a cargo de José O. Casás (Bogotá, Temis, 2002).
- ZAGREBELSKY, G., *El Derecho dúctil. Ley, derechos, justicia* (Madrid, Editorial Trotta, 2009).

