

CONCEPTO DE TRIBUTO: UNA PERSPECTIVA COMPARADA BRASIL-ESPAÑA

José Marcos Domingues e Clemente Checa González

THE CONCEPT OF TAX: A COMPARATIVE PERSPECTIVE BRAZIL-SPAIN

RESUMO

SE ANALIZAN EN ESTE TRABAJO EL CONCEPTO DE TRIBUTO, ASÍ COMO LOS DIVERSOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES QUE LO CONFORMAN, TANTO DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO BRASILEÑO COMO DESDE LA ÓPTICA DEL DERECHO ESPAÑOL, EXAMINÁNDOSE TAMBIÉN LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN GUIAR SU IMPLANTACIÓN, EN ESPECIAL EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, NO ATENDIDO EN NUMEROSAS OCASIONES POR EL LEGISLADOR, Y TAMPOCO EXIGIDO CON TODO EL RIGOR QUE EL MISMO MERECE POR LOS TRIBUNALES. SE EFECTÚA ASIMISMO UN DETENIDO ANÁLISIS DEL FENÓMENO DE LA EXTRAFISCALIDAD, CADA VEZ DE MÁS AMPLIA UTILIZACIÓN EN TODOS LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS. ESTE ESTUDO COMPARADO PROCURA PRESENTAR LAS SINTONIAS Y LAS DIVERSIDADES DE ENFOQUE DE UN INSTITUTO FUNDAMENTAL PARA EL ESTADO DE DERECHO DE FORMA A CONTRIBUIR PARA EL ENRIQUECIMIENTO DEL ESTUDO CIENTÍFICO A TRAVÉS DEL OJAR DEL OTRO SOBRE AMBIENTE CULTURAL DIVERSO.

PALAVRAS-CHAVE

TRIBUTU; CLASES DE TRIBUTOS; IMPUESTOS; TASAS; CONTRIBUCIONES ESPECIALES; CAPACIDAD CONTRIBUTIVA; EXTRAFISCALIDAD.

ABSTRACT

THIS WORK ANALYSES THE CONCEPT OF TRIBUTE AS WELL AS THE RESPECTIVE CONFORMING ELEMENTS, FROM THE PERSPECTIVE OF BOTH THE BRAZILIAN AND SPANISH LEGAL SYSTEMS, ALSO GOING THROUGH THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES WHICH MUST GUIDE ITS IMPLEMENTATION, SPECIALLY THE ABILITY TO PAY PRINCIPLE, NOT OBSERVED BY LEGISLATION IN A NUMBER OF SITUATIONS, NEITHER CLOSELY IMPOSED BY COURTS AS REQUIRED. FURTHERMORE, IT GOES THROUGH A DETAINED ANALYSIS OF THE PHENOMENON OF NONFISCAL TAXATION WHICH HAS HAD AN INCREASINGLY BROAD USE IN ALL TAX SYSTEMS. THIS COMPARATIVE STUDY INTENDS TO PRESENT THE SIMILARITIES AND DIVERSITIES IN APPROACHING A FUNDAMENTAL INSTITUTE FOR THE RULE OF LAW SO AS TO CONTRIBUTE TO THE ENRICHMENT OF SCIENTIFIC STUDIES THROUGH THE LOOK OF THE OTHER OVER A DIVERSE CULTURAL ENVIRONMENT.

KEYWORDS

TRIBUTE; TYPES OF TRIBUTES; TAXES; FEES; CONTRIBUTIONS; ABILITY TO PAY PRINCIPLE; NONFISCAL TAXATION.

INTRODUCCIÓN

En la actual etapa del Estado de Derecho (que se llama y se quiere *Democrático de Derecho*), derecho tributario y derecho presupuestario, unidos en el derecho financiero, son vertientes imprescindibles en el orden iuspolítico erigido en nombre de la protección de los derechos humanos. El tributo, como se concibe en el actual estado de la civilización, ya no es solo una expresión pura y simple del poder del Estado, sino principalmente una conquista, un escudo, de la ciudadanía contra la opresión de los

gobernantes, y no solo en la medida en que responde a una finalidad pública (en el sentido de no individual del rey o del administrador), sino porque la misma atiende o se legitima por el respeto a los valores de solidaridad y fraternidad formulados y acogidos por la evolución de la humanidad, basados, en último extremo, en la dignidad de la persona (y por esta razón conquistados y positivados como derechos denominados fundamentales).

El principio general del derecho financiero del reparto equitativo de los gastos públicos se halla recogido de forma expresa en las Constituciones contemporáneas,¹ como en la Constitución española, según la que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo” [...], realizándose dicho gasto a través de una “asignación equitativa de los recursos públicos”, cuya programación y ejecución responderán “a los criterios de eficiencia y economía” (art. 31, n.1 y 2).

La Constitución Federal brasileña (CF/88) abraza los mismos principios (DOMINGUES, 2011, p. 32) en armónica conjunción con el objetivo fundamental de construir una sociedad justa y solidaria (art. 3.º, I), determinando la graduación de la carga tributaria en función de la capacidad económica² de los ciudadanos (art. 145, § 1.º). Además, establece que la Administración Pública (y, en ella, la Hacendística o Financiera) obedezca a los principios de eficiencia y de moralidad, entre otros (art. 37, *caput*, de CF/88).

Ello significa que el reparto equitativo del gasto público se expresa por una vertiente tributaria, relativa a la captación de ingresos, y por otra de naturaleza presupuestaria, atinente a la distribución de los gastos.

Desde el ángulo de la tributación, la asignación equitativa de los recursos públicos debe obedecer al principio fundamental de capacidad contributiva, tanto en su dimensión de recaudación potencial, como en su aspecto distributivo, justificando al mismo tiempo el uso obligatorio de la progresividad y selectividad fiscal; además, la tributación completa su conformación como proceso financiero justo en la medida en que sirve para los fines del desarrollo económico, a través de la progresividad y selectividad extrafiscales como instrumentos de ejecución de políticas públicas preconizadas constitucionalmente o acordes con los valores protegidos por el ordenamiento jurídico.

Desde el prisma presupuestario, dicho reparto equitativo del gasto público exige eficiencia en la gestión de los recursos financieros recaudados por el Estado; de esto depende la intensidad de la tributación y la calidad de atención a las políticas públicas definidas a través de las dotaciones presupuestarias. Políticas públicas eficientes pueden ahorrar recursos, determinando una reducción de la carga tributaria o mitigando las presiones para aumentarla.

Este artículo presenta las características principales del concepto de tributo en Brasil y en España, y los problemas planteados a sus respectivos tribunales, evaluando las similitudes y diferencias existentes en sus respectivos ordenamientos jurídicos.

I DERECHO BRASILEÑO

I.1 ESTADO, GASTOS E INGRESOS DEFINITIVOS. INGRESOS DERIVADOS

Como se reconoce de manera universal, el tributo es la forma más exuberante de la que se sirve el Estado para obtener recursos para la financiación de los gastos públicos. Brasil no escapa a esta regla.

Los gastos se costean por las entradas financieras (género que designa a todo el dinero que llega a las arcas públicas). Especies de ellas son los ingresos provisionales (*ingressos*) y los definitivos (*receitas*).

Los *ingressos* se configuran como meros movimientos de fondos en la contabilidad pública, no constituyendo incrementos de patrimonio, como se verifica en el caso de las cauciones³ y de los préstamos⁴ (unas y otros sujetos a redención a favor de los respectivos prestadores —depositantes o mutuantes), y de las indemnizaciones (que, por definición, recomponen el patrimonio esquilado por un acto ilícito⁵).

Las *receitas*, o de forma colectiva la *receita pública*, tienen en la definitividad y en el incremento patrimonial sus elementos fundamentales.

Según la llamada *clasificación alemana*, las *receitas* se dividen en originarias y derivadas, de acuerdo con los criterios⁶ de *origen* y de *medio de obtención*. De acuerdo con esta clasificación, son *originarias*, patrimoniales o voluntarias, aquellas que provienen *de dentro* del Estado, de la explotación del propio patrimonio público (su *origen*); se obtienen sin coerción (voluntarias), mediante el concurso de voluntad del prestador (*ex voluntate*). *Derivadas*, coactivas u obligatorias son las *receitas* que vienen *de fuera*, provienen del patrimonio privado, siendo extraídas de él coactivamente, por la fuerza de la ley, sin el concurso de voluntad del deudor (*ex lege*).

Son *receitas* originarias las rentas, los foros y laudemios, y, en especial, los precios financieros.

Son derivadas las sanciones y los tributos.

Según Einaudi (*apud* BALEEIRO, 1981, p. 125-127), los precios financieros se subdividen en precios *públicos* (categoría básica), precios *políticos* y precios *cuasi-privados*. Los precios *públicos*, como los de suministro o análisis de agua, o de acceso a los locales públicos, se exigen en función del coste del bien enajenado⁷ o del servicio prestado, en tanto que los precios *políticos*, como sucede frecuentemente con los servicios destinados a la población más desfavorecida, muchas veces ni siquiera cubren el coste citado, siendo subsidiados por los impuestos;⁸ y los precios *cuasi-privados*, como los de venta de combustibles al consumidor, se forman en un régimen de competencia, adquiriendo por ello carácter privado, aunque son percibidos por órganos o entidades de la Administración Pública, que sirven a fines públicos.

Las sanciones son las multas y los decomisos. Las multas reprenden un ilícito; pueden ser *administrativas*, por vulneración de la legislación administrativa (de tránsito, de conductas urbanas, de salud pública), *judiciales* (debidas a condena penal) o

tributarias (por violación de leyes tributarias). Los *decomisos* (pérdida de propiedad) se imponen frente a la comisión de ilícitos gravísimos (en general, la confiscación de los instrumentos y del producto de los delitos;⁹ de los bienes objeto de malversación o de contrabando; de los bienes adquiridos como resultado de peculado).

Los tributos son las *receitas* públicas derivadas por excelencia. Son el resultado de una división racional de los costes de mantenimiento del Estado entre todos los que son destinatarios de su acción, en la medida en que dispongan de poder económico para ello (capacidad contributiva).

Como seguidamente se dirá, las categorías tributarias básicas brasileñas son el impuesto, la tasa y la contribución de mejora.

1.2 ANTECEDENTES

El vocablo tributo procede del latín *tributum*, -i, que a su vez proviene de *tribu*, -s, ciertamente una referencia a las tres primitivas tribus de Roma,¹⁰ señalándose que el verbo *tributo*, -ere significa dar, conceder (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 22).

Tributo es un instituto presente en diversas áreas del conocimiento.

En política, el tributo se identifica como la marca expresiva del poder ejercido en relación con un determinado territorio.

En la ciencia de la administración, el tributo se entiende como la fuente primaria del coste de los servicios públicos.

En economía, el tributo surge como el instrumento básico para transferir recursos del sector privado al sector público, medio de financiación de las tareas de Gobierno (REZENDE, 2001, p. 151 y ss.), elemento de organización de la producción y de la distribución de la riqueza (BANACLOCHE PÉREZ, 1971, p. 138, 144).

En las finanzas públicas, el tributo es la forma ordinaria de *receita* (BALEEIRO, 1981, p. 145) obtenida para la satisfacción de los gastos estimados en función de objetivos de múltiple naturaleza, con vistas a financiar las acciones del Estado, entre las que en la actualidad tienen gran importancia las políticas públicas¹¹ (COMPARATO, 2003, p. 248) (“programas de acción gubernamental, consistentes en una actividad, en otras palabras, una serie ordenada de normas y actos conjugados para la realización de un objetivo determinado”).

Y, en Derecho, el tributo se configura como una prestación derivada del deber, que se dice fundamental (NABAIS, 1998, p. 54 y ss.), “expresión de la soberanía basada en la dignidad humana”, de mantenimiento del Estado creado por la ciudadanía para la promoción del bien común, a través de la garantía de valores socialmente apreciables y constitucionalmente tutelados, como la vida y la dignidad humana, la igualdad, la libertad, la seguridad.¹²

Puede afirmarse que donde hay Estado hay tributo, es la *sombra del Estado*, el socio inexorable del ciudadano.

Ya en las sociedades más primitivas, ya en la antigua Roma, aun fundamentados

en una solidaridad *espontánea*, los tributos siempre estuvieron dotados de algún nivel de coerción, ya fuese moral o social, para posteriormente asumir su función actual de determinación jurídica estatal. Los más aptos se prestaron a la caza o a la pesca, a la guerra bajo forma de contribución *in natura* o *in labore*, teniendo en cuenta la disposición o la defensa de la comunidad.

Con la sofisticación de la economía, el intercambio monetario sustituyó el trueque en los mercados. La monetización de la economía afectó evidentemente al tributo, que pasó a ser prestado en dinero (GIULIANI FONROUGE, 2001, p. 315).

En la Roma Imperial y en civilizaciones similares, el tributo de galardón de ciudadanía se convirtió en signo de opresión, al ser exigido a los pueblos sometidos por la fuerza, ya por medio de expoliaciones, ya por la vía de la capitación (por cabeza, tributo sobre la existencia humana), o por el trabajo servil. En el Feudalismo medieval, el tributo se confundió con las prestaciones de orden patrimonial, propias del régimen de vasallaje, como las enfiteusis, las dotes, y las cuotas de producción agro-pastoriles. Ya en los Tiempos Modernos, el tributo se aproxima a los derechos realengos, como las prestaciones debidas por las autorizaciones o reales cartas para el ejercicio de actividades, profesiones, etc., y el saqueo de los corsos, conviviendo con toda clase de privilegios a favor de la nobleza y del clero, que condujeron a las revoluciones liberales de los siglos XVIII e XIX.

A partir del Liberalismo, y de la consiguiente democratización del Estado, que se instituyó a través de una Declaración de Derechos o una Carta Constitucional o Ley Fundamental, aparece el deber de tributar como propio y aparejado a la ciudadanía, establecido con base en la igualdad y medido por la riqueza o la capacidad económica del contribuyente; el tributo se concibe como una intervención estatal en la economía privada, fundado en los principios del nuevo orden que rigen las relaciones del pueblo con el Estado.

Es importante resaltar que la idea de contención del poder soberano de establecer tributos siempre ha estado presente en la Historia. Así nos encontramos desde el adagio interpretativo romano *in dubio contra fiscum*, la interpretación restrictiva de la Edad Media, el *no taxation without representation* de la *Magna Charta* bretona de 1215, la declaración de las Cortes de Coimbra (1621), las inglesas *Petition of Rights* (1629) y *Bill of Rights* (1689), hasta diversas revoluciones o revueltas políticas posteriores, atribuibles, en mayor o menor grado, a las fuertes exigencias fiscales que ignoraban la dignidad y el sentimiento de justicia de los obligados al pago, como la *Boston Tea Party* de 1773 (Independencia Norteamericana), la *Inconfidência Mineira* brasileña y la Toma de la Bastilla (Revolución Francesa), ambas de 1789, surgiendo de esta última la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1791), que dispuso en su art. 13 que las contribuciones indispensables para el mantenimiento de la Administración Pública serían “igualmente repartidas entre todos los ciudadanos en razón a sus posibilidades”; seguido todo ello de la lucha ciudadana en busca de la dignidad

fiscal, hoy traducida en la garantía de recursos para la financiación de las políticas públicas¹³ que deben materializarse en acciones estatales concertadas dirigidas a atender las demandas sociales, conquistadas como *derechos de segunda generación*, en terminología de Bobbio, los *derechos sociales* positivizados por vez primera en la Constitución de Weimar (LEWANDOWISKI, 2005, p. 196) (1919).

La Constitución de 1988 establece la asignación de fondos para la satisfacción de las políticas públicas por ella institucionalizadas (DOMINGUES, 2010, p. 153-154). Inicialmente, el párrafo único del art. 148 establece la *vinculación* de los recursos procedentes del préstamo obligatorio “al gasto que fundamentó su institución”, destacando la “*inversión pública* de carácter urgente y relevante interés nacional”, que apunta a una cierta política pública. En la misma línea,¹⁴ se lee en el art. 149 que las *contribuciones* son *instrumento de actuación* de la Unión en las áreas social, económica y profesional, destacándose las contribuciones a la *seguridad social* (art. 195). Más, el vigente Texto Fundamental dispone que la salud, inserta en el concepto de seguridad social, es un “derecho de todos y deber del Estado, garantizado mediante políticas sociales y económicas” (art. 196) integradas por acciones y servicios de salud (art. 197), organizadas en un sistema único de salud y *financiadas*, entre otros medios, por citadas *contribuciones* a la seguridad social (art. 198, § 1.º, c/c el art. 195) y por *recursos federativos constitucionalmente asegurados* (art. 198, § 2.º, c/c los arts. 155 a 159).¹⁵

Esta evolución del cuadro axiológico-normativo debe tenerse en cuenta en la interpretación contemporánea del concepto de tributo, que es más que nunca un instrumento de financiación de las acciones del Poder Público comprometidas con el bien común en su dimensión de bienestar que asegure la dignidad de la persona humana, no pudiéndose negar el Estado a implementar políticas públicas que conduzcan a este *desiderátum*.

1.3 ANÁLISIS DE LA DEFINICIÓN LEGAL EN EL DERECHO POSITIVO BRASILEÑO

En Brasil, el proyecto de Código Tributario Nacional¹⁶ preconizó la siguiente definición de tributo: “toda prestación pecuniaria instituida por ley con carácter obligatorio para la Unión, para los Estados, para el Distrito Federal o para los Municipios, en uso de su competencia constitucional inherente a su condición de persona jurídica de Derecho Público” (art. 17).

El vigente Código Tributario Nacional (CTN – Ley n. 5.172, de 25 de octubre de 1966) dispone en su art. 3º que “tributo es toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o signo que la represente, que no constituye sanción de acto ilícito, establecida por la ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada”.

Al margen de la crítica que se pueda hacer al Código sobre la actividad de conceptualización jurídica, que debe reservarse a la doctrina, el hecho es que el Legislador brasileño así procedió en diversas disposiciones del Código, como, por ejemplo, se ve

en su art. 16 (definición de impuesto), en el art. 114 (hecho imponible) y en el art. 142 (liquidación). Esto es debido a la necesidad de consolidación o compilación de los institutos fundamentales del derecho tributario, en un escenario de mucha heterogeneidad cultural y política en el seno de la Federación, siendo observable, por lo demás, una función pedagógica del CTN, que está patente a lo largo de su texto, sobre todo en la distinción de las tres figuras tributarias básicas, el impuesto (art. 16), la tasa (art. 77) y la contribución de mejora (art. 81).

Para interpretar los preceptos anteriores, hay que acudir además a otros, como son los arts. 113 y 114 del Código; el primero define la relación jurídico-tributaria como una obligación, especie de deber jurídico que se califica como un vínculo de naturaleza patrimonial (atinente a la transferencia de riqueza privada) y personal (siendo sujeto activo el Estado-acreedor¹⁷ y sujeto pasivo el deudor, ya sea contribuyente o responsable¹⁸), extinguiéndose este vínculo con la satisfacción de la prestación (objeto), o tributo propiamente dicho (art. 3.º); el segundo define el hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria como la situación definida en la ley como necesaria y suficiente para su realización.

PRESTACIÓN

El primer elemento de la definición legal es la de que el tributo es una *prestación*. Esto significa que el tributo es en verdad el *objeto* de la obligación, la obligación tributaria (art. 113, § 1.º, del CTN). Se adjetiva con el carácter pecuniario, esto es, el tributo se proporciona en dinero; o, al menos en expresión del Código, es valorado, medido, en dinero.

Esto daría lugar a la discusión relativa a la legitimidad de los tributos *in natura*, es decir, no *in pecunia*, que, en épocas lejanas, fueron la regla y hoy son excepción. Serían tributos *in natura* los exigidos en unidades, en una fracción o porcentaje de una determinada producción o cosecha (ej.: tantos kilos de arroz, “y” cabezas de ganado por millar poseído, o incluso “x%” de los fardos de lana esquilada, etc.). Sin embargo, el CTN parece no reconocer los tributos *in natura*. El tributo representará siempre una *cantidad*.

Aunque se puede tomar un bien como *medida* del tributo, esta tendrá un *valor* de orden económico, expresado en pecunia o dinero. La justificación de ello es la de que, superada la fase de trueque, con una economía monetizada, como ya se dijo, el Estado dejó de exigir bienes o servicios a sus súbditos, administrados, ciudadanos, exigiéndoles el pago por ellos por medio del proceso del gasto público; y el tributo satisfecho es Ingreso Público, con el cual el Estado costea, fundamentalmente, el gasto público.

Como se ve, la obligación es el deber jurídico, surgida de la relación jurídica que se caracteriza por la patrimonialidad, consolidando un vínculo personal que se extingue con la satisfacción de la respectiva prestación.

La obligación tributaria propiamente dicha, obligación *principal* en el lenguaje del CTN (art. 113, párrafo único), contrasta con la llamada obligación *accesoria* (art. 113, § 2.º). La obligación principal tiene por objeto un *dare*, el pago del tributo (art. 3.º). Y la *accesoria* tiene por objeto un *facere* o un *non facere*, esto es, comportamientos positivos o negativos en interés del Fisco (recaudación o liquidación de los tributos); por ello, la mejor doctrina las califica como *deberes instrumentales* en favor de la actividad administrativa de los órganos hacendísticos (declaración de rendimientos, llevanza de libros fiscales; negativa de mercancías no acompañadas de factura fiscal, etc.).

La obligación tributaria en sentido propio o estricto es una obligación de dar, de entregar un bien fungible, pecunia. El tributo es la prestación que satisface esta obligación.

Esto no se invalida por la circunstancia de que el Derecho admita la extinción excepcional del deber tributario mediante la entrega o dación de bienes a la Hacienda Pública. El acogimiento de este instituto en el ámbito de la tributación se justifica por ser un sucedáneo de la exclusión del patrimonio del deudor insolvente, sin liquidez, que no tiene dinero para satisfacer la deuda tributaria. En lugar de tener que verse sometido a una subasta pública, debe autorizársele a obrar de esa forma, evitándole, con ello, un largo, costoso y estresante proceso. Y además de que el CTN autorizase este instituto, las Leyes federales n. 7.621, n. 7.636 y n. 7.637, todas de 1987, y las Leyes del Estado de Rio de Janeiro n. 688, de 1983, n. 1.241, de 1987, y n. 2.055, de 1993, ya preconizaron esta solución; en 2001, la Ley Complementaria n. 104 la adoptó en el inciso XI del art. 156.

La expresión “en moneda o signo que la represente” sirve para justificar no solo la legitimidad de la dación en pago, sino también la utilización de títulos de crédito (cheque, sello-postal y títulos de deuda pública) como pago del tributo.

PREVISIÓN LEGAL. LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

Al aludir al carácter obligatorio de la prestación tributaria, el Código consagra la doctrina universalmente aceptada de que el tributo constituye el objeto de una obligación *ex lege*, para cuya exigencia es irrelevante la adhesión, o la manifestación positiva de voluntad, del deudor, distinguiéndose con ello de la obligación *ex voluntate*, es decir, de aquella cuyo vínculo se constituye a partir de una interacción libre entre acreedor y deudor, pudiendo éste negarse a vincularse.

El tributo es objeto de una obligación cuya fuente fundamental es la ley, teniendo en la prestación de alimentos su símil civil. Nadie individualmente es consultado por el Estado acerca de si desea o no pagar impuestos para el mantenimiento de la diplomacia o de la policía, si quiere o no tener a su disposición determinado servicio de concesión de licencias gravado con tasas, o si disfruta de cierta obra urbanística que revalorizará su inmueble, sujeta a una contribución de mejora. De la misma forma, tampoco se pregunta a nadie si le agrada pagar una pensión alimenticia a un pariente necesitado.

El tributo está, en efecto, sometido genéricamente al principio de legalidad (art. 5.º, II, de la Constitución), acentuándose el rigor formal a través del de legalidad tributaria (art. 150, I), al exigirse la tipificación legal de todos los elementos del instituto (tipicidad tributaria). El art. 97 del CTN aclara el contenido del principio, al establecer que dichos elementos son, entre otros, el sujeto pasivo, el hecho imponible, la base de cálculo y la alícuota.

Hay que reseñar que el CTN atiende al mandato constitucional de, como ley complementaria tributaria, resolver conflictos de competencia, regulando las limitaciones al poder tributario y reduciendo las normas generales del derecho tributario (art. 146, I a III, de la Carta Federal). Se pretende que la legalidad tributaria sea más exigente de lo que lo es la legalidad genérica regidora de la actividad estatal como un todo (el Estado solo puede actuar *en virtud de ley*). Sin embargo, la Constitución exige que únicamente la ley puede originar el nacimiento de un tributo, agotándose en ella la disciplina del instituto, sin margen para la discrecionalidad administrativa.

EL TRIBUTO NO CONSTITUYE SANCIÓN DE UN ACTO ILÍCITO

La prestación tributaria no se confunde con la represión de los ilícitos. El tributo se debe en función del ejercicio de una potestad pública, irresistible, en virtud de las responsabilidades políticas y administrativas que el Estado recibe de la ciudadanía para la promoción del bien común, que deben ser costeadas por los respectivos destinatarios, que, en último término, crearon el Estado con esa finalidad, en su propio beneficio. Por lo tanto, el tributo es una prestación ordinariamente debida al Estado, por el solo hecho de la persona merecer la atención del Poder Público, estar sujeta a su acción.

Los actos ilícitos se reprimen a través de las sanciones, que son castigos impuestos como consecuencia del incumplimiento de un deber. En el derecho público, el ilícito vulnera el orden público y debe ser ejemplarmente castigado, con el fin de que no se reproduzca dicha violación y se extienda una sensación de impunidad generalizada. Las infracciones tributarias según su grado de relevancia pueden llegar a tipificarse como delitos, como sucede con la evasión fiscal, en la que el agente pretende ocultar al Estado la existencia de una obligación tributaria derivada de un hecho imponible.

Esto no significa que no se pueda *gravar el producto o resultado de una actividad ilícita*. Antes al contrario, la tributación se impone en este caso como consecuencia lógica del principio de igualdad, en su expresión de generalidad tributaria. Si una actividad lícita se ejerce transparentemente y las consecuentes manifestaciones de capacidad contributiva son gravadas (otra consecuencia del principio general de igualdad), no existe razón alguna para que las actividades ilegales, tanto o más provechosas desde el punto de vista económico, no tributen (lo contrario sería premiarlas). La ilegalidad merece ser reprimida, sin duda. Su circunstancial provecho económico respectivo debe ser visto objetivamente como una forma de riqueza, como cualquier otra, apta para extraer de ella una contribución para el mantenimiento del Estado. *Limpia* o no, poco importa el origen de

la riqueza (*non olet* —sin olor, en frase latina acuñada por el Emperador Vespasiano, en respuesta a su hijo que se había extrañado de la implantación de una cobro sobre el uso de las letrinas públicas romanas); toda manifestación de riqueza debe gravarse; no es la licitud o la ilicitud de la riqueza que la define como objeto de tributación, sino, se insiste, su mera existencia objetiva.¹⁹

No se debe confundir tampoco la denominada *extrafiscalidad* con la sanción de un acto ilícito. Como se verá más adelante, la extrafiscalidad (la tributación con fines no recaudatorios) no tiende a impedir una determinada actividad (para eso existen las multas y las prohibiciones), pero tiene como fin condicionar la *libertad de elección* del agente económico, a través de la graduación de la carga tributaria, en función, por ejemplo, de criterios ambientales.

COBRO. EL “LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO”

El tributo se cobra mediante un acto administrativo de liquidación denominado *lançamento tributário*, que el CTN intenta definir, equivocadamente, en el art. 142 como un *procedimiento*. Ciertamente el acto de liquidación puede y debe culminar un procedimiento de determinación de la existencia y encuadramiento legal del presupuesto de hecho de una obligación tributaria, pero no debe confundirse con él.

En verdad, el *lançamento* es el acto de aplicación del derecho tributario material y de exigencia (cobro) del tributo (XAVIER, 1997, p. 32 y ss.) una vez comprobada la realización del hecho imponible; acto practicado por la Administración Tributaria; acto administrativo.

VINCULACIÓN

En este momento, lo más relevante es señalar que el cobro del tributo se realiza de forma *plenamente* reglada, es decir, el *lançamento* se efectúa por el agente del Estado-Fisco sin discrecionalidad, ni en cuanto a la competencia para actuar, ni en cuanto a la forma, la oportunidad y al contenido del acto en cuestión. De ahí el adverbio *plenamente* utilizado por el CTN para calificar la vinculación. Pese a que los actos administrativos se clasifique simplemente en discrecionales o reglados, parece que el CTN quiso, didácticamente, llamar la atención sobre la circunstancia de que dicha vinculación se produce desde cualquier ángulo que se examine el *lançamento*.

1.4 TRIBUTOS EN ESPECIE

Según Ramón Valdés Costa, “en la doctrina jurídica predomina la clasificación tripartida en impuestos, tasas y contribuciones, que es prácticamente unánime en Italia, España y América Latina” (1996, p. 87).

Esta tradicional clasificación encuentra cobijo en el art. 145 de la Constitución y en el art. 5.º del Código Tributario Nacional, que reconocen como tributos a los impuestos, las tasas y las contribuciones (estas, las *de mejora*).

No quiere decir esto que la Carta Magna brasileña no considere tributos otras figuras financieras, como el *préstamo obligatorio* y la *contribución parafiscal*, ya que la regulación constitucional de ellas es nítidamente tributaria.²⁰ Simplemente parece que la Constitución no quiso reconocer autonomía a ellas, en la medida en que no disponen de hechos imponibles propios, sino en correspondencia a los del impuesto o de la tasa, éstos si categorías ontológicamente distinguidas por el derecho tributario en función de sus respectivos hechos imponibles, criterio científicamente hábil para diferenciar las especies tributarias, como, por otro lado, afortunadamente, ya fue reconocido por el Código Tributario Nacional (art. 4.º, I). Con ojos formalistas sobre la letra de las disposiciones mal redactadas de la Constitución, la jurisprudencia positivista del Supremo Tribunal reconoce autonomía a estas contribuciones, pese a que, sin embargo, admita que sus hechos imponibles principales y sus respectivas bases de cálculo en nada difieren de los reservados a los impuestos, propiciando, así, innumerables fraudes materiales a la Constitución, como sucede con la retención de la participación de Estados y Municipios en la respectiva recaudación, lo que vulnera el pacto federativo de 1988, a la par que origina múltiples *bis in idem* tributarios que tornan caótico²¹ el hoy destrozado sistema tributario nacional brasileño. El destino específico de las *contribuciones* y la restitución de los *préstamos obligatorios* nada tiene que ver con su obligatoriedad, piedra de toque del derecho tributario. La contribución parafiscal y el préstamo obligatorio integran, así, el Sistema Tributario Nacional y se rigen, con algunas variaciones, por los principios generales del derecho tributario, como la igualdad, legalidad y tipicidad del hecho imponible.²² La Constitución asumió declaradamente el carácter tributario de las contribuciones parafiscales (art. 149 c/c el art. 146), ya secundado ahora por el Supremo Tribunal Federal²³ (RE 138.284, Relator Carlos Velloso); la Suprema Corte (RE 111.954, Relator Oscar Corrêa) también revocó el Enunciado 418 de su Sumario para reconocer el carácter tributario de los préstamos obligatorios (RTJ, 126:330 y ss.).

FINALIDAD

Por este criterio se distinguen los tributos en *fiscales* (que tienen finalidad de recaudación de recursos financieros), *parafiscales* (que se destinan a costear actividades paralelas a las de administración pública directa, como la seguridad social —art. 195 de la Constitución) y *extrafiscales* (que atienden a otros fines diferentes de la recaudación, y, generalmente, a la corrección de situaciones sociales indeseadas y a la conducción de la economía —estímulo o desestímulo de ciertas actividades (FANUCCHI, 1976, p. 56-58); un caso especial y contemporáneo de extrafiscalidad es el de la tributación ambiental (DOMINGUES, 2007), que procura incentivar la producción y consumo de bienes ecológicamente adecuados, a través de exenciones o reducciones de la carga tributaria en los términos de la Constitución (art. 170, VI). Otros ejemplos de extrafiscalidad son el de los incentivos fiscales dirigidos al desarrollo regional (art. 43,

§ 2.º, III, c/c el art. 151, I); el del empleo del impuesto territorial rural para combatir los latifundios (art. 153, VI, y § 4.º); y el del impuesto predial y territorial urbano progresivo como instrumento de política para el aprovechamiento del suelo de las ciudades (art. 182, y § 4.º, II).

La finalidad o el destino de los fondos procedentes de la recaudación de los tributos, casi irrelevante para la calificación *de la especie tributaria*, o mejor, de la respectiva *naturaleza jurídica específica*, esto es, impuesto, tasa o contribución de mejora (art. 4.º, II, del Código Tributario Nacional), no tendría ninguna importancia desde el punto de vista jurídico-tributario, según la doctrina tradicional, a la que nos unimos en el pasado,²⁴ porque los intereses tomados en consideración en un momento pre-jurídico de la concepción o idealización del tributo pertenecerían a la esfera de decisión política del legislador y el destino de los *recursos públicos* se regiría solamente por el derecho financiero, al regular los gastos de tal naturaleza, y no por el derecho tributario, que se limitaría a regular la institución y la recaudación de los tributos.

Pero el Código no declara que la finalidad sea absolutamente irrelevante para calificar el tributo como tal. Y a la finalidad se refiere la doctrina como *principio de destinación pública del tributo*.²⁵

Nos parece en la actualidad que el principio jurídico de *proporcionalidad* sí condiciona el momento iuspolítico de elaboración de la ley tributaria y es el que permite verificar su *adecuación* a los intereses y *finés* constitucionalmente legítimos e susceptibles de tomarse en consideración a la hora de establecer un tributo,²⁶ permitiendo el correspondiente *control de constitucionalidad*.

Y es que, cuando existe, la finalidad o destinación específica del tributo está *conexa* o *vinculada* al respectivo presupuesto generador, como algo *accesorio*, en la medida en que sirve como *justificación* de la institución, como en el caso de las contribuciones y préstamos obligatorios (Constitución, art. 149, art. 148, I y II); o bien el fundamento de validez del tributo (manifestación de riqueza o servicio público) *integra* el presupuesto de hecho como *condición* de creación del tributo. En suma, la *finalidad específica* de algunos tributos sí es relevante para el derecho tributario, para *adjetivar* el *hecho imponible típico*, como hace cualquier *hecho imponible accesorio* en relación con el respectivo presupuesto generador principal (o típico). En palabras de Amílcar Falcão (1977, p. 132):

El presupuesto generador típico (*fattispecie tipica*) da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; es el motivo relevante para la producción de ese efecto jurídico. Sin embargo, en algunas hipótesis, tal efecto variará o se modificará, por la presencia de un hecho auxiliar o subsidiario (*fato aggiuntivo*), como puede ser el caso de destino de los bienes en materia de impuesto de importación o consumo, de empleo de los rendimientos en el impuesto sobre la renta, de destino de los inmuebles, edificados o no,

en los impuestos predial y territorial o del impuesto sobre el beneficio obtenido por personas físicas en la enajenación de propiedades inmobiliarias etc.; es lo que denominamos como presupuesto de hecho generador complementario o accesorio.

Véase, pues, que la finalidad específica de algunos tributos²⁷ los califica jurídicamente, integrándose a los respectivos presupuestos de hecho generadores principales, como *presupuesto de hecho imponible accesorio*. La finalidad específica se configura, por ello, como verdadera condición de legitimidad concreta del tributo en las situaciones en que el ordenamiento jurídico le asigna una función más que la mera recaudación de dinero para atender las necesidades generales del aparato público, como pueden ser la consecución de ciertos objetivos y la implementación de determinadas políticas públicas (DOMINGUES (coord.), 2008).

El destino de los tributos puede no ser relevante para definir su particular naturaleza jurídica, pero sí lo es, absolutamente, para legitimarlos concretamente en ciertos casos cuando el ordenamiento jurídico se sirve de ellos para perseguir determinado fin (como es el caso de los tributos ambientales, *extrafiscales o especiales* (CALVO ORTEGA, 2005). Los tributos extrafiscales tienen *origen constitucional* (FANUCCHI, 1976, p. 56). Aún más, la Constitución brasileña contempla expresamente la tributación extrafiscal a través del impuesto sobre la propiedad rural (art. 154, § 4.º, I) y del impuesto sobre la propiedad territorial urbana (art. 182, § 4.º), y, estableciendo excepciones al principio de uniformidad de los tributos federales, admite que la Unión introduzca incentivos fiscales destinados a promover el equilibrio del desarrollo socioeconómico entre las diversas regiones del País (arts. 43, § 2º, III, y 151, I); por otro lado, la flexibilización del principio de legalidad en materia de impuestos sobre el comercio exterior, producción industrial y operaciones financieras, cuyas alícuotas pueden ser modificadas por el Ejecutivo dentro de los límites de la ley (art. 153, § 1.º) deriva de la idoneidad de estos impuestos para servir de instrumento de política económica (extrafiscalidad) exigiendo de inmediato las medidas correspondientes, que no pueden esperar el prolongado debate parlamentario.

FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA EXTRAFISCALIDAD

Como ya se ha indicado, la imposición tradicional (*tributación fiscal*) está dirigida exclusivamente a la recaudación de recursos financieros (*fiscales*) para proveer al coste de los servicios públicos.

La denominada tributación *extrafiscal* es a orientada a *otros fines distintos de la captación* de dinero para el Erario, tales como la redistribución de la renta y de la tierra, la defensa de la industria nacional, la *orientación de las inversiones hacia sectores productivos o más adecuados al interés público*, la promoción del desarrollo regional o sectorial etc. Como instrumento indeclinable de la actuación estatal,²⁸ el derecho tributario

puede y debe, a través de la extrafiscalidad, influir en el comportamiento de los entes económicos incentivando iniciativas positivas, y desestimulando las nocivas para el bien común.

La extrafiscalidad es “la actividad financiera que el Estado ejerce sin el propósito principal de obtener recursos para su erario, para el fisco, sino con vistas a ordenar o reordenar la economía y las relaciones sociales” (BEZERRA FALCÃO, 1981, p. 48).²⁹ Esta es una de las tareas fundamentales del derecho tributario, comprometido con una verdadera revolución, la creación de un *nuevo Ser Social* (BECKER, 1972, p. 533), que será, añadido a él, identificado con el *deber fundamental* de pagar el tributo (NABAIS, 1998).

Se desarrolla la extrafiscalidad con base en la ley, por estar relacionada con la libertad. Por ello la gran tarea de la tributación extrafiscal es la salvaguardia de la libertad (BEZERRA FALCÃO, 1981, p. 196). La extrafiscalidad, se aclara, no pretende prohibir una determinada actividad, sino influir en la opción del contribuyente, orientar las decisiones económicas, conforme a las *políticas públicas* asumidas por el Estado. Estas ideas coinciden con la doctrina europea, donde afirma Xavier Oberson (1991, p. 85-86) que los *tributos de orientación* tienen “características subordinadas a la *finalidad* que el legislador pretende alcanzar”.

La extrafiscalidad permite al contribuyente la alternativa de elección³⁰ del gravamen más benigno “o la de ningún gravamen tributario, si su actuación se desenvuelve en este o en aquel sentido previsto en la ley” (FANUCCHI, 1976, p. 56). Esta es la razón fundamental para rechazar la confusión en la que incurre cierta doctrina (LEMONS DE FIGUEIREDO, 2000, p. 133-158) entre extrafiscalidad y tributación sancionadora.³¹ Parece absurda la idea de que el Estado permita la opción por una acción lícita y después castigue la elección de una de ellas.

La extrafiscalidad, se reitera, no busca impedir una determinada actividad —para eso existen las multas y las prohibiciones—, pero tiene como finalidad condicionar la *libertad de elección* del agente económico, a través de la graduación de la carga tributaria, en función, por ejemplo, de criterios ambientales. Por tanto, la tributación extrafiscal, fundada en la teoría kelseniana de la *sanción premial*, nada tiene que ver con la llamada *tributación punitiva* (como la que recae sobre la distribución encubierta de beneficios), que pretende “impedir directamente un acto que la ley prohíbe”, caracterizada, por eso mismo, por Rubens Gomes de Sousa (1971, p. 299-301) como una *pena* y no como un verdadero tributo.

Y la extrafiscalidad debe conciliarse con el principio de capacidad contributiva, ya que solo se justifica jurídicamente si es reveladora de una real existencia o transferencia de riqueza (ya que la tributación extrafiscal que recayese sobre bienes o hechos económicamente irrelevantes no produciría ningún efecto práctico), porque, como indicó Rui Barbosa Nogueira (1969, p. 10) “si el impuesto es captación de riqueza, solo es posible exigir impuestos de las expresiones de valor, dentro de límites técnico-económicos e

incluso psicológicos”, sirviendo de instrumento de efectividad de la progresividad del sistema tributario y contribuyendo a la realización del principio de capacidad contributiva, como ya señalamos en otro trabajo (OLIVEIRA, 1998, p. 117).

La posibilidad de conciliar capacidad contributiva y extrafiscalidad, especialmente con la extrafiscalidad medioambiental es equivocadamente negada por algunos (GIULIANI FONROUGE, 2001, p. 351; COELHO, 1990, p. 98; SOLER ROCH, 2008, p. 86 y 101). Parece necesario dar curso a cierta armonización, como preconiza Calvo Ortega (2005, p. 159),³² a través de la identificación de hechos imponibles que al mismo tiempo sean indicativos, por la aprehensión o aprovechamiento de los bienes naturales, manifestaciones de riqueza susceptibles de tributación y justifiquen una ponderada participación de los agentes económicos en el reparto de los costes de mantenimiento del Estado. Un impuesto ambiental puede ser graduado de forma que grave más onerosamente las emisiones y/o los vertidos en la justa medida en que representan *absorción* o mayor *apropiación* o *capitalización* del medio ambiente (recursos ambientales —aire, cuerpos hídricos) que es un índice específico de capacidad contributiva, conciliable, además, con la extrafiscalidad. Éste parece también ser el pensamiento de Varona Alabern (2009, p. 142-144) para quién, obrando así se obliga a aportar más a quien más gasto público provoca y mayor lucro obtiene ignorando el fin extrafiscal, a quienes se lucren con la realización de actividades contaminantes y a los que más provecho obtienen de ello por realizar una actividad económica perjudicial para el medio ambiente (DOMINGUES, 2011, p. 45).

HECHO IMPONIBLE

Es la situación, hecho o conjunto de hechos, tipificados hipotética y genéricamente en la ley, que, produciéndose en la vida real, sujeta a alguien al pago de un tributo.

Es, en feliz formulación de Amílcar Falcão, “el hecho, conjunto de hechos o estado de hecho, al que el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un tributo determinado” (1977, p. 26), o, en dicción del art. 114 del CTN, “la situación definida en la ley como necesaria y suficiente” para el surgimiento de la obligación tributaria.

Este es el concepto que tradicionalmente permite diferenciar el tributo de las restantes prestaciones pecuniarias de naturaleza pública por sus características de coerción e independencia en cuanto a la licitud de la conducta del sujeto pasivo, propiciando, además, la distinción ontológica entre las diversas figuras tributarias.

De ahí que el presupuesto de hecho haya sido escogido, correctamente, por el CTN como elemento determinante de la *naturaleza jurídica de los tributos* (art. 4.º), y no la base de cálculo o base imponible (perspectiva mensurable del hecho imponible) como quería Alfredo Becker (1972, p. 338). Y es que la *base de cálculo es una función* y no materialidad mismo del tributo (ATALIBA, 1984, p. 121); la misma es el *objeto del hecho imponible* (JARACH, 1989, p. 153-154).

No hay duda de que la *base de cálculo debe ser la expresión económica del hecho imponible*, pero la misma solo se legitimará si es lógicamente consistente con él. El que tiene mayor importancia entre ambos es el hecho imponible, ya que es el que origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Falcão (1977, p. 137-138) ya advirtió sobre la desvirtuación de los tributos en el caso de que la base de cálculo no guardase relación de pertinencia o inherencia con el hecho imponible, desfigurándolos o desnaturalizándolos. En suma, existiendo incompatibilidad entre ellos, la ley tributaria no podrá aplicarse.

En base al hecho imponible se genera la tricotomía tradicional que clasifica a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones de mejora.³³ Entendemos que esa tricotomía es también la gran guía de clasificación de los tributos, ya que está basada en un criterio típicamente jurídico y científico, cual es el de la situación escogida por el Legislador al instituirlos y que hace nacer el deber fundamental de pagarlos. Y no se ve en la doctrina, hasta el momento, una abertura para que se consideren, sea el préstamo obligatorio, sea la contribución —social, corporativa o de intervención en el dominio económico—, algo distinto de un impuesto o una tasa con un fin predeterminado.³⁴

En Brasil, la Enmienda Constitucional n. 18, de 1965, y el Código Tributario Nacional, de 1966, adoptaron la clasificación tricotómica de los tributos, siendo acompañados ahora en ello por la Constitución Federal de 1988 (art. 145):

- *impuesto* es el tributo cuya obligación tiene por hecho imponible una situación independiente de cualquier actividad estatal específica relativa al contribuyente (art. 16 del CTN);
- *tasa* es la figura tributaria cuyo hecho imponible es el ejercicio regular del poder de policía, o la utilización, efectiva o potencial, de un servicio público específico y divisible,³⁵ prestado al contribuyente o puesto a su disposición (art. 77); y
- *contribución de mejora* es el tributo que tiene como hecho imponible la valoración inmobiliaria debida a una obra pública, teniendo como límite total los gastos realizados y como límite individual el aumento de valor que de la obra resulta para cada inmueble beneficiado (art. 81).

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Ahora, como el Estado de Derecho no puede negar a los ciudadanos el pleno disfrute del principio de capacidad contributiva, expresión tributaria del principio de igualdad —de ahí que la “... tributación trate de considerar las diferencias materiales entre los diversos contribuyentes” imbricándose con la solidaridad social y justificando la progresividad y la distributividad de las cargas fiscales (MARTINS, 2011, p. 192; 197)—, que impregna todas las figuras de tributos, se justifica que lo utilice también como criterio de clasificación de ellas, teniendo presente el

momento o la intensidad de su incidencia en cada caso. Ello es así porque la riqueza de *cada individuo*, “las posibilidades de cada uno”, debe ser la *medida* de su respectiva contribución.

La jurisprudencia del STF se halla dividida entre decisiones que exaltan y que rebajan la capacidad contributiva, entre acuerdos que la aplican y otros que se han negado a hacerlo,³⁶ y, en muchos casos, la Corte se exime de referirse a ella, como si temiese su expreso reconocimiento (de hecho, la tasa judicial del Estado de Rio de Janeiro fue declarada inconstitucional porque el STF entendió que la misma tenía un valor mínimo muy elevado y no establecía valor máximo, sin conexión con el coste del servicio público, lo que, por lo demás, dificultaría el acceso a la Justicia de gran parte de la población de dicho Estado-federado³⁷ (en conexión con la respectiva capacidad contributiva, como pensamos). Por otro lado, se encuentran manifestaciones contradictorias del STF en materia de aplicación del principio incluso en los impuestos, expresamente prevista en la Constitución (art. 145, § 1.^o³⁸): antes de la Enmienda Constitucional n. 29/2000, el Supremo, en el enjuiciamiento del Recurso Extraordinario n. 153.771, declaró inconstitucional el Impuesto Progresivo sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana-IPTU por considerarlo “un impuesto real incompatible con la progresividad debido a la capacidad económica del contribuyente”. Ya en el enjuiciamiento posterior a la EC n. 29/2000, en el juicio del RE n. 423.768,³⁹ el STF declaró la constitucionalidad de la progresividad del IPTU con votos importantes de por lo menos tres Ministros (Magistrados) en el sentido de que incluso antes de dicha Enmienda debía considerarse aplicable a este impuesto real el principio de capacidad contributiva, con numerosas citas doctrinales. Está a la espera de enjuiciamiento en el STF⁴⁰ una importante cuestión relativa a la capacidad contributiva *de facto* en la tributación indirecta. Ojalá contemos ahora en este caso (IVA sobre demanda contratada, pero de hecho no consumida, de energía eléctrica) un nuevo y provechoso giro en la doctrina y en la jurisprudencia del STF, iluminada por el principio de capacidad contributiva.

Retornando a la clasificación de los tributos, parece que el elemento de la capacidad contributiva no se encuentra completamente revelado en la clasificación tradicional. Y como es principio el que otorga legitimidad y contenido de justicia al tributo, ya sea como presupuesto, ya como criterio y límite de graduación de las exacciones tributarias, pensamos que también esos mismos tributos pueden ser clasificados de forma original y pertinente.

Puede vislumbrarse, desde esta perspectiva, la existencia de dos categorías de tributos: tributos *fundados* en la capacidad contributiva (impuesto y contribución de mejora), cuyos hechos imponibles *consisten* en situaciones reveladoras de capacidad contributiva; y tributos *graduados* por la capacidad contributiva (tasas), cuyos hechos imponibles *no* se establecen en función de una circunstancia que ponga de manifiesto capacidad contributiva.

Los tributos *basados* en la capacidad contributiva están incididos por este principio ya en la propia *tipificación* de sus hechos imposables, en la que se integran de forma necesaria (vender mercancías, ser propietario de un inmueble, etc.). Esta categoría, la más exuberante del derecho tributario, también se gradúa por consideraciones de capacidad contributiva: alícuotas diferenciadas (selectividad) del Impuesto sobre Productos Industrializados, progresividad del impuesto sobre la renta, etc., *basadas en el fundamento* mismo de este principio.

Los tributos *graduados* por la capacidad contributiva tienen como hecho imponible un acto de la administración pública —o servicio público, y no una manifestación de riqueza del contribuyente; están incididos por este principio *apenas en la cuantificación* de la correspondiente obligación (bases de cálculo o alícuotas variables en función de situaciones subjetivas del contribuyente, conexas con el coste de los servicios públicos, como el área de establecimiento del contribuyente sujeto a licencia de localización o inspección, el número de habitaciones del inmueble de residencia del contribuyente destinatario de la recogida de basuras y depuración de aguas residuales, la sofisticación de los equipos sometidos a registro o medición, etc.).

La clasificación, aquí reiteradamente expuesta (OLIVEIRA, 1991, p. 46-51), es compatible con la tripartita adoptada por la Constitución, pareciéndonos que, en pureza, es esclarecedora o reveladora de las propias virtudes de esta última, no teniendo nada que criticar, pues, al art. 5.º del Código Tributario Nacional, que repite la enumeración constitucional del art. 145 de la Carta Magna.

2 DERECHO ESPAÑOL

2.1 LA FUNCIÓN DEL TRIBUTO EN EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO

Frente a la tradición del derecho constitucional español —en la que, a salvo del ámbito de la organización y las relaciones de los demás poderes superiores, todo lo demás, y en concreto toda su parte material, contenía solo principios “programáticos”, esto es, indicaciones que únicamente cuando fuesen, en su caso, asumidas por el legislador ordinario se convertían en normas jurídicas verdaderas— la Constitución española de 1978 rompió decidida y, afortunadamente, con esta orientación, apreciándose de manera clara este cambio de rumbo en, por ejemplo, su art. 9.1, en el que se señala que tanto los ciudadanos como los poderes público están sujetos a la Constitución; en sus arts. 53, 1 y 2, y 161.1, en los que se pone de relieve que algunos de sus contenidos materiales no solo son directamente vinculantes para todos los poderes públicos, sino que, además, se establece en relación con ellos una tutela judicial inmediata, e inclusive reforzada, a través del amparo constitucional; y, por citar otro ejemplo más, de los múltiples que podrían traerse a colación, en su Disposición derogatoria 3, mediante la que se procedió

a derogar todas aquellas disposiciones que se opusiesen a lo establecido en el texto constitucional.

De ello se desprende, pues, que la Constitución española no solo es una norma, sino precisamente la primera de las normas del ordenamiento, la norma fundamental, la *lex superior*, como bien precisó con todo acierto, y con base en múltiples argumentos García de Enterría (1985, p. 49 y ss.), hasta el punto de que las leyes ordinarias serán nulas si contradicen los preceptos de la Constitución, tal como se desprende de sus arts. 161.1.a) y 164.

Esta técnica de atribuir a la Constitución el valor normativo superior, inmune a las leyes ordinarias y determinante de la validez de éstas, es, como señala este autor, la más importante creación, con el sistema federal, del constitucionalismo americano, y su gran innovación frente a la tradición inglesa de que surgió, siendo útil recordar que ya en 1795 el Tribunal Supremo de Estados Unidos estableció de forma expresa la diferencia entre el sistema inglés y el americano, forjándose la doctrina de la supremacía normativa de la Constitución y la instrumentación en su favor del principio de la *judicial review*, que reconocerá el poder de los tribunales de declarar nulas, a efectos de su inaplicación, las leyes que contradigan a la Constitución, doctrina que fue enunciada, finalmente, tras un perfeccionamiento paulatino de esta idea, por el juez Marshall, en el asunto *Marbury v. Madison*.

En Europa estas ideas tardarían en germinar; pero, finalmente, terminaron por imponerse, y buena muestra de ello es la Constitución española, que tiene valor normativo inmediato y directo, aplicándose, como ya se ha dicho, a todos los ciudadanos y los poderes públicos, y, entre éstos, no solo al Poder Legislativo, sino también a los jueces y tribunales, no siendo posible distinguir en la misma entre preceptos constitucionales de valor normativo y de aplicación directa y otros meramente programáticos o de valor declarativo u orientador,⁴¹ aunque, como es obvio, no todos los preceptos constitucionales tienen idéntico nivel de eficacia, porque no todos ellos aparecen formulados con igual grado de precisión.⁴²

Y es en la Constitución y en el derecho constitucional donde puede encontrar unidad, sentido y fundamento el derecho financiero y tributario, al igual que cada una de las restantes “ramas” del Derecho, ya que, como en su día dijo con feliz metáfora Santi Romano, es el Derecho Constitucional el “tronco” del que aquéllas arrancan, como bien ha recordado Sánchez Serrano (1997, p. 80 y ss.).

Y en este sentido —y sin perjuicio de la aplicación general directa de la Constitución a todo el ámbito del ordenamiento jurídico tributario—, éste último se tiene que ceñir, en especial y de modo particular a las reglas que, establecidas en la norma fundamental, conforman la denominada “Constitución económica”, o “Constitución financiera”, construcción ésta fundamental de la doctrina alemana, a la que obedece su formulación inicial, siendo, como ha señalado Martín Retortillo (1988, p. 27), la Constitución de Weimar la que, rompiendo la trayectoria de los textos constitucionales

anteriores, referidos básicamente a la sanción y garantía, más o menos formal, de los derechos individuales de carácter político, asumió también, junto a estos planteamientos, el reconocimiento de los llamados derechos sociales y económicos, estableciendo así a nivel de ley una incipiente ordenación jurídica de la actividad económica, perspectiva desde la que la Constitución económica se integra y forma parte del concepto de Constitución política, constituyendo la expresión del marco y de los principios jurídicos de la ley fundamental que ordenan y regulan el funcionamiento de la actividad económica.⁴³

Y es que, en suma, en nuestra época el Estado no puede ser ajeno a la situación económica ni a los objetivos de la política económica, ya que frente al modelo clásico liberal vivimos en la era del intervencionismo público. En los momentos actuales, el Estado ha quedado vinculado social, política y jurídicamente de manera definitiva al sistema económico como principal protagonista y más cualificado agente del mismo, como han escrito, entre otros autores, Ottaviano (1977, p. 193), Galgano (1980, p. 1), García-Pelayo (1980, p. 113) y Cazorla Prieto (1981, p. 41), y, en consecuencia, como primer responsable de su situación y de la consecución de sus objetivos, como ya había apuntado Myrdal (1960, p. 34).

La construcción de las ideas que amparan el intervencionismo del sector público, la definición de sus objetivos y la formulación de las técnicas a través de la que se lleva a efecto, han sido, como ha escrito Lasarte Álvarez (1993, p. 27 y 28), un meritorio trabajo de los economistas y hacendistas más cualificados de los últimos setenta años, en especial de los ingleses y de los norteamericanos, que han transformado las relaciones entre los sectores público y privado; mientras que los juristas hemos permanecido más apegados a los planteamiento tradicionales y a los esquemas del derecho público continental elaborados a partir de la segunda mitad del siglo XIX, pero la realidad del Estado intervencionista ha ido penetrando paulatinamente en esos esquemas y ha otorgado coherencia y criterios rectores a las disposiciones legales y administrativas en que se traduce esa acción estatal, siendo en la actualidad el derecho administrativo económico una rama fructífera del viejo tronco común, ocupándose este sector del ordenamiento jurídico no solo de la acción directa del Estado, sino que se extiende a la regulación jurídica del sistema económico, que es la forma más eficaz del actual intervencionismo y la que ofrece mejores perspectivas para un próximo futuro, habida cuenta de los efectos devastadores que ha producido en las finanzas la realización directa de toda una serie de funciones y actividades por parte de los poderes públicos, y la rigidez y burocratización de la vida económica que ello conlleva.

Y todo esto tiene pleno encaje y acomodo en la Constitución española, desde el momento en que, después del reconocimiento general del derecho de propiedad privada, su art. 38 declara “la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado”, y confía a los poderes públicos su garantía y protección, quedando tal declaración

lejos de los planteamientos del liberalismo clásico, desde el momento en que el texto constitucional impide a tales poderes permanecer en un actitud pasiva de vigilancia, ya que el art. 40 les obliga a promover el progreso y la estabilidad económica, teniendo que realizar una política orientada al pleno empleo, en tanto que el art. 130 les encomienda “la modernización y el desarrollo de todos los sectores económicos”.

Y para alcanzar susodichos fines y objetivos se otorgan a los poderes públicos medios específicos de intervención, siendo reseñables en este sentido los artículos del texto constitucional tales como el 128.2, que ampara “la iniciativa pública en la actividad económica”, y el 131, que otorga a tales poderes la facultad de “planificar la actividad económica general”, regulando la acción del sector privado, respetando en cualquier caso los valores asumidos por la Constitución para así proteger de forma adecuada y eficaz las necesidades colectivas. Y lo propio sucede con la actividad de los particulares, toda vez que el art. 128 de la Constitución subordina toda la riqueza del país al interés general, permitiendo, por esta razón, inclusive la intervención de empresas.

Al mismo tiempo, es evidente también la asignación a los poderes públicos de funciones “sociales”, en la idea de alcanzar una efectiva igualdad en el seno de la sociedad, siendo paradigmáticos a este respecto los arts. 1 y 9, ambos de la Constitución española, que, respectivamente, efectúan una invocación a la justicia y a la igualdad como valores superiores del ordenamiento jurídico, y prescriben que dicha igualdad ha de ser real, para lo cual se les exige la remoción de cuantos obstáculos impidan o dificulten su plenitud, fines éstos que, sin duda, suponen un gran reto e implican la obligación irrenunciable para tales poderes de convertirse en promotores y artífices de la superación de las trabas de toda índole que generan la desigualdad y alcanzar de este modo la igualdad efectiva, la cual, en modo alguno, puede ya concebirse en el sentido meramente formal de igualdad ante la ley, tal como la misma fue contemplada en la Revolución Francesa, como acertadamente indicó Lejeune Valcarcel 1980, p. 122 y ss.), lo que ha originado que referidos poderes públicos hayan tenido que comenzar a proporcionar, de forma más o menos directa, una amplia serie de prestaciones sociales —desconocidas en la etapa liberal— de muy diverso contenido (educación seguridad social, salud pública, subsidios de desempleo, protección del medio ambiente, disfrute a una vivienda digna, atención de la juventud, los minusválidos y los ciudadanos de la tercera edad, etc.), todo lo cual ha conllevado embarcar a dichos poderes en una tarea de alto coste financiero.⁴⁴

Por tanto, como se aprecia —y refiriéndome en exclusiva a la situación a la que aluden las normas, con abandono de esas otras perspectivas socioeconómico-políticas expuestas en la nota precedente, que indudablemente tienen su importancia, pero en las que ahora no voy a ahondar—, hay que afirmar que existe un ambicioso programa de gastos detrás de estos objetivos constitucionales, y todo ello en cumplimiento de la declaración general del art. 9.2 de la Constitución española a la que ya

me referí, que obliga a los poderes públicos a remover cuantos obstáculos impidan “la participación de los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”, teniendo que recordarse, igualmente, el aseguramiento de la función social de la propiedad garantizada por el art. 33.2, la vinculación de toda la riqueza al interés general conforme al art. 128, y la necesidad de una distribución justa y equitativa de la misma según los arts. 40.1 y 131.1, lo que pone indudablemente de manifiesto que los poderes públicos asumen también una redistribución de la renta y de la riqueza que está en la esencia misma de la cláusula de Estado social y democrático de Derecho que la Constitución proclama en su art. 1.1, para lo cual es crucial una correcta articulación del sistema tributario.

Ello conduce a afirmar que la “Constitución financiera” o “Constitución fiscal” representa, como escribió Rodríguez Bereijo (1998, p. 127), una pieza de fundamental relevancia dentro de la Constitución, desprendiéndose de sus arts. 1.1, 9.2, 31, y 133 a 136, una configuración de la Hacienda Pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de los programas de ingresos y de gastos públicos, aparecen *comprometidos* en la consecución de un orden social más igualitario y más justo; añadiendo este autor que en el moderno Estado social y democrático de Derecho la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos, sino también redistribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, lo que implica que entre los impuestos y los gastos públicos haya de existir una íntima conexión.

Es precisamente esta interconexión o interdependencia lo que confiere al derecho financiero y tributario su carácter de *derecho redistributivo*, es decir, un derecho en el cual la rama del derecho tributario debe concebirse como un derecho frente a los que tienen más; y la rama del derecho de los gastos públicos debe ser un derecho a favor de los más desfavorecidos.⁴⁵

En este terreno, destaca, especialmente, la actuación de la Hacienda Pública como encargada de intervenir en el terreno social y económico con fines de tutela, redistribución y equilibrio de la riqueza, razón por la que el ordenamiento financiero, en la actualidad, ha adquirido una relevancia indiscutible en el seno del Estado debido, como ha puesto de relieve Pauner Chulvi (2001, p. 62), a la relación de dependencia que mantienen los derechos fundamentales con ese sector del ordenamiento en aras de su efectividad.

La financiación de las prestaciones públicas debe producirse por la vía tributaria de forma que, del cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se hace depender la realidad y viabilidad de los derechos sociales.⁴⁶

Más aún, como ha puesto de relieve Pauner Chulvi (2001, p. 63), se defiende que hoy en día carece de sentido la distinción entre derechos de libertad (que se actúan con la abstención del Estado) y los derechos sociales (que reclaman la disponibilidad económica del Estado para su satisfacción), porque hasta los más típicos derechos de libertad

exigen también de esa disponibilidad económica. En realidad, existe una relación muy estrecha entre la efectividad de cualesquiera derechos y la existencia de recursos. Relación claramente perceptible, por ejemplo, en el derecho a la tutela judicial efectiva dado el coste de la administración de justicia: tecnología avanzada para las investigaciones, gasto carcelario, costes que provoca la asistencia a los detenidos en espera de juicio, gastos procesales, etc., o en el ejercicio del derecho de sufragio pasivo condicionado de forma muy radical por la financiación pública de la campaña electoral.

2.2 NOTAS CARACTERIZADORAS DEL CONCEPTO DE TRIBUTO EN EL DERECHO POSITIVO ESPAÑOL, CON ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LA EXTRAFISCALIDAD

Según el art. 2.1 de la Ley n. 58, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria “los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

De esta definición se desprende, como bien ha indicado Varona Alabern (2009, p. 15) que el tributo constituye una obligación *ex lege* consistente en entregar una suma de dinero a un Ente público, siendo su destino la financiación del gasto público.⁴⁷

Y sus notas caracterizadoras, en las que no me detendré en exceso, por ser ya sobradamente conocidas,⁴⁸ son las siguientes.

En primer lugar, que el tributo es una prestación patrimonial, ya que genera la obligación de entregar una suma de dinero.

En segundo término, nos encontramos en presencia de una prestación coactiva, ya que surge por imposición de la ley (obligación *ex lege*), y no por un acuerdo de voluntades, como ocurre en las obligaciones *ex contractu*. Aunque el obligado tributario pueda realizar de manera libre el hecho imponible, esta voluntariedad solo es relevante para el acto jurídico gravado, pero es ajena a la obligación tributaria.⁴⁹

En tercer lugar, el tributo debe satisfacerse a un ente público, siendo esta nota del destinatario del pago lo que determina, como ha precisado Varona Alabern (2009, p. 18) que no pueda considerarse un tributo la obligación establecida a cargo del empresario de abonar al trabajador la prestación por incapacidad laboral transitoria en caso de enfermedad común o de accidente no laboral.⁵⁰

Y, por último, a través del tributo, se persigue una finalidad recaudatoria consistente en la obtención de recursos para financiar los gastos públicos, para subvenir a las necesidades públicas, siendo esta nota lo que permite diferenciar el tributo de la sanción pecuniaria, ya que aunque ésta también constituye una prestación patrimonial coactiva no persigue recaudar dinero —aunque sobre ello mucho cabría discutir, en la práctica, en estos tiempos de profunda crisis económica, en los que los Entes públicos buscan de forma casi desesperada ingresos por cualquier medio—, sino penalizar una conducta antijurídica.⁵¹

Con esta nota, se subraya, como ha señalado Varona Alabern (2009, p. 17), el carácter instrumental del tributo, ya que mediante él no se persigue la consecución directa de fines públicos, sino suministrar fondos para que los entes públicos los puedan alcanzar, lo que, además, conecta de forma estrecha el tributo con el instituto del gasto, vinculación ésta que impone la exigencia de que la adquisición de riqueza por la Hacienda Pública deba ser con carácter definitivo.

En este sentido, García Novoa (2005, p. 260 y 261) ha escrito que *definitividad* equivale a *disponibilidad* y, por eso, es necesario que quien reciba la transferencia de riqueza con la que se cumple el deber de contribuir tenga plena disponibilidad de esa riqueza, en la medida en que la haya adquirido con carácter definitivo. La adquisición definitiva lo es a título de dueño pues las facultades de dominio legitiman a retener indefinidamente. Y de ahí que el tributo se diferencie de otras cantidades ingresadas a título de préstamo —deuda pública— e incluso de cantidades supuestamente obtenidas a título de depósito, respecto a las cuales podría incluso dudarse de su condición de *ingresos*.

Estas son las notas clásicas del concepto de tributo, pero debe tenerse muy presente que el propio art. 2.1 de la LGT, en su párrafo segundo, señala que: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”, lo que nos lleva al campo de la extrafiscalidad, del que paso a ocuparme en las páginas siguientes.

Como ha señalado Lasarte Álvarez (1993, p. 42 y ss.), los denominados tributos extrafiscales —o “ultrafiscales”, si se quiere, por emplear la terminología, que me parece acertada, propuesta por Rodríguez Muñoz (2004, p. 9 y ss.)— representan una ruptura con la clásica y tradicional tesis de que los impuestos solo, y de forma exclusiva, tenían como única misión la de allegar recursos a los Entes públicos para que éstos cubran, o traten de hacerlo, los gastos públicos generados.

Este último aspecto, esta vertiente del sistema tributario sigue siendo, como es obvio, de capital importancia, pero ello no es obstáculo alguno, para que a través de los tributos se intente conseguir de manera directa y de forma autónoma, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento constitucional, razón por la que, como bien puso de relieve Fichera (1973, p. 84 y ss.), uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria en la actualidad sea el extrafiscal, esto es, el de perseguir fines diversos del fiscal, como pueden ser los redistributivos, los de modificación de las condiciones económicas y sociales, los de ser instrumento de planificación económica, etc., como ya habían ya manifestado, entre otros autores, Cosciani (1964, p. 807 y ss.) y Steve (1965, p. 200 y ss.).

Con ello, el impuesto tiene necesariamente que abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal clásica, para distinguirla del neoliberalismo posterior,

en la cual aquel solo estaba orientado a la consecución de funciones recaudatorias, como bien precisó Neumark (1964, p. 158), y tiene, por el contrario, que atender nuevas finalidades, lo que, además, viene exigido, en el caso español, por la Constitución, ya que el principio de instrumentalidad de la imposición se recoge y proyecta en la misma de forma clara y nítida, al desprenderse de ella que la tributación se contempla como instrumento al servicio de los objetivos principales de la política económica: satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución de la renta en los niveles regional, personal y sectorial, y estabilidad económica de precios y de empleo.⁵²

Es, pues, patente, que en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato público, sino también en sintonía con las líneas generales trazadas en la Constitución, distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, para lo cual el sistema tributario es un instrumento más de transformación social, como escribió Calle Saiz (1979, p. 58).

Esta idea tampoco era desconocida con anterioridad a la promulgación del vigente texto constitucional español, ya que el art. 4 de la derogada LGT de 1962, con una gran visión de la nueva realidad económico-social que se esperaba emergiera en el futuro, como bien apuntó Yebra Martul-Ortega (1975, p. 145 ss.), ya recogió las dos funciones que debe atender el tributo, al disponerse en este precepto que esta institución, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, también había de servir como instrumento de la política económica general y para atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales, procurando una mejor distribución de la renta nacional, ideas éstas que han pervivido en el art. 2.1 de la actual LGT española de 2003.

Dichas funciones, por otra parte, siempre van íntimamente conexionadas, ya que, de la misma forma que no es posible concebir un impuesto que responda únicamente a una función extrafiscal, aunque solo sea por su intrínseca capacidad de procurar un ingreso a un ente público siempre que se realice el presupuesto base de la imposición, tampoco parece fácil pensar en un impuesto que esté exclusivamente orientado solo a una finalidad recaudatoria y ajeno por completo a cualquier efecto no fiscal, lo que invita a considerar, como Vanoni (1962, p. 418 y ss.), Micheli (1964, p. 28), La Rosa (1968, p. 32), Abbamonte (1969, p. 87), Gaffuri (1969, p. 121) y Casado Ollero (1981, p. 80 ss.) ya pusieron de relieve la inconveniencia, y a la vez la esterilidad, de todo intento de trazar de manera absoluta la distinción entre impuestos fiscales y no fiscales, por lo que, como bien ha escrito Lejeune Valcárcel (1980, p. 171), lo más apropiado es hablar de normas concretas de carácter fiscal o extrafiscal en el seno de un mismo tributo.⁵³

Esta nueva orientación del sistema tributario, dirigida tanto a la obtención de recursos económicos como a la dirección de la economía y a la redistribución de las rentas y

de los patrimonios, ha sido plenamente refrendada por el Tribunal Constitucional español, en diversos pronunciamientos, como se comprueba de la lectura de sus Sentencias n. 27/1981, de 20 de julio —en la que este Tribunal se inclinó por una interpretación del art. 134.7 de la Constitución que tienda “a posibilitar el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento”—; 49/1984, de 5 de abril —en la que se admitió la utilización del instrumento tributario como medida de fomento—; y 19/1987, de 17 de febrero, en la que se indicó que, a través de la ordenación de los impuestos, debe buscarse la común prosecución, a través de las determinaciones que la ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna.

Estas ideas se incardinan plenamente en las que en su momento desarrolló con brillantez, como ya se ha apuntado Fichera, y de ellas se desprende, en suma, que el tributo no se agota en una función recaudatoria, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y de los principios constitucionales, presentando, además, el mismo, como bien resaltó Lejeune Valcárcel (1980, p. 177), una especial idoneidad para el logro de tales objetivos, pese a haber sido pensado primigeniamente para otros fines.

Así ha sido mantenido también por otros autores, como, por ejemplo, Barquero Estevan (2002, p. 38), quien ha escrito que la transformación en las funciones del Estado, con la imposición a los poderes públicos de asumir la dirección de la economía nacional, ha afectado igualmente a la esencia del impuesto, que de ser considerado un instrumento mínimo y neutral, y con finalidad exclusivamente financiera, ha pasado a integrar una segunda finalidad, de ordenación económica y social, y a ocupar un lugar central dentro del catálogo de los instrumentos de política económica; y Varona Alabern (2009, p. 20), quien ha señalado que el tributo puede dirigirse hacia fines distintos de los recaudatorios, mostrándose como instrumento idóneo para lograr otros objetivos constitucionales de gran interés público, como son, entre otros, la redistribución de la renta, el fomento del empleo o la protección del medio ambiente.

Por todo ello, comparto sin reservas, como ya manifesté en otro trabajo (1983, p. 512), las palabras de Tipke (1977, p. 360) de que “el moderno Derecho tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que al mismo tiempo persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y de los patrimonios”.

Y similares consideraciones se recogen, por lo que atañe al ordenamiento jurídico de las Comunidades Autónomas, en, entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional n. 37/1987, de 26 de marzo; 186/1993, de 7 de junio; 289/2000, de 30 de noviembre, y 168/2004, de 6 de octubre.

En todas ellas se ha afirmado, como ya expresé en otro trabajo precedente (2002, p. 46 y ss.), que es plenamente admisible desde la óptica constitucional, exactamente del mismo modo que ocurre en la órbita estatal, la existencia de impuestos propios regionales cuyo fin inmediato no sea el estrictamente recaudatorio, ya que al concederse la autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de las competencias de las mismas (art. 156.1 de la Constitución), y ser el poder tributario parte integrante de aquélla, es claro que los entes regionales pueden utilizar el mismo del modo que estimen más idóneo y adecuado para el desenvolvimiento y desarrollo de las competencias por ellos asumidas, las cuales de este modo podrán ser satisfechas o bien de manera mediata, si se utilizan los impuestos con su tradicional finalidad de obtención de ingresos para posteriormente aplicarlos a los gastos generados por el cumplimiento de esas competencias regionales, o bien de modo inmediato, a través de figuras impositivas de naturaleza predominantemente extrafiscal.

Es oportuno resaltar a este respecto, por su claridad expositiva, la Sentencia del Tribunal Constitucional n. 37/1987, de 26 de marzo, en la que se declaró:

[...] Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, artículos 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. [...] A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales. Sentado lo anterior, es preciso determinar si la función extrafiscal de los tributos tiene o no lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico. La respuesta ha de ser también afirmativa. Pues, en efecto, ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria -y, en concreto, su poder de imposición- en relación con la consecución de objetivos no fiscales. [...] En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (artículo 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio

de sus competencias financieras (artículo 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

Esta doctrina es la que ha servido de justificación para la implantación de un amplio elenco de tributos ambientales por parte de las Comunidades Autónomas.⁵⁴

Esto es un riesgo, puesto que, como bien ha escrito Figueroa Neri (1997, p. 79), no basta con agregar el calificativo de “ambiental” o “ecológico” a los tributos para que realmente lo sean. Existe, evidentemente, como esta autora indica, el riesgo de manipular la creciente tendencia de la preferencia de los individuos por los productos y servicios ecológicos —ecomoda—, para lo que se disfrazan nuevos impuestos con este apelativo a fin de obtener un menor rechazo a una carga excesiva tributaria, a una doble imposición o, simplemente, para obtener mayores ingresos tributarios.⁵⁵

No obstante, aunque este riesgo efectivamente existe, y sería vano negarlo, hay que tener presente, en cualquier caso, que el ardid de añadir finalidades ambientales a los tributos regionales es lo único que razonablemente ha permitido a las Comunidades Autónomas superar los fuertes, y muy poco razonables límites, que para la creación de impuestos propios regionales se contienen en el art. 6 de la LOFCA —cuestión ésta sobre la que ahora, por su amplia extensión, no me puedo detener, por lo que me permito efectuar una remisión a otro trabajo mío anterior en el que trato esta problemática con detenimiento (2008, p. 27 y ss.)—, toda vez que, como acertadamente ha escrito García Novoa (2005, p. 165):

Si lo que justifica la prohibición de la sobreimposición es, como dice la doctrina alemana, el exceso de imposición que resultaría prohibido — la “prohibición del exceso” ó *Übermassverbot*— por vulnerar la capacidad contributiva y que puede llevar al agotamiento de la riqueza gravada incurriendo en confiscatoriedad, ello solo es predicable cuando nos encontremos ante un solapamiento de impuestos que se rijan exclusivamente por razones de capacidad económica. Lo que no ocurre con los impuestos extrafiscales, los cuales, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, si bien no pueden “desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago”, están guiados por otras motivaciones constitucionalmente lícitas.

2.3 BREVE CONSIDERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LA IMPLANTACIÓN DE UN TRIBUTO

En el art. 31.1 de la Constitución se dispone 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, añadiéndose en su número 3 que solo pueden

establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley, pronunciándose en términos similares el art. 3.1 de la LGT, al señalarse en él que 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.

Estas reglas, que constituyen una aplicación particular de principios constitucionales generales que deben conformar nuestro Derecho, demandan el establecimiento de un sistema tributario justo, puesto que la justicia es fundamento básico del orden constitucional y un valor superior de nuestro ordenamiento.

Sin embargo, hay que advertir que, por desgracia, el Tribunal Constitucional ha interpretado de forma muy criticable el alcance de estos principios, al haberlos flexibilizado en grado sumo.

Buena muestra de ello son, por ejemplo, sus especificaciones respecto al principio de capacidad económica recogidas en diversas Sentencias,⁵⁶ en las que puede detectarse, como ha señalado Alguacil Marí (1999, p. 575), una cierta debilidad de los principios de justicia en materia tributaria para fundamentar una resolución judicial anuladora de una disposición, al desprenderse de ellas que el Tribunal Constitucional concibe a este principio de capacidad económica —que según la ya citada Sentencia del Tribunal Constitucional n. 221/1992, de 11 de diciembre “no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria”⁵⁷— solo como un “límite mínimo”,⁵⁸ al haber admitido la plena constitucionalidad del gravamen de las rentas meramente potenciales, toda vez que en citadas Sentencias se ha declarado que basta con que exista capacidad económica, como riqueza o renta real o potencial en los supuestos contemplados por el legislador, para que el principio de capacidad económica quede a salvo.

Esta noción de capacidad económica está desprovista de todo contenido material, como escribió en su momento Palao Taboada (1995, p. 63), manifestándose también, en parecidos términos, Nieto Montero (1995, p. 960), quien ha indicado, además, que este entendimiento tan laxo del principio de capacidad económica hace poco menos que imposible que se declare inconstitucional un tributo por vulneración del mismo, ya que difícil será que el legislador, en el amplísimo margen de libertad que se le concede, no pueda imaginar un hecho imponible o establecer unas normas de determinación de la base que se enmarque sin problemas en ese concepto de capacidad elaborado por el Tribunal Constitucional.

Otros autores que se han mostrado también críticos con esta doctrina del Tribunal Constitucional son, por ejemplo, Aparicio Pérez (2007, p. 26), quien ha señalado que si hay algo que necesariamente exige que sea real, objetivo, es precisamente la capacidad económica, y Falcón y Tella (2011, p. 11), quien ha escrito que la exigencia por

dicho Tribunal de que en todo tributo exista una capacidad al menos potencial, ha llevado a diluir completamente el contenido del principio de capacidad económica.

Otro ejemplo de lo expuesto es lo que ocurre con el principio de progresividad, que ya no es más una cáscara vacía, por haberse ido diluyendo sus exigencias hasta hacerlo irreconocible, como ha escrito Fabra Valls (2003, p. 644 y ss.).

Esto es fácil de comprobar de manera muy simple y sencilla observando, en el seno del ordenamiento tributario español, que dos de los tres principales impuestos del mismo: el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, se rigen por tipos proporcionales, y que el tercer pilar de esa triada: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha abandonado ya la progresividad para el gravamen de las de forma eufemística denominadas “rentas del ahorro”, existiendo, además, en todos ellos, un amplio cúmulo de deducciones y de regímenes especiales que contribuyen también, en buena medida, a atenuar inclusive la misma configuración proporcional.

Cierto es que el principio de progresividad se predica del sistema tributario en su conjunto, no de cada uno de los tributos en particular, por lo que es constitucional que existan impuestos proporcionales.

Ahora bien, si se tiene presente el dato, ya mencionado, de que los principales tributos existentes en España son proporcionales en todo, o en una parte significativa, se me antoja en verdad difícil alcanzar a comprender cómo el sistema pueda llegar a ser progresivo en su conjunto cuando las partes esenciales del mismo, tanto desde la óptica cualitativa como por la recaudación que con ellas se obtiene, no lo son.

Por ello, bien puede afirmarse que nos hallamos ante una palmaria contradicción entre el mandato de la Constitución, que si quiso un sistema progresivo, y lo establecido en las leyes reguladoras de los concretos impuestos del ordenamiento jurídico, que dispensan escasa estima a dicho principio de progresividad.⁵⁹

Por ello, como ha escrito Navas Vázquez (2008, p. 1.834), “no parece ajustado a la realidad afirmar que el sistema tributario vigente en nuestro país ordene la contribución en función de la igualdad, ni de la riqueza, ni, por último, en función de ninguna progresividad”.

Parecidas consideraciones cabría hacer, en fin, respecto al principio de reserva de ley en materia tributaria, también en evidente retroceso, y sometido a un fuerte proceso de erosión como consecuencia de múltiples factores. Sería muy extenso, no obstante, tratar de forma detenida esta cuestión, por lo que para no cansar ya más la atención me permito remitirme a otros trabajos míos anteriores, en los que he profundizado sobre este importante aspecto.⁶⁰

CONCLUSIÓN

Después de este repaso de la legislación, jurisprudencia y doctrina tanto brasileña como española del concepto de tributo, se aprecia que en ambos ordenamientos esta

noción está regulada de forma bastante similar, respondiendo a la moderna concepción actualmente existente del derecho financiero y tributario que propugna que entre ingresos y gastos públicos tiene que existir, de forma necesaria, una íntima y profunda conexión, con abandono del tradicional enfoque individualista de esta rama del ordenamiento jurídico en favor de una visión redistributiva de la misma, cuyo eje central no estaría constituido tan solo por los ingresos tributarios, sino por la interdependencia entre éstos y los gastos públicos tendente a asegurar que éstos sean adecuados con los postulados derivados de la justicia financiera y, por extensión, social, asegurándose así que el dinero público, obtenido coactivamente con el sacrificio de los ciudadanos, sea usado solo en la forma prevista por el ordenamiento jurídico y para los fines institucionales que haya que cumplir en cada momento histórico, única forma de actuación ésta que permite hablar de “principio de justicia financiera”, que no es más que una abstracción de los principios de justicia inspiradores de las normas dirigidas a obtener ingresos públicos y de los principios de justicia en que debe basarse el gasto público.

En ambos ordenamientos jurídicos —brasileño y español—, se aprecia también la extrema complejidad que tienen las normas jurídicas dictadas para regular sus concretos institutos tributarios, lo que como es obvio dificulta el control de su aplicación, control que también se hace difícil, por otra parte, por la conocida incontinencia del legislador fiscal, que introduce sin interrupción modificaciones normativas, modificaciones en las que tantas veces resultan evidentes sus deficiencias, el carácter coyuntural o la intención puramente recaudatoria, con el deterioro evidente que ello, además, supone de la certidumbre jurídica, siendo así que la certeza sobre el Derecho aplicable constituye la exigencia primaria del principio de seguridad jurídica, del que, una de sus más elementales expresiones, es la exigencia de que la norma positiva, correctamente formulada desde la perspectiva formal, sea clara, toda vez que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar, incluso, por empañar el valor de la justicia.

E igualmente, en esta misma línea, otro indudable factor de complejidad para asegurar un correcto control de la normativa tributaria viene representado, por la existencia de los denominados tributos extrafiscales, que si bien por lo expuesto en el cuerpo de este trabajo nos parecen necesarios, representan, sin embargo, un elemento más de complicación, por basarse los mismos en gran parte en principios constitucionales ajenos a la esfera propiamente tributaria; siendo reseñable, además, que incluso estos últimos se ven sometidos en los últimos tiempos a interpretaciones que los desnaturalizan, ya sea porque el legislador conceda más atención, mayor prioridad, a la recaudación antes que a los más elementales principios de justicia tributaria, lo que particularmente grave en el manejo y en la utilización de un instituto que, como el tributo, genera relaciones jurídicas de particular incidencia en el ámbi-

to de los derechos públicos subjetivos, ocasionándose con ello que a veces pueda llegar a afirmarse el déficit constitucional del derecho financiero y tributario en lo que atañe y se refiere a la protección de los derechos fundamentales y de las libertades públicas; ya sea por el fenómeno de la globalización económica, que ha originado la progresiva desaparición de las barreras a la libre circulación transfronteriza de capitales, lo que ha generado que los Estados se conviertan en competidores, para conseguir el mayor número de contribuyentes y atraer hacia su propio territorio un número importante de empresas y actividades económicas, propiciando que cada vez más estemos en presencia no ya de un Estado de derecho fiscal sino de un mercado de derecho fiscal, al sentirse condicionado el legislador de manera muy intensa por los márgenes de maniobra que le permite el mercado.

: ARTIGO APROVADO (02/12/2013) : RECEBIDO EM 07/05/2012

NOTAS

1 La Constitución portuguesa, después de priorizar como deber del Estado la “promoción del bienestar [...] y de la calidad de vida de las personas, en especial de las más desfavorecidas, en el marco de una estrategia de desarrollo sostenible” (art. 81, a), dispone que el sistema tributario tiene como objetivo satisfacer las necesidades financieras del Estado [...] y un reparto justo de los rendimientos y de la riqueza (art. 103).

La Constitución argentina dispone desde su promulgación en 1853/1860 que los “gastos de la Nación” serán atendidos, entre otras fuentes, por “contribuciones que equitativa y proporcionalmente el Congreso imponga al pueblo” (art. 4.º). En la revisión de 1994 se declaró que la distribución de los recursos nacionales “será equitativa, solidaria...” (art. 75, n. 2).

2 En la Constitución italiana, promulgada en 1947: “Art. 53. Todos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos en la medida de su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad”.

3 Por ejemplo, en garantía de cumplimiento contractual (Ley n. 8.666/93 – art. 56, § 1.º, I), o en garantía de la ejecución del crédito tributario (Ley n. 6.830/80, art. 7.º, II).

4 Mutuos de derecho público conexos al proceso financiero del Crédito Público.

5 Por ejemplo, daños en vehículos públicos por accidentes de tráfico.

6 Otros criterios serían el *político* (ingresos federales, estatales, provinciales y municipales), el *económico-contable* (ingresos corrientes y de capital —cf. Ley n. 4.320/64, art. 11), y el de *permanencia o periodicidad* (ingresos ordinarios y extraordinarios).

7 Deben destacarse aquí las participaciones gubernamentales en la explotación de petróleo o gas natural, de recursos hídricos con fines de generación de energía eléctrica y de otros recursos minerales (art. 20, § 1.º, de la Constitución Federal), que corresponden al precio de los recursos naturales.

8 Aquí se encuentra, tal vez, una faceta recóndita del principio de capacidad contributiva, que habiendo nacido en el ámbito tributario, se ha extendido a todo el derecho financiero, iluminando la clasificación de EINAUDI, permitiendo distinguir los precios públicos de los precios subsidiados con fundamento en las diferentes condiciones socioeconómicas de los diversos usuarios de los servicios públicos (1998, p. 103-107). Cf. también Marçal Justen Filho, al aceptar la aplicación de “una modalidad del principio de capacidad contributiva” a las circunstancias subjetivas patrimoniales de los usuarios de los servicios tarifados (2003, p. 376); e Aline Paola Câmara de Almeida (2009, p. 88-92), a propósito de las *tarifas sociales*.

9 Cf. art. 5.º, XLVI, “b”, y art. 243 y párrafo único, de la Constitución Federal; art. 91 del Código Penal; art. 12, I, de la Ley n. 8.429/92 —deshonestidad administrativa.

10 “... porque sus poderes derivaban en un tercio de cada tribu” (MEIRA, 1978, p. 6).

11 En opinión de Bidart Campos, “la obtención de recursos para el Erario y la realización de los gastos tienen una finalidad inequívoca [...] que las políticas públicas se dediquen a la atención de las necesidades sociales” (1999, p. 363).

12 Según el clásico Thomas Cooley, la justificación de la tributación reside en los “deberes recíprocos de protección y apoyo entre el Estado y aquéllos que están sujetos a su autoridad” (1886, p. 2).

13 El derecho tributario brasileño hace mucho que ha positivado políticas públicas: en la Constitución de 1934, salud pública para la familia y educación pública primaria gratuita (arts. 145, 149, 150, párrafo único); en la Constitución de 1946, exención fiscal para los artículos de primera necesidad y para el tratamiento médico de las personas de capacidad económica limitada, la utilización de la propiedad condicionada al bienestar social, y la determinación de la creación por ley de establecimientos de crédito para apoyar la producción agrícola y ganadera (arts. 15, § 1.º, 147 y 150). Ambas Constituciones incidieron en los derechos sociales, preconizando en especial la asistencia médica y sanitaria para el trabajador y la gestante, y financiando la seguridad social a través de contribuciones estatales, del empleador y del empleado, por ejemplo (art. 121, § 1.º, “h”, y art. 157, XIV y XVI, respectivamente), manteniéndose el mismo criterio en la Constitución de 1967 (art. 158, XI, XV y XVI), y en la vigente de 1988 (art. 7.º, XVIII, XXIV), que ha ampliado la tutela respectiva en el Capítulo de la Seguridad Social (arts. 194 y ss. de la CF/1988).

14 Cf. nuestros artículos “Contribuições para-fiscais, finalidade e fato gerador”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 7, São Paulo: Dialética, out./2001, p. 53-63; “Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 108, São Paulo: Dialética, set./2004, p. 129; “O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das CIDES. Efeitos decorrentes da não utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 131, São Paulo: Dialética, ago./2006, p. 63.

15 Lo mismo cabe decir de la *política constitucional para la educación*, con “contenidos mínimos” que deben ser respetuosos de los “valores culturales y artísticos, nacionales y regionales” (art. 210), teniendo la Unión que emplear un mínimo del 18%, y los Estados, Distrito Federal y Municipios, del 25%, de sus respectivas recaudaciones tributarias “en el mantenimiento y desarrollo de la educación” (art. 212). No se olvida, además, el deber constitucional “de la familia, de la sociedad y del Estado de asegurar a los niños y a los adolescentes, con absoluta prioridad, el derecho a la vida, la salud”, etc., al disponerse que “el Estado promoverá programas de asistencia integral para la salud de niños y de adolescente” (art. 227, *caput* e § 1.º), acciones de asistencia social estas que serán “realizadas con recursos del presupuesto de la seguridad social” además de otras fuentes (§ 7.º del art. 227 c/c el art. 204). Se trata, por tanto, de determinaciones constitucionales tutelares de los derechos humanos atinentes a una vida digna, consagrados además por los objetivos fundamentales de la República, especialmente los de construir una sociedad libre, justa y solidaria (art. 3.º I).

16 Iniciativa del Ministro de Hacienda, Osvaldo Aranha, que encomendó el anteproyecto a Rubens Gomes de Sousa (1953).

17 Art. 119.

18 Art. 121 y párrafo único.

19 Dispone el CTN: “Art. 118. La definición legal del hecho imponible debe interpretarse abstrayéndose: I – de la validez jurídica de los actos efectivamente realizados por los contribuyentes, responsables, o terceros, así como de la naturaleza de su objeto o de sus efectos; II – de los efectos de los hechos efectivamente producidos”.

20 Aunque manifiestamente polémicos los conceptos de *contribuição parafiscal* y de *préstamo obligatorio*, nos inclinamos con la mejor doctrina por considerarlos como tributos, por ser posible su inclusión en la definición, sustancialmente correcta, del art. 3.º del Código Tributario Nacional; ambos son prestaciones pecuniarias, públicas y obligatorias, que no constituyen sanción de actos ilícitos, instituidas por ley, debidas con fundamento en la realización de hechos imposables y cobradas por lanzamiento (acto administrativo vinculado). Conceptuamos la *contribuição parafiscal* como el tributo debido a entidades paraestatales o fundaciones públicas por razón de actividades públicas especiales desarrolladas por ellas. Y *préstamo obligatorio*, el tributo pagado bajo promesa unilateral de su íntegra restitución.

21 Dávio Antonio Prado Zarzana detalla las treinta y seis *contribuições* vigentes en Brasil al lado de los catorce impuestos admitidos expresamente por la Constitución (2010, p. 33-123).

22 En cuanto a los principios de anualidad y de ejercicio financiero, cf. la lección de Flávio Bauer Novelli (p. 94), trabajo primoroso, profundo estudio histórico y doctrinal del tema.

23 En este juicio, de fecha 1.º de julio de 1992, el voto conductor del acuerdo incluyó expresamente a las contribuciones parafiscales entre las figuras tributarias (*en* Revista de Direito Administrativo, n. 190, p. 78, 82-83).

24 Cf., OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Espécies de tributos”. *Revista de Direito Administrativo*, *op. cit.*, 46-51.

25 Cf. A. D. Gianinni: “los tributos tiene tres características: debidos a un ente público; fundamentados en el poder de imperio del Estado; tienen la *finalidad* de proporcionar los medios para afrontar las necesidades financieras del mismo”. *En I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, *apud* Nicola D’Amati, *Derecho Tributario, Teoría y Crítica*, *cit.*, p. 21.

26 La jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal confirma la orientación establecida por el Plenario en un caso aislado, en el que se declaró la inconstitucionalidad del recargo de mora del “ICM” (IVA) del Estado de São Paulo (adoptada por el tribunal como integrante del *produto de la recaudación* del impuesto, en proporción del 20% del total, dirigido a los Municipios (art. 23, § 8.º, de la Constitución de 1967), por haberse afectado a la institución filantrópica denominada “Santa Casa da Misericórdia”; planteada la cuestión preliminar de falta de interés del contribuyente en la declaración de inconstitucionalidad porque, se aceptase o no, el incremento continuaría siendo exigido, solo que en beneficio de las arcas públicas, el Tribunal rechazó esta cuestión preliminar, con rotundo voto discrepante del Ministro Moreira Alves (Magistrado): “A mi juicio, desde que el incremento se crea por la ley con un destino específico, que es inconstitucional, dicho destino específico contamina al propio incremento. [...] estando creado dicho incremento para atender una finalidad que está prohibida por la Constitución. Por tanto, en mi opinión, si la finalidad es inconstitucional, el incremento creado para atenderla también lo será” (Recurso Extraordinario n. 97.718/SP, j. el 24.03.1983, ac. unánime, *en* Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, v. 106, p. 1.132-1.137, especialmente p. 1.135). Tal argumentación se ha reiterado en los enjuiciamientos de diversos recursos extraordinarios, en los que se afirmó la inconstitucionalidad de la Ley Estado de São Paulo n. 6.556, de 30 de noviembre de 1989, que aumentó en un 1% la alícuota del nuevo “ICMS” (IVA), con afectación específica del incremento para atender el aumento de capital del banco denominado “Caixa Econômica estatal”, para la financiación de un programa habitacional [*leading case*: RE n. 183.906 (Pleno, 18.09.1997), publicado en DJU de 30.04.1998, *Ementário* 1908-03].

27 Y la restitución de los préstamos obligatorios que, según Amílcar Falcão (1966), es una forma especial de destinación específica.

28 “La evolución del papel del Estado desde un ideario liberal a una concepción social de los poderes públicos abre el camino al intervencionismo de los entes públicos para alcanzarse los múltiples objetivos que les asignan los ordenamientos jurídicos, de forma especial las respectivas Constituciones” (LÓPEZ DÍAZ, 1997, p. 27).

29 Para Alonso González “este tipo de tributo extrafiscal, casi químicamente puro, se da muy aisladamente. Lo más frecuente es encontrar fines fiscales y extrafiscales entrelazados” (1995, p. 23).

30 En ese sentido, la libertad se ve como un vector de orden económico, entendiéndose la economía como la “Ciencia de la Elección”, en palabras de Denise Flouzat, citadas por Oscar Dias Corrêa (1994, p. 151). Por eso Keynes, según Bezerra Falcão (1981, p. 19), vio en el intervencionismo extrafiscal la mejor salvaguardia de la libertad personal y de la multiplicación de las alternativas vitales (“Es remedio para curar la enfermedad al mismo tiempo que preserva la eficacia de la libertad”).

31 *Tributación sancionadora o punitiva* es una expresión que se contradice en sus términos, incompatible con el concepto doctrinal de tributo y con el concepto positivado en el art. 3.º del CTN.

32 También en “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”. *Tratado de tributación medioambiental*, v. I, p. 103-122, especialmente p. 106.

33 Para un análisis crítico de las clasificaciones de los tributos, ver OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Espécies de tributos”. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV-Renovardonde se formuló un criterio de clasificación con base en el principio de capacidad contributiva. La clasificación propuesta es compatible con la tricotomía adoptada por la Constitución Federal brasileña, pareciendo que, en verdad, como ya se indicó, la misma es esclarecedora o reveladora de las propias virtudes de esta última. García Belsúnce asevera que “las preferencias tributarias solo se legitiman si, además de adecuarse al principio de capacidad contributiva, se fundamentan en la necesidad o conveniencia de atender a fines de interés nacional que conduzcan al bienestar general” (1982, p. 99).

34 Causa preocupación cierta tendencia legislativa de asemejar tasas con impuestos, incluso en materia ambiental. Parece que esa desviación debe combatirse, bajo pena de perderse la identidad científica de cada una de estas categorías teóricas. Son ejemplos de este equívoco: la tasa de fiscalización de la comisión de valores mobiliarios, cuya base de cálculo varía en función del patrimonio líquido de la empresa fiscalizada, elemento que tiene que ver con la riqueza del contribuyente y no con el *quantum* del servicio público fiscalizador, cuando el elemento conexo a este sería el volumen de títulos introducidos en el mercado (obligaciones y acciones); tasas de recolección de basuras que toman como criterio de graduación la superficie del inmueble del contribuyente, cuando deberían tomar en cuenta el número de habitaciones o el número de ocupantes como elemento de conexión razonable con la presunción de producción de residuos; la Tasa de Fiscalización del Ibama y otras que siguen su modelo, cuando toman en consideración para su medición el montante (ingresos) del contribuyente, elemento que no tiene conexión con la carga de servicio desarrollado por la fiscalización ambiental. Aunque se comprenda que, para los economistas, todos los tributos sean percibidos como impuesto, para el Derecho la distinción entre impuestos y tasas está iluminada por el imperativo de igualdad: todos los que tienen capacidad contributiva pagan impuestos (que financian los gastos generales), pero las personas que también generan gastos específicos al Poder Público, como las inspecciones o fiscalizaciones, pagan también tasas (y, así, no se cargan a expensas de la colectividad). De ahí que, si la base de cálculo del tributo es la expresión económica del hecho imponible o generador, y si este, en el caso de la tasa, es el ejercicio de una actividad administrativa, de ello se sigue que la base de cálculo de la tasa debe siempre referirse al coste del servicio público a que corresponde.

35 Es firme la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal en el sentido de la ilegitimidad de las tasas de limpieza pública o de barrido de lugares públicos, “en beneficio de la población en general y sin posibilidad de individualizar a sus respectivos usuarios” (RE n. 370.106 AgR/RJ, 1.ª Turma, Relator Ministro (Magistrado) Eros Grau, j. en 26.04.2005, DJ de 13.05.2005), servicio de “carácter universal e indivisible” (AI n. 456900 AgR/MG, 1.ª Turma, Relator Ministro (Magistrado) Cezar Peluso, j. en 1.º.02.2005, DJ de 04.03.2005).

36 Véase sobre esto la reseña que hace Leonel Cesarino Pessoa, que apunta las incoherencias en la jurisprudencia del STF (2009, p. 95-106).

37 Representação n. 1.077/RJ, disponible en <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263851>>, j. en 28.03.1984.

38 “Siempre que sea posible, los impuestos se graduarán según la capacidad económica de los contribuyentes...”

39 Disponible en <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>>, j. en 1.º-12-2010.

40 El caso trascendental, conexo a la capacidad contributiva, se refiere a la decisión de 7 de abril de 2011 en la que el Ministro (Magistrado) Joaquim Barbosa suspendió preliminarmente la decisión del Superior Tribunal de Justicia según la que solo los contribuyentes *de iure* podían discutir judicialmente la incidencia y la recuperación de las cantidades de IVA sobre la demanda contratada de energía eléctrica. Decidió S. Ex. que: “En estos casos, es lícito evidenciar el choque entre el interés jurídico de los concesionarios del servicio y el de los consumidores industriales de energía eléctrica, pues es presumible que los primeros estén poco afectados patrimonial o competencialmente por modificaciones de la carga tributaria cuyo traspaso al siguiente eslabón de la cadena productiva es obligatorio. Por tanto, en este momento de juicio inicial, propio para adoptar medidas de urgencia, es posible que el desencadenamiento de la controversia se produzca por

la aplicación directa de la regla de la capacidad contributiva, en favor o en contra de los consumidores industriales (art. 145, § 1.º de la Constitución como criterio para definir el acceso a la justicia). Disponible en <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4049180>>. Acción cautelar-AC n. 2.827.

41 Véanse, entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional n. 4/1981, de 2 de febrero, n. 16/1982, de 28 de abril, n. 206/1992, de 30 de noviembre, n. 31/1994, de 31 enero, n. 47/1994, de 16 de febrero, n. 98/1994, de 11 de abril, n. 240/1994, de 20 de julio, n. 281/1994, de 17 de octubre, n. 307/1994, de 14 de noviembre, n. 88/1995, de 6 de junio, n. 112/1996, de 24 de junio, n. 182/1997, de 28 de octubre, y n. 169/2003, de 29 de septiembre, en todas las que se ha declarado que la Constitución lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los jueces y magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella.

42 Así se ha pronunciado también la doctrina, pudiendo citarse, entre otros autores, a Lozano Serrano (1990, p. 16 y ss.); Lasarte Álvarez (1993, p. 10); y Rodríguez Bereijo (1998, p. 129 y ss.; 1998, p. 595 y 2005, p. 8).

43 Como ha escrito García Novoa (2005, p. 243): “La Constitución financiera permite hablar de unos valores ‘básicos’ de justicia que afectan al fenómeno financiero en su conjunto, y que le dotan de unos fines a los que obedecen tanto los ingresos como los gastos públicos. Esos valores son el apoyo axiológico del nexo ingreso-gasto público que constituye la razón última de la *esencia contributiva* del tributo”.

44 Esta es la causa inmediata de que el sector público se vea obligado a afrontar cuantiosos gastos, lo que ya fue auspiciado hace tiempo, por otra parte, por Wagner (1909) quien mantuvo que éstos iban a aumentar indefectiblemente con el paso del tiempo, y ello por un doble motivo: en primer lugar, por la aparición de nuevas necesidades públicas a atender por los entes públicos, y, en segundo término, por la parcial sustitución de la actividad privada por la pública en la cobertura de las aspiraciones y deseos ciudadanos.

También, desde otra óptica, milita a favor de esta corriente la opinión de O'Connor (1981, p. 12 y 15), uno de los más destacados representantes de la “Nueva Izquierda Americana”, quien ha afirmado que los gastos sociales, en la sociedad capitalista moderna, no responden tanto al deseo de elevar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, cuanto a razones mucho más interesadas para la pervivencia incluso del propio Estado contemporáneo, indicando este autor al respecto que los poderes públicos cumplen en la actualidad dos funciones contradictorias, pero necesariamente complementarias, ya que, mientras por un lado, deben garantizar tanto la inversión social como el consumo social para mantener unas condiciones aceptables que permitan la acumulación del capital, por otro, deben recabar, vía impuestos, los recursos necesarios para financiar tales gastos, pero sin afectar a ese mismo sector capitalista, lo cual les impide hacer una política impositiva lo suficientemente efectiva para que no se produzca el déficit estructural.

Ilustrativas a este respecto son asimismo las afirmaciones de Fuentes Quintana (1985, p. XXXII), quien, siguiendo a Schumpeter, Downs, y Riker, señaló que un político en una democracia “trata de servir a los grupos de interés para ganar el poder. Es un empresario que vende política por votos”. El gasto público constituye una oportunidad para esa competencia política. Por este motivo, el político/parlamentario que se niegue a participar en esa competencia política ofreciendo programas para un gasto mayor difícilmente ganará el poder.

45 Solo de esta manera, a través de una función redistributiva de la Hacienda Pública que funcione de manera desigual en sus dos brazos, en el del tributo y en el del gasto público, puede cumplirse la exigencia constitucional de un orden más igualitario y más justo, cumpliendo así el Derecho financiero y tributario lo que Bobbio denominó *función distributiva y función promocional del Derecho*.

46 Por eso se ha afirmado por Forstohff (1986, p. 104), que el “Estado social lo es fundamentalmente a través de su función impositiva”, ya que la facultad estatal en materia tributaria le permite desempeñar una parte importante de sus funciones sociales de tal modo que, mediante la recaudación y distribución, corrija el sistema de reparto de riqueza y alcance el cumplimiento de los derechos sociales o de prestación.

Estoy de acuerdo con esta idea, por lo que no comparto aquellas afirmaciones como las de Grosseketler, recogidas en la obra de Barquero Estevan (2002, p. 93 y ss.), de que debe establecerse un sistema financiero basado en esencia en las tasas, marginando los impuestos a una función residual. Esta tesis, como bien critican el propio autor que se acaba de citar, y Herrera Molina (2004, p. 21), implica un desmantelamiento de los principios de justicia que sustentan el Estado Social de Derecho.

47 En similares términos, se ha pronunciado la jurisprudencia constitucional, al definir al tributo como “una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los Entes públicos con la finalidad de

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. Véanse, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Constitucional n. 182/1997, de 28 de octubre, n. 233/1999, de 16 de diciembre, y n. 194/2000, de 19 de julio.

48 Indicaré simplemente, siguiendo a Gonzalez García (1991, p. 433, y “2008, p. 605), que al precisar el concepto de tributo la doctrina ha recorrido un largo camino, fijándose primero en la naturaleza del ente titular de la prestación, tratando de encontrar un fundamento racional a la imposición (teoría de la causa); más tarde, objetivó ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación (A.D. Giannini) o al carácter de la prestación (M.S. Giannini), para centrarse en el estadio actual de su desarrollo en una consideración finalista sobre los objetos a los que el tributo sirve (cobertura de gastos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, que proporciona el principio de gravamen según la capacidad económica de quien ha de soportarlo.

49 Sobre la coactividad, como nota distintiva del tributo, más que sobre el fin fiscal del mismo, se centra la definición de tributo de Palao Taboada (1995, p. 30).

50 Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional n. 182/1997, de 28 de octubre, en la que se declaró que debía descartarse de *radice* en este supuesto la naturaleza tributaria de esta prestación patrimonial, al ser los trabajadores, y no los Entes públicos, los destinatarios de los pagos que los empresarios debían satisfacer.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que en la Sentencia del Tribunal Constitucional n. 102/2005, de 20 de abril, se calificó como tributos las tarifas portuarias percibidas por operadores privados. Falcón y Tella (2011, p. 9), ha escrito que se trata de una afirmación poco meditada; y en la misma línea Moreno González (2008) ha afirmado esta sentencia supone “una quiebra o, al menos, cierta confusión en la doctrina constitucional en relación con el concepto de tributo y su diferenciación respecto de la figura de la prestación patrimonial de carácter público”; y ello porque es evidente que “la calificación como tasas, a efectos constitucionales, de las tarifas de servicios públicos gestionados por sujetos particulares conllevaría una ampliación del concepto de tributo que tiende a diluir la distinción entre prestación patrimonial de carácter público y tributo que el propio Tribunal ha venido estableciendo”.

51 Hay que apresurarse a indicar que esto no supone que un tributo no pueda recaer sobre un hecho o actividad ilícita o contraria al ordenamiento. Teniendo presente la función del tributo como instrumento para realizar el deber de contribuir de acuerdo con el principio de capacidad económica, es evidente que las actividades ilícitas que pongan de manifiesto dicha capacidad deben tributar. Véanse en este sentido, entre otros autores, Forte (p. 121); Falcón y Tella (1999, p. 5); Chico de la Cámara (1996, p. 7 y ss.); Puebla Agramunt (2001, p. 317); y García Novoa (2005, p. 268).

52 Véase, entre otros muchos autores, Martínez Lago (1990, p. 143).

53 Véanse también en el mismo sentido, entre otros muchos autores, Albiñana García-Quintana (1981, p. 117 y ss.); Pérez de Ayala (1984); Martínez Lafuente (1985, p. 189); Borrero Moro (1995, p. 558); Lago Montero (2000, p. 119); y González García (2008, p. 601 y 615).

54 Véase una exposición descriptiva de ellos en, por ejemplo, Portillo Navarro (2006, p. 12 y ss.), y González García (2008, p. 635 y ss.); y un análisis más detallado en Rozas Valdés (2006, p. 11 y ss.).

55 Al “enmascaramiento” de fines recaudatorios bajo una apariencia ecológica se han referido también, entre otros autores, Herrera Molina y Serrano Antón (1994, p. 53); Borrero Moro (1997, p. 1.081 ss.); Jiménez Hernández (1999, p. 1.360); Álvarez García, Aparicio Pérez y González González (2004, p. 112); y Luchena Mozo y Patón García (2005, p. 21).

56 Por ejemplo, n. 27/1981, de 20 de julio, n. 37/1987, de 26 de marzo, n. 209/1988, de 10 de noviembre, n. 45/1989, de 20 de febrero, n. 221/1992, de 11 de diciembre, n. 186/1993, de 7 de junio, n. 214/1994, de 14 de julio, n. 14/1998, de 22 de enero, y n. 295/2006, de 11 de octubre.

57 Esto no son sino meras palabras huecas y vacías de contenido, por lo que considero, con Sánchez Serrano (1997, p. 565), que este principio merece, sin duda, un mayor esfuerzo exegético y doctrinal por parte de nuestro supremo intérprete de la Constitución.

58 El mismo tiene, pues, solo la función relativamente modesta de limitar al legislador, esto es, una función esencialmente negativa de resistencia frente al poder. Como ha escrito Pauner Chulvi (2001, p. 188), debemos conformarnos con una eficacia muy restringida de este principio, en el sentido de que solo puede accionarse en una vertiente negativa: la obligación de no contradecirlo de forma que no quepa el establecimiento de ningún tributo sin base económica.

59 Esto quizá ha sucedido, en el afán de buscar alguna explicación a este fenómeno, porque en un plano abstracto es muy difícil determinar hasta donde puede ir la progresividad sin incurrir en contraste con la prohibición de la confiscatoriedad, que, de conformidad con lo señalado por buena parte de la doctrina, no sería sino la expresión de un límite a la progresividad del sistema tributario.

Ello implica el nacimiento de una cierta contradicción, ya que, por un lado, los impuestos progresivos parecen imponerse en nuestra Constitución como medios adecuados para el logro de la igualdad real y efectiva, y, por otro, se reconoce que una elevada progresividad podría incurrir en inconstitucionalidad por producir resultados tachados de confiscatorios.

60 Véanse Checa González (1987, p. 783 y ss.; 2010, p. 7 y ss.; y 2010, p. 79 y ss.).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBAMONTE. *Corso di diritto finanziario*. Napoli, 1969.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. “Los impuestos de ordenamiento económico”. *Hacienda Pública Española*, n. 71, 1981.
- ALGUACIL MARÍ. “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n. 253, 1999.
- ALMEIDA, Aline Paola Câmara de Almeida. *As tarifas e demais formas de remuneração dos serviços públicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- ALONSO GONZÁLEZ. *Los impuestos antonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- ÁLVAREZ GARCÍA, APARICIO PÉREZ y GONZÁLEZ. “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común”. Instituto de Estudios Fiscales, *Doc. n. 20/2004*.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.
- APARICIO PÉREZ. “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”. *Revista de información fiscal*, n. 79, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BANALOCHE PEREZ. *Manual de economía financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971.
- BARQUERO ESTEVAN: *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BIDART CAMPOS, Germán. *El orden socioeconómico en la Constitución*. Buenos Aires: Ediar, 1999.
- BORRERO MORO. “Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una jurisprudencia reiterada”. *Revista de Hacienda Local*, n. 75, 1995.
- _____. “El principio de igualdad y la tributación ambiental: el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1997, tomo I.
- CALLE SAIZ. “Política económica: objetivos e instrumentos”. *Revista Presupuesto y Gasto Público*, n. 3, 1979.
- CALVO ORTEGA. *Curso de derecho financiero*. 9. ed. Madrid: Thomson-Civitas, 2005, v. I. *Derecho Tributario*, parte general.
- _____. “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”. En: BECKER, CAZORLA, MARTÍNEZ-SIMANCAS (Orgs.). *Tratado de tributación medioambiental*. Pamplona: Aranzadi, 2008, v. I.
- CASADO OLLERO. *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*. Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981.
- _____. “Los fines no fiscales de los tributos”. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, VV.AA., 1991, v. I.
- CAZORLA PRIETO. *Poder tributario y Estado contemporáneo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981.
- CHECA GONZÁLEZ. “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 40, 1983.

- _____. “El principio de reserva de ley en materia tributaria”. *Estudios de Derecho y Hacienda*. Madrid: VV.AA., Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, v. II.
- _____. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*. Aranzadi & Thomson, 2002.
- _____. *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de impuestos propios y cedidos*. Aranzadi & Thomson, 2008.
- _____. “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 145, 2010.
- _____. “Globalización económica y principios tributarios”. *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, n. 22, 2010.
- CHICO DE LA CÁMARA. “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al Derecho español”. *Revista de Estudios Financieros*, n. 163, 1996.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 (Sistema Tributário)*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- COMPARATO, Fábio Konder. “O Ministério Público-MP na defesa dos direitos econômicos, sociais e culturais”. En CUNHA, Sérgio S., e GRAU, Eros R., (Coords.). *Estudos de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- COOLEY, Thomas. *A Treatise on the Law of Taxation*. New York & London, Johnson Reprint Corp., 1st. reprint of the second edition, greatly enlarged – 1886.
- CORRÉA, Oscar Dias. *O sistema político-econômico do futuro: o societarismo*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994.
- COSCIANI. *Istituzioni di scienza delle finanze*. Torino, 1964.
- D’AMATI, Nicola. *Derecho Tributario, Teoría y Crítica*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1989 (trad. española de la edición italiana de 1985, *Diritto Tributario, Teoria e Critica, Torino, Ed. UTET*).
- DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- _____. (Coord.). *Direito tributário e políticas públicas*, São Paulo: MP Editora, 2008.
- _____. “Tributação, orçamento e políticas públicas”. *Revista Interesse Público*. Belo Horizonte: IP, v. 63, set./out.-2010.
- _____. “Legitimação constitucional dos tributos e princípio da capacidade contributiva”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 182, set.-2011.
- _____. *Tributos medioambientales en Brasil: una perspectiva comparada con España*. Quincena Fiscal. Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), n. 22, dec II – 2011, p. 37-52.
- FABRA VALLS. “Solidaridad y derecho financiero en una sociedad neocompetitiva”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 120, 2003.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- FALCÓN Y TELLA. “La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito”. *Quincena Fiscal*, n. 7, 1999.
- _____. “El concepto de tributo «desde la perspectiva constitucional» y la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT”. *Quincena Fiscal*, n. 11, 2011.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, v. I.
- FICHERA. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Ed. Scientifiche Italiane, 1973.
- FIGUEIREDO, Maria Fernanda Lemos de. “Uma crítica à instituição do “imposto ecológico” com base no princípio do ‘poluidor-pagador’”. *Arché: interdisciplinar*. Rio de Janeiro: Universidade Cândido Mendes, v. 9, n. 27, ano 2000.
- FIGUEROA NERI. “Ocho mitos y una ausencia en los tributos ambientales”. *Crónica Tributaria*, n. 82-83, 1997.
- FORSTOHEF. “Contenido y esencia del Estado social de Derecho”. *El Estado Social*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, VV.AA., 1986.
- FORTE. “Sul trattamento fiscale dell attivitta illicita”. *R. di Diritto Finanziario*, v. II.
- FUENTES QUINTANA. “El déficit público: lecciones de la experiencia española”. *Papeles de Economía Española*, n. 23, 1985.
- GAFFURI. *L’attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- GALGANO. *Le istituzioni dell’economia capitalistica. Società per azioni. Stato e classi sociali*. 2. ed. Bologna: Zanichelli, 1980.
- GARCÍA BELSÚNCE, Horacio. *Temas de derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.
- GARCÍA DE ENTERRÍA. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1985.
- GARCÍA NOVOA. “El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución”. *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: VV.AA., Lex Nova, 2005, t. I.
- _____. “La financiación de las Comunidades Autónomas a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *25 años de financiación autonómica*. VV. AA., Parlamento de Cantabria, 2005.

- GARCÍA-PELAYO. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. 2. ed. Alianza Universidad, 1980.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.
- GONZALEZ GARCÍA. "Clasificación de los tributos: Impuestos y tasas". *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, VV.AA., 1991, v. I.
- _____. "Los tributos extrafiscales en el Derecho español". *Justicia y Derecho tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*. Madrid: VV.AA., La Ley, 2008.
- HERRERA MOLINA. "La irrelevancia jurídica del concepto constitucional de tributo". *Quincena Fiscal*, n. 2, 2004.
- HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN. "La protección del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución". *Noticias de la Unión Europea*, n. 117, 1994.
- JARACH, Dino. *O fato impositivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989 (trad. bras. da 3. ed. Abeledo Perrot).
- JIMÉNEZ HERNÁNDEZ. "Comentarios acerca del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura". *Impuestos*, 1999, t. I.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Teoria geral das concessões de serviços públicos*. São Paulo: Dialética, 2003.
- LAGO MONTERO. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 2000.
- LA ROSA. *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*. Milano, 1968.
- LASARTE ÁLVAREZ. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Sevilla: Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993.
- LEJEUNE VALCARCEL. "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria". *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: VV.AA., Edersa, 1980.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. "Reflexões em torno do princípio republicano". *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: USP, n. 100, jan./dez.-2005.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio. "Las modalidades de la fiscalidad ambiental". En: MELLO, Celso A. B. (Coord.), *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba, I - Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- LOZANO SERRANO. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas, 1990.
- LUCHENA MOZO y PATÓN GARCÍA. "Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental". *Quincena Fiscal*, n. 18, 2005.
- MARTÍN RETORTILLO. *Derecho administrativo económico*, I, Madrid: La Ley, 1988.
- MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- MARTÍNEZ LAFUENTE. *Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*. Madrid: Civitas, 1985.
- MARTÍNEZ LAGO. "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad". *Gaceta Fiscal*, n. 81, 1990.
- MEIRA, Sílvio. *Direito tributário romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- MICHELL. "Profili critici in tema di potestà di imposizione". *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1964, parte I.
- MORENO GONZÁLEZ. "Las tarifas exigidas por la prestación de servicios portuarios son tasas". *Crónica Tributaria*, n. 127, 2008.
- MYRDAL. *El Estado del futuro*. México: Fondo de Cultura Económica, 1960.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NAVAS VÁZQUEZ. "Algunos fallos del sistema tributario". *Estudios jurídicos en memoria de Don César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*. Madrid: VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, 2008, v. II.
- NEUMARK. *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1964.
- NIETO MONTERO. "El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n. 238, 1995.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1969.
- NOVELLI, Flávio Bauer. "O princípio da anualidade tributária". *Revista Forense*, v. 267, p. 94, *passim*.
- OBERSON, Xavier. *Les taxes d'orientation*. Bâle et Francfort-sur-le-Main, Helbing & Lichtenhahn, Faculté de Droit de Genève, 1991.
- O'CONNOR. *La crisis fiscal del Estado*. Península, 1981.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. "Espécies de tributos". *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: FGV-Renovar, 1991, v. 183, p. 42-55.
- _____. *Direito Tributário - Capacidade Contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- OTTAVIANO. "Il governo dell'economia: i principi giuridici". *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*. Padova: Cedam, 1977, v. I, La Costituzione económica.
- PALAO TABOADA. "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español". *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 88, 1995.
- _____. *Derecho financiero y tributario*. 21. ed. Madrid: Colex.

- PAUNER CHULVI. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- PÉREZ DE AYALA. “Los artículos 3 y 4 de la Ley General Tributaria desde una perspectiva actualizada”. *Crónica Tributaria*, n. 50, 1984.
- PESSOA, Leonel Cesarino. “O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. *Revista Direito GV*. São Paulo: FGV, n. 9, jan.-jul./2009.
- PORTILLO NAVARRO. “Los impuestos ambientales propios de las Comunidades Autónomas”. *Impuestos*, n. 14, 2006.
- PUEBLA AGRAMUNT. “La causa ilícita como *causa impositionis* (la *causa impositionis* vista desde el tratamiento fiscal de la actividades ilícitas)”. *I Jornada Metodológica Jaime García Añoveros sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 2001.
- RODRÍGUEZ BEREJJO. “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”. *Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: VV.AA., Tirant lo Blanch, 1998.
- _____. “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 100, 1998.
- _____. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 125, 2005.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ. “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”. *Nueva Fiscalidad*, n. 3, 2004.
- ROZAS VALDÉS. “Riesgo de contaminar y tributos autonómicos”. *Quincena Fiscal*, n. 2, 2006.
- SÁNCHEZ SERRANO. *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 1997, t. I.
- SOLER ROCH. “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”. En: BECKER, CAZORLA, MARTÍNEZ-SIMANCAS (Orgs.). *Tratado de tributación medioambiental*. Pamplona: Aranzadi, 2008.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Distribuição disfarçada de lucros, in Imposto de Renda – Comentário 1.3*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, ano II.
- STEVE. *Lezioni di scienza delle finanze*. V ed. Padova, 1965.
- TIPKE. “La Ordenanza Tributaria alemana de 1977”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 14, 1977.
- VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de derecho tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Santa Fe de Bogotá / Madrid: Depalma / Temis: Marcial Pons, 1996.
- VANONI. “Diritto all’imposta e formulazione delle leggi finanziarie”. *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962.
- VARONA ALABERN. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2009.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- _____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA. “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria”. *Hacienda pública española*, n. 32, 1975.
- ZARZANA, Dávio Antonio Prado. *O país dos impostos*. São Paulo: Saraiva, 2010.

José Marcos Domingues

Rua Senador Vergueiro, 159, 9º andar
Flamengo – 22230-000
Rio de Janeiro – RJ – Brasil
jm.domingues@globocom

PROFESSOR DE DIREITO FINANCEIRO DA
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PROFESSOR ADJUNTO DA UNIVERSIDADE
CATÓLICA DE PETRÓPOLIS

Clemente Checa González

C/Viena, n. 3, 4º A, 10.001
Cáceres – España
ccheca@unex.es

CATEDRÁTICO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA
FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE EXTREMADURA

