

**Centro Interamericano de Administraciones Tributarias- CIAT**

**Conferencia Técnica – Sicilia, Italia**

**LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, PRESUPUESTO JURÍDICO Y  
FUNDAMENTO DE LA TRIBUTACIÓN**

**Tema 1.2**

**LA EVOLUCIÓN CONCEPTUAL DEL PRINCIPIO  
DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

**Clotilde Celorico Palma**  
Asesora General del Director  
Dirección General de Contribuciones e Impuestos  
(Portugal)

**2 al 5 de octubre de 2000**

Caso Práctico:

Tema 1.2

## LA EVOLUCIÓN CONCEPTUAL DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

**Clotilde Celorico Palma**

Asesora General del Director

Dirección General de Contribuciones e Impuestos

(Portugal)

*SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El concepto de Capacidad Contributiva.- 3. El origen de los impuestos y la evolución del concepto de Capacidad Contributiva.- 4. Conclusiones.*

*“Que, conocer al hombre, como ciudadano y como contribuyente, sea, para nosotros, los responsables de la fiscalidad, el primer principio.*

*Que, dignificarlo, a través del Derecho, la estructura y la acción sea, al final, el primero de los fines.”*

*(Vítor Antonio Duarte Faveiro, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I vol, Introdução ao Estudo da Realidade Tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal, Coimbra Editora, Limitada, 1984, p. 168)*

### **1. Introducción**

Es para mí un gran honor encontrarme hoy entre ustedes para participar en esta conferencia en buena hora dedicada a la temática de la capacidad contributiva.

Y mi participación en esta conferencia es un honor por dos razones. En primer lugar, porque es un privilegio participar en los eventos organizados por el CIAT, y, en mi caso, redoblado, dado que es la primera vez que intervengo en eventos del CIAT como oradora, hecho que debo agradecer, en especial, a mi jefe, el Director-General de Impuestos de Portugal, Dr. Antonio Nunes dos Reis; Por otro lado, porque el tema que nos va a ocupar a lo largo de estos tres días es de máximo interés para todos nosotros, tanto para los funcionarios de la Administración Fiscal o agentes fiscalizadores, como para los contribuyentes que somos todos desde mucho antes que nos ocupáramos de estos asuntos desde otras perspectivas.

Debo resaltar que el abordar este tema aquí en Italia tiene implícito la enorme responsabilidad de hablar del principio de la capacidad contributiva, que, mientras tanto, de acuerdo con los historiadores, tuvo aquí su origen, y que, además, como todos nosotros sabemos, ha sido abundantemente analizado tanto por la doctrina,

como por la jurisprudencia italianas. No fue pues por mera coincidencia que el CIAT escogió a Italia como país anfitrión de esta conferencia.

Se trata de una temática relativamente sobre la cual, desde que se consideró inventar los impuestos, se pudiera decir que reviste el máximo interés, siendo siempre, consecuentemente, una cuestión de gran actualidad, intrínsecamente interrelacionada a las ideologías políticas y a la concepción de Estado dominante, a la idea general de justicia y a la filosofía de tributación acogida, que ha venido a traducirse en principios plasmados en las diversas constituciones, y, a un nivel mas concreto, en reglas constantes de códigos tributarios e en prácticas administrativas vigentes.

He aquí una de las cuestiones que, de inicio, gana desde luego especial agudeza dada la fatalidad del impuesto como algo que de nacimiento nos es garantizado como algo seguro en nuestras vidas, como decía Benjamín Franklin, siendo cierto que, según los relatos de los historiadores, los antecedentes del impuesto se encuentran en el seno de los primeros cuerpos políticos que datan del período que antecedió la era cristiana, por allá por comienzos del tercer milenio.

De hecho, los análisis históricos, en sus diversas perspectivas, nos demuestran que el impuesto surge mucho antes de la idea de Estado, intrínsecamente ligado a la idea de poder, consolidándose como una realidad omnipresente que, desde entonces, inevitablemente, ha venido a acompañar el modo de vida de los hombres.

Siendo cierto que las formas de ejercicio del poder son geográfica y temporalmente bastante diversificadas, vamos siempre a encontrarlas asociadas a las más diversas formas de tributación, siempre que sea una manifestación por excelencia de este ejercicio, hecho que torna toda la historia de la fenomenología del impuesto en un estudio apasionante bajo los más diversos puntos de vista, desde las perspectivas política y económica hasta un análisis puramente sociológico o psicológico.

Ahora, en este contexto, uno de los aspectos que reviste mayor interés es precisamente el relativo a la evolución del concepto de capacidad contributiva, profundamente relacionado a las concepciones políticas dominantes a lo largo de los tiempos y los espacios, a la dialéctica con el poder político, a los fundamentos del poder de tributar y a sus límites formales y materiales.

Ya Giovanni Botero en 1589 emitía el aviso de que *"... los pueblos, gravados más allá de sus fuerzas, o dejan el país, o se levantan contra el Príncipe, o se entregan a los enemigos"*, por lo que el príncipe *"... no torturará ni atormentará a los súbditos con impuestos inusitados y desproporcionados con relación a sus posesiones; Ni permitirá que los impuestos normales y convenientes sean o cobrados por la violencia o aumentados por los ministros codiciosos"*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> *Della Ragion di Stato*, Gliti, traducción portuguesa bajo el título *Da Razão de Estado*, hecha por el Centro de Historia de la Sociedad y la Cultura de la Universidad de Coimbra, Instituto Nacional de Investigación Científica, Coimbra, 1992.

Tal como se refleja a nivel doctrinal, el Derecho Tributario tiene sus raíces sumergidas en dos principios generales de Derecho, a saber, los principios de justicia y de seguridad, deduciendo después de esos principios toda una serie de principios complementarios o de sus corolarios lógicos, que constituyen una red sistemática, orgánica y unitaria de reglas que en su conjunto forman un sistema racional, siendo los principios de capacidad contributiva y de igualdad tributaria una emanación del principio de justicia relativo a la selección de los hechos sujetos a impuesto <sup>2</sup>.

En cuanto a la emanación del principio de justicia fiscal, condición *sine qua non* de justicia social, el principio de capacidad contributiva está profundamente ligado a valores e ideales perennes, inmutables, que, mientras tanto, reflejan los conceptos de igualdad, justicia, bien común y utilidad, habiendo asumido diversas connotaciones a lo largo de los tiempos.

Implícito a este principio encontramos el fundamento de la prestación tributaria, la razón de ser del impuesto, siendo cierto que su importancia se proyecta en el hecho de atravesar en filigrana las principales decisiones en materia fiscal de un Estado.

En efecto, es en base a determinada concepción de este principio que se estructura el sistema fiscal de un país <sup>3</sup>, que se comienza por determinar las especies tributarias a seleccionar, teniendo en consideración un universo dado posible de contribuyentes, que se diseñan los impuestos seleccionados, que se introducen mecanismos administrativos de control, que se hacen las reformas fiscales.

Una justa distribución de la carga tributaria deberá iniciarse con una evaluación exhaustiva de la capacidad contributiva, tanto del país como un todo, como del ciudadano como individuo, de los sectores económicos y sociales y de las personas o empresas, al igual que por la determinación de una política fiscal, que, partiendo de esa suposición, tenga por objetivo la satisfacción de las necesidades colectivas o fines públicos vistos como adecuadamente imputables y sustentables de conformidad con la capacidad contributiva investigada.

La determinación de los criterios relevantes de tributación que llevan a seleccionar los hechos tributables se consolida, precisamente, como apoyo a la historia del principio de capacidad contributiva e está lejos de ser una tarea fácil, como bien lo demuestra Julio Banacloche en su famosa fábula sobre la creación de un revolucionario impuesto sobre los paraguas <sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Citando, entre nosotros, ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Librería Almedina, Coimbra, 1972, pp 606 a 608.

<sup>3</sup> Esto si quisiéramos limitar el análisis de este principio en lo que se atribuye a los contribuyentes de un determinado país, en su acepción clásica, siendo cierto que el principio de capacidad contributiva se aplica en un contexto más amplio relativamente a los propios Estados como "contribuyentes". Pensemos, por ejemplo, en el cálculo de las contribuciones para el Presupuesto comunitario. Es evidente que el propósito de esta presentación se limita al primer aspecto enfocado.

<sup>4</sup> "Impuesto sobre los paraguas (fábula)", *Fiscália*, Revista de la DGCI-Dirección General de Impuestos, p. 61, traducción libre.

Sobre todo actualmente, en esta aldea global en permanente evolución en que vivimos, que vino a dar origen a aquello que podemos denominar “un nuevo ambiente fiscal”, con todos los problemas adicionales en materia de competencia fiscal entre los diversos espacios y derivados de esta gran revolución de nuestros días que es la revolución digital, los desafíos que aparecen ante las administraciones fiscales son enormes, viniendo esta cuestión a ganar especial agudeza, teniendo en consideración, seriamente, nuevas formas de tributación y, consecuentemente, nuevos criterios de comparación de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y la natural reevaluación de este principio.

Fue pues con mucho gusto, tanto como contribuyente como jurista en el tema tributario, que acepté el desafío de venir a hablar hoy sobre la evolución del concepto de capacidad contributiva.

Como es sabido, este es, en particular, un tema sobre el cual se podrá hacer un extenso estudio, aún cuando, no siendo este el propósito de esta comunicación, procuraré sobre todo hacer una pequeña incursión en la evolución histórica de este concepto desde las primeras manifestaciones del poder de tributar hasta nuestros días.

Tal como veremos, es muy difícil establecer reglas uniformes sobre la capacidad contributiva, considerando cambios, desde luego, en función de la propia concepción y estructura de los Estados, por lo que procuraré, en líneas generales, abordar la evolución de esta problemática, siendo cierto que los problemas enunciados se podrán identificar en cualquier jurisdicción, aunque, obviamente, con variantes significativas. Se trata, efectivamente, de problemas comunes de todos nosotros en el contexto de la relación Fisco contribuyente y que, entretanto, deberán ser enfrentados.

## 2. EL CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Las virtudes comúnmente atribuidas a los sistemas fiscales, se resumen generalmente en su capacidad de concretización de justicia, realizando la igualdad horizontal y vertical, en la respectiva eficiencia y en el hecho de ser fácilmente administrables, siendo simultáneamente de gestión fácil y económica para el Estado y suficientemente claras y cómodas para los contribuyentes <sup>5</sup>, aunque les hayan sido atribuidas distintas **valencias** en función de las coordenadas de espacio y tiempo consideradas.

Ya Adam Smith <sup>6</sup>, en 1776, en la Riqueza de las Naciones, enunciaba que la generalidad de los impuestos debería obedecer a cuatro máximas, a saber:

- Justicia – *“Los súbditos de todos los Estados deben contribuir para el mantenimiento del gobierno, en la mayor medida posible, en proporción a las*

---

<sup>5</sup> Véase, para este propósito, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, “A justiça na tributação”, *Nueva Economía en Portugal, Estudios en homenaje a Antonio Manuel Pinto Barbosa*, Universidad Nueva de Lisboa, Facultad de Economía, pp 297 a 304.

<sup>6</sup> *Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Methuen and Co, Ltd, Londres, 1776, (Edición portuguesa por la Fundación Calouste Gulbenkian).

*respectivas capacidades, es decir, en función del beneficio que respectivamente usufructúen bajo la protección del Estado”;*

- Exactitud – “El impuesto que todo individuo esta obligado a pagar debe ser exacto y no arbitrario. El momento de pago, el modo de pago, la cantidad a pagar, todo debe ser claro y simple para el contribuyente y para todas las otras personas”;
- Comodidad – “Todo impuesto debe introducirse en el momento o modo más conveniente para el contribuyente”;
- Economía - “ Todo impuesto debe ser diseñado de forma tal que se saque el mínimo posible del bolsillo de las personas para destinarlo al tesoro público”.

Tal como se encuentran enunciadas estas máximas, vemos que encontramos implícito en ellas la preocupación de cada uno de contribuir con el Estado de conformidad con un parámetro que deberá atender criterios de justicia, atendándose, en forma específica, la capacidad contributiva al igual que la idea del beneficio inherente a la protección que los ciudadanos merecen del Estado. O sea, Adam Smith acoge en forma simultánea los dos principios de repartición de impuestos, el principio del beneficio y el principio de la capacidad contributiva: Los beneficios son vistos en función de la protección recibida del Estado y relacionados al rendimiento, que, a su vez, constituye un índice de la capacidad contributiva. Encontramos todavía implícitas en estas máximas preocupaciones de legalidad, comodidad y eficiencia en los impuestos.

En lo tocante a los principios que un sistema fiscal moderno deberá acoger, es famosa la tarea realizada por el profesor Fritz Neumark <sup>7</sup>, al identificar 18 principios: Generalidad, igualdad, proporcionalidad, redistribución, descentralización, intervención mínima, neutralidad, suficiencia, adaptabilidad, flexibilidad activa, flexibilidad pasiva, fomento del desarrollo, congruencia y sistematización, transparencia, carácter práctico, continuidad, economía y comodidad. De estos principios de tributación, nos interesa sobre todo por su importancia el principio de proporcionalidad, el cual enunciaba que las obligaciones tributarias imputables a cada contribuyente deberían determinarse de acuerdo con la respectiva capacidad contributiva, hecho este que implicaba que, en términos relativos, el **desprecio fiscal** sustentado en las disponibilidades económico-financieras de cada uno representase un gravamen igual para todos los contribuyentes.

En lo que se refiere concretamente a justicia fiscal, se reconoce hoy en día en forma unánime que la misma implica que todos aquellos que se encuentren en las mismas condiciones deben pagar el mismo monto de impuesto (igualdad horizontal), debiendo aquellos que se encuentren en condiciones diferentes pagar montos diversos de impuesto, de forma que la carga tributaria recaiga mas intensamente sobre aquellos que estén en mejores condiciones (igualdad vertical) <sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> *Grundsatz Gerechter und Okonomisch Rationaler Steuerpolitik*, J. C. B., Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1970 (edición española por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994).

<sup>8</sup> Según menciona el Profesor ARTHUR PIGOU, *A Study in Public Finance*, Macmillan & Co. Ltd, Londres, 1928, edición española por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, en la vida real no

Es precisamente en cuanto a este último aspecto que surgen los principios de beneficio y capacidad contributiva, como reglas seculares básicas de la tributación en el contexto de esa delicadísima tarea que siempre fue y será la repartición de los impuestos, teniendo una aplicación variada a lo largo de los tiempos, en consonancia con la realidad económica y social dominante.

De acuerdo con el primer principio, también denominado principio de equivalencia, producto del individualismo del siglo XVIII e íntimamente ligado a la doctrina de los derechos naturales y del contrato social, el beneficio que cada uno recibe de los bienes públicos deberá ser la medida de tributación. Así, según este principio, deberán pagar el mismo impuesto aquellos que reciben la misma utilidad de los bienes públicos, debiendo pagar impuestos diferentes todos aquellos que reciban distinta utilidad de los bienes. O sea, de acuerdo a este criterio, intrínsecamente ligado al ideal de justicia conmutativa, un sistema fiscal será justo si cada ciudadano contribuye con los gastos del Estado de conformidad con el beneficio que extrae de la acción de los poderes públicos<sup>9</sup>.

Como se observa<sup>10</sup>, el principio del beneficio no puede constituir una base general de tributación debido a diversos factores. Desde luego, hay individuos que reciben beneficios de bienes públicos y que no contribuyen con los gastos como debieran, por motivos de naturaleza social, por lo que este principio se torna incompatible con acciones redistributivas, siendo difícilmente compaginable con los sistemas fiscales modernos a quienes competen importantes funciones de distribución del rendimiento y la riqueza; subsiste todavía siempre el eterno problema de la característica de indivisibilidad del consumo (por ejemplo, defensa, seguridad, diplomacia, salud pública), que no permite una definición correcta de las cantidades consumidas por cada uno de los ciudadanos. Por otro lado, una vez conformada la materia recaudable de tal forma que se indica debidamente el beneficio usufructuado por el individuo o el costo en que el Estado incurrió, se debe proceder a efectuar un ajuste de la carga del impuesto al beneficio o costo a través de una estructura y nivel de tasas adecuadas.

Se invoca también contra la aplicabilidad de este principio que el pago de los impuestos, como condición de la existencia y funcionamiento del Estado es, independientemente de la utilidad o del beneficio obtenido, responsabilidad de todos los individuos como ciudadanos.

Es necesario todavía notar que los méritos de este principio se revelan en las situaciones concretas en que es posible aplicar las reglas de mercado en lo referente al financiamiento de bienes y servicios proporcionados por el sector público, la generalidad de situaciones que involucran bienes colectivos divisibles, el caso de los

---

hay nunca dos personas exactamente iguales, debiendo las personas diferentes recibir un tratamiento similar, excepto si difieren en algún aspecto relevante.

<sup>9</sup> Esta tesis fue sistematizada, fundamentalmente, por los doctrinarios que en los siglos XVII y XVIII cuestionaron la concepción clásica de origen natural del Estado, sustituyéndola por teorías de contrato social, entre los cuales sobresalen Hobbes, Giovanni Botero, John Locke Jean Baptiste Say.

<sup>10</sup> Véase para este propósito, entre nosotros, TEIXEIRA RIBEIRO, op cit, p. 299.

impuestos sobre el patrimonio, etc. De hecho, como se observa <sup>11</sup>, “...el establecimiento de una relación directa y bien visible entre el usufructo de un bien o servicio público y la respectiva cobertura financiera es algo que contribuye, decisivamente, a una correcta revelación de las preferencias de los ciudadanos, condición esencial para una afectación de recursos eficiente”.

Deberá además notarse que resalta la progresiva relevancia que la aplicación de este principio tenderá a asumir frente al nuevo ambiente fiscal derivado de la globalización económica, en que el contribuyente por excelencia pasa a ser un prestador de servicios, hablándose, a propósito, de un renacimiento de la fiscalidad contractual <sup>12</sup>.

De acuerdo con el principio de la capacidad contributiva, al cual se atribuyó el epíteto de “bandera ética de la tributación” <sup>13</sup>, la capacidad que cada uno tiene de pagar deberá ser la medida, el patrón ideal de tributación, independientemente del grado de satisfacción que cada uno pueda obtener del usufructo de los bienes y servicios públicos. Así, de conformidad con este principio, deberán pagar el mismo impuesto aquellos que demuestran la misma capacidad de pagar, debiendo pagar impuestos distintos todos aquellos que tengan diferentes capacidades de pago. Así, de conformidad con este principio, el impuesto pasa a ser encarado, *prima facie*, como un deber social y no como un precio.

El origen de la formulación de este principio se remonta al florentino Francesco Guicciardi <sup>14</sup>, que ya a principio del siglo XVI afirmaba que, “*Dado que somos todos ciudadanos de un mismo Estado y que somos todos iguales, solo puede haber verdadera justicia o verdadera igualdad si los impuestos nos devuelven a todos al mismo nivel económico. Es necesario que nos tornemos tan iguales como la razón quiere que seamos*” <sup>15</sup>.

Más tarde, en 1577, en la continuación de la defensa del principio de capacidad contributiva por el filósofo francés Jean Bodin <sup>16</sup>, Guilherme de Taix propone a los

---

<sup>11</sup> Para este propósito e igualmente sobre el principio de capacidad contributiva, véase, entre nosotros, J. ALBANO SANTOS, “Os Sistemas Fiscais: Análise Normativa”, *Ciencia y Técnica Fiscal* n° 388, Octubre-Diciembre de 1997.

<sup>12</sup> Entre nosotros, esta idea fue recientemente defendida por SÉRGIO VASQUES, “A globalização económica e o renascer da fiscalidade contratual”, información presentada en el Coloquio *Os Efeitos da Globalização sobre a Tributação do Rendimento e da Despesa*, organizado por el Centro de Estudios y Apoyo a la Política Tributaria, de la Administración General Tributaria, que ocurrió en Lisboa el 12 y 13 de Julio.

<sup>13</sup> Cf F. WESTON, cit. por FRITZ NEUMARK, op. cit.

<sup>14</sup> Según lo mencionado, específicamente, por MAURICE DUVERGER, *Finances Publiques*, Presses Universitaires de France, Paris, 1975.

<sup>15</sup> *Dialogo del Reggimento di Firenze*, Edición en lengua Inglesa bajo el título *Dialogue on the Government of Florence*, por Alison Brown, en la serie Cambridge Texts in the History of the Political Thought, Cambridge University Press, 1994.

<sup>16</sup> *Les Six Livres de la Republique*, de 1576, Edición de Gérard Mairet, Librairie Générale Française, Paris, 1993.

Estados Generale de Blois un impuesto único, proporcional a las facultades contributivas de cada individuo que substituya todos los impuestos existentes.

La influencia del principio de capacidad contributiva comienza a sentirse con mayor intensidad en el Estado liberal, pasando a operar de forma autónoma en el Estado social, pero es sobre todo en la segunda postguerra, con su consagración a nivel constitucional, que vino a ser cada vez mas analizado por el derecho fiscal como principio aglutinante de la limitación del Estado fiscal contemporáneo.

Actualmente, expresa o tácitamente, independiente o no de otros principios tales como el principio de igualdad, el principio de capacidad contributiva es acogido como un límite material de tributación, como una exigencia de personalización económica del impuesto, encontrándose como tal consagrado de forma directa o indirecta <sup>17</sup>, en la mayoría de los textos constitucionales <sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Tal como menciona, entre nosotros, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Colección Tesis, Almedina, Coimbra, 1998, p. 445, “...para disponer de apoyo constitucional, el principio de capacidad contributiva no carece de un precepto específico y directo en el texto constitucional, originándose el mismo del principio general de igualdad, como principio material a que aquel sirve de tertium comparationis, de los diversos preceptos constitucionales que respetan los impuestos y el sistema fiscal (constitución fiscal) y, también, los (o conjuntamente con los) preceptos relativos a los derechos fundamentales”.

<sup>18</sup> Sobre el principio de capacidad contributiva véanse, entre nosotros, específicamente, ALBERTO XAVIER, *Manual de Derecho Fiscal*, I, Lisboa, 1974, pp 107 y ss, JOSÉ MANUEL CARDOSO DA COSTA, *Curso de Derecho Fiscal*, 2ª edición, Coimbra, 1972, pp. 81 y ss, CARLOS PAMPLONA CORTE REAL, *Nociones de Derecho Fiscal*, I, 1981, pp. 87 y ss, VÍTOR FAVEIRO, op. cit. pp. 192 y ss, SOARES MARTINEZ, *Derecho Fiscal*, 7ª edición, Coimbra, 1993, pp. 105 y ss, ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanzas Públicas y Derecho Financiero*, II, 4ª edición, Coimbra, 1992, pp. 185 y ss, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Principios Básicos de la Reforma Fiscal*, Lisboa, s/edición, pp.33y ss, JOSÉ CASALTA NABAIS, op. cit, pp. 435 y ss, J. ALBANO SANTOS, op. cit, (pp. 46 y ss), TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, *Ciência y Técnica Fiscal* nº 396, Octubre-Diciembre 1999, pp. 7 a 181,( pp. 15 y ss), JOSÉ MANUEL FREITAS DA ROCHA, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva-sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos”, *Ciência y Técnica Fiscal* nº 390, Abril-Junio de 1998, pp.7 a 201, CARLOS ALBERT MARQUES, “A Evolução do Conceito de Justiça na Repartição dos Impostos”, *Ciência e Técnica Fiscal* nº 36, 1961, pp 1393 a 1410, SÉRGIO VASQUES, “A globalização económica e o renascer da fiscalidade contratual”, *información* presentada en el Coloquio *Los Efectos de la Globalización sobre la Tributación del Rendimiento y el Gasto*, organizado por lo Centro de Estudios y Apoyp a la Política Tributaria de la Administración General Tributaria, que ocurrió en Lisboa el 12 y 13 de Julio de 2000.

A nivel de doctrina eextranjera, vease, específicamente, citados por varios autores, F. NEUMARK, *Principios de la Imposición*, Madrid, 1974, DIETER BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen*, Köln, 1983, KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, 3 vols, Köln, 1983, e *Steuerrecht in Theorie und Praxis*, Köln, 1981, ROLF WITTMAN, “Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer freiheitsschonenden Besteuerung”, *Steuer und Wirtschaft*, 1993, nº1, pp. 35 a 46, WALTER LEISNER, “Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivelierung”, *Steuer und Wirtschaft*, 1983, nº 2, pp. 97 a 102, STEFAN BACH, “Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht”, *Steuer und Wirtschaft*, 1991, nº 2, pp. 116 a 135, E. GIARDINA, *La Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, 1961, I. MANZONI, *Il Principio della Capacità Contributiva nell’Ordinamento Costituzionale Italiano*, Torino, 1965, L. BERLIRI, “L’obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria”, *Scritti in Memoria di Antonio Giuffré*, vol. III, Milano, 1967, G. GAFFURI, *L’Attitudine alla*

Tal como refiere el Profesor Sousa Franco <sup>19</sup>, *“El principio de capacidad contributiva o de las facultades contributivas presupone que los contribuyentes son tratados con igualdad y que sus pagos implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que tiene como consecuencia que los contribuyentes con iguales rendimientos o facultades contributivas pagan iguales prestaciones; Y también que los contribuyentes con diferentes rendimientos pagan diferentes prestaciones, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes”*.

En nuestros días, es generalmente aceptado que este principio asume dos vertientes: por un lado, en términos de garantías, se entiende que nadie debe pagar impuestos por debajo de un determinado límite mínimo que revele la ausencia de capacidad contributiva (límite mínimo de existencia) <sup>20</sup> y que la tributación deberá mantenerse a niveles razonables, no asumiendo carácter confiscatorio. Por otro lado, de conformidad con la vertiente solidaria, se entiende que los gastos del Estado social deben ser sustentados por todos aquellos que demuestren capacidad contributiva importante.

Intrínsecamente ligado a los principios de solidaridad e igualdad, el principio de capacidad contributiva, designado a veces indistintamente como principio de capacidad de pago o de capacidad económica <sup>21</sup>, es, como se reconoce ampliamente, un criterio fundamental de justicia en la creación y repartición de los impuestos.

---

*Contribuzione*, Milano, 1969 e *Lezioni di Diritto Tributario*, Padova, 1989, F. MAFFEZZONI, *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, 1970, F. MOSCHETTI, *Il Principio di Capacità Contributiva*, Padova, 1973, F. MOSCHETTI, GIANFRANCO LORENZON, ROBERTO SCHIAVOLIN E LORIS TOSI, CETAM, 1993, G. MARONGIU, “Il Principio di Capacità contributiva nella giurisprudência della Corte Costituzionale”, *DPT*, 1985, PP. 6 E SS, e. DE MITTA, *Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente*, 2ª edi., Milano, 1991 e *Appunti di Diritto Tributario, I – L’Imposta come Istituto Giuridico. I Principi Costituzionale in Materia Tributaria*, Milano, 1970, SAINZ DE BUJANDA, “Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, 1963, pp. 154 e ss (181 e ss), CASADO OLERO, “El contenido constitucional de la capacidad económica”, *REDF*, 34/1982, PALAO TA-BOADA, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Federico de Castro*, vol. II, Madrid, 1976, pp 375 e ss, RODRIGUEZ BEREIJO, *El sistema tributario en la Constitución*, Madrid, 1976.

<sup>19</sup> Op cit., p. 187.

<sup>20</sup> La idea de salvaguardar un mínimo de existencia es antigua. De hecho, tal como nota ALBANO SANTOS, op cit. p. 68, ya en Montesquieu ( *De L’ Esprit des Lois*, 1748, Edição de Laurent Versini, Coleção Folio/Essais, Éditions Gallimar, Paris, 1995), es posible descubrir este principio, que, al atribuirse a un impuesto ateniense menciona que *“...el impuesto era justo, aunque no fuese proporcional; si no seguía la proporción de los bienes, seguía la proporción de las necesidades. Se creía que toda la gente tenía un mínimo de existencia igual; que ese mínimo de existencia no debía ser tributado; que lo útil venía después y debería ser tributado, pero menos que lo supérfluo; que la grandeza del impuesto impedía lo supérfluo”*.

<sup>21</sup> A lo largo de este texto utilizaremos la expresión principio de capacidad contributiva, por imaginarla como la designación mas feliz y, en realidad, mas exacta. Para este propósito y en lo que se atribuye a la diferencia entre capacidad contributiva y capacidad económica, vease específicamente, FRANCESCO MOSCHETTI, GIANFRANCO LORENZON, ROBERTO SCHIAVOLI E LORIS TOSI, op. cit., pp 24 y ss. Como mencionan estos autores, la capacidad contributiva presupone como condición necesaria pero no suficiente la capacidad económica, por lo que no podrá identificarse con esta. Se permitirá específicamente, de conformidad con este principio, la tributación de realidades no económicas, razón por la cual, en el artº 31º nº1 de la Constitución Española, se utilizará la expresión capacidad contributiva en lugar de capacidad económica, de acuerdo con C. A GARCIA QUINTANA y O .ALZAGA VILLAAMIL

Se reconoce, con fundamento en el principio de igualdad, importante expresión del principio de justicia fiscal, que todos deben estar vinculados al pago de impuestos con base a un mismo criterio, no habiendo divergencias en cuanto a la elección del principio de capacidad contributiva para esos efectos.

En este contexto, de acuerdo con el principio de igualdad y como cristalización del principio de justicia tributaria, deberá tenerse en consideración la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que la igualdad horizontal implica que contribuyentes con la misma capacidad contributiva paguen los mismos impuestos y la igualdad vertical que contribuyentes con capacidad diferente paguen impuestos diferentes tanto en términos cualitativos como en términos cuantitativos.

Tal como mencionamos, este principio implica que en términos de sacrificio el efecto producido en quien tenga igual capacidad contributiva sea el mismo, siendo naturalmente diferente en quien tenga distinta capacidad contributiva.

O sea, de acuerdo con este principio la igualdad económica en la imposición fiscal se alcanza cuando son iguales los sacrificios de utilidad que puedan resultar para cada uno de los contribuyentes.

Más sin embargo, si al nivel teórico es pacífica la función genérica de este principio, ya el cumplimiento del respectivo contenido, la definición de las respectivas implicaciones, encuentra el obstáculo de tratarse de un concepto indeterminado, ambiguo o equívoco.

De hecho, tal como se observa <sup>22</sup>, este principio se limita a establecer que se “debe pagar lo que se puede pagar”, sin definir mínimamente él “poder pagar”.

Ahora, el principal problema relacionado con el principio de capacidad contributiva, aquel que ha sido mas discutido en el ámbito de la doctrina, consiste precisamente en la determinación de cual es la justa medida de esta capacidad, de cual es el criterio de comparación, que sea, simultáneamente, capaz de asegurar la satisfacción de los intereses del Estado y de los contribuyentes, garantizando la realización plena de la justicia tributaria en sus diversas vertientes. Las dificultades en este contexto se suscitan, por consiguiente, tanto en la cuantificación de la utilidad obtenida, como en llevar a cabo comparaciones subjetivas de utilidad.

En efecto, los principales problemas en el ámbito práctico se confrontan desde luego cuando se cuestiona cual es la justa medida de capacidad contributiva, cual es el patrón que permite cuantificar este concepto, que, aplicado a situaciones en particular, nos dé la justa medida del impuesto que cada uno deberá pagar. ¿Cuándo es que podemos concluir que los ciudadanos A y B poseen igual capacidad contributiva o cuando es que podemos afirmar que poseen distinta capacidad contributiva?

---

(Dir), *Comentario a las Leyes Políticas-Constitución Española de 1978*, III, anotaciones al artº 31º, p. 306 e GARRIDO FALLA (Dir), *Comentarios a la Constitución*, comentarios al artº 31º, p. 641.

<sup>22</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, op. cit, p 459, citando A . BERLIRI, op. cit. p. 105 y ss y 112 y ss.

La resolución de esta cuestión ha sido alcanzada de forma variada a lo largo de los tiempos, dependiendo la capacidad de pagar impuestos de la valoración de la utilidad de la contribución que cada uno puede dar para las necesidades del poder o del Estado, ya sea en especie, como era habitual al inicio de la historia de los impuestos, o en dinero o en bienes fácilmente convertibles en dinero.

Actualmente, entendiéndose que los impuestos se tratan de prestaciones pecuniarias, la idea base que está implícita en la medida de capacidad contributiva es la de que la capacidad de pagar impuestos dependerá del dinero y de los bienes convertibles en dinero de que cada uno dispone, de sus rendimientos.

Ahora, se reconoce que el principal índice revelador de la capacidad contributiva es el rendimiento. Sin embargo, ¿cual es la concepción de rendimiento a acoger que mejor se compatibiliza con los ideales de justicia?

El financiamiento de las necesidades del Estado, implicando la justa ponderación de los recursos que sean susceptibles de renovación todos los años, determina la necesidad de crear una opción entre la comparación de la capacidad contributiva en función del rendimiento obtenido o del rendimiento consumido, hecho este que implica que se creen opciones sobre la tributación de los salarios, los intereses, las ganancias, la plusvalía, las sucesiones, el ahorro, etc, al igual que los métodos de cuantificación de los rendimientos a él asociados.

La diversidad de las concepciones vigentes en esta materia siempre que exista el impuesto asociado a la idea de poder y, mas tarde, a la entidad Estado, ha variado temporal y geográficamente, siendo particularmente interesante indagar su evolución en esta época de globalización de la economía, hecho este que induce a que cuestionemos la utilización, en este “nuevo ambiente fiscal” que hoy se vive, del concepto de capacidad contributiva.

### **3. El origen de los impuestos y la evolución del concepto de capacidad contributiva**

#### **3.1. Aspectos generales**

La historia del origen de los impuestos es extremadamente explicativa del concepto de capacidad contributiva que le es inherente, implícita o explícitamente, sobre todo a través de los ideales de justicia dominantes a lo largo de los tiempos.

Ahora, conforme constataremos en el curso de la larga historia de los impuestos, la justicia en la tributación solo es exequible en el plano de las ideas, dado que la oportunidad de alcanzarla, bajo las más diversas formas, ha llevado a varias luchas sociales, habiendo sido causante de la caída de algunos imperios desde la Antigüedad, al igual que de crisis gubernamentales y hasta de la caída de Gobiernos en nuestros días.

Tratándose los impuestos de meros medios al servicio de los fines del poder y el Estado, la evolución de estas realidades, consolidando uno de los principales capítulos de la historia de la humanidad, nos viene a demostrar las diversas concepciones dominantes en cuanto al ideal de justicia, a las funciones atribuidas a los impuestos, o mas genéricamente a los tributos, y, obviamente, a la expresión de la capacidad contributiva<sup>23</sup>.

En este contexto, vamos a hablar de la evolución del concepto de capacidad contributiva en la denominada época del tributo, en la cual abarcaremos todo el período anterior al Renacimiento, la época clásica postrenascentista, la época de la Revolución Industrial y la época contemporánea, siendo cierto que todo indica que las líneas que caracterizarán el siglo XXI se diferenciarán de aquellas que caracterizaron el siglo XX.

### **3.2 El impuesto y la capacidad contributiva en la época anterior al Renacimiento – la fase de los tributos**

En la génesis del impuesto tenemos al tributo.

El impuesto, con las características esenciales con que lo conocemos, es una creación del derecho público postrenascentista. Sin embargo, el impuesto es una realidad innata de la vida colectiva anterior a la propia constitución del Estado, encontrándose desde luego asociado a la idea de poder. Como tal, en la época anterior al Renacimiento vamos a encontrar, en la fase primaria de la vida en sociedad, como su antecesor, el tributo, figura distinta, como es sabido<sup>24</sup>, que consolidaba una forma arcaica y no institucionalizada de exigencia legítima de pagos por quienes detentaban el poder, sin la existencia de contraprestaciones.

Podremos, pues, a lo largo de los tiempos, encontrar en la historia de la evolución de los tributos algunas respuestas en cuanto a los fundamentos del poder de tributar y sus límites formales y materiales, teniendo en consideración, marcadamente, los principios fundamentales de la dialéctica que desde siempre se vino a establecer con el poder.

---

<sup>23</sup> Con relación a estas cuestiones vease, entre nosotros, JOÃO RICARDO CATARINO, “Para uma teoria Política do Tributo”, *Cuadernos de Ciencia y Técnica Fiscal*, nº184, Centro de Estudios Fiscales, Lisboa, 1999.

<sup>24</sup> Tal como la doctrina actualmente reconoce, existe una distinción entre tributo e impuesto, que radica fundamentalmente en el hecho de que el impuesto es unilateral, no correspondiéndole ninguna contraprestación y es establecido por ley para todas las situaciones o personas que se encuentren en situación correspondiente al tipo legal de incidencia. Sobre esta materia vease entre nosotros, específicamente, NUNO SÁ GOMES, “Manual de Direito Fiscal”, vol I, *Cuadernos de Ciencia e Técnica Fiscal*, nº168, Ministerio de Finanzas, Lisboa, 1993.

Nótese, sin embargo que, tal como menciona MARCELLO CAETANO, *Historia del Derecho Portugués*, Editorial Verbo, Lisboa, 1981, p. 210, no se debe confundir el concepto actual de tributo con el concepto antiguo de esta realidad, por el cual se indicaban todas las exigencias patrimoniales por parte de los detentores del poder, que incluían, inclusive, el cobro de derechos reales o regalías, los gastos y las sanciones de guerra, las obligaciones de viaje, etc.

Como es sabido, los primeros cuerpos políticos datan del período que antecedió la era cristiana, por allá por inicios del tercer milenio. Un estudio riguroso sobre la evolución de la tributación a lo largo de los tiempos y espacios y de los principios que, explícita o implícitamente, le son inherentes, deberá regresar a ese período, en el que vamos a encontrar, en embrión, las primeras manifestaciones del poder de tributar.

Gran parte de los historiadores alega que los orígenes del impuesto se remontan a los despojos de guerra (tierras y bienes) capturados de los vencidos, cuya función era vista como esencial para la satisfacción de los intereses de los combatientes y como manera de compensar el esfuerzo de guerra de los vencedores<sup>25</sup>.

En este contexto, podremos hablar del tributo asociado a una vertiente de carácter esencialmente punitiva. El vencido contribuía o soportaba los costos de la demanda y el soldado vencedor, por regla, se encontraba exonerado de la obligación del pago de tributos pero sujeto a la prestación del servicio militar.

Encontraremos prácticas semejantes a estas en Egipto, entre los babilonios, el imperio persa o medio persa, los griegos y los asirios, etc.

Pero los tributos no tenían exclusivamente esta función.

De hecho, las obligaciones en esta época se destinaban, además del financiamiento de las necesidades militares, al financiamiento de otras necesidades de las casas reales, recayendo sobre los vencidos y el pueblo. El poder con relación al tributo era ejercido de forma arbitraria, encontrándose desde luego diversos privilegios con relación a ciertas clases, tales como los sacerdotes, los soldados y los miembros de la casa real.

Del análisis de la historia del tributo en los grandes imperios de la Antigüedad, se podrá inferir su respectiva importancia, esencialmente ligado a la estructura de la economía, al nivel de productividad y al flujo de intercambios internos y externos, no obstante los ingresos no fiscales tengan una importancia significativa.

De hecho, los gastos de mantenimiento de la corte, de sus trabajadores, de la administración, del ejército y del poder espiritual, eran financiados en primer lugar a través de los tributos. Otro aspecto relevante a considerar en este período es, tal como se mencionó, la existencia de limitaciones al poder de tributar, unido íntimamente tanto al otorgamiento de privilegios significativos, como a las concesiones de tierras a los soldados y funcionarios.

No vamos a encontrar en esta época una definición del poder de exigir prestaciones no contractuales y el fundamento de la obligación de contribuir. Por el contrario, el poder de exigir tales prestaciones y el fundamento del tributo varían de forma discrecional, de acuerdo con la voluntad y la fuerza de quien detentaba el poder,

---

<sup>25</sup> En este sentido veáse GABRIEL ARDANT, *Histoire de L'Impôt*, Livre I, Fayard, Paris, 1971, pp 77 a 85.

la relación de dependencia de quien pagaba y la costumbre local de cada comunidad en la cual el fenómeno ocurría <sup>26</sup>.

En lo tocante a la capacidad contributiva, suscitándose problemas tanto al nivel de la definición de la base imponible como al nivel de la recaudación del tributo, se optaba generalmente por medir la riqueza a través de las actividades ligadas a la tierra, dada la dificultad de control asociada a las actividades comerciales, practicadas de forma dispersa, y de difícil control, admitiéndose, como es sabido, los pagos en especie <sup>27</sup>.

Las contribuciones eran verificadas normalmente por impuesto por cabeza, por volumen de productos del usufructo de bienes reales o por penalización impuesta a los vencidos en la guerra.

Tal hecho resultaba de las características de la época, en que muchas veces no podemos siquiera hablar de la existencia de una organización, de un sistema sujeto a reglas de derecho o de justicia: los tributos eran exigidos con fundamento en la voluntad del soberano, de la autoridad, del detentor de poder, en la costumbre local, en la acción de los más influyentes.

Conforme se observa <sup>28</sup>, *“... el derecho romano, de aspecto y objetivos predominantemente civilista, se ocupará más del derecho privado que del derecho público y marcadamente de la rama de este derecho que denominamos “derecho tributario”; La penetración del derecho germánico, del derecho visigótico, del derecho árabe, la creación y poderío del derecho canónico, y la generalización de la tendencia para la autonomización local o regionalización a través de las cartas, que fueron, por sí, en la Edad Media, causas más que determinantes de la inexistencia de una disciplina jurídica uniforme, rigurosa y fundamentada en el poder de imponer contribuciones con carácter de generalidad y en la obligación de pagarlas”*.

El profesor De Viti de Marco <sup>29</sup>, argumentando que el fenómeno tributario se debe encuadrar en el contexto de la orientación política general de un dado momento histórico, refiere que el impuesto regresivo correspondió a la época feudal, remitiendo el pago de impuestos al denominado Tercer Estado, compuesto fundamentalmente de los trabajadores de la tierra y la burguesía naciente, y concediendo diversos privilegios

---

<sup>26</sup> Vease, VÍTOR FAVEIRO, op cit. pp 26 e 27.

<sup>27</sup> El documento fiscal egipcio más famoso del reinado de Ramsés V, el Wilbour Papyrus, es bien ilustrativo de aquello que venimos diciendo. En efecto, este documento se trata de un informe en el cual los agentes del rey a quien había sido encomendada la tarea de calcular la tributación de las tierras cultivables de determinada región mencionaban que, para dicho efecto, tuvieron en consideración las medidas de las tierras de cultivo, al igual que la evaluación de las respectivas capacidades productivas, habiéndose excluido los templos, los santuarios o iglesias y los bienes del rey o de su casa real, haciéndose la tributación en especie, variable en función, esencialmente, de la capacidad productiva de la tierra.

<sup>28</sup> Vease, para este propósito, VÍTOR FAVEIRO, op cit p. 29.

<sup>29</sup> *Principi di Economia Finanziaria*, Edizioni Scientifiche Einaudi, Torino, 1934.

e inmunidades personales a las clases más altas. Como se mencionaba<sup>30</sup>, “... la costumbre antigua era que el pueblo contribuyera con sus bienes, la nobleza con su sangre y el clero con sus oraciones”.

### **3.3 El impuesto y la capacidad contributiva en la época clásica**

En la época postrenascentista el impuesto surge ya como una realidad jurídica, encontrándose implícita una disciplina entre el Estado y los ciudadanos en el contexto de la cobertura del gasto público y una preocupación de justicia conmutativa.

El impuesto aparece con una finalidad específica y delimitada, como efecto y realidad resultante del poder de tributar que se encuentra fundamentado en la función de satisfacción de las necesidades colectivas atribuida al Estado, delimitado por la realidad y la dimensión de tales necesidades.

En efecto,<sup>31</sup> *“...el impuesto como institución, con disciplina, orden, fundamentación filosófica y finalidad concreta dentro de la propia estructura del Estado, es fruto del humanismo renacentista, que, comenzando por recrear el derecho, sobre la base del derecho natural, la consideración del hombre, la persona humana, como centro de gravitación, origen y destino de toda cultura y de toda organización política y social dio origen a la formación de un derecho público hasta entonces casi inexistente, destinado a determinar los fundamentos jurídicos del poder político y a establecer la relación, de derecho, entre los gobernantes y gobernados, a manera de suprimir los abusos del poder, legitimar y delimitar la acción del Estado, y hacer eficiente la función que le cabe de disciplinar las relaciones entre los hombres en sociedad”.*

Nace el Estado de Derecho, estamos en plena época del liberalismo, del mercantilismo y de la fisiocracia.

De acuerdo con la filosofía individualista reinante en los siglos XVII y XVIII, el impuesto tenía una función meramente financiera. La tributación era encarada como excepcional, dado que cercenaba los derechos individuales, reduciéndose el ámbito de las necesidades colectivas y de la respectiva satisfacción por parte del Estado<sup>32</sup>.

El impuesto es enfrentado, fundamentalmente, desde la perspectiva de la igualdad individual, la neutralidad y los conceptos de Estado-policía y de Estado-Nación.

De esta filosofía emanan las siguientes consecuencias:

---

<sup>30</sup> Arcebispo de Sens, cit por ALBANO SANTOS, op. cit. nota de rodapé 182, p. 69.

<sup>31</sup> Citando VÍTOR FAVEIRO, op. cit, pp.29 e ss.

<sup>32</sup> Nótese no obstante que la realidad nunca se conformó con la pureza de los principios, por lo que el impuesto no funcionó desde una perspectiva estrictamente financiera, enteramente desligado de los efectos sobre la realidad económica.

- Buena acogida del principio de justicia conmutativa, bajo la forma de impuesto por cabeza, de acuerdo al cual, en el dominio de la tributación personal, el impuesto debería ser igual para todos y al menos proporcional cuando se fundamente en la tributación real de las bases tributarias, no admitiéndose tasas progresivas. Dado que el principal papel confiado al Estado era el de protector del orden y la seguridad de los individuos y una vez que todos los ciudadanos se beneficiaban igualmente de esta acción, los impuestos a pagar por cada uno deberían ser iguales. El no intervencionismo en materia de capacidad contributiva debería, así, conducir a una situación de indiferencia, por lo que la tributación se hacía de acuerdo a un sistema de cuotas, de acuerdo con el cual las reglas de incidencia establecían, en términos objetivos, cuotas de participación individual generalmente expresadas en porcentajes o en **permilagens**, atribuidas a la dimensión o al volumen del objeto o a la calidad de los sujetos. Por otro lado, de acuerdo con esta filosofía no se verificaba la relación costo/beneficio en el ámbito individual, presuponiéndose antes una efectiva retribución o intercambio de valores.

La proporcionalidad de la tributación se vinculaba a los impuestos reales, teniendo como base el rendimiento de bienes de determinada especie o la naturaleza peculiar de ciertos actos o situaciones objetivas;

- Entendimiento de que el impuesto no debería intervenir en el campo económico, de conformidad con el principio de neutralidad por parte del Estado. De acuerdo con este entendimiento, el impuesto debería ser lo más neutral posible con relación a la estructura o a los movimientos económicos, no debiendo interferir en la aplicación de los factores de producción y en los factores determinantes del consumo. El impuesto debería apenas considerarse desde una perspectiva jurídica, no produciendo ningún otro tipo de influencia con relación a aquellos factores;
- Defensa de la idea de que el impuesto acompañaba la soberanía, confinándose a los respectivos límites de espacio <sup>33</sup>.

### **3.4 El impuesto y la capacidad contributiva en la Revolución Industrial**

La enunciación de reglas o principios genéricos relativos a los sistemas fiscales solo surge a partir de la Revolución Industrial, con la decadencia de las tesis mercantilistas.

De hecho, encontraremos en esta época toda una serie de justificaciones para el impuesto, desde la teoría del seguro de orden y tranquilidad individual del contribuyente hasta la teoría del beneficio, al igual que la exposición de otros principios que perduran hasta nuestros días.

---

<sup>33</sup> Es a esta época que se remontan las ideas de que la finalidad exclusiva del Derecho Fiscal es la de obtener el máximo de ingresos para el erario público.

Los problemas sociales provocados por la Revolución Industrial establecieron la función de realización de justicia entre los ciudadanos como una de las funciones más relevantes del Estado, con los reflejos inherentes al dominio de la estructuración de los sistemas fiscales.

En este contexto, el impuesto pasa a asumir nuevas funciones que extrapolan el mero papel de recaudación de ingresos que le fue confiado en la época clásica. Los problemas de repartición prevalecen sobre los problemas de producción.

Así, se atribuye desde luego al impuesto la función de realización de justicia social, reconociéndose la necesidad de defensa de los patrimonios además de la protección de las personas. De acuerdo con este nuevo papel confiado a la fiscalidad, y en lo tocante concretamente a la idea de capacidad contributiva, se paso a entender que la mejor forma de concretización de justicia sería, en el ámbito de la tributación personal, el recurso a tasas progresivas, de forma tal que aquellos que tuviesen mas poder económico pagasen mas proporcionalmente con relación a los pobres.

A la par de la justicia conmutativa que proclamaba la igualdad de tratamiento, aparece la idea de justicia distributiva, fundamentada en la constatación del hecho de que los hombres son iguales como personas en dignidad absoluta, ya no como individuos. Así, de conformidad con la aplicación de este principio en el dominio fiscal, se afirma que el contribuyente rico y el contribuyente pobre deberán merecer tratamientos diferentes.

Por otro lado, se atribuyo al impuesto una acción de naturaleza intervencionista, a manera de fomentar, repartir o compartir las riquezas, en consonancia con las situaciones.

Tal como mencionamos al principio, el origen de la formulación del principio de capacidad contributiva, tal como hoy lo conocemos, se encuentra precisamente ligado a estas ideas que florecen en la época de la Revolución Industrial: La representación del impuesto como un deber de solidaridad, la exigencia de intervención del Estado en el ámbito económico y social, la institución del impuesto progresivo sobre el rendimiento.

### **3.5 El impuesto y la capacidad contributiva en la época contemporánea**

Debemos reconocer forzosamente la dificultad inherente a la caracterización de la época actual, dada su amplitud y a la revolución tecnológica que hoy vivimos y cuyas dimensiones, con los efectos derivados en el ámbito de fiscalidad, todavía no conocemos a plenitud.

Sin embargo, como características generales fundamentales de la fiscalidad, podemos mencionar que en el aspecto individual predominante en el pensamiento del siglo XIX, prevaleció lo social, la idea de la finalidad colectiva, presupuesto, limitación y destino de los derechos e intereses individuales; por otro lado, el concepto de Estado-

Nación dio lugar a una perspectiva universalista de las relaciones de la vida de los Estados y sus ciudadanos que conllevó a la institución de un derecho tributario internacional.

El intervencionismo del Estado viene a caracterizar y condicionar su influencia sobre la estructura económica. En términos económicos, al individuo lo sigue la empresa como elemento fundamental de producción de la riqueza, y a esta la siguen las asociaciones o grupos de empresas tanto en el plano interno como en el plano internacional. Se eliminan los impuestos fraccionarios o cedulares sobre las fuentes de rendimiento, pasándose a una tributación única y personal de los rendimientos de los individuos.

En el ámbito internacional ganan importancia las cuestiones relativas a la armonización o coordinación fiscal, de forma tal que no existan trabas a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, destacándose las materias relativas a la eliminación de la doble tributación, el tratamiento de los precios de transferencia, y, mas recientemente, la sobretributación del factor trabajo, la lucha contra los paraísos fiscales y las prácticas fiscales nocivas, la tributación del comercio electrónico, la tributación de la energía.....

El impuesto deja de ser visto exclusivamente desde la perspectiva financiera para revestir, cada vez mas, finalidades extra-fiscales y en los planos político, social y económico, asumiéndose como un importante instrumento de promoción económica y social y de realización de justicia.

En particular en lo atinente al principio de capacidad contributiva, tal como mencionamos, fue en este principio que en el curso del siglo XX se encontró el criterio dominante de igualdad tributaria, haciéndose del sistema fiscal un instrumento de distribución de riqueza y marginalizándose el principio de beneficio.

De hecho, el centro financiero y político de los sistemas fiscales del siglo XX está constituido por los impuestos personales sobre el rendimiento, de carácter progresivo y fundamentados en el principio de capacidad contributiva.

De ahí que, actualmente, este principio encuentre consagración constitucional o directamente, estando expresamente consignado en cuanto al límite material del Estado al poder de tributar, del cual surgen otros principios que implican una vinculación material del legislador, ya sea indirecta o implícitamente, como es el caso portugués, situación esta en que el legislador constitucional opta por acoger principios clásicos de estructuración del impuesto de los cuales no se podrá dejar de retirar la opción constitucional por la capacidad contributiva <sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Tal como observa JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Derecho Fiscal*, Lex, Lisboa, 1998, p 145, "La singularidad del caso portugués reside precisamente en el hecho de, como en los demás sistemas se parte del principio de capacidad contributiva, para la definición de los principios que implican una vinculación material del legislador, en el caso portugués el legislador constitucional optó por una formulación de principios de estructuración del impuesto de donde no puede dejar de retirarse la opción constitucional por la capacidad contributiva" .

En lo que se refiere a las constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, este principio se encuentra consignado expresamente en las Constituciones española, griega e italiana, al igual que en la Constitución francesa, dado el respectivo preámbulo incluido en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano francesa de 1789.

Así, de conformidad con lo previsto en el no.1 del art. 31º de la Constitución española, se establece que *“Todos contribuirán al gasto público en función de su capacidad económica, a través de un sistema fiscal justo fundamentado en principios de igualdad y progresividad, que no revestirá en caso alguno la naturaleza de una confiscación”*; El art. 53º de la Ley Fundamental italiana establece que *“Todos los individuos deben contribuir al gasto público en proporción a la respectiva capacidad contributiva. El sistema fiscal está orientado por criterios de proporcionalidad”*; el nº 5 del art. 4º de la Constitución griega afirma que *“Los ciudadanos helénicos contribuyen indistintamente a los gravámenes públicos en consonancia con sus respectivas capacidades”*, y el art. 13º de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano prevé que *“Para el mantenimiento de la fuerza pública, al igual que para los gastos de administración, es indispensable una contribución común; esta debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en función de sus facultades”*.

Concretamente en el caso portugués, cuya singularidad, tal como se mencionó, reside en el hecho que el principio de capacidad contributiva se encuentra implícitamente consagrado en la Constitución, este principio se deduce, en cuanto a la tributación de las personas singulares, en el hecho que el legislador, en el nº1 del art. 104º, estipula que el impuesto sobre el rendimiento personal tiende a la disminución de las desigualdades y será único y progresivo, teniendo en cuenta las necesidades y los rendimientos del agregado familiar. Por otro lado, en lo tocante a la tributación de las empresas, el legislador establece, en el nº2 del art. 104º, que se tributa fundamentalmente sobre la base de su utilidad real.

A un nivel mas general, el art. 103º de la Constitución de la República Portuguesa, en su nº1, acoge el principio general de *“repartición justa de los impuestos y la riqueza”*, estableciendo que el sistema fiscal tiende a la satisfacción de las necesidades financieras del Estado y otras entidades públicas. Por otro lado, se afirma

---

En lo tocante a esta cuestión, no podremos dejar de anotar las muy esclarecedoras y expertas conclusiones del Acuerdo del Tribunal Constitucional de 29.04.97, cuyo relator fue el Consejero Monteiro Dinis, que considera inconstitucional la norma del artº 14º, nº2, del Código de Impuesto de Capitales, en la redacción que le fue dada por lo DL nº 197/82, de 21 de Mayo. En el contexto de tales conclusiones, se menciona que la repartición de los impuestos fiscales debe obedecer al principio de igualdad tributaria, fiscal o contributiva, que se concretiza en la generalidad y en la uniformidad de los impuestos, dado que la generalidad del deber de pagar impuestos significa su carácter universal (no discriminatorio), y la uniformidad (igualdad) significa que la repartición de los impuestos por los ciudadanos obedecerá a un criterio idéntico para todos que es el de capacidad contributiva. Como se resalta, la tributación de acuerdo con el principio de capacidad contributiva implicará la existencia y mantenimiento de una efectiva conexión entre la prestación tributaria y el presupuesto económico seleccionado para objeto del imposto.

también que la consagración constitucional de este principio surge de la buena acogida, en el ámbito general, en el art. 13º, del principio general de igualdad de los ciudadanos ante la ley, de lo cual, en el plano de la igualdad fiscal, se podrá derivar la conclusión de que la igualdad fiscal implica una uniformidad en cuanto a los impuestos, en el sentido de que la respectiva repartición debe obedecer a un criterio idéntico para todos aquellos que se configuren como contribuyentes, a saber, el criterio de la capacidad contributiva <sup>35</sup>.

Independientemente de que nos pronunciemos sobre la autonomía o no del principio de capacidad contributiva de otros principios <sup>36</sup>, lo cierto es que, tal como mencionamos, actualmente se reconoce constitucionalmente que es con base en este principio, relativamente a cuya delimitación teórica, en sus trazos esenciales, también existe consenso, que se procede a la selección de los hechos tributarios relevantes en búsqueda de tributación sobre los rendimientos.

De conformidad con este principio deberán ser seleccionadas las realidades que sean susceptibles de demostrar el grado, la intensidad de la capacidad contributiva de los contribuyentes, hecho que suscita variadas cuestiones. Ahora, las varias maneras de encarar estas cuestiones determinan las relaciones tributarias concretas, siendo naturalmente, a su vez, fuertemente influenciadas por estas.

Desde luego, se reconoce que la determinación de la capacidad contributiva implica un límite mínimo, un mínimo de existencia bajo el cual se concluye no existirán condiciones de tributación. Sin embargo, ¿cual deberá ser ese límite?

Actualmente existe un consenso en lo tocante al hecho de que la capacidad contributiva se atribuye básicamente al nivel de bienestar económico que goza el contribuyente, dado que el primero indicador de tal bienestar es el rendimiento, por lo que el índice de comparación de la capacidad recoge la aceptación mas generalizada <sup>37</sup>.

Sin embargo, las opiniones difieren desde luego en cuanto al concepto de rendimiento a retener para tales efectos, dada la inexistencia de una definición única para este propósito. ¿Cuál es la concepción de rendimiento que mejor sirve a los objetivos de justicia dominantes en un determinado Estado?

---

<sup>35</sup> En este sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS, op. cit., pp 435 y ss.

<sup>36</sup> Esta es una cuestión que ha sido discutida por la doctrina, especialmente por la doctrina alemana, específicamente por V. U. H. SCHNEIDER e K. TIPKE, STU W, 1994, pp. 58 e 59 e R. WENDT, *Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordenen?*, p. 713.

<sup>37</sup> Nótese que la escogencia del rendimiento como índice de la capacidad contributiva provocó de inicio algunas dudas y limitaciones por parte de la doctrina, por ejemplo, para Adam Smith y Ricardo, conforme lo dicho por RICHARD MUSGRAVE, *A Brief History of Fiscal Doctrine in Handbook of Public Economic*, vol I, (org. por) Alan Auerbach e Martin Feldsteine, Amsterdam, New York, Oxford, 1985, p 16, deberían excluirse del pago de tributos los salarios y ganancias, a fin de garantizar un mínimo de subsistencia, por lo que apenas debería pagarse tributos sobre las rentas sobre terrenos y el rendimiento utilizado en los consumos de lujo.

La principal polémica a este propósito enfrenta a los defensores de la tributación del rendimiento con aquellos que entienden que se debería optar por la tributación del consumo. Los primeros afirman, fundamentalmente, que no se deberían tributar fracciones de rendimiento destinadas a inversión o ahorro, una vez que, contrariamente a lo que ocurre con el consumo, se tratan de aplicaciones socialmente útiles.

El rendimiento se destina al consumo y al ahorro, destinándose una mayor parte al consumo. Todos los años se renueva el rendimiento obtenido y el rendimiento consumido. Ahora, ¿cuál será preferible frente a una justa evaluación de la capacidad contributiva de cada uno? Dado que no hay una identificación entre el rendimiento consumido y el rendimiento obtenido, existiendo ahorro en ciertos períodos y pérdida de ahorro en otros, parece justificarse la tributación sobre el rendimiento obtenido <sup>38</sup>.

En efecto<sup>39</sup>, *“El hecho, pues, de que el rendimiento no sea todo consumido en vida nos lleva a la conclusión de que, según el principio de capacidad de pago, están en las mismas condiciones, debiendo satisfacer el mismo impuesto, no los individuos que consumen el mismo, y si los individuos que obtienen el mismo rendimiento”*.

Será siempre posible optar, en cualquier caso, por sistemas de tributación mixtos, en los que se utilizan como indicadores de las facultades contributivas el rendimiento, el consumo y la riqueza inmovilizada (patrimonio o capital), por lo que se podrá concluir que este principio tiene por ámbito objetivo los impuestos que inciden sobre el rendimiento obtenido, el rendimiento mantenido o el rendimiento gastado en consumo o en la adquisición de bienes.

Pero importará también tener en consideración el conjunto de bienes escogidos por cada persona, atendiéndose a la proporción entre trabajo y descanso, o entre consumo inmediato y ahorro <sup>40</sup>.

Aumenta también esta cuestión la opción entre rendimiento-producto y rendimiento incrementado, siendo generalmente aceptado que se deberá considerar como rendimiento todo el incremento patrimonial ocurrido en determinado período de tiempo.

Se reconoce igualmente que este principio implica, además, que se tenga en consideración el rendimiento líquido del contribuyente, admitiéndose deducciones al rendimiento bruto de amplitud variable en función de la respectiva naturaleza.

---

<sup>38</sup> R. MUSGRAVE e P. MUSGRAVE, *Public Finance in theory and practice*, (1984), 4ª ed., McGraw-Hill, Nueva York, pp 233 y ss, resaltan que es posible demostrar que el impuesto sobre el rendimiento obtenido no favorece a los contribuyentes que ahorran, que gastan menos en ciertos períodos que ese rendimiento, como el impuesto sobre el rendimiento consumido trata igualmente a todos los contribuyentes.

<sup>39</sup> Citando TEIXEIRA RIBEIRO, op cit p. 302.

<sup>40</sup> Para este propósito vease JULIAN LEGRAND, *Equity and Choice – An Eassay in Economics and Applied Philosophy*, London, 1991, pp 152 y ss y VITO TANZI, *Il Redito Potenziali como Base Imponibile in Teoria ed in Pratica, Per un' Imposta sul Reditto Normale*, MARIO LECCISOTTI (org. por), Bologna, 1990, pp 30 a 49.

Por otro lado, una cuestión ligada intrínsecamente a esta materia consiste en la selección de los métodos de cálculo del impuesto, tales como la estipulación de la posibilidad de recurrir a métodos indirectos de evaluación <sup>41</sup>, donde aumentan cuestiones relevantes, tales como la posibilidad de recurrir a métodos denunciatorios, regímenes simplificados de tributación, la cuestión del acceso a las informaciones bancarias, la tributación de los índices exteriores de riqueza, etc., con toda la gran cantidad de cuestiones comúnmente relacionadas ya sea a un nivel teórico o en un plano práctico.

Es importante también mencionar la problemática ligada a la cuestión de la igualdad vertical. Siendo cierto que individuos con el mismo rendimiento deberán pagar el mismo impuesto, ¿de que forma se determinará que los que tengan mas rendimiento paguen mas, reconociéndose la utilidad decreciente del rendimiento?

La utilidad marginal puede crecer mas o menos en proporción o proporcionalmente al rendimiento. En la primera situación, tendremos un sistema progresivo en caso que la tasa aumente a medida que suba el rendimiento, en la segunda situación, tendremos un sistema regresivo en caso que la tasa disminuya a medida que el rendimiento aumente, y, finalmente, en la última situación, tendremos un sistema proporcional, en caso que la tasa de tributación sea la misma independientemente del rendimiento obtenido.

Actualmente el sistema predominante, aquel que recibe mayor aprobación en cuanto a los ideales de realización de justicia tributaria, es el progresivo, aunque haya quien sustente que los impuestos progresivos socavan el principio de igualdad en el sentido jurídico.

De hecho, entendiéndose que, según la ley de utilidad marginal decreciente, el sacrificio es menor mientras mayor sea la riqueza o el rendimiento de un individuo, se aleja la posibilidad de un sistema fiscal compuesto de impuestos por cabeza de prestación fija, concluyéndose también que un sistema fiscal compuesto fundamentalmente de impuestos indirectos, normalmente regresivos, tampoco corresponde a las exigencias del principio de capacidad contributiva.

Consecuentemente, resta la hipótesis de estructurar los sistemas fiscales sobre impuestos directos de prestación variable, que podrán ser proporcionales o progresivos.

Aunque, tal como se dijo, la progresividad del impuesto reúne consenso, entre los países de la Europa comunitaria solamente las Constituciones española, italiana y portuguesa estipulan que el sistema fiscal o ciertos sectores del sistema se deberán regular sobre la base del criterio de progresividad del impuesto.

---

<sup>41</sup> Sobre esta temática vease, entre nosotros, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, "A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Auto-avaliação e Avaliação Administrativa", *Cuadernos de Ciencia y Técnica Fiscal* nº173, 1995.

Por otro lado, vale la pena notar que actualmente una parte significativa de la doctrina ha buscado demostrar que las ideas de capacidad contributiva y de aplicación de tasas progresivas del impuesto son disociables, recayendo las exigencias principalmente sobre la base del impuesto y la materia cobrable <sup>42</sup>.

Una vez escogida la opción de progresividad del impuesto, será importante también determinar cual es el respectivo grado, hecho que implica, además de meras consideraciones sobre el grado óptimo de justicia fiscal, la ponderación de los efectos económicos de las normas fiscales, al igual que la cuestión de la posibilidad de su aplicación o respectiva puesta en práctica. En último caso, basta estipular un mínimo de existencia para hablar de progresividad del sistema, aunque esta sea de grado mínimo o meramente residual <sup>43</sup>.

Todos estos factores conllevan a que, aunque exista una cierta identificación común, en trazos generales, de las ideas básicas sobre el principio de capacidad contributiva, se puedan detectar en los diversos ordenamientos jurídico fiscales algunas distinciones sensibles.

Pero las cuestiones relativas a la evolución de este principio en la época contemporánea no se resumen a estos problemas de naturaleza práctica de las consecuencias de la aplicación del principio de capacidad contributiva, situándose, por las características del proceso de globalización, al nivel del propio replanteamiento del papel que este principio desempeñará, cada vez mas, en el siglo XXI, hablándose de una crisis de este principio.

De hecho, no podemos ignorar que la fiscalidad de nuestros días tiende a asumir, cada vez mas a un ritmo de mayor intensidad, características implícitas al proceso de circulación no solo de personas, capitales, bienes y servicios, sino también de ideas e información.

La importancia de los impuestos sobre el rendimiento personal disminuyó un poco en todos lados, intensificándose las situaciones de fraude y evasión fiscal, propiciadas, en especial, por la libertad de circulación conjuntamente con los problemas de control de ahí derivados.

---

<sup>42</sup> Para este propósito véase, entre nosotros, SÉRGIO VASQUES, op. cit. p. 4., al mencionar a este propósito que *“La capacidad contributiva no exigirá la progresión del impuesto, esta resulta antes de un principio de justicia social, un principio que es autónomo y distinto. Lo que la capacidad contributiva exigirá en esta materia es que, siempre que el legislador escoja concretizar la justicia social por medio de la progresividad, esta no se haga en términos tan marcados que agoten las propias fuerzas económicas del contribuyente”*.

A su vez, CASALTA NABAIS, op. cit. pp 454 y ss, afirma que el principio jurídico-constitucional de capacidad contributiva reclama impuestos proporcionales y no impuestos progresivos, imputándose la progresividad de algunos o algunos impuestos o también del sistema fiscal, cuando se exija, a otros principios o preceptos constitucionales que, expresa o implícitamente, se pronuncien en ese sentido.

<sup>43</sup> Tal como observa JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, op. cit. *Manual de Derecho Fiscal*, p.146, enviando, para un estudio mas desarrollado de esta cuestión, un análisis de las decisiones del Tribunal Constitucional Alemán efectuado por FABIO MARIN BARNUEVO, *La Protección del Mínimo de Existencia en el Ámbito del IRPF*, Madrid, 1996.

Para hacer frente a estas situaciones se han repensado las formas de tributación, recurriéndose a la creación de nuevas figuras tributarias, como es el caso de la tributación ambiental, como alternativas posibles a la excesiva oneración del trabajo y el capital, se intensifica la lucha contra las prácticas fiscales perjudiciales y el combate a los paraísos fiscales, se instituyen regímenes simplificados de tributación, nuevos cobros mínimos y regímenes de penalidades aplicables, se limita la deducción de los gastos, se intensifica la cooperación entre las administraciones fiscales, se relanza la cuestión de los cambios de información y acceso a informaciones bancarias.....<sup>44</sup> Por otro lado, la importancia de la tributación al consumo es cada vez mayor.

El derribar todas las fronteras a que las empresas y los ciudadanos estaban obligatoriamente confinados, nos hizo vivir, forzosamente, un nuevo ambiente fiscal en el que se repiense cada vez más las reglas fiscales existentes. Este hecho, al igual que las previsiones en lo tocante a la evolución de las realidades política, económica y social, nos lleva a creer que, más probablemente, un nuevo capítulo de la historia de la evolución de los impuestos se abrirá con la revolución digital de nuestros días, solo comparable, en sus efectos, a la Revolución Industrial.....Nos resta pues saber hasta que punto se afectará el principio de capacidad contributiva, tal como fue delineado en los modernos sistemas fiscales del siglo XX!

#### **4. CONCLUSIONES**

El impuesto es, tal como mencionamos, una realidad innata a la vida colectiva, que, inicialmente, bajo la modalidad de tributo, surge asociado al poder mucho antes de la constitución de los Estados.

Ya sea que lo queramos o no el impuesto es inevitable y se fundamenta, desde su apareamiento, en ideales de justicia mutables según las coordenadas de tiempo y espacio. Desde el origen de los impuestos podemos encontrarlos ligados a una cierta concepción de capacidad contributiva, aunque en una primera fase a un nivel indirecto.

De hecho, hecha una incursión histórica a lo largo de los tiempos que nos obliga a remontarnos al período que antecedió la era cristiana, las preocupaciones subyacentes a la simple concepción y lanzamiento de los tributos, o, más tarde, a la estructuración de un sistema fiscal, por muy rudimentario que sea, nos dejan adivinar, de forma implícita, cuáles son las concepciones dominantes sobre la capacidad contributiva, aunque que no concebidas como tal por los detentores del poder.

De esta forma, podremos exponer teorías sobre la evolución de “un concepto de capacidad contributiva”, desde su inexistencia como tal, hasta su apareamiento, en la

---

<sup>44</sup> Sobre estas nuevas tendencias de tributación entre nosotros, y particularmente en lo que se atribuye a la Reforma Fiscal en curso, que refleja las características enunciadas, vease, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Ministério das Finanças, Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Século XXI, Librería Almedina, Coimbra, 1998, y ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Rey de los Libros, Febrero de 1999.

época postrenacentista, después del nacimiento del impuesto y su acogida como principio.

Este concepto evolucionó a través de los tiempos fuertemente interrelacionado a los ideales dominantes de justicia fiscal, profundamente ligada a la justicia social.

De hecho, la historia de su evolución consolida uno de los capítulos más relevantes de la historia de la fiscalidad como fenómeno político y económico, fundamentalmente relacionado a los valores sociales de justicia, el bien común, la utilidad y las necesidades y fines del Estado.

Tal como mencionamos, lo que ocurre, por allá por el siglo XVI, en Italia, es que el concepto de capacidad contributiva vino a asumir las señales de un principio de tributación, que, mas tarde, fue acogido expresa o implícitamente en las constituciones, como un límite material al poder de tributar del Estado.

Elevado a principio constitucional, existe actualmente un amplio consenso en cuanto a su definición en el ámbito teórico, al igual que con relación al hecho de que el rendimiento se asume como su principal índice, dándose diversas cuestiones en el ámbito práctico en lo tocante al alcance de su verdadero sentido e implicaciones.

Sin embargo, en este nuevo ambiente fiscal que se vive recientemente, de globalización económica, donde la simplificación de las operaciones y la movilidad de las personas, servicios, mercancías y los capitales asumen cada vez mayores proporciones, hay que cuestionar el papel que este principio desempeñará.

¿Cuál será el papel que este principio desempeñará en las sociedades actuales, en que además de los tradicionales aspectos negativos que habitualmente apuntan a este principio, se dan otras realidades que merecen otro tipo de respuestas tales como la tributación excesiva del factor trabajo, asumiendo el trabajador que presta servicios cada vez mayor importancia?

Nos imaginamos que, en esta era digital, en un mundo cada vez mas globalizado, este principio verá, naturalmente, su ámbito mas reducido.

De hecho, vivimos en un mundo donde la excesiva tributación del factor trabajo es una nota preocupante, que lleva a los Gobiernos y las instancias internacionales a pensar en nuevas formas de tributación alternativas, tales como la tributación ambiental, a preocuparse por la desarticulación de las actividades económicas nocivas, combatiendo los paraísos fiscales y las prácticas de competencia fiscal perjudicial, tanto a nivel político, como a nivel legislativo y administrativo, y reglamentando los diversos aspectos asociados al comercio electrónico.

Vivimos, en el ámbito fiscal, en un mundo en el que la movilidad de los factores de producción es preocupante, a la cual el crecimiento exponencial de nuevas

tecnologías de comunicación e información imprimió un fuerte sello de incertidumbre e inseguridad.

El nuevo ambiente fiscal resultante de la globalización genera necesariamente nuevas preocupaciones fiscales y nuevas alternativas, asumiéndose, innegablemente, como un gran desafío para las administraciones fiscales.

Los nuevos contribuyentes reivindican, sobre todo, la generalidad del impuesto, su progresividad, no cuestionando ya la respectiva progresividad. Por otro lado, el contribuyente de nuestros días se preocupa por los resultados visibles de la aplicación de los impuestos, con el beneficio que podrá obtener de la aplicación de ingresos públicos como ciudadano de un Estado, por lo que exige una correlación más directa y transparente entre lo que paga y lo que recibe del Estado.

Tal facto, que no se traduce necesariamente en una falla del principio de capacidad contributiva ni de la inherente lógica solidaria, determina la creciente importancia de la aplicación de una lógica contractual, beneficiosa o equivalente.

Se sabe que estos principios no se podrán aplicar a todo el sistema, por lo que nunca podremos tener esta quimera: siempre tendremos especies tributarias para las cuales el impuesto a pagar será estimado de mejor forma recurriendo al concepto de capacidad contributiva y otras especies a las cuales servirá mejor recurrir al principio del beneficio.

La creciente importancia de la lógica del beneficio es especialmente visible en el ámbito de los impuestos especiales sobre el consumo, en la nueva dinámica que se les atribuye, al igual que en el contexto de la tributación ambiental, con las nuevas alternativas de tributación.

No obstante ese hecho, que tiene implícitas innumerable deficiencias que apuntan al principio de capacidad contributiva, consideramos obvio que la solución no pasará por el agotamiento de este principio, sino más bien, por un nuevo equilibrio de estos criterios.