

**PRINCIPIOS COMUNES
DEL DERECHO
CONSTITUCIONAL
TRIBUTARIO**

VÍCTOR UCKMAR

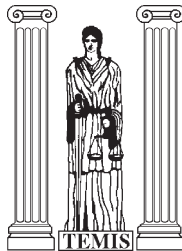
TEMIS

PRINCIPIOS COMUNES DEL DERECHO
CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

VICTOR UCKMAR

Profesor emérito de la Universidad de Génova

**PRINCIPIOS COMUNES
DEL DERECHO
CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**



EDITORIAL TEMIS S. A.

Bogotá - Colombia

2021



ANTES QUE EL LIBRO CIENTÍFICO MUERA

El libro científico es un organismo que se basa en un delicado equilibrio. Los elevados costos iniciales (las horas de trabajo que requieren el autor, los redactores, los correctores, los ilustradores) solo se recuperan si las ventas alcanzan determinado número de ejemplares.

La fotocopia, en un primer momento, reduce las ventas y por este motivo contribuye al aumento del precio. En un segundo momento, elimina de raíz la posibilidad económica de producir nuevos libros, sobre todo científicos.

De conformidad con la ley colombiana, la fotocopia de un libro (o de parte de este) protegido por derecho de autor (copyright) es ilícita. Por consiguiente, toda fotocopia que burle la compra de un libro, es delito.

La fotocopia no solo es ilícita, sino que amenaza la supervivencia de un modo de transmitir la ciencia.

Quien fotocopia un libro, quien pone a disposición los medios para fotocopiar, quien de cualquier modo fomenta esta práctica, no solo se alza contra la ley, sino que particularmente se encuentra en la situación de quien recoge una flor de una especie protegida, y tal vez se dispone a coger la última flor de esa especie.

Traducción de Antonio Zino Colanino. Notas al derecho brasileño de Marco Aurelio Greco (Brasil) y apéndice de José Osvaldo Casás (Argentina)
Traducción de las presentaciones a las ediciones en portugués, Humberto Orduz M.

© Victor Uckmar, 2021.

© Editorial Temis S. A., 2021.

Calle 17, núm. 68D-46, Bogotá.

e-mail: gerencia@editorialtemis.com

ISBN 958-35-0374-6

2008 200200034000

ISBN e-book 978-958-351689-4

Hecho el depósito que exige la ley.

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, sin la autorización escrita de los titulares del copyright, por medio de cualquier proceso, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.

Esta edición y sus características gráficas son propiedad de Editorial Temis S. A.

NOTA DEL AUTOR A LA EDICIÓN EN CASTELLANO

DINO JARACH y RAMÓN VALDÉS COSTA fueron para mí maestros de enseñanza, que estuvieron entre los fundadores de la Escuela de Latino América, y por esto, he deseado que los *Principios comunes del derecho constitucional tributario* de 1959, en la nueva edición (1999), fuese traducida al castellano, como ya lo fue al portugués, con la traducción realizada por el profesor MARCO AURELIO GRECO con notas de referencia al derecho brasileiro.

Debo expresar la más profunda gratitud al profesor JOSÉ O. CASÁS que actualizó la edición con un apéndice referido al derecho argentino y al profesor ANTONIO ZINO COLANINO que realizó la traducción.

Un particular agradecimiento a la doctora ANA CAROLINA ZILBERBERG y a ANNA NICOLINI que pacientemente han revisado el texto.

Salta, junio de 2001.

VICTOR UCKMAR

PRESENTACIÓN

Presentar la obra de VÍCTOR UCKMAR titulada *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, constituye para mí, además de un enorme honor, un gran compromiso académico.

El ilustre profesor genovés nos ofrece una nueva edición de su magnífica obra, cuyo objeto de estudio son los aspectos de orden tributario que despiertan cuestionamientos constitucionales. La obra parte de la premisa, bien conocida pero poco comprendida, de que el derecho constitucional tributario requiere de un tratamiento autónomo a partir de la incorporación en las Constituciones de reglas, principios y valores en materia fiscal. El método comparatista utilizado realza los principios comunes a la mayoría de las Constituciones, lo cual permite afirmar la existencia de un tratamiento unitario en materia constitucional tributaria, en el ámbito universal, salvadas las diferencias en la estructura política de los Estados.

El primer capítulo se refiere al *principio de legalidad*, tema que es abordado por el autor con una visión finalista que supera la legalidad formal. La interesante reseña histórica del establecimiento constitucional del principio, con antelación a la firma de la Carta Magna, se remonta a antecedentes medievales para evidenciar que, en todos los casos, los monarcas buscaban invariablemente el consenso entre los contribuyentes para sancionar un tributo. Los controles parlamentarios al absolutismo monárquico fueron ingeniosos, como aprecia el lector con el caso narrado en relación con Carlos I, quien no quería respetar la *Petition of Rights*, así que el Parlamento votó una resolución que declaraba que sería considerado enemigo público quien hubiera ordenado la recaudación de un tributo sin el consentimiento parlamentario y sería tratado como traidor y enemigo público toda persona que pagase un impuesto arbitrario. Como Carlos I buscara evadir estos controles mediante la concesión de monopolios y el incremento de los empréstitos, terminó en prisión y luego decapitado. Aunque las funciones parlamentarias eran bastante diferentes a las que conocemos actualmente, el autor resalta la función de “iluminar al soberano sobre la manera que el pueblo se sentía administrado y sobre sus necesidades”, para lo cual se incluían los llamados a las clases o estamentos afectados.

En términos modernos podríamos decir que por las mismas conductas del gobernante, contrarias a la legalidad tributaria, se iniciaría en contra de los funcionarios que impongan o recauden tributos con pretermisión del principio de legalidad una acción penal por abuso de autoridad y otra fiscal de repetición estatal contra el patrimonio del funcionario. Por su parte, el contribuyente debe disponer también de dos acciones —como lo reconocen muchas Constituciones entre las que puede invocarse la nuestra en el artículo 90—: una acción de daño contra el Estado que permitió el recaudo de impuestos sin ley que los autorizara, con detrimento pa-

trimonial de los contribuyentes y una acción contenciosa que busque la devolución del pago que resultó indebido.

El autor hace una amplia reseña sobre la influencia del pensamiento *russoniano* en la Declaración de Derechos y en la Declaración de la Independencia americana, que llega a las Constituciones de las postrimerías del siglo xvii y principios del xix, en las cuales, invariablemente se sostuvo que las cargas fiscales debían ser impuestas solo por ley.

Un tema sobre el cual tenemos poca literatura jurídica en nuestro medio es el de las fuentes formales en materia tributaria, de manera que las reflexiones del autor sobre los decretos leyes (de necesidad y urgencia) y la legislación delegada —instrumentos permitidos en Italia y parcialmente prohibidos entre nosotros, en cuanto no se permite la concesión de facultades al ejecutivo para decretar tributos— resultan válidas en cuanto a las cautelas que deben observarse en la toma de medidas transitorias para la emergencia, que nuestra Constitución autoriza con largueza para la creación de tributos (Const. Pol., art. 215).

Precisamente sobre este punto tenemos una obra en curso de edición, que constituyó mi tesis doctoral, en la cual se estudia la creación y modificación de tributos por medio de decretos con fuerza de ley, dictados al amparo de la emergencia en nuestro país. Considero que debe separarse nítidamente esta fuente normativa de los estados de necesidad extrema, provenientes de crisis que ponen en peligro la subsistencia del Estado. Estas crisis, fundamentalmente económicas, están hechas de otra materia, de allí que no se configuren “al borde” de la Constitución, ni suspendan sus normas, ni simplemente hagan inaplicable temporalmente la legalidad preexistente: en estos casos la innovan, lo que demuestra la confianza que el constituyente ha puesto en los controles políticos y jurisdiccionales posteriores. La fuente normativa solo es eficaz plenamente después de su ratificación parlamentaria, para lo cual se cuenta con el breve término de treinta días. La modificación, a través de la segunda vía de control parlamentario, dentro del año siguiente a su expedición garantiza que el legislador pueda introducir los correctivos que estime convenientes y hace prevalecer, en todo caso, el cauce parlamentario por el *plus* de legitimidad que este conlleva. Los recelos hacia el instrumento normativo provienen de sus orígenes autoritarios, pero actualmente cuando el poder tributario no es autoritario ni soberano sino limitado por principios y valores constitucionalizados, los temores se desvanecen frente al control constitucional de estos decretos, que debe partir de “la sospecha” frente a las disposiciones adoptadas y frente a las hipótesis habilitantes. Justamente la coherencia de una visión legitimadora del uso del instrumento en lo tributario se funda en los controles estrictos. Si estos fueran débiles o claudicantes, revivirían los fantasmas del pasado.

Sobre este punto resultan muy valiosas las notas al derecho brasilero, anexas al texto, y elaboradas por MARCO AURELIO GRECO.

Los temas más polémicos de desarrollo del principio de legalidad se ubican al final del primer capítulo. Uno de ellos es el del *procedimiento especial* para la aprobación de las leyes tributarias, que en muchas Constituciones sustenta la supremacía de la Cámara Baja en relación con la iniciativa de las leyes tributarias,

prelación que se ve disminuida, en opinión del autor, por el poder que tiene la Cámara Alta de hacer enmiendas de tal magnitud que incluso sustituyan el proyecto aprobado por la primera. La cuestión cobra plena actualidad entre nosotros, porque pese a reconocer que el proyecto tributario debe iniciar su trámite en la Cámara, las repetidas mociones gubernamentales de urgencia hacen que el debate de las leyes tributarias sea conjunto entre las respectivas comisiones económicas de Cámara y Senado y, como la práctica parlamentaria admite segundos debates y votaciones *simultáneos* para esos casos, finalmente las obligadas discrepancias que resultan por este procedimiento no secuencial quedan en manos de las comisiones accidentales mixtas, con lo cual ni la Cámara es la primera en aprobar el proyecto ni el Senado tiene la última palabra y la prerrogativa se desplaza a estas comisiones.

El *principio de irretroactividad* es estudiado en la obra, con especial mención del caso colombiano como paradigmático de la guarda de la noción del período y de la prohibición de retroactividad, de forma similar al caso de Grecia y Perú, pero distinto del de la Constitución Rusa que solo prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes que “agravan la situación fiscal del contribuyente”.

La *destinación de la recaudación* de tributos con fines de ayuda a determinados sectores es cuestionada por la tensión con los fines de utilidad pública general y por no estar destinados esos recursos a la comunidad en general, sino a ciertos grupos o sectores. Sin embargo, el profesor UCKMAR, con apoyo en la jurisprudencia norteamericana y argentina, concluye que los impuestos con fines extrafiscales y proteccionistas son legítimos, aunque rodeados de ciertas cautelas, que eviten el privilegio de ciertos grupos de presión.

El capítulo segundo nos introduce en el fascinante mundo del principio de igualdad. De la mano del autor abordamos todas las difíciles aristas de este principio en lo tributario, como paridad de posiciones, exclusión de fueros y privilegios, obligación de contribuir con igual sacrificio. Con apoyo en la jurisprudencia argentina admite la creación de categorías diferentes para dar respuesta a las desigualdades preexistentes, siempre que todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría tengan idéntico tratamiento; las categorías se funden en diferencias “reales”; la clasificación excluya cualquier discriminación arbitraria, injusta u hostil dirigida a ciertas personas o categorías de personas. A mi modo de ver el profesor genovés predica, en resumen, mínima lesión del principio de generalidad del tributo, de manera que el trato dispar sea admisible solo por claras razones de equidad, postura enteramente compatible.

Los puntos de conflicto están resaltados en los siguientes títulos: no discriminación entre nacionales y extranjeros; límites a los beneficios y exenciones para alcanzar fines superiores. Hace la distinción entre las exenciones con razones fiscales, denominadas por la doctrina italiana “exenciones técnicas”, cuya existencia se legitima frente a la atenuación o ausencia de capacidad contributiva y aquellas medidas de regulación económica o social destinadas a incentivar, en cuyo juicio se revela más severo. Plantea puntos muy polémicos, por ejemplo, medidas de exención para papeles de inversión emitidos por el Estado. Su tesis se centra en que las propiedades públicas y las actividades industriales y comerciales del Estado en principio deben ser gravadas y que la inmunidad debe restringirse a ciertos instrumentos fiscales o

presupuestales. El tema es interesantísimo y prometedor porque en muchos países, incluido el nuestro, no solo las funciones públicas están amparadas por una especie de inmunidad: muchas rentas, propiedades y actividades públicas resultan exentas o excluidas de tributos. Lo grave es que al decidirse sobre su constitucionalidad, casi siempre se justifican en el falso dogma de la libre configuración de la “política fiscal” por parte del legislador.

El autor resalta la indisoluble ligazón entre el principio de igualdad y el de capacidad contributiva, como condición de existencia de la igualdad económica. En efecto, la medida de la capacidad contributiva no es otra que la progresión, también reconocida por muchas Constituciones, entre las cuales se halla la nuestra. Reconoce la dificultad de construir un sistema tributario justo a partir de conceptos tan abstractos como la proporcionalidad o progresividad, en relación con la capacidad contributiva de cada uno, y por eso llega a preguntarse si será acaso una simple directriz programática para el legislador, para concluir que el mejor test es el que analiza el presupuesto seleccionado por el legislador, que debe demostrar la idoneidad abstracta del sujeto pasivo para soportar la carga del tributo. Pone en evidencia, como ya también se ha reconocido en nuestra doctrina, que no cualquier hipótesis sirve para soportar un tributo y que, por el contrario, el presupuesto de hecho debe resultar de “una conexión efectiva” entre el hecho y el sujeto, para soportar la carga tributaria, por lo cual el principio puede traducirse en que las diversas categorías de contribuyentes concurren con la misma imposición, en correspondencia a una misma capacidad contributiva.

Una conclusión, para suscribir plenamente, es la que dice: “La obligación tributaria no puede configurarse donde falte la capacidad contributiva y por otro lado, donde esta exista debe servir como un elemento de medición de la recaudación tributaria”. De allí que se desestime la valuación de la base imponible por la vía de la presunción o el uso de factores promedios.

Un aparte del capítulo de la igualdad se destina a la justificación del impuesto progresivo, remontándose a MILL con su teoría del sacrificio igual, para llegar al conocido diagrama de LORENZ sobre la reducción del área de desigualdad alcanzada por los fines sociales de redistribución de riquezas. Confirma, como se ha venido sosteniendo modernamente, que no todos los tributos integrantes del sistema deben tener una alícuota progresiva. Advierte sobre los efectos nocivos de las alícuotas progresivas excesivas en el ahorro, la inversión, el trabajo, y sobre las iniciativas de las inversiones en general.

La tercera y última parte trata del reparto de potestades y competencias tributarias, principalmente en ordenamientos jurídicos descentralizados, así se trate de Estados federales, con una comunidad jurídica constituida por el derecho estatal, o un Estado unitario dividido en entes locales autónomos. Al igual que otros autores, se aparta del análisis dogmático que estriba el grado de poder tributario en la forma de Estado al reconocer que actualmente “todos los entes locales gozan —así sea por la vía derivada— de una cierta autonomía”. El acercamiento entre unos y otros modelos de Estado ha llevado a que se distribuyan competencias constitucionales donde existan reglas básicas comunes y reglas derivadas. En Estados federales la tendencia consiste en repartir las fuentes desde la Constitución y tomar medidas para

evitar la duplicidad de tributos sobre el mismo hecho gravado, sin obstaculizar el libre comercio en el interior y el exterior. Como esa especie de centralización va en detrimento de los Estados miembros, se impone establecer mecanismos de transferencias intergubernamentales o subvenciones, semejantes a las que desde vieja data existen en los Estados centralizados.

El tema de la intensidad de la descentralización fiscal en nuestro país ha estado signado por el temor al abuso del llamado “poder local” y al mismo tiempo se ha reconocido el abandono del modelo clásico centralista en esta materia.

Las reflexiones del profesor UCKMAR y el abundante material de apoyo que se halla en sus notas bibliográficas deben servir para profundizar en el reconocimiento de una autonomía relativa para los entes territoriales, principalmente referida a los elementos del *quantum* de los distintos tributos territoriales, al tiempo que se consoliden como propios del poder legislativo nacional los elementos del *an* de los tributos.

Quiero finalizar con una decidida recomendación de leer detenidamente esta obra, especialmente para quienes crean que el derecho tributario es cuestión de principios y no solo de cambiantes y efímeras políticas oficiales.

Cartagena de Indias, febrero 20 de 2002

LUZ CRUZ DE QUIÑONES

LA OBRA DE UCKMAR Y EL PRINCIPIO DE EQUIDAD

Es un acontecimiento de particular trascendencia la publicación, en lengua española y por una Editorial colombiana, de la obra del profesor VICTOR UCKMAR intitulada *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, la cual representa un verdadero clásico del derecho tributario, tanto por sus aportes en materia doctrinaria como por la rigurosa y profunda reflexión que realiza desde la perspectiva del derecho comparado, que la revisten de claras proyecciones internacionales.

Su circulación en América Latina tiene un hondo significado, por el estrecho vínculo que une al pensamiento financiero público de nuestro continente con las ideas y las instituciones que se han desarrollado en Europa y, de manera muy especial, en Italia. Es de esperar que, en virtud de ese permanente contacto intelectual entre Europa y América Latina surjan muchas otras obras y traducciones a las cuales sigan reflexiones y propuestas acordes con las necesidades y con la realidad de nuestro entorno.

La obra del profesor UCKMAR se detiene en el análisis de los principios de *reserva de ley* y *equidad* y en la apreciación de cuanto tiene que ver con la estructura del poder de creación del derecho positivo tributario y su distribución entre los niveles nacionales y sub-nacionales de gobierno. Y, acaso sea esa su mayor virtud, lo hace desde una perspectiva jurídico-política a la luz de la cual si bien los planteamientos del autor no abandonan nunca su orientación jurídica, están siempre en estrecho contacto con los aspectos ideológicos e históricos que han obrado como contexto de los principios constitucionales tributarios a lo largo de su evolución.

Y como toda presentación de una obra sugiere, a quien la efectúa, desarrollar algún aspecto particular de las materias que se abordan en el texto, nada mejor, para ese fin, que hacer una breve referencia a la *equidad* desde dos puntos de vista que no siempre se integran en los estudios sobre esta materia, a saber: la *equidad* como *principio general del derecho* y como *condición de todo sistema tributario*. Lo primero, desde una perspectiva general o universal; y lo segundo, desde el panorama de la relación que suele ponerse de presente en el derecho financiero público entre equidad y progresividad, con referencias concretas a los artículos 95-9 y 363 de la Carta Política de Colombia. Veamos:

1. *La equidad como principio general del derecho*

Para los juristas, la “equidad” tiene un profundo significado que se concreta siempre en la aplicación de la ley a casos concretos.

Puede suceder que, debido al alcance impersonal y general de la ley, la aplicación del derecho positivo a situaciones individuales genere una injusticia osten-

sible o protuberante que contraste con los propios fines que haya tenido en cuenta el legislador al crear las normas. O, en otros términos, que la aplicación exegética de la ley pueda traducirse en resultados extraños a lo pretendido por el legislador.

También es posible que la ley positiva, incapaz de regularlo todo, deje aparentes dudas que deban solucionarse al amparo de *la justicia* como *ser del derecho* o, si se quiere, como criterio prevaleciente para su aplicación.

Lo anterior, porque el derecho no se agota en las normas jurídicas proferidas por el titular del poder de crearlas, como derecho positivo, sino que comprende tres dimensiones que concurren para darle sentido, a saber: la *dimensión prenormativa* de los valores, y en especial de la justicia; la *dimensión normativa*, de las disposiciones vigentes, y la *dimensión fáctica*, de la realidad, que le da sentido al sistema de normas tanto en el momento de su creación como en el de su aplicación.

Es reconocido que en la acción del derecho, en su expresión real, pueden presentarse impredecibles situaciones respecto de las cuales el simple texto de la ley positiva no sea suficiente para que reine la justicia. Y así deben tenerlo presente los jueces, a quienes con razón identifican ARISTÓTELES y SANTO TOMÁS como *el derecho viviente*.

Tal es el contexto que sirve de referencia a los juristas para aludir a la *equidad*, siempre de la mano de un legado inigualable del Estagirita que el paso de los siglos no ha podido superar: la *equidad* es expresión de lo “justo natural” y obra, y debe obrar, cuando el rigor de lo “justo legal”, de aplicarse con el simple apoyo del texto de la norma positiva, pueda originar una injusticia contraria a lo que el legislador ha pretendido. Cómo no recordar las célebres palabras con que ARISTÓTELES definió para siempre el ámbito de la *equidad*:

“Lo que produce la dificultad es que lo equitativo es en verdad lo justo, pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda ley es general, pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general. En los casos pues, en que de necesidad se ha de hablar en general, por más que no sea posible hacerlo correctamente, la ley toma en consideración lo que más ordinariamente acaece, sin desconocer por ello la posibilidad de error. Y no por ello es menos recta, porque el error no está en la ley ni en el legislador, sino en la naturaleza del hecho concreto, porque tal es, directamente, la materia de las cosas prácticas.

”En consecuencia, cuando la ley hablare en general y sucediere algo en una circunstancia fuera de lo general, se procederá rectamente corrigiendo la omisión en aquella parte en que el legislador faltó y erró por haber hablado en términos absolutos, porque si el legislador mismo estuviera ahí presente, así lo habría declarado, y de haberlo sabido, así lo habría legislado”.

”Por tanto, lo equitativo es justo, y aun es mejor que cierta especie de lo justo, no mejor que lo justo en absoluto, sino mejor que el error resultante de los términos absolutos empleados por la ley. Y esta es la naturaleza de lo equitativo: ser una rectificación de la ley en la parte en que esta es deficiente por su carácter general”¹.

¹ ARISTÓTELES, *Ética nicomaquea*, traducción de ANTONIO GÓMEZ ROBLEDO, México, Porrúa, 1994, pág 71. Sobre el juez como “derecho viviente”, véase a SANTO TOMÁS DE AQUINO,

En similar sentido, SANTO TOMÁS DE AQUINO, en la parte I-II de la *Suma de Teología*, sentó las bases para atemperar el rigor de la ley positiva u orientar su aplicación de manera que no atente contra la justicia ni se separe del *bien común* que debe orientar su vigencia. En el “artículo 6^o” de la *cuestión 96*, al tratar lo relativo a *si los súbitos pueden obrar sin atenerse al espíritu de la ley*, dijo el Angélico:

“(…) Sucede con frecuencia que cumplir una norma es provechoso para el bien común en la mayoría de los casos, mientras que en un caso particular es sumamente nocivo. Pero como el legislador no puede atender a todos los casos singulares, formula la ley de acuerdo con lo que acontece de ordinario, mirando a lo que es mejor para la utilidad común. En consecuencia, si surge un caso en que esta ley es dañosa para el bien común, no se debe cumplir.

“(…) Nadie es tan sabio que pueda prever todos los casos particulares, ni, por tanto, expresar suficientemente con palabras todo lo conducente al fin propuesto. Y aun suponiendo que el legislador pudiera examinar todos los casos, para evitar la confusión no convendría que la ley hiciera referencia a todos, sino solo a lo que sucede en la mayoría de ellos”².

Al fin y al cabo, como dice el mismo SANTO TOMÁS, *la ley no es el derecho mismo sino cierta razón del derecho*³.

La *equidad* que nos legó el de Estagira, es en efecto más importante o de mayor contenido que la *justicia legal* porque procura hacer prevalecer la *justicia natural*. En ese sentido, es un fundamental principio general del derecho que, por supuesto, tiene plena aplicación en el derecho tributario.

Y no se trata, al respecto, de desconocer el riguroso principio de *reserva de ley*, que con tanta propiedad expone el profesor UCKMAR en su obra, sino de reparar en su relación estrecha con el principio de justicia y, desde luego, en el profundo sentido jurídico que entraña la obligación que subyace tras las instituciones tributarias.

2. *La equidad y la progresividad como condiciones de justicia del sistema tributario. Una reflexión a partir de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política de Colombia*

Tratado de la justicia, trad. de Carlos Ignacio González, México, Porrúa, 1990, pág 124. Los autores suelen hacer referencia a diversos tipos de “equidad” y sobre el particular puede consultarse a HERNÁN VALENCIA RESTREPO, *Nomoárquica, principalística jurídica o los principios generales del derecho*, Santa Fe de Bogotá, Edit. Temis, 1999, págs. 101 a 117. VALENCIA recuerda la clasificación de la “equidad” en *infra legem* (relacionada con la atemperación del derecho positivo cuando quiera que su aplicación al amparo del texto y sin consultar la justicia puede generar injusticia), *praeter legem* (encaminada a llenar aparentes lagunas del derecho positivo) y *contra legem* (o propia del “fallo en conciencia”, aplicable, como tal, para los tribunales arbitrales que, con sujeción al ordenamiento, sean habilitados para ese fin). Sobre la indudable vigencia de las nociones aristotélicas sobre la “equidad”, véase a LUIS RECASÉNS SICHES, *Nueva filosofía de la interpretación del derecho*, México, Porrúa, 1980, págs. 260 a 276.

² *Suma de teología* I-II, Q. 96, a 6, trad. de Jesús María Rodríguez Arias, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 1997.

³ *Suma de teología*, II-II Q. 57, a 1.

La condición de *equidad* impone al *sistema* el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales. En términos hacendísticos, son las exigencias de *equidad horizontal* y *vertical* las que han de informar la estructura del conjunto armónico de los tributos. Al fin y al cabo, según su etimología, la *equidad* deriva del latín *aequitas* y significa *sin desigualdades*; esto es, de forma *horizontal, que no se inclina hacia ningún lado*.

La *progresividad*, por su parte, es la expresión concreta de la *equidad vertical* en la misma medida que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva. En síntesis, puede decirse que la *progresividad* permite que el sacrificio tributario, que dicen MILL y SELIGMAN, sea igual para todos.

Lo primero que cabe advertir en relación con el artículo 363 de la Carta es que no alude a cada impuesto en particular sino a la generalidad del *sistema tributario*, de manera que, desde el punto de vista de la *progresividad*, la constitucionalidad de las normas fiscales debe examinarse a la luz de toda la estructura tributaria para concluir si verdaderamente afecta en mayor grado a quienes tienen más capacidad contributiva. Porque un sistema tributario adecuado implica la coparticipación de impuestos directos e indirectos en forma coordinada y armónica. Muy bien lo ha dicho BERLIRI:

“Lo importante es la progresividad del sistema contemplado en su conjunto, es decir, la capacidad de adaptarse a la cambiante realidad que le sirve de sustrato, de suerte que, en el marco de la más estricta legalidad y sin asomo de arbitrariedad alguna, procure los ingresos necesarios detrayéndolos efectivamente de las rentas más altas sin incidir en las más bajas o estimadas mínimas. Según sea la estructura socioeconómica del país, y según las fuerzas determinantes de los precios de mercado en cada sociedad, deberán ser las figuras tributarias que se creen, sin que la imposición directa meramente formal se erija irremisiblemente en panacea y sin que la progresividad del sistema tributario deba confundirse con el simple establecimiento de tipos impositivos progresivos, que eso puede ser, cosa distinta”⁴.

En el mismo sentido se pronuncia UCKMAR en la obra que tengo el honor de presentar, pero con una importante reflexión adicional, la cual compartimos plenamente, como es la del gasto público justo como condición para que el sistema sea verdaderamente progresivo⁵.

En segundo lugar, el artículo 363 es concordante con el numeral 9 del artículo 95 según el cual es deber de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Tal concordancia no impide tener en cuenta que el alcance de las dos normas puede ser diferente porque mientras el artículo 363 se refiere, en general, al sistema tributario, el 95 alude al deber específico de contribuir no en relación con el sistema como totalidad sino con referencia a la condición de ciudadano o persona, razón por

⁴ ANTONIO BERLIRI, *Los impuestos*, Barcelona, Salvat Editores, 1975, pág. 62.

⁵ Véanse al respecto los num. 1, 4 y 5 del cap. II de la obra, relacionado con el *principio de igualdad*.

la cual es posible examinar desde perspectivas diferentes las dos disposiciones. Sobre el artículo 363, puede decirse que es entendido que el sistema tributario es *progresivo* cuando su estructura afecta con mayor incidencia a quienes tienen mayor capacidad contributiva, y que es *regresivo* en el caso contrario. En ese sentido, aunque la conclusión no resulte atractiva, no parece viable pretender que el sistema es *progresivo* o *regresivo* en relación con el régimen precedente, de manera que, en principio, una modificación al ordenamiento tributario que le reste *progresividad* en relación con las normas anteriores no conlleva inexecutableidad de la ley en cuestión si la *progresividad* del sistema subsiste aunque en menor grado. Empero, queda a salvo el numeral 9 del artículo 95 y el imperativo según el cual la contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado ha de ser en condiciones de *justicia* y *equidad*, circunstancia que permite que un impuesto *injusto* sea declarado inexecutable.

No obstante, el criterio sobre la *justicia* o la *injusticia* del impuesto tiene, a su vez, otras tantas consideraciones en torno a la posible inexecutableidad de la ley que lo crea o lo modifica que implican que un fallo de tal naturaleza sea improbable: en primer lugar, la calificación de *justicia* depende del criterio subjetivo del legislador, de manera que un pronunciamiento de la Corte Constitucional por la inexecutableidad solo puede tener origen ante una injusticia protuberante, como podría ser el caso de un impuesto que únicamente deban pagarlo las mujeres. En segundo lugar, también en este aspecto la medida de la *justicia* es en relación con los contribuyentes y la incidencia del impuesto y no con el régimen precedente. Y en tercer lugar, no faltarán las interpretaciones que sostengan, con indudable fundamento, que el examen sobre la justicia del tributo, aun desde la perspectiva del artículo 95, implica la ponderación en general del sistema tributario, tal como lo confirma el artículo 363, porque hay impuestos que aunque aisladamente no sean justos en apariencia sí cumplen tal condición si se considera su función dentro del contexto global de la tributación.

Finalmente, la consulta de la capacidad contributiva en relación con cada impuesto en particular debe ser efectuada por el legislador en el momento de la creación del derecho positivo y no por los particulares ni por el juez en el momento de su aplicación.

PRESENTACIÓN DE LA SEGUNDA EDICIÓN EN ITALIANO

En los cuarenta años transcurridos desde la publicación de la primera edición, algunas Constituciones se han renovado incluso a consecuencia de modificaciones de la estructura política de muchos Estados.

Por tanto he considerado oportuno verificar si se han dado innovaciones tales que modifiquen los principios constitucionales de derecho tributario que había caracterizado en la primera edición y he comprobado su perdurable validez, reforzados por la doctrina y la jurisprudencia, y por tanto mi trabajo ha sido prevalentemente de actualización.

Dirijo un cálido agradecimiento a quienes han facilitado la investigación: ante todo al profesor Marco Aurelio Greco, que se ocupa también de una nueva edición brasileña; y enseguida a los colegas de América Latina —donde la materia ha sido siempre objeto de atento estudio— en gran parte miembros del glorioso Instituto Latino Americano de Derecho Tributario (al cual tanto impulso le dio el lamentado profesor Ramón Valdés Costa): y en particular a Alfredo Benítez Rivas (Bolivia); Luque Bustamante (Perú); Lucy Cruz de Quiñones (Colombia); Jaime García Añoberos (España); Franco Gorziglia Cheviakoff (Chile); Manuel Marín Arias (España); Israel H. Morales (Costa Rica); Condorcet Rezende (Brasil); Víctor Sujanor (Uruguay); Heleno Taveira Torres (Brasil); José Vicente Troya Jaramillo (Ecuador). Gracias también a Cristian Billardi por la corrección de los textos en lengua española y a la señora Fabrizia Fancellu que ha preparado pacientemente el texto para la tipografía.

Un vivo agradecimiento anticipo a quienes quisieran suministrarme indicaciones para ulteriores actualizaciones e integraciones.

Universidad de Génova, 1º de julio de 1999.

PRESENTACIÓN A LA SEGUNDA EDICIÓN BRASILEIRA

Cierto día se me acerca el profesor VICTOR UCKMAR, quien, con una sonrisa en los labios me pregunta: “¿vamos a hacer una segunda edición de los *Principi*?”.

Su entusiasmo es contagiante y la jovialidad que lo inspira lleva a la inmediata aceptación de la sugerencia. Es otra oportunidad sin igual de poder contribuir a una más amplia divulgación de este clásico de la literatura tributaria mundial, que GERALDO ATALIBA calificaba como un verdadero “monumento”.

El texto traído al público por el profesor UCKMAR no es una simple reedición. Fueron introducidos o reformulados varios párrafos, fueron agregados comentarios a la evolución jurisprudencial italiana, fueron realizadas actualizaciones de referencias a Constituciones que sufrieron modificaciones, etc., mostrando así el trabajo minucioso y cuidadoso realizado por el autor. Esta segunda edición procura incorporar la más amplia referencia a Constituciones que están vigentes o que, históricamente, incluyeron previsiones en materia tributaria. Las referencias a textos constitucionales anteriores se revelan como muy útiles para el estudio del derecho tributario, pues, además de mantener su valor histórico, permiten un examen comparativo de la evolución ocurrida.

En cuanto al derecho brasileiro, esta edición viene acompañada de un conjunto sucinto de notas en que se trató de hacer la correlación entre los temas tratados en el texto y la experiencia brasileira. Tales notas están numeradas en cifras romanas y se encuentran al final del texto. No corresponden a un registro exhaustivo de todos los pronunciamientos de la doctrina y de la jurisprudencia, sino apenas simples indicaciones de la manera como el Brasil ha venido tratando los principios de *Derecho constitucional tributario*. Este trabajo de integración mostró que el Brasil, en muchos aspectos da a los principios constitucionales una relevancia sin igual, extrayendo consecuencias de ellos a veces impensadas por la doctrina extranjera. Agradezco a la doctora Elisabeth Lewandowski Libertuci por la ayuda en la recopilación de la jurisprudencia brasileira referida en las notas.

Los temas tratados en los *Principi* son más actuales que nunca, especialmente en el momento en que, en el Brasil, se define una reforma constitucional del sistema tributario con un nuevo perfil de tributación que puede implicar una nueva realización del pacto federativo.

Un especial agradecimiento, en nombre de la comunidad jurídica, a Malheiros Editores y a la CEDAM que posibilitaron el acceso a una edición más de esta importante obra.

MARCO AURELIO GRECO
marcoaurelio.gr@originet.com.br
Lisboa, Octubre de 1998

