

Notas esenciales acerca de los principios materiales de la tributación en Italia

1. Introducción.

En Italia, en un esquema de enorme complejidad analítica derivada de una interpretación constitucional sistemática, es posible centrar el ideal de justicia tributaria en el principio constitucional de capacidad contributiva, que fundamenta y legitima el tributo en el marco de una relación de Derecho Público entre el Estado y el contribuyente, constituyendo asimismo una garantía para este último. Su contenido es sumamente rico, tiene múltiples derivaciones e ilumina todo el ordenamiento tributario. A continuación se analizarán los aspectos más definidores del principio de capacidad contributiva en el Derecho Italiano, comenzando por su regulación normativa, pasando por su concepto y estructura, para llegar a sus efectos hacia todo el sistema tributario. Los orígenes del principio, anteriores a la consagración constitucional de 1947, se encuentran en los debates de las escuelas causalista (cuyo principal exponente fue Benvenuto Grizzioti) y anticausalista (corriente liderada por Achille Donato Gianinni), que buscaron encuadrar jurídicamente la relación entre el Estado y los contribuyentes, a través de tesis fundamentada en la teoría iusprivatista (semejante a las obligaciones de Derecho Privado) que diferenciaba la simple extorsión o expoliación, del deber de contribuir en el marco de una sociedad civilizada. Dichas teorías nacieron, se desarrollaron y se explican en determinado contexto histórico jurídico, anterior a la vigencia de la Constitución de 1947 y el establecimiento de la Corte Costituzionale, que controla que el legislador tributario se sujete a dicho parámetro sustantivo en su producción normativa. Con todo, los ricos aportes de estas escuelas presentan interés hasta el día de hoy.

2. Estructura normativa.

La Constitución Italiana (= C.Pol. It.), establece el principio de capacidad contributiva como aquel que de modo esencial ilumina el deber de concurrir a los gastos públicos, en su artículo 53: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva./ Il sistema tributario è informato a criteri di progressività” . De acuerdo a dicho precepto, debe existir una aptitud económica de la que nace, para todos, esto es, con carácter general, universal, sin privilegios o discriminaciones , un deber de concurrir a solventar los gastos públicos, graduado por la progresividad. De este modo, todos quienes tengan capacidad económica se encuentran obligados y en razón de tal capacidad. El citado deber se vincula al deber de solidaridad económica y social, consagrada en los artículos 2 y 4 inciso 2º C.Pol.It. que a su vez le otorga sentido al principio de progresividad, complemento del principio de capacidad contributiva. El artículo 2 dice: “La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale” .El artículo 4 expresa: “Ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un’attività o una funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società” . Por otro lado, la exigencia del tributo encuentra fundamentos y limitaciones en la libertad de empresa y la propiedad, y en la función social de esta última, conforme a los artículos 41,2 y 42,2 C.Pol.It. Todas estas normas constitucionales deben encontrar equilibrio en la decisión legislativa o judicial, y no dan espacio a perspectivas unilaterales. El artículo 41 dice: L’iniziativa economica privata è libera./ Non può svolgersi in contrasto con l’utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana./ La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l’attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali”. El artículo 42, por su lado, expresa: “La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati./ La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti./La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d’interesse generale./La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità”. El principio de capacidad contributiva, constituye un principio autónomo de otros, en particular, del principio de igualdad, incorporado en el artículo 3 C.Pol.It., pues el constituyente lo estableció como principio

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

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

Como en todos los casos de interpretación y aplicación de la Constitución, debe considerarse de modo sistemático todos los elementos de dicho cuerpo normativo. Dentro de dicho esquema, hay normas más inmediatas y otras más mediatas, pero no por ello menos relevantes. Principios cercanos al de capacidad contributiva, pero no los únicos, son los de igualdad, solidaridad, propiedad y reserva de ley. Revisemos los vínculos uno a uno. Respecto del principio de igualdad, hoy en día, existe una mayor comprensión acerca de la autonomía que el principio de capacidad contributiva presenta a su respecto. Una interpretación distinta, es decir, que sostuviera que la capacidad contributiva constituye solo una expresión de la igualdad, sería anulatoria o derogatoria del artículo 53 C.Pol. It.. Fuera de otras diferencias, hay una básica que debe destacarse, cual es que mientras el principio de igualdad rige para todo el ordenamiento jurídico, el de capacidad económica rige solo en el ámbito tributario. Además, el primero es más amplio mientras el segundo es más concreto, y se integran por elementos diferentes. Finalmente, la igualdad puede justificar mejor los fines extrafiscales del tributo, que constituyen, por lo demás una atenuación –nunca una derogación–, de la capacidad contributiva. Establecido lo anterior, debe ponerse de relieve que la citada autonomía ha sido discutida, y ha existido una corriente doctrinaria y jurisprudencial que considera el principio de capacidad como especificación de la exigencia de igualdad. Compartiendo esta perspectiva, diversas sentencias constitucionales consideraron a la capacidad contributiva como el parámetro de comparabilidad para evaluar el trato debido (igual o desigual) en un caso concreto. Respecto de

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

Otra corriente doctrinal ha sostenido que el límite a que el legislador debe sujetarse no se agota en el principio de igualdad, y que en materia tributaria existe un principio específico que debe usarse como criterio de distinción, cual es el de capacidad contributiva, a menos que se regule con fines extrafiscales. La jurisprudencia constitucional se abrió a dichas posibilidades, controlando al legislador en razón del principio de igualdad más allá de los casos expresamente prohibidos por la Constitución, incluida la capacidad contributiva, pero entendiendo a la capacidad económica como medida de la igualdad⁰. Otras sentencias, han otorgado un mayor grado de autonomía al principio de capacidad contributiva, considerándolo como presupuesto de la imposición o como idoneidad del sujeto a la obligación impositiva. Por otro lado, hay autores que han vinculado preferentemente al principio de capacidad contributiva con el deber de solidaridad económica y social establecido en el artículo 2º constitucional, por cuanto a diferencia del principio de igualdad en este caso no persigue eliminar diferencias de trato sino limitar la discrecionalidad del legislador en la determinación de los elementos del tributo y precisamente alcanzar un ideal de justicia distributiva. Se vincula al principio de progresividad, como índice del carácter solidario del principio de capacidad contributiva. Por su parte, el principio de progresividad, puede influir sobre el hecho imponible, la base imponible y el tipo impositivo, en cada impuesto. La norma constitucional no exige que todos los impuestos sean progresivos, pues apunta al sistema tributario como uno todo. Con todo, persigue la sujeción de aquellos tributos importantes y más representativos de la capacidad contributiva global de los contribuyentes.

Otro aspecto relevante es el principio de reserva de ley, establecido en el artículo 23 C.Pol.It. “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”. Si bien la elusión y cualquier fórmula que implique que un contribuyente no tribute de acuerdo a su potencia económica constituye una violación del principio de capacidad contributiva e igualdad tributaria y al deber de solidaridad, en la medida en que sea la ley la que otorga espacios para dicha vulneración, hay un problema de inconstitucionalidad de la ley. Ello se debe a que la ley es el modo en que el principio de capacidad

económica se concreta. Puede haber formulas intermedias, como la interpretación conforme la constitución; la creación de clausulas generales antielusivas (que tornen ineficaz la elusión o le otorguen el mismo tratamiento que hechos gravados); etc..

4. Función de la capacidad contributiva.

Hay que hacer notar que la capacidad contributiva, como principio sustantivo o material, juega un doble rol de deber de solidaridad (presupuesto y parámetro de carácter cuantitativo de la exacción tributaria) y de limite garantístico. La capacidad contributiva es soporte o fundamento de cualquier exacción patrimonial exigida por el Estado para concurrir a la cobertura de los gastos públicos. Al respecto la Corte Costituzionale ha indicado que la exacción tributaria debe encontrar justificación en la existencia de un índice concreto revelador de la riqueza, de lo que pueda deducirse razonablemente la idoneidad subjetiva para enfrentar la obligación. Por otro lado, es un límite frente a la potestad tributaria, es decir, limita y condiciona la discrecionalidad legislativa, pudiendo regular los elementos del tributo como más aconseje los fines públicos pero siempre dentro del marco constitucional. En tal sentido, se ha distinguido ente límites cuantitativos y cualitativos. Los límites cuantitativos se encuentran en un piso, cual es el respeto por la exención de un mínimo existencial personal y familiar. Éste no representa un mínimo vital o de supervivencia, sino un quantum necesario para llevar adelante una vida libre y digna, para el contribuyente y su familia, lo de carácter inevitable y necesario que disminuye su capacidad contributiva. El legislador está obligado a respetar dichas limitaciones, sobre todo cuando se avalan en otras normas constitucionales que tutelan determinados bienes en beneficio de las personas. El techo de la imposición (no puede cruzar) viene dado por la no confiscatoriedad del tributo, ya que no se debe agotar la fuente de la riqueza a través de los gravámenes, ni obstaculizar la elección o desenvolvimiento de una actividad económica lícita. Los límites cualitativos se encuentran en la calificación de riqueza susceptible de concurrir a solventar los gastos públicos, la que se determinará de acuerdo a valores constitucionales. El legislador no es libre para determinar su contenido concreto, ya que ello implicaría una interpretación abrogatoria del mandato constitucional. Esto nos conduce a la distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, pues la función

de la capacidad contributiva es la de determinar la idoneidad del sujeto para enfrentar su concurso a los gastos públicos, de acuerdo a los parámetros constitucionales. Ahora, el sistema tributario debe reflejar la potencialidad global del contribuyente, por esto el principio de capacidad contributiva cierra su influencia sobre el sistema tributario en su conjunto. Pero como no existe un índice de riqueza que mida de modo global dicha capacidad, deben usarse varios tributos para recoger, sin lagunas, toda dicha potencialidad. Si ello no sucede, no se cumpliría el mandato establecido en el artículo 53 C.Pol.It. Dicho índices de riqueza estarían constituidos por las rentas, el gasto (o consumo) y el patrimonio, todos estimados en su globalidad; los incrementos de patrimonio por otras causas (sucesiones, donaciones, premios, etc.), los incrementos de valor del patrimonio, una inversión, un acto jurídico valorable, etc.. No se concreta el principio constitucional cuando algunos índices de riqueza escapan tanto de las enumeraciones como de las cláusulas generales establecidas en las leyes; y lo mismo sucede cuando se somete a gravamen hechos que no reflejan capacidades contributivas (este peligro puede estar presente en la tributación con fines extrafiscales). Estas vulneraciones pueden acaecer cuando la ley crea ficciones o presunciones, o simplemente cuando grava hechos que no representan riqueza disponible. También se viola el principio, por regla general, cuando existe un gravamen múltiple sobre una misma expresión de potencialidad económica. Además de influir en el sistema tributario en su conjunto, se debe aplicar el principio respecto de cada tributo en particular, desde una perspectiva sustancial y procedimental. En el aspecto sustancial, el gravamen debe responder a criterios personales, pues cada impuesto en particular debe respetar un mínimo existencial (y no sólo globalmente). En tal sentido, el impuesto indirecto debe discriminar respecto de los consumos esenciales para las personas. En el otro aspecto, se exige que los procedimientos de control y cumplimiento de las concretas obligaciones tributarias se sujeten a este principio, en el sentido de permitir que el contribuyente tribute de acuerdo a su capacidad económica, no más y no menos.

5. Contenido y alcance del principio de capacidad contributiva.

Este principio no constituye una norma programática, y contiene un criterio de justicia preceptivo y vinculante para el ámbito de la tributación. Se ha discutido si es aplicable al sistema tributario en su conjunto, o a cada tributo en particular. Se sostuvo por mucho tiempo que el artículo 53 inciso 1º se refería a

cada tributo; y el artículo 53 inciso 2° (la progresividad) sólo a ciertos casos, pero no en todos. Varios años luego de la consagración constitucional, los estudios de la doctrina concluían que el principio del artículo 53 inciso 1° constitucional implicaba un límite a la carga tributaria aplicable por el legislador al contribuyente, y que en cuanto tal estaba constituido por el resultado de una valoración constitucional (de acuerdo a directrices y valores constitucionales) de la capacidad económica general del sujeto⁴². Por lo indicado, es posible conceptuar el principio de capacidad contributiva como la capacidad económica (superior a un cierto umbral mínimo) considerada idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales⁴³; o la aptitud considerada idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas reconocidas en la Constitución.

El deber de contribuir, como deber de solidaridad y sobre la base de la igualdad material que persigue la Constitución, deriva de la capacidad contributiva y por ello prescinde de cuanto el ciudadano recibe en términos de servicios públicos esenciales, sea cuyo costo sea divisible o indivisible. Moschetti sintetiza el contenido de la capacidad contributiva como sigue: se trata de un principio de justicia tributaria; se distingue de la igualdad tributaria y de los cánones formales de racionalidad, logicidad y coherencia; la capacidad económica del sujeto obligado al tributo se debe considerar como condición necesaria, pero no suficiente; implica el respeto a un mínimo existencial, que exención, y debe ser una capacidad idónea para cumplir la obligación de concurrir a la cobertura de los gastos públicos de acuerdo a los valores constitucionales; frente a iguales potencias económicas, pueden darse diferentes capacidades contributivas, de acuerdo la calificación constitucional que se efectúe de la capacidad económica

6. Características de la capacidad contributiva.

El sistema tributario debe lograr determinar de modo representativo la capacidad contributiva global del contribuyente, lo que el legislador efectúa a través de la fijación de diversos tributos que graven las diferentes representaciones de riqueza. Por ello es importante que el principio se aplique sobre cada tributo y sobre todo el sistema. Del contenido indicado, es posible extraer las características de la capacidad económica como fundamento y límite del gravamen: personal, actual y efectivo. La exigencia de personalización implica que cada uno está obligado a contribuir de acuerdo a su propia e individual capacidad. Ello conduce a la necesidad de medir la

idoneidad de contribuir de cada contribuyente en particular, debiendo excluirse la aplicación de categorías abstractas y generales de “sujetos-tipo”, ya que no existe una capacidad contributiva **gener.** De lo anterior resulta que la capacidad contributiva es la capacidad económica que tiene el contribuyente para poder concurrir a cubrir los gastos público, por sobre los montos necesarios y mínimos para sobrevivir y bajo los niveles en que el tributo pudiera llegar a ser confiscatorio⁵¹. Esto ha sido denominado “idoneidad subjetiva”. Por otro lado, la “idoneidad objetiva” para contribuir exige que se trate de una capacidad actual y efectiva. Que sea actual prohíbe que se imponga gravámenes de modo retroactivo sobre una riqueza pasada. El tributo debe gravar un hecho imponible que refleje una capacidad económica existente en un periodo relacionado en el tiempo, no desvinculado, se requiere una coincidencia temporal entre el momento de la imposición y aquel en que se perfecciona el hecho imponible (devengo), sin producirse desfase temporal sea hacia adelante o hacia atrás, i.e., cuando la ley tributaria grava una riqueza que ya no existe o que aún no existe. Esto se vincula también con las obligaciones a cuenta de futuros impuestos, ya que el principio de capacidad contributiva exige un método racional para calcular sus montos; dar la posibilidad al contribuyente de presentar prueba en contrario acerca de las rentas que se le presumen; y que tengan un efectivo carácter provisional. Que se trate de riqueza efectiva o cierta, exige que se graven las rentas neta y prohíbe que se imponga tributos sobre expresiones de riqueza lejana, ficticia, posible, presumible, supuesta o nominal.

Lo relevante es que este requisito incide tanto en los elementos esenciales y definidores del tributo como en los métodos de estimación y de recaudación. Respecto del primer aspecto, hay que considerar que tanto las presunciones, ficciones, índices, coeficientes, módulos, estimaciones objetivas de la base imponible o, en general, el establecimientos de mecanismos de calculo no basado en datos reales, si bien encuentran su justificación en razones fiscales (evitar la evasión; facilitar la recaudación; descargar trabajo a la administración), deben siempre basarse en índices reveladores de riqueza y fundarse en criterios de racionalidad, verosimilitud, razonabilidad, normalidad de los hechos, etc.. Por otro lado, deben admitir prueba en contrario y dicha prueba debe ser factible de obtenerse y aportarse, no puede limitarse en términos que se haga imposible o muy difícil aportarla.. Estos mecanismos de cálculo del tributo no basados en datos reales, tanto pueden perjudicar a algunos contribuyentes como beneficiar a otros (produciéndose un fenómeno conocido como “condonación impropia”). En ambos casos, se viola la

Constitución. El otro aspecto lo constituye el procedimiento de control de las obligaciones tributarias, ya que puede implicar la aplicación de las presunciones y ficciones con resultados de carga tributaria de un modo distante a la efectiva capacidad contributiva del contribuyente. De ser más gravosa, se produce un evento denominado “sanción impropia”. A su vez, los beneficios tributarios, exenciones y regímenes más favorables que no digan relación a la capacidad contributiva, violan este principio y, por tanto, son inconstitucionales.

7- Extrafiscalidad y capacidad contributiva.

La extrafiscalidad se refiere a los casos en que el tributo se orienta a fines no recaudatorios, es decir, a lograr objetivos de política económica o social. Dicha tributación con fines extrafiscales puede adoptar diversas formas y modalidades a veces difíciles de identificar (exención, exclusión, detracción, imposición sustitutiva, crédito contra el impuesto o deducción como gasto, etc.). Estos fines pueden modular los principios tributarios, pero no pueden violar los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad, solidaridad o igualdad tributaria, en la medida en que se sustenten en otros principios de rango constitucional. Además, deben responder a una exigencia de carácter general, estar sujeta al principio de racionalidad y nunca puede ser arbitraria, y fundamentarse en una expresión de potencia económica. Una ley que establezca beneficios, exenciones o regímenes especiales no puede derogar un principio constitucional. Hay que considerar que nuestro principio puede “cualificar la aptitud económica indicando una capacidad contributiva distinta” frente a iguales expresiones de riqueza. A la inversa, permite que se grave de modo más acentuada las expresiones de potencia económica mayor (el consumo de bienes superfluos) o a actividades que produzcan daño a otros bienes constitucionalmente tutelados (medio ambiente). Moschetti ha sintetizado las condiciones básicas para el uso extrafiscal del tributo: no puede gravarse mediante figuras extrafiscales hechos no indicativos de capacidad contributiva; para legitimar dicha acción, no basta cualquier interés elegido discrecionalmente por el legislador, sino que debe considerarse el principio de capacidad contributiva en una interpretación sistemática con los demás valores, principios y reglas constitucionales; deben ser respetados los principios constitucionales de aquellos que pudieren verse afectados por la medida.

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

En cuanto al objeto del principio de capacidad contributiva, este es múltiple, o referido a diferentes ámbitos. No sólo vincula a los aspectos sustanciales de la exacción tributaria, sino también la aplicación del tributo, y en tal perspectiva, todo el procedimiento de exigencia del tributo, sea en sede administrativa como judicial, como lo ha sostenido la Corte Costituzionale, en orden a que todo el sistema tributario debe ajustarse a principios de justicia tributaria. Ello se debe a que este principio tiene un carácter interpretativo del sistema. De este modo, el control de las obligaciones tributarias, por los mecanismos legales o administrativos o procesales que sean, no debe implicar una alteración de los criterios de reparto de la carga tributaria conforme a los principios constitucionales, en particular, la capacidad contributiva. Esto incluye los mecanismos de declaración y pago; liquidación o determinación de rendimientos; el uso de ficciones o presunciones legales; procedimientos de pago y reembolso de pagos en exceso; transacción sobre obligaciones tributarias; descuentos, renuncia o condonación de obligaciones tributarias; operatoria de cláusulas anti elusivas; mecanismos de responsabilidad de terceros o traslación económica; extensión de la subjetividad pasiva del tributo; establecimiento de medios de prueba y su posibilidad de presentación; duración de los procedimientos; posibilidad de potestad autoanulatoria de actos administrativos ilegítimos; etc.

MATERIAL DE DOCUMENTACION PARA USO INTERNO

EXCLUSIVAMENTE PARA ESTUDIANTES ERASMUS