

Artículos

Las Protecciones Constitucionales y Legales contra las Tribuciones Confiscatorias

Allan R. Brewer-Carías

SUMARIO

- I. INTRODUCCION
- II. LA GARANTIA DE LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO
- III. LA GARANTIA DE LA PROPIEDAD PRIVADA
- IV. LA GARANTIA DE LA IGUALDAD (GENERALIDAD Y JUSTICIA DEL IMPUESTO)
- V. LA GARANTIA DE LA LIBERTAD ECONOMICA
- VI. LA GARANTIA DE LAS LIBERTADES INDIVIDUALES
- VII. CONCLUSION: LA GARANTIA JURISDICCIONAL

INTRODUCCION

Una de las tendencias más importantes del Derecho Tributario contemporáneo es la de constitucionalización de la materia impositiva, en el sentido de que cada vez, con más frecuencia, en las Constituciones, no sólo están establecidos los principios fundamentales del sistema tributario, sino también los límites que tiene el ejercicio de la potestad tributaria en relación a los derechos y garantías de los ciudadanos y de los contribuyentes. En esta forma, el poder tributario del Estado ha adquirido una mayor estabilidad y firmeza, ya que en los textos constitucionales se encuentran establecidas la estructura, la extensión y la limitación de las facultades tributarias de los diferentes entes del Estado. Pero, a la vez, las mismas Constituciones limitan el ejercicio de este poder, garantizando los derechos ciudadanos frente al Estado.

Por supuesto, esta constitucionalización de la materia fiscal tiene como consecuencia fundamental que la infracción de las normas y principios constitucionales de carácter tributario, ya sea por el Legislador o por el Ejecutivo, vicia los actos producidos de inconstitucionalidad, abriéndose de esta manera la posibilidad de que las jurisdicciones competentes puedan anularlos.

En este marco del Derecho Constitucional Tributario fue que se ubicó el tema *IV. E. del XIII Congreso Internacional de Derecho Comparado* celebrado en Montreal en 1990, sobre las "Protecciones Constitucionales y Legales contra las Tribuciones Confiscatorias", cuya Ponencia General nos correspondió presentar, en la cual destacamos la relación fundamental que existe entre el poder tributario del Estado y su ejercicio, y las garantías de los derechos fundamentales de los ciudadanos ¹.

1. Véase el texto de esa ponencia, que se publica aquí en español, con título *Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, en *Académie Internationale de droit comparé, Rapports Généraux XIII Congrès International Montreal* (1990), 1992, págs. 795 a 824. Para la elaboración de dicha ponencia general, recibimos las siguientes ponencias nacionales: H. A. García Belsunce, (Argentina); R. J. Vann, (Australia); D. Roessler, (Austria); J. Blom (Canadá); J. J. Darby, (Estados Unidos); P.-M. Gaudemet, (Francia); Y. Hadari, (Israel); V. Uckmar, (Italia); Ch. J. Langereis, (Países Bajos); M. Gintowt-Jankowicz, (Polonia); R. Mussnug, (República Federal de Alemania); B. W. Har-

El poder tributario del Estado es la facultad o la posibilidad jurídica que éste tiene de exigir impuestos a las personas o respecto de bienes ubicados en su territorio², por lo que el impuesto debe considerarse como una "exacción que el Poder Público efectúa de manera obligatoria y que tiene como objetivo esencial cubrir los gastos públicos y distribuirlos en función de las facultades contributivas de los ciudadanos"³. Ahora bien, si confiscación significa, etimológicamente, el apoderamiento de un bien por el Estado sin compensación o "la transferencia obligatoria de propiedad privada a una propiedad pública sin compensación"⁴, podría concluirse, como lo hizo P.M. Gaudemet, que todo impuesto sería confiscatorio, en el sentido de que tiene como efecto tomar por la fuerza, sin compensación pecuniaria o monetaria, recursos privados en provecho del Estado⁵. En realidad, como lo señala R. Mussnug, "impuestos que puedan cancelarse mediante compensación no tienen sentido"⁶, ya que como lo señala Bogdan "es de la naturaleza misma de los impuestos que no se conceda ninguna compensación directa al contribuyente particular por el monto de los impuestos que ha cancelado"⁷.

Sin embargo, aun cuando no puede existir un impuesto con compensación pecuniaria directa, dado que los fines del sistema tributario son la satisfacción de las necesidades generales, generalmente, y en teoría, como lo observa Darby, "siempre existe alguna compensación, por más amorfa que sea, que beneficia al contribuyente"⁸. Por ello, incluso desde este punto de vista, el problema puede plantearse cuando "un contribuyente individual está pagando en impuestos, mayor cantidad de dinero de lo que recibe, en beneficios, del Gobierno"⁹.

Ahora bien, el tema del Congreso, inserto en el marco del Derecho Constitucional Tributario, estimamos que no podía abordarse desde una perspectiva tan amplia o tan restringida como la que resulta de la relación entre tributación y confiscación, sino que debía más bien enfocarse desde el ángulo de las garantías constitucionales de los contribuyentes frente al poder tributario del Estado, con el objeto de garantizar que todo impuesto se ajuste a las prescripciones constitucionales¹⁰.

En consecuencia, en lo que respecta la Ponencia General, entendimos por tributación confiscatoria toda contribución inconstitucional, que resulta de la violación de las garantías constitucionales de los contribuyentes frente al poder impositivo del Estado, a la legalidad del impuesto, a la propiedad, a la equidad, a la libertad económica así como a las demás libertades públicas individuales.

En este sentido, por supuesto, para que exista una tributación confiscatoria es preciso que haya una Constitución como norma suprema y rígida, en la que no solamente se encuentre regulado el ejercicio del poder tributario del Estado, sino donde también se garanticen los derechos fundamentales de los ciudadanos, entre los cuales están el derecho de propiedad y a la libertad económica. Si estos últimos no están garantizados, como sucedía por ejemplo, en Checoslovaquia, no se podía hablar verdaderamente de "protecciones constitucionales contra las tributaciones confiscatorias"¹¹;

vey, (Reino Unido); M. Bogdan, (Suecia); D. Yersin, (Suiza); J. Nemcová, J. Zemánek, (Checoslovaquia) y N. Valdés, (Uruguay).

2. Fonrouge, *Derecho Financiero*, 2ª ed., vol. 1, Buenos Aires, pág. 279.

3. Gaudemet y Molinier, *Finances publiques*, t. 2, 4ª ed., París, 1988, pág. 92.

4. Darby, *Ponencia nacional norteamericana*, pág. 1. "Confiscar es originalmente hacer pasar un elemento del patrimonio privado al patrimonio del Estado": Gaudemet, *Ponencia Nacional francesa*, págs. 1 y 2.

5. Gaudemet, *idem*.

6. *Ponencia Nacional Alemana* (RFA), págs. 1 y 2.

7. *Ponencia Nacional Sueca*, pág. 4.

8. *Supra*, nota 4 de la pág. 1.

9. *Idem*.

10. De esta manera, "un impuesto considerado inconstitucional por cualquier motivo, es por naturaleza confiscatorio puesto que toma ilegalmente los dineros del contribuyente", *ibid.* pág. 14.

11. Nemcová y Zemánek, *Ponencia Nacional Checoslovaca*, págs. 1-29.

asimismo, tampoco se puede hablar con precisión del tema cuando en el sistema constitucional de un país, no existe una Constitución orgánica, escrita y rígida, como sucede en Israel ¹².

En general, puede afirmarse que en el derecho comparado, aun cuando las Constituciones regulan los fines del poder tributario del Estado y las modalidades de su ejercicio garantizando los derechos fundamentales, las mismas no establecen directamente una prohibición expresa de las tributaciones confiscatorias ¹³. Por ello resulta excepcional el caso de España, cuya Constitución de 1978 establece, como principio general, que el sistema tributario en su conjunto no puede tener un carácter confiscatorio ¹⁴.

Artículo 31.1 Todos los ciudadanos contribuirán con el gasto público según su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de equidad y progresividad, el cual en ningún caso podrá tener un carácter confiscatorio.

Incluso, más preciso en cuanto a la prohibición de impuestos confiscatorios es el texto de la Constitución de Guatemala de 1987, cuyo artículo 243, luego de establecer como principio que “el sistema tributario debe ser justo y equitativo”, agrega que “están prohibidos los impuestos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”.

En todo caso, estén o no expresamente prohibidas las tributaciones confiscatorias, lo cierto es que en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder tributario del Estado, y se garanticen los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico, cuándo un impuesto puede considerarse confiscatorio. Por lo tanto, la dificultad no está tanto en determinar si la tributación confiscatoria debe considerarse o no inconstitucional —que lo es— sino que, como lo señala R. Mussgnug con referencia a Alemania Federal, lo verdaderamente difícil “está exclusivamente en definir lo que es un impuesto confiscatorio, y cómo se lo puede distinguir de un impuesto elevado, pero constitucionalmente inobjetable” ¹⁵. Este límite o frontera no es ni absoluto ni objetivo, y su determinación depende de varios elementos que están vinculados a la tradición política y a la realidad económica y social de un país en un momento dado.

En esta forma, existen países donde las tasas impositivas son muy elevadas, y otros donde se establecen límites precisos. Podría afirmarse, como lo ha hecho P.M. Gaudemet, que “una tributación puede calificarse de confiscatoria cuando lo elevado de su tasa obliga al contribuyente, en virtud de que sus ingresos disponibles no le alcanzan a reducir su patrimonio para cancelarla” ¹⁶. Sin embargo, el estudio del Derecho Comparado demuestra que en esta materia no hay reglas absolutas. A título de ejemplo, en contraste, pueden mencionarse los casos de Suecia y Argentina.

Suecia puede considerarse una sociedad con impuestos extremadamente elevados, lo que ilustra M. Bogdan en su Informe al afirmar que “la carga impositiva total, medida en porcentaje del PNB, por concepto de impuestos y pagos de seguridad social

12. Hadari, *Ponencia Nacional Israelí*, págs. 1-7.

13. Langereis, *Ponencia Nacional Holandesa*, pág. 12; Mussgnug, *supra*, nota 5, pág. 1; Darby, *supra*, nota 3 pág. 16; Bogdan, *supra*, nota 6, págs. 3 y 6.

14. La prohibición del carácter confiscatorio de los tributos ha sido interpretada, no en relación a los impuestos aislados, sino en relación al sistema impositivo en su conjunto. Véase Taboada, “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario” en *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 281 y 319.

15. *Supra*, nota 6, pág. 2.

16. *Supra*, nota 4.

obligatorios, pasaron de un 43,7% en 1975 a cerca del 55% en 1987”¹⁷. Esto lleva a la conclusión de que en los últimos años, Suecia probablemente fue el país con los impuestos más elevados del mundo con relación a su Producto Nacional Bruto¹⁸. Pero además, M. Bogdan afirma, en su Informe, que la protección constitucional contra la tributación exorbitante en Suecia es muy limitada:

En particular, la Constitución no prohíbe impuestos que pudieran alcanzar el 100% de los ingresos. El Estado, sin violar la Constitución, por ejemplo, puede retener prácticamente la totalidad de los ingresos mediante un impuesto sobre la renta; y prácticamente todo el patrimonio a través de un impuesto sobre la riqueza. Los efectos combinados de varios impuestos pueden fácilmente privar al contribuyente de la totalidad de sus ingresos y patrimonio o incluso más¹⁹.

Esta débil protección constitucional frente a la tributación la atribuye M. Bogdan a la orientación política que tiene la propia Constitución sueca, elaborada bajo la influencia del partido político dominante, y que concebía la tributación como uno de los instrumentos para alcanzar sus objetivos políticos. Además, el hecho de que el control de la constitucionalidad de las leyes, el cual es de carácter difuso, sólo se ejerza cuando la inconstitucionalidad es “flagrante” ha llevado a que este control no se produzca casi nunca frente a normas tributarias²⁰.

En el otro extremo, es notable el caso de Argentina, donde también existe un control difuso de la constitucionalidad de las leyes mediante el cual los tribunales y la Corte Suprema de la Nación han establecido una abundante doctrina jurisprudencial en cuanto a los límites del poder tributario y a las tributaciones confiscatorias, sobre la base de las garantías constitucionales, en especial la garantía del derecho de propiedad y la noción de “razonabilidad” aplicada al ejercicio de dicho poder. “El eje alrededor del cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema con respecto a la confiscabilidad de las tributaciones, según Linares Quintana, es la regla que considera que un impuesto es confiscatorio cuando el monto de su tasa sea «irrazonable»”²¹.

En esta forma la Corte Suprema ha señalado que:

El poder tributario debe ejercerse de buena fe y con fines públicos, y los impuestos deben establecerse de conformidad con un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables, que no lleguen a constituir una prohibición o confiscación, debiendo además tener como objetivo el sufragar los gastos administrativos²².

Este concepto de razonabilidad, que ha sido fundamental en el sistema de control judicial de la constitucionalidad de las leyes en Argentina, exige que los órganos del Estado, en todas sus actividades, respeten un cierto límite, más allá del cual se produce la alteración del derecho y la pérdida de su esencia constitucional. Por lo tanto, “lo razonable —según G. Bidart Campos— es lo que se ajusta a la Constitución, no tanto en cuanto a su letra sino a su espíritu; y lo irrazonable es lo que infringe la Constitución, es decir, en fin de cuentas, lo inconstitucional”²³. Sin embargo es claro que el problema de la jurisprudencia ha sido el de determinar cuándo el monto del impuesto resulta irrazonable y confiscatorio; como lo señala H. A. García Belsunce, la Corte Suprema estableció en numerosas decisiones que, por ejemplo, el carácter

17. *Supra*, nota 7, pág. 1.

18. *Idem.*, pág. 2.

19. *Ibid.*, págs. 6 y 7.

20. *Ibid.*, pág. 7.

21. *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional*, 2ª ed., t. 5, Buenos Aires, pág. 313.

22. García Belsunce, *Ponencia Nacional Argentina*, pág. 13.

23. *Derecho Constitucional*, t. 1, Buenos Aires, 1968, pág. 229.

confiscatorio del impuesto inmobiliario se da cuando éste absorbe más de un tercio ($\frac{1}{3}$), es decir, más del 33% del ingreso probable que se pueda obtener del inmueble²⁴. Sin embargo, en la jurisprudencia, no aparece el origen del porcentaje fijado (33%) ni tampoco su racionalidad, lo que ha sido criticado por H. A. García Belsunce señalando que el carácter confiscatorio de un impuesto inmobiliario debe más bien desprenderse de un conjunto de circunstancias de hecho (ubicación de la propiedad, valor comercial, rendimiento real, etc.) que lo vuelven o no razonable, sin que ello surja de la "cifra cabalística" del 33%²⁵. En todo caso, la Corte Suprema también ha fijado un límite para considerar confiscatorios los impuestos de sucesión cuando alcanzan un 33% de la parte de la herencia correspondiente a cada heredero²⁶.

Ahora bien, lo que debe destacarse en relación a los límites entre razonabilidad (constitucionalidad) y arbitrariedad (inconstitucionalidad) en materia impositiva, es que, fuera de la determinación de porcentajes por parte de la jurisprudencia de un país dado para establecer el límite entre uno y otro extremo (lo que, en Alemania, R. Mussgnug considera como propio de las leyes impositivas predemocráticas²⁷), el tema de la confiscatoriedad de la tributación está definitivamente vinculado al respecto o no, por parte del Legislador, de una serie de garantías constitucionales cuya violación sería el origen de la irrazonabilidad de un impuesto y por ende, de su confiscatoriedad. Evidentemente, dichas garantías varían de acuerdo con los países y las épocas; por ello, no tienen carácter absoluto, de manera que si por ejemplo la Constitución de un país no garantiza la propiedad privada ni la libertad económica, como es el citado caso en Checoslovaquia, entonces no puede hablarse de tributaciones confiscatorias.

En cambio, el estudio del Derecho Comparado que hemos efectuado en diversos países con base a Informes que nos fueron enviados demuestra que, por lo general, en las Constituciones se establecen una serie de garantías a los ciudadanos que constituyen un marco de referencia del poder tributario del Estado marcando los límites de la constitucionalidad de su ejercicio. Dichas garantías son, por lo general, la garantía de la legalidad del impuesto, de la propiedad privada, de la igualdad, de la libertad económica y de las libertades individuales. Ellas delimitan el ejercicio del poder tributario del Estado, por lo que cualquier traspaso de los límites establecidos da origen a inconstitucionalidad, que puede ser sometida al control judicial.

A continuación analizaremos estas cinco garantías constitucionales que se configuran como límite a las tributaciones confiscatorias, y concluyendo con referencias a la más importante entre las garantías del Estado de Derecho: el control judicial.

II. LA GARANTIA DE LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO

Frente al poder tributario del Estado, la garantía constitucional más clásica y en nombre de la cual se inició tanto la Revolución norteamericana como la francesa, es la garantía de la legalidad del impuesto. "Ningún impuesto sin representación" fue la declaración de las Colonias norteamericanas ante el *Stamp Act*; y ello también está en la base del rechazo por el *Parlement de Paris* de registrar los decretos tributarios propuestos por Luis XVI, exigiendo que fueran aprobados por los "Estados Generales".

Puede afirmarse que en todas las Constituciones modernas se establece la garantía de la legalidad del impuesto, al exigirse que los impuestos sólo pueden crearse me-

24. *Supra*, nota 22, págs. 13-19; véase Linares Quintana, *El poder impositivo y la libertad individual*, Buenos Aires, 1951, pág. 239.

25. *Supra*, nota 22, págs. 18-19.

26. *Idem*, pág. 22.

27. *Supra*, nota 6, pág. 5.

diante una ley aprobada por los órganos legislativos de representación popular. Es el caso en Alemania, Holanda, Suecia, Suiza²⁸ e incluso en Israel, a pesar de que no exista Constitución escrita en el sentido moderno, siendo la norma la contenida en la "Ley básica de la Economía del Estado" (*Basic Law of the State Economy*)²⁹. Como también lo establece también la Constitución venezolana:

Artículo 224. No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos.

A este fin, en la Constitución se define el concepto de ley como "los actos aprobados por las Cámaras Legislativas (Senado y Diputados) actuando como cuerpos colegisladores"³⁰.

Esta garantía de la legalidad del impuesto es considerada generalmente en los Estados Unidos como el primer límite a la tributación confiscatoria, puesto que, en las democracias parlamentarias, se permite incluso a los contribuyentes ejercer, como electores, la presión necesaria sobre los representantes para la defensa de sus intereses³¹. Tal y como lo estableció el Juez Marshall en el caso *McCulloch vs. Maryland* en 1819: frente al poder tributario del Estado el cual, como se afirma en la misma decisión, "implica el poder de destruir", el pueblo le ha otorgado este poder "confiando en interés del Legislador, en la influencia de los electores o de sus representantes, para protegerse contra su abuso"³².

En todo caso, la garantía de la legalidad del impuesto implica que éste debe ser creado por ley dictada por la representación popular, principio también válido en los sistemas constitucionales donde existe una distribución vertical del poder, como, por ejemplo, en los sistemas federales, y en el caso de los municipios que disponen de poderes tributarios. De conformidad con lo anterior, cualquier impuesto establecido mediante un acto del Ejecutivo o de cualquier autoridad distinta del Legislador (nacional o local) no sólo es inconstitucional, sino fundamentalmente confiscatorio. Debe señalarse que a pesar de que algunos países aceptan en materia impositiva la figura de la delegación legislativa o legislación secundaria, esta delegación no puede llegar a substituir al Legislador, y solamente puede referirse a algunos elementos del tributo para ejecutar las previsiones de la ley³³. En consecuencia, la delegación legislativa y las facultades reglamentarias del Ejecutivo en materia impositiva, por esencia, no pueden nunca llegar a substituirse a la reserva legal establecida en beneficio del Legislador.

Sin embargo, si bien es cierto que la garantía de la legalidad del impuesto constituye la primera de las limitaciones constitucionales a las tributaciones confiscatorias, al exigirse la intervención de los órganos legislativos representativos, el problema que queda por resolver es el de los límites del órgano legislativo en el ejercicio de este poder. En efecto, dado que la Constitución prevé que el Legislador es el único que tiene potestad para crear impuestos, vale preguntarse si, en el ejercicio de este poder tributario, el Legislador también tiene límites constitucionales. En este sentido, en el Derecho Comparado encontramos respuestas variadas.

Ante todo, debe mencionarse la existencia de un límite general a cualquier actividad legislativa que, evidentemente, debe aplicarse igualmente al ejercicio del poder tributario del Estado: se trata de la garantía constitucional de la irretroactividad de

28. *Ibid.*; Langereis, *supra*, nota 13, págs. 1-2; Bogdan, *supra*, nota 7, pág. 3; Yersin, *Ponencia Nacional Suiza* pág. 11.

29. Se reserva la legislación impositiva a la Knesset Hadari, *supra*, nota 12, pág. 2.

30. Art. 162.

31. Darby, *supra*, nota 4, pág. 1.

32. Wheat, 316, 431 (1819) (*idem.* pág. 12).

33. Langereis, *supra*, nota 13; Hadari, *supra*, nota 12, pág. 3.

la ley. Por consiguiente, y esto constituye un principio general, las leyes impositivas no pueden ser retroactivas, porque si lo fueran serían confiscatorias³⁴.

Pero, dejando a salvo este límite general al ejercicio del poder legislativo, queda planteada la interrogante de saber cuáles son los otros límites constitucionales al ejercicio por ley del poder tributario. En este sentido, R. Mussnug, al referirse al caso de Alemania y al comentar el establecimiento constitucional de la garantía de la legalidad del impuesto como restricción formal a la soberanía fiscal del Estado, parece concluir que ese es el único límite al ejercicio del poder tributario del Estado. Por ello, afirma que:

“puesto que el pueblo, representado por un Parlamento electo democráticamente, interviene en la fijación del nivel de tributación, incluso los impuestos más exorbitantes son constitucionalmente legítimos. Por más elevados que estén los impuestos, nunca serán demasiado altos porque se conforman a la opinión de la mayoría”³⁵.

Sin embargo, y esto es generalmente cierto, el ejercicio del poder tributario por parte del Legislador no es ilimitado y las Constituciones establecen, explícita o implícitamente, límites al ejercicio de este poder.

En algunos casos, se trata de limitaciones expresamente establecidas en las Constituciones al fijar el objetivo y los fines del sistema tributario. El artículo 13 de la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* estableció en este sentido que:

“Es indispensable una contribución común, para el mantenimiento de la fuerza pública y de los gastos de la administración, ésta debe ser equitativamente repartida entre todos los ciudadanos de acuerdo con sus facultades”.

De esta norma resulta, como lo señala P.-M. Gaudemet, que “el impuesto no puede crearse por cualquier concepto. No puede tener como fin desposeer al contribuyente como lo hacen las tributaciones confiscatorias. Su necesidad sólo se admite para cubrir los gastos de interés general”³⁶.

En sentido similar, la Constitución de los Estados Unidos de América establece en el artículo 1, sección 8, lo siguiente:

“El Congreso tendrá el poder de crear y recaudar impuestos, tributos, derechos y contribuciones para cancelar las deudas y garantizar la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos; pero todas las contribuciones, derechos, tributos e impuestos serán uniformes en todo el territorio de los Estados Unidos”.

Asimismo, el artículo 223 de la Constitución de Venezuela establece objetivos más o menos precisos al sistema tributario:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo”.

De estas normas resulta que en las Constituciones se describen los objetivos precisos del ejercicio del poder tributario; en consecuencia, cualquier impuesto que no

34. Mussnug, *supra*, nota 6, págs. 12-13. Salvo, por supuesto, en sistemas como el de Israel, donde no se establece la garantía del control judicial de la constitucionalidad al no existir Constitución Hadari, *supra*, nota 12, pág. 5.

35. *Supra*, nota 6, pág. 5.

36. *Supra*, nota 4, pág. 7.

cumpla con los objetivos constitucionales sería confiscatorio. Sería el caso, por ejemplo, de un impuesto que tuviera como fin la destrucción de la economía privada.

De manera implícita, esta misma limitación al ejercicio del poder tributario existe en Alemania, de acuerdo con los llamados objetivos fiscales con los que debe cumplir la tributación. Es decir, como lo señala R. Mussnug al criticar los intentos de establecer límites porcentuales en la carga impositiva: en un Estado democrático, el ingreso fiscal es regulado por el gasto presupuestario en el sentido de que "los gastos estudiados y aceptados por el Parlamento durante el proceso de aprobación del presupuesto pueden y deben ser cubiertos por impuestos lo suficientemente elevados". De allí, concluye que "el vínculo entre la autorización del gasto y la legislación fiscal constituye uno de los grandes logros del derecho constitucional democrático"³⁷. De lo anterior resulta el principio según el cual sería inconstitucional y por lo tanto, confiscatorio, crear impuestos que tuvieran objetivos extrafiscales, como por ejemplo un impuesto que tuviera como fin la socialización de la propiedad. En este sentido, V. Scheumer afirma: "los impuestos se convierten en medidas expropiatorias cuando, más allá del objetivo de recaudación fiscal de ingresos, van hasta la destrucción o extinción de objetos determinados de la propiedad, y consecuentemente, asumen un carácter confiscatorio"³⁸.

Evidentemente, al plantearse la necesidad de objetivos fiscales para la creación de impuestos, necesariamente surge la discusión acerca de la constitucionalidad de los llamados "impuestos intervencionistas", los cuales, más que un objetivo fiscal, apuntan más bien hacia la adecuación de las actividades privadas con lo que, por ejemplo, está establecido en un plan de desarrollo económico y social. La respuesta, en todo caso, dependerá del sistema constitucional concreto. Sin embargo, por lo general, no todo impuesto intervencionista debe verse como confiscatorio, a menos que el mismo destruya el derecho de propiedad o impida el ejercicio de la libertad económica.

En relación a los Estados Unidos, también se plantea el problema de saber si un impuesto se establece o no con el fin de "garantizar la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos". J. J. Darby señala que en primera instancia, esto lo debe determinar el Legislador, ya que como lo han establecido los tribunales, la tributación federal se admite "para alentar o desalentar algunos tipos de actividad"³⁹. Sin embargo, de allí a admitir la célebre frase del Juez Marshall en 1819 de que "el poder tributario implica, sin lugar a dudas, el poder de destruir"⁴⁰ hay un largo trecho. En realidad, tal como lo manifestó la Corte Suprema de los Estados Unidos en 1899, "no sólo es el poder de destruir, sino también el poder de mantener la vida"⁴¹. En consecuencia, la tributación no puede llegar a destruir como tales, ni la propiedad ni la libertad económica.

Otro de los límites al poder tributario que se encuentra contenido en la Constitución de los Estados Unidos es la exigencia de que los impuestos "deben ser uniformes en todos los Estados Unidos"⁴². Esta exigencia que resulta de la forma federal del Estado, fue interpretada en sentido geográfico pues los impuestos federales deben ser aplicados en todos los estados de la Unión⁴³. Sin embargo, aun frente a esta

37. *Supra*, nota 6, págs. 5-9

38. "Gründlagen und Art der Eteignungsentschädigung" en Reinhard-Scheuner, *Verfassungsschutz des Eigentums*. Zwei Abhandlungen JCB Monk (P. Siebeck), Tübingen, 1954, citado por Taboada, *supra*, nota 14, pág. 290.

39. *Supra*, nota 4, pág. 13. Véase Wickard vs. Fillburn, 317 US 111 (1942); Sonzinsky vs. United States, 300 US 506 (1937); United States vs. Sánchez, 340 US 42 (1950); United States vs. Kahringer, 345 US 22 (1953); Zwak vs. United States, 848 F. 2d 1179 (1988).

40. *Supra*, nota 32.

41. Nicol vs. Ames, 173 US 509, 515 (1899); Darby, *supra*, nota 4, p. 6.

42. Art. 1, s. 8, cláusula 1.

43. Darby, *supra*, nota 4, págs. 6, 7.

interpretación tradicional, la Corte Suprema ha aceptado la aplicación de exenciones tributarias en algunos estados de menor desarrollo como Alaska, precisamente con el fin de estimular el desarrollo económico⁴⁴. Además, “la Enmienda XIII (1913) otorgó al Congreso la facultad de crear impuestos sin prorrato entre los estados”, con lo cual la “cláusula de prorrato” se volvió obsoleta y sólo se sigue aplicando en materia de “impuestos sobre bienes raíces y al capital”⁴⁵.

En otros casos, la ausencia de Constitución escrita en el sentido moderno del término, como en Israel, implica que, aun cuando la *Basic Law of the State Economy* establezca la garantía de la legalidad de la tributación al reservar a la *Knesset* la facultad de legislar en materia impositiva, como lo afirma Y. Hadari, “no existen límites al poder de la *Knesset* para sancionar leyes impositivas y determinar tarifas de impuestos. Con respecto a los impuestos, cualquier legislación futura puede imponer nuevos tributos o cambiar los existentes”⁴⁶.

En todo caso, refiriéndonos a los sistemas constitucionales en los cuales existe una Constitución escrita, además de los límites al poder tributario del Estado anteriormente señalados, derivados de los objetivos y finalidades del sistema tributario que establecen las contribuciones, los más importantes límites a dicho poder son aquellos que se originan de la consagración de otras garantías constitucionales de los ciudadanos, y en particular, de la garantía de la propiedad privada, de la igualdad, de la libertad económica y de las garantías individuales. El ejercicio del poder tributario no puede significar la destrucción ni extinción de dichas garantías porque, si así fuera, la tributación sería inconstitucional debido a su carácter confiscatorio.

III. GARANTIA DE LA PROPIEDAD PRIVADA

La más importante limitación constitucional al ejercicio del poder tributario que se aprecia en el derecho comparado, es la garantía de la propiedad privada, en el sentido que el impuesto no puede significar la destrucción de la propiedad, pues si así fuera, sería confiscatorio e inconstitucional. En algunos casos, esta limitación se establece expresamente en la Constitución: por ejemplo, en materia de impuestos, en el caso de Guatemala, donde la Constitución establece que “los impuestos confiscatorios están prohibidos”⁴⁷; en cuanto al sistema tributario en general, en España la Constitución determina que “en ningún caso tendrá carácter confiscatorio”⁴⁸.

En otros casos, la prohibición de las tributaciones confiscatorias se desprende de la prohibición constitucional expresa respecto a la confiscación como forma de extinción de la propiedad, sin compensación. Es el caso de la Constitución de Venezuela, donde se establece que “no se decretarán ni ejecutarán confiscaciones”⁴⁹, salvo en los casos de enriquecimiento ilícito al amparo de la usurpación de poder⁵⁰ o, con relación a los extranjeros, en los casos aceptados por el Derecho Internacional⁵¹. En este caso, por tanto la prohibición expresa de la confiscación implica la prohibición de la tributación confiscatoria.

Debe señalarse que, en otros países como Israel, la confiscación como institución se acepta y se permite en casos de utilidad pública, en los cuales sin embargo

44. *Ptasynski vs. United States*, 550 F. Supp. 549 (Wyo. 1982); 462 US 74 (1983); Darby, *supra*, nota 4, pág. 7.

45. Darby, *idem*.

46. *Supra*, nota 12, pág. 3.

47. Art. 243.

48. Art. 31.1.

49. Art. 102.

50. Art. 250.

51. Art. 102.

52. Hadari, *supra*, nota 12, págs. 3-4.

debe respetarse el derecho al "debito proceso", *due process*⁵². En los Estados Unidos, la confiscación es considerada como un método constitucional excepcional pero permitido, con miras a lograr objetivos públicos, reservada sin embargo a casos que constituyen circunstancias extraordinarias como la guerra, el estado de emergencia nacional, las razones de salubridad, las conflagraciones y cierto tipo crímenes organizados y la rapiña⁵³. Sin embargo, en todos estos casos, la confiscación no puede revestir la forma de una tributación, ya que la garantía constitucional de la propiedad privada la convertiría en inconstitucional.

En la mayoría de los sistemas constitucionales, la limitación a las tributaciones confiscatorias se origina, pura y simplemente, en la garantía constitucional del derecho de propiedad, cuya formulación más clásica puede encontrarse en la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789, a la que el Consejo Constitucional francés ha reconocido valor constitucional en virtud del preámbulo de la Constitución de 1958⁵⁴. En efecto, el artículo 17 de dicha *Declaración* establece que:

Siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede verse privado de ella a menos que lo exija claramente la necesidad pública legalmente comprobada y bajo la condición de una indemnización justa y previa.

De esta forma se deriva la prohibición de las tributaciones confiscatorias igual como sucede en la mayoría de los países en los cuales se garantiza constitucionalmente tanto el derecho de propiedad⁵⁵ como su garantía de extinción sólo mediante una justa compensación mediante la expropiación⁵⁶. En consecuencia, las "expropiaciones disfrazadas" como las llama P.-M. Gaudemet⁵⁷, o las "expropiaciones encubiertas" como las denomina R. Mussnug⁵⁸, que se pretenden llevar a cabo mediante técnicas impositivas, son inconstitucionales ya que les falta, como garantía al derecho de propiedad, el elemento compensatorio requerido para cualquier expropiación (y que resultaría imposible encontrar monetariamente en un impuesto).

En esta forma, sea que esté expresamente establecida o que resulte implícitamente de la Constitución, la garantía de la propiedad privada presupone la inconstitucionalidad de los impuestos confiscatorios. Sin embargo, aquí, de nuevo la cuestión no es el aceptar la inconstitucionalidad de los impuestos confiscatorios, sino el establecer, con precisión, cuándo un impuesto debe considerarse confiscatorio o, según los términos de la jurisprudencia argentina, cuándo un impuesto debe ser considerado "irrazonable" o arbitrario.

En el Derecho Comparado, varias respuestas son posibles dependiendo de cada caso en particular. Sin embargo, puede decirse que existe un principio general: el impuesto debe gravar el ingreso pero no el capital, en el sentido que un impuesto cuando grave el capital, debe ser pagado por el ingreso que éste produce. Esto, en el Derecho francés antiguo, se expresaba con el dicho: "Derechos sobre los frutos son impuestos, derechos sobre los fondos son pillaje"⁵⁹.

53. Darby, *supra*, nota 4, págs. 3-5.

54. Decisión del Consejo Constitucional, de 16 de enero de 1982, *cit.*, en Gaudemet, *supra*, nota 4, pág. 5.

55. García Belsunce, *supra*, nota 22, pág. 11. Conviene señalar que el artículo 17 de la Constitución argentina, además de que consagra el derecho de propiedad, establece que "la confiscación de bienes queda para siempre borrada del Código Penal argentino", párrafo que en sí no se considera aplicable a las tributaciones, Yersin, *supra*, nota 28, págs. 3-5.

56. Langereis *supra*, nota 13, pág. 1; Darby, *supra*, nota 4, pág. 4; Bogdan, *supra*, nota 7, págs. 4-5; Yersin, *supra*, nota 28, pág. 3.

57. *Supra*, nota 4, pág. 4.

58. *Supra*, nota 6, pág. 1.

59. Gaudemet, *supra*, nota 4, pág. 6.

En cambio, si el impuesto tiene una incidencia directa sobre el capital, absorbiendo parte del mismo en un período de tiempo determinado, éste sería confiscatorio, y por tanto, inconstitucional pues socializar* a la economía ⁶⁰.

En Alemania, el principio anterior se formula en el sentido de que los impuestos sobre la propiedad son confiscatorios "si no pueden ser cancelados «del ingreso» sino «de los haberes», agotando el capital en vez de simplemente gravarlo" ⁶¹. En Suiza, la Constitución federal fija una tasa máxima de 0,825 por mil para el impuesto sobre el capital ⁶².

En materia de impuestos inmobiliarios, la jurisprudencia argentina estableció el principio de que si el impuesto supera la tercera parte ($\frac{1}{3}$ o 33%) del ingreso probable del inmueble, debe considerarse confiscatorio e inconstitucional. Aun cuando este porcentaje fue fijado sin fundamento, la jurisprudencia ha sido constante y uniforme en ese sentido ⁶³; incluso admitiendo que el impuesto inmobiliario puede tener objetivos extrafiscales como la solución al déficit habitacional, la penalización de los inmuebles improductivos, y lucha contra los latifundios ⁶⁴.

En cambio, en Suiza, en materia de impuestos sobre bienes raíces, el Tribunal Federal consideró constitucional un impuesto que gravaba con una tasa del 53% el monto del ingreso especulativo proveniente de la venta de inmuebles ⁶⁵. No obstante, en decisiones más recientes, a partir de 1979, se ha insistido en la aplicación de la garantía de la propiedad privada en materia fiscal afirmando que:

La idea básica de la garantía de la institución de la propiedad... prohíbe a la colectividad pública el sustraer a los propietarios su patrimonio privado o algunos de sus elementos mediante una fiscalidad excesiva (por ejemplo el patrimonio inmobiliario). ... La protección de la propiedad obliga así, al Legislador, a conservar la sustancia del patrimonio existente y a mantener la posibilidad de constituir un nuevo capital; y prohíbe al Legislador cuestionar la propiedad como institución jurídica accesible a todas y agotar el patrimonio de manera continua... ⁶⁶.

Igualmente, en Alemania, en materia de impuestos sobre la propiedad, éstos se consideran inconstitucionales si obligan a las personas, más o menos rápidamente, a entregar su propiedad, y se consideran confiscatorios si la tasa impositiva tiene, respecto al ingreso, una incidencia tal que se vuelve insuficiente para pagar el impuesto, incluso cuando se invierta de manera sensata ⁶⁷.

En cuanto a los impuestos sobre las herencias y donaciones, la jurisprudencia argentina, luego de haber considerado confiscatorios los impuestos que gravaban las herencias en un 50%, un 45% y otras tasas, se detuvo en la tarifa del 33% aplicable a la porción de la herencia correspondiente a cada heredero ⁶⁸. En consecuencia, cualquier tarifa superior se ha considerado confiscatoria. En cambio, en Francia, la tasa del impuesto sobre sucesiones puede alcanzar un 60% sin ser considerada confiscatoria, lo que P.-M. Gaudemet considera una falla en el sistema de protección contra los impuestos confiscatorios ⁶⁹. En Alemania, en general, el impuesto sobre las sucesiones, cuya tasa se fija en base a una doble progresión (grado de parentesco entre los he-

60. García Belsunce, *supra*, nota 22, pág. 15.

61. Mussnug, *supra*, nota 6, pág. 2.

62. Yersin, *supra*, nota 28, pág. 4.

63. García Belsunce, *supra*, nota 22, págs. 12-17.

64. *Ibid.*, pág. 16; Tamagno, *El contribuyente*, Buenos Aires, 1953, pág. 49.

65. Yersin, *supra*, nota 28, pág. 5.

66. ATF 1051 a 220 = JT 1981. 1555 y 1556 (*idem.* págs. 5-6 y 13).

67. Mussnug, *supra*, nota 6, pág. 8.

68. García Belsunce, *supra*, nota 22, pág. 21.

69. *Supra*, nota 4, pág. 9.

rederos y el *de cuius*, y el valor de la herencia), puede alcanzar tasas superiores al 50% de la herencia, considerándose que ese nivel de tributación se encuentra en el límite de lo admisible antes de volverse confiscatorio⁷⁰.

En materia de impuesto sobre la renta, y contrariamente a la doctrina establecida para los otros impuestos, la jurisprudencia argentina no se ha pronunciado, pudiendo alcanzar la tarifa hasta un 45%, lo que ha sido criticado por H. A. García Belsunce, quien ha considerado necesario aplicar la misma tarifa del 33% empleada para otros impuestos por la Corte Suprema⁷¹. En Alemania, el impuesto sobre la renta puede llegar hasta el 53% y se considera obsoleta la idea de que la tasa máxima debe situarse en el 50% del ingreso. Incluso, los impuestos sobre los intereses pueden alcanzar el 53% con tal de que no graven el ahorro (capital) en sí mismo. En Holanda, a pesar de que se estima que el impuesto sobre la renta no debe superar el 80% de los enriquecimientos, ninguna disposición constitucional lo prohíbe⁷².

En Suecia, no existe límite constitucional al monto de los impuestos. Sin embargo Bogdan considera que:

Un impuesto sobre la renta (es decir la suma de todos los ingresos) igual o superior al ingreso total, debe considerarse como una medida expropiatoria que no se puede ejecutar sin una compensación. Lo mismo se aplica para un impuesto sobre el patrimonio, igual o superior al patrimonio total del contribuyente, así como para cualquier otro impuesto que no sea inferior a su base⁷³.

En realidad, en esta materia, como lo señala R. Mussgnug, el único límite general que puede establecerse deriva de las demás garantías constitucionales, en el sentido que el impuesto sobre la renta "no puede ser llevado por el Legislador a niveles que priven al contribuyente de los medios necesarios para vivir y comerciar libremente"⁷⁴. En Suiza, en cambio, la Constitución Federal fija las tasas máximas del impuesto federal sobre la renta de las personas físicas en un 11,5%. En materia de impuestos cantonales sobre la riqueza o las grandes fortunas y sus ingresos, el Tribunal Federal suizo no ha estimado que en sí sea confiscatorio, incluso si la carga fiscal sobre la renta pueda llegar al 46,3%. Igualmente, el Tribunal ha considerado que una tributación total del 67,6%, percibida sobre una misma renta inmobiliaria durante tres años consecutivos no era confiscatoria⁷⁵.

Para finalizar, también debe señalarse con respecto al impuesto sobre la plusvalía, que la Corte Suprema argentina consideró confiscatorio un impuesto que absorba la mayor parte del valor de un inmueble gravado por el impuesto, y eventualmente todo ingreso producido durante 36 años, cuando la propiedad sólo se beneficia de las obras públicas concretas (vía pavimentada) a razón del 12% de su valor⁷⁶. En Suiza, al contrario, el Tribunal Federal no consideró confiscatorio un impuesto sobre la plusvalía del 60%, que representaba junto con otros impuestos sobre los beneficios inmobiliarios, un impuesto del 80% de la plusvalía inmobiliaria. Tampoco estimó inconstitucional el hecho de someter a un impuesto sobre plusvalía la parte de una indemnización por expropiación que constituya un beneficio inmobiliario⁷⁷.

70. Mussgnug, *supra*, nota 6, pág. 12.

71. *Supra*, nota 22, págs. 22-25.

72. Mussgnug, *supra*, nota 6, págs. 3 y 9; Langereis, *supra*, nota 13, pág. 3.

73. *Supra* nota 7, pág. 6.

74. Mussgnug, *supra*, nota 6, pág. 2.

75. ATF 1.021 a 220 = JT 1978, 1524, Yersin, *supra*, nota 28, págs. 4, 5 y 13.

76. Fallos 136, 161; García Belsunce, *supra*, nota 22, pág. 30.

77. Yersin, *supra*, nota 28, pág. 6.

IV. LA GARANTIA DE LA IGUALDAD (GENERALIDAD Y JUSTICIA DEL IMPUESTO)

Aparte de la garantía de la propiedad privada, la segunda garantía constitucional que impone límites al ejercicio del poder tributario del Estado, es la garantía de la igualdad, la cual exige que el sistema tributario responda a principios de generalidad y justicia fiscal. En muchos casos, estos principios se establecen en las Constituciones, no sólo de manera general como garantías a los ciudadanos, sino también con relación al sistema tributario. Por ejemplo, la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789, al fijar la contribución común e indispensable para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración, previó que “deban repartirse equitativamente entre todos los ciudadanos según sus facultades”⁷⁸. En el mundo contemporáneo, este principio ha quedado establecido con una mayor precisión. Por ejemplo, la Constitución italiana ha requerido que “el sistema tributario se debe inspirar en el de criterios de progresividad (...)”⁷⁹; la Constitución de Guatemala (1987) ha determinado que “el sistema tributario debe ser justo y equitativo”⁸⁰; la Constitución de España (1978) ha previsto que el sistema tributario sea “justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad”⁸¹, y la Constitución de Venezuela (1961) ha establecido que “el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad (...)”⁸².

No obstante, en la mayoría de las Constituciones estos postulados no se encuentran expresamente consagrados en los textos sino que se desprenden de la garantía general de la igualdad⁸³; por lo que cualquier tributación desigual o discriminatoria es confiscatoria. Como lo señala P.-M. Gaudemet, una tributación que, por naturaleza, desposea al contribuyente del patrimonio que detenta es confiscatoria, porque: “Ella no puede repartirse en partes iguales entre todos los contribuyentes, y llevaría a destruir toda la propiedad en beneficio del Estado. Por este hecho, esa contribución cambiaría la estructura de la sociedad (...)” y desconocería entonces el principio de la igualdad ante las cargas públicas, el cual, en Francia, tiene valor constitucional⁸⁴.

El principio de igualdad y de la generalidad aplicado a la materia fiscal ha llevado incluso, en los Estados Unidos, a la anulación de impuestos estatales con base a la “cláusula de protección igual de la Enmienda XIV”, porque establecían discriminaciones contra no residentes⁸⁵.

Sin embargo, si bien conforme a lo establecido en el principio de la generalidad, todos los ciudadanos deben contribuir sin discriminación a los gastos públicos comunes, la repartición de las cargas que implican tales gastos debe ser igual y conforme a la capacidad económica de los contribuyentes. La igualdad en materia impositiva exige, fundamentalmente, la aplicación de un criterio de justicia que debe satisfacerse mediante el tratamiento desigual de personas que se encuentren en una situación de-

78. Art. 13.

79. Art. 53.

80. Art. 243.

81. Art. 31.1.

82. Art. 223.

83. Yersin, *supra*, nota 28, págs. 9-10; Bogdan, *supra*, nota 7, pág. 5; Hadari *supra* nota 12, pág. 3; García Belsunce *supra*, nota 22, p. 35; Darby, *supra*, nota 4, pág. 12; Mussgnug, *supra*, nota 6, pág. 6.

84. *Supra* nota 4, págs. 7-8.

85. Darby, *supra*, nota 4, pág. 12.

sigual⁸⁶. Por consiguiente, para no ser injusta, la tributación debe adaptarse a la capacidad económica de cada contribuyente.

Puede afirmarse, entonces, que este principio de imposición según la capacidad económica de los contribuyentes es un principio constitucional (explícito o implícito) en el constitucionalismo contemporáneo. Ya hemos señalado algunas Constituciones que lo establecen, como las de Venezuela y España. En otros países, como en Alemania, el principio ha sido establecido por el Tribunal Constitucional Federal, en el sentido de que los ciudadanos deben ser sometidos a impuestos "sólo proporcionalmente a sus medios" o, en otras palabras, "conforme a su capacidad financiera". Por ello, el Tribunal Constitucional Federal ha estimado que la Constitución prohíbe los "impuestos asfixiantes confiscatorios" que "imponen una carga excesiva a los contribuyentes y afectan esencialmente su situación financiera"⁸⁷.

En todo caso, este concepto de capacidad contributiva en sí mismo no permite establecer una clara distinción entre impuestos confiscatorios e impuestos elevados pero no confiscatorios; por esta razón, en Alemania se han desarrollado otros criterios complementarios. R. Mussnug señala los siguientes: ante todo, el principio según el cual los impuestos deben dejar en manos del contribuyente suficientes medios de subsistencia, por eso es que las personas que ganan menos que lo necesario para vivir, deben ser exoneradas del impuesto. Además se señala que el principio de la capacidad contributiva requiere que a toda persona se le debe dejar un ingreso suficiente para asumir el nivel de vida apropiado a su ocupación y a sus ingresos; es que se garantiza mediante el principio de la progresividad⁸⁸. Luego, el principio de la tributación equitativa, en el sentido de que el principio de la capacidad contributiva debe tomar en cuenta las demás cargas que debe asumir o soportar el contribuyente, como por ejemplo, las cargas alimentarias familiares. En este sentido, el Tribunal Constitucional Federal ha adoptado importantes decisiones para proteger a los contribuyentes contra los impuestos que afectan injustamente a la familia. En esta forma, se considera que el carácter confiscatorio del impuesto no deriva de su elevada tarifa, sino de los efectos confiscatorios que puede tener sobre los individuos que deben pagarlo⁸⁹.

Bajo la misma óptica y partiendo del principio constitucional de la igualdad, en Suiza el Tribunal Federal ha establecido los tres principios siguientes en materia de justicia fiscal: la universalidad y la igualdad de la tributación, y la proporcionalidad de la carga fiscal basada en la capacidad económica del contribuyente. El Tribunal Federal, al controlar la constitucionalidad de las disposiciones legales cantonales, ha distinguido dos formas de igualdad: la igualdad horizontal según la cual ciudadanos con capacidad contributiva similar deben soportar impuestos de la misma magnitud; y la igualdad vertical, que consiste en comparar la situación financiera de los contribuyentes modestos con la de los ciudadanos cuya situación financiera es mejor y en fijar las cargas fiscales respectivas de los contribuyentes en función de su capacidad económica⁹⁰. En cuanto a la igualdad horizontal, D. Yersin señala que el Tribunal Federal suizo ha considerado que el principio de igualdad es limitante y restringe de una manera estricta el margen de apreciación del Legislador; por eso es que su jurisprudencia en este campo es amplia y es relativamente extensa la protección de los ciudadanos. En este sentido, los ciudadanos tienen la garantía de que en situacio-

86. Modesto Ogea Martínez-Orozco, "Los preceptos constitucionales en materia tributaria en el Derecho Comparado" en *XIX Semana de estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1972, págs. 388-89.

87. Mussnug, *supra*, nota 6, págs. 2 y 6.

88. *Idem.*, pág. 6.

89. *Ibid.*, pág. 7.

90. Yersin, *supra*, nota 28, pág. 9.

nes similares no son objeto de una tributación confiscatoria con relación a otros contribuyentes⁹¹. En cambio, el control con respecto a la igualdad vertical ha sido más prudente. En ese sentido, el Tribunal Federal suizo ha señalado lo siguiente:

“En cuanto a la progresión, sólo puede verificarse si la regulación adoptada se justifica por motivos objetivos y si no resulta manifiestamente contraria al principio de la universalidad, igualdad y proporcionalidad”⁹².

Debe señalarse también que en Suiza, en cuanto a la aplicación del principio de la progresividad, se han tomado en cuenta los efectos de la inflación ya que, en la mayoría de los cantones, se ha establecido un sistema de indexación de las tarifas de los impuestos, de manera tal que la mayor parte de los contribuyentes no ve aumentar su carga fiscal de manera artificial debido al incremento puramente nominal de sus ingresos o fortuna⁹³.

Por otra parte, con respecto a la aplicación de los principios de justicia fiscal, la posibilidad de proceder a una confiscación impositiva por ser injusta, puede resultar de la acumulación de varios impuestos de manera tal que perjudiquen la capacidad económica del contribuyente. Como lo ha señalado P.-M. Gaudemet:

La carga fiscal puede llegar a ser confiscatoria cuando varios impuestos, que aisladamente no tienen efecto confiscatorio, debido a su acumulación, ejercen ese efecto en el contribuyente⁹⁴.

Con el fin de evitar este efecto confiscatorio de la doble o múltiple tributación, algunas Constituciones, como la de Guatemala, prohíben expresamente “la doble o múltiple tributación interna”⁹⁵. Sin embargo, esto es excepcional; lo usual es que el ejercicio del poder tributario, para evitar la doble o múltiple tributación, tenga limitaciones legales; incluso en el caso de países como Suecia, donde la doble tributación, aun cuando pueda afectar, por ejemplo, la totalidad de los ingresos de un contribuyente, no sea considerada inconstitucional⁹⁶. Sin embargo, es cierto que en la mayoría de los países se han establecido diversas protecciones legales contra la doble o múltiple tributación. Así, en Francia, para evitar que el total del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad sobre la fortuna de un contribuyente determinado adquiriera un carácter confiscatorio, el *Código General de Impuestos* (1989)⁹⁷ determina que este total no puede exceder un 70% del ingreso de este contribuyente. Si dicho porcentaje se superara, el impuesto de solidaridad sobre la fortuna se vería reducido en el monto del excedente comprobado⁹⁸. En esta forma, quien debe proteger a los ciudadanos contra los efectos confiscatorios de la doble tributación es el Legislador, estableciendo un límite porcentual que no puede ser superado; pues de lo contrario las imposiciones adquirirían un carácter confiscatorio.

En todo caso, el asunto de la doble o múltiple tributación se plantea, con características especiales, en los Estados con sistemas federales, donde el poder tributario se distribuye verticalmente de forma tal que los distintos niveles del Poder Público tienen facultades para crear impuestos. Esto trae como consecuencia, que la doble tributación puede aparecer por la creación de impuestos nacionales e impuestos esta-

91. *Idem.*

92. *Ibid.*, pág. 10.

93. *Ibid.*, pág. 7.

94. *Supra*, nota 4, pág. 11.

95. Art. 243.

96. Bogdan. *Supra*, nota, pág. 6.

97. Art. 885y

98. Gaudemet, *supra*, nota 4, pág. 11.

dades, sin que por ello la misma pueda ser considerada en sí misma como confiscatoria⁹⁹. En realidad, la tributación se convierte en confiscatoria en el momento en el cual afecta la capacidad contributiva del ciudadano, y por lo tanto, es injusta.

En Argentina, por ejemplo, el límite establecido por la Corte Suprema para la acumulación de dos o más impuestos respecto de un mismo hecho imponible es por lo general del 33%; porcentaje establecido para determinar el concepto del carácter confiscatorio de la tributación¹⁰⁰. Sin embargo, tratándose de una creación jurisprudencial, la cuestión está en determinar el alcance del control de la constitucionalidad en materia de doble tributación, y determinar cuando dicho alcance supere el límite constitucional, cuál de los impuestos debe ser declarado inconstitucional. En Argentina, no existe la regla de preeminencia de los impuestos nacionales sobre los provinciales ni viceversa; por ello, ante la falta de solución general por parte de la jurisprudencia, se ha pensado que la solución al problema está en limitar cada uno de los impuestos participantes hasta el límite fijado por la jurisprudencia que le da carácter de confiscatorio a cada impuesto¹⁰¹.

En todo caso, el problema de la doble tributación, se plantea igualmente en las relaciones que surgen entre los impuestos nacionales y locales de los municipios como en el caso de Francia¹⁰², y en las relaciones entre los impuestos sancionados por los distintos estados de una Federación, como es el caso en los Estados Unidos, particularmente en materia de impuesto sobre los intercambios entre estados¹⁰³. En este caso, "para pasar el examen constitucional de la cláusula de comercio", estos impuestos deben ser formulados de manera que afecten solamente la porción de ingresos brutos atribuibles a las actividades comerciales interestadales realizadas dentro del estado que fija el impuesto"¹⁰⁴.

V. LA GARANTIA DE LA LIBERTAD ECONOMICA

Además de la garantía de la legalidad del impuesto, de la propiedad, y de la igualdad, la cuarta de las garantías constitucionales que se erige en limitación de las tribuciones confiscatorias, es la garantía de la libertad económica. En efecto, del mismo modo que el ejercicio del poder tributario no puede limitar ni destruir el derecho de propiedad, el ejercicio de ese poder tampoco puede limitar ni impedir la libertad de industria y de comercio, la cual es un derecho que en la mayoría de los países occidentales está garantizado por la Constitución.

En materia fiscal, esta garantía de la libertad económica y de la libre iniciativa privada exige, ante todo, que en el sistema tributario se establezca la manera que se proteja tanto la economía pública como la privada¹⁰⁵. Así lo exige la Constitución de Venezuela cuando establece que el sistema tributario debe buscar "la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población"¹⁰⁶.

Esto supone, concretamente, que los impuestos no pueden establecerse de manera de impedir por ejemplo, el libre desarrollo del comercio en el territorio de un estado. Tal es el caso de Estados Unidos, donde se considera que "la cláusula de comercio hizo de Estados Unidos un mercado común nacional, que prohíbe a los di-

99. García Belsunce, *supra*, nota 22, págs. 32-33.

100. *Idem.*, pág. 34.

101. *Ibid.*, pág. 37.

102. Gaudemet, *supra*, nota 4, págs. 10-11.

103. Darby, *supra*, nota 4, págs. 10, 11 y 15.

104. *Idem.*, págs. 10 y 11.

105. Ver con respecto a Alemania, Taboada, *supra*, nota 14, págs. 295 y 306.

106. Art. 223.

ferentes estados a través de regulaciones o impuestos, establecer barreras que puedan impedir, sin ninguna razón, el libre flujo comercial a todo lo largo del territorio”¹⁰⁷.

Los impuestos tampoco pueden establecerse de forma tal que dificulten excesivamente o hagan imposible el ejercicio de una actividad económica. Tal y como lo expresó refiriéndose a Suiza D. Yersin, “el impuesto debe ser soportable para una empresa que trabaja en condiciones normales, y debe dejarle al propietario un beneficio justo”¹⁰⁸. Por el contrario, si el impuesto no es soportable para una empresa, impidiéndole llevar a cabo su actividad económica, en principio deberá entonces ser considerado como confiscatorio. En este sentido, por ejemplo, la Corte Suprema de Estados Unidos concedió un “mandamiento judicial a una empresa fabricante de aceite de coco, eximiéndola del pago de un impuesto federal a las oleomargarinas, en parte, porque el pago de dicho impuesto podía ser el causante de la extinción de ese negocio”¹⁰⁹.

Por consiguiente, la garantía de la libertad económica como límite al ejercicio del poder tributario del Estado, implica que no pueden existir impuestos cuyo objetivo sea el impedir una actividad económica. Es decir, se consideran confiscatorios aquellos impuestos que impiden el ejercicio de actividades económicas. Es el caso de los tribunales alemanes, que han considerado confiscatorios aquellos impuestos sancionados por el Legislador, no con objetivos fiscales, sino con miras a impedir la actividad pechada mediante la imposición de una carga insostenible, aun cuando no la impida en forma abierta¹¹⁰. En forma similar, el Tribunal Federal suizo resumió su jurisprudencia en la materia señalando que un impuesto debe ser considerado prohibitivo:

a) si, añadido a los gastos de operación, excluye un beneficio adecuado incluso al aplicar los precios que se cobran en esa área; b) si, transferido al comprador, es decir, agregado al precio de venta, impide al comerciante mantener en forma eficaz la competencia con respecto a las demás empresas del ramo con las que se le puede comparar¹¹¹.

En Argentina, se consideran confiscatorios los impuestos a la importación, en aquellos casos en los que no se pueda transferir el impuesto a los consumidores, siendo entonces absorbidos por el contribuyente, afectando así el capital empleado para la importación o para la elaboración del producto, o una parte substancial del ingreso que se debía obtener por la enajenación ulterior de dicho capital¹¹².

Aun cuando la garantía de la libertad económica presupone la prohibición de impuestos prohibitivos, por ser confiscatorios, esta garantía no puede impedir que en el momento de fijar ciertos impuestos, además de objetivos fiscales, tengan como objetivo el instrumentar políticas públicas para disuadir la realización de actividades económicas en áreas o sectores determinados. Por ejemplo, en los Estados Unidos, como lo indica J. J. Darby, “los Tribunales han exonerado impedimentos constitu-

107. Darby, *supra*, nota 4 en la pág. 10.

108. *Supra*, nota 28, págs. 7 y 8.

109. *Miller c. Standard Nut Margarine Co.* 284 US. 498, 510 (1932), Darby, *supra*, nota 4 pág. 15.

110. *Musgnug, supra*, nota 6 págs. 9-10.

111. AFT 87, 132 (Yersin, *supra*, nota 28, págs. 9 y 15).

112. García Belsunce, *supra*, nota 22 pág. 28. Al referirse a esos impuestos, este autor señala que “no se le puede negar al Estado la facultad de crear impuestos al consumo con objetivos extrafiscales, prohibitivos o disuasivos, a través de impuestos tendientes a lograr ese efecto. En esta hipótesis, sólo se puede alegar el carácter confiscatorio del impuesto en aquellos casos en los que el importador adquiere una mercancía con una carta de crédito irrevocable o ha vendido el producto elaborado si éste es de origen nacional, ya que sólo en esos casos existen derechos subjetivos privados protegidos por garantías constitucionales, cuando los cuales serían lesionados por un impuesto confiscatorio sobre el capital o sobre el ingreso, según el caso (*ibid.*).

cionales al uso extensivo por parte del Congreso del poder de regulación comercial e impositivo para normar y eliminar una amplia variedad de actividades nacionales y locales”¹¹³. En Alemania, el Tribunal Constitucional Federal, en diferentes casos, estableció el mismo principio de constitucionalidad de los impuestos disuasivos a las actividades económicas. En primer lugar, con respecto al impuesto a las máquinas de juego, el cual fue impugnado porque se consideró que había obligado a los propietarios de las máquinas a abandonar esa actividad, el Tribunal Constitucional Federal consideró que dicho impuesto sólo había disminuido drásticamente las ganancias de los propietarios, pero que no había eliminado su actividad¹¹⁴. En segundo lugar, en relación al caso del impuesto a las empresas de transporte terrestre de larga distancia, establecido con miras a descongestionar las carreteras y abrir nuevos mercados al ferrocarril, el Tribunal Constitucional estimó que el mismo no había tenido como consecuencia la disminución de la actividad de las empresas, sino que sólo se había producido un cambio en la manera de llevar el negocio¹¹⁵. En el mismo sentido, como lo observa R. Mussgnug:

Es inobjetable, por ejemplo, que el precio para el consumo de tabaco y bebidas alcohólicas aumente en forma significativa a través de impuestos especiales por razones de política de salud. La Constitución también permite que el hecho de tener perros sea costoso a través del impuesto al perro, y el tener más de un perro se vuelve un lujo casi inaccesible. El impuesto al perro no tiene como único objetivo aumentar los ingresos, y el Legislador puede emplearlo, además, para evitar que haya un número muy elevado de perros en las ciudades¹¹⁶.

En todo caso, esta posibilidad que tiene el Estado de emplear su poder tributario con fines parafiscales, para disuadir o dificultar el ejercicio de ciertas actividades, no implica necesariamente que se estén restringiendo las demás libertades constitucionales. Esa es la razón por la cual el ejercicio del poder tributario del Estado se ve también limitado por la garantía constitucional de las libertades individuales.

VI. LA GARANTIA DE LAS LIBERTADES INDIVIDUALES

En efecto, el ejercicio del poder tributario no sólo no puede conducir a la extinción de la propiedad, o a impedir el ejercicio de la libertad económica, sino que tampoco puede ser concebido como una limitación o una restricción a las demás libertades individuales garantizadas constitucionalmente. Por ejemplo, a través de la tributación no se puede limitar la libertad de prensa, la libertad religiosa o la libertad de contraer matrimonio.

Por lo que respecta a la libertad de prensa, en Alemania, según R. Mussgnug, “aplicar un impuesto a los periódicos es impensable ya que ello afectaría la libertad de prensa e información”¹¹⁷. En este mismo sentido, pero en el caso de los Estados Unidos, J. J. Darby indica que “la Primera Enmienda garantiza la libertad de prensa. Aun cuando la prensa está sujeta, al igual que cualquier otro negocio, a una tributación no discriminatoria, en ningún caso se podía imponer a la misma una tributación que pueda llevar a la eliminación de opiniones que pudieran ser las mismas

113. Darby, *supra*, nota 4, pág. 13.

114. BV erf GE 31, pág. 8 y ss. Mussgnug, *supra*, nota 6, pág. 10.

115. BV erf GE 16 pág. 147 y ss. (*idem.*).

116. *Ibid.*, pág. 11.

117. *Ibid.*

objetadas por parte del Gobierno”¹¹⁸. Sin duda, estos mismos criterios existen en aquellos países en los cuales las Constituciones garantizan la libertad de prensa.

Los mismos principios se aplican en el caso de la libertad religiosa. Según R. Mussnug, en Alemania, “la tributación de los servicios religiosos constituiría un impedimento inconstitucional a la libertad de religión”¹¹⁹. Sobre este mismo tema y referente a Estados Unidos, J. J. Darby señala lo siguiente:

“La Primera Enmienda también se refiere a la libertad religiosa. Consagra una garantía de religión dividida en dos áreas: 1) la cláusula de Establecimiento, que prohíbe una Iglesia oficial, y que en criterio de algunos constituye un muro de separación entre la Iglesia y el Estado; y, 2) la cláusula del Libre Ejercicio, que prohíbe la interferencia por parte del Gobierno en asuntos religiosos. Un impuesto no discriminatorio sobre la propiedad perteneciente a instituciones religiosas, no viola la Primera Enmienda (*Gibbons vs. District of Columbia*, 116 U.S. 404 [1885]), así como tampoco lo hace una exención de impuestos estatales locales sobre los bienes raíces que se emplean exclusivamente con fines religiosos (*Waltz vs. Tax Commission*, 397 U.S. 664 [1970])”¹²⁰.

De cualquier modo, J.J. Darby observa que los problemas se plantean cuando el impuesto afecta, no el simple hecho de llevar a cabo un servicio religioso, sino una actividad que el grupo religioso considere como parte integrante de su ministerio¹²¹.

Finalmente, por lo que respecta a las libertades individuales, otro ejemplo de limitación que imponen al ejercicio del poder tributario del Estado, es el referido a la libertad de contraer matrimonio. En efecto, un impuesto al matrimonio sería, en sí mismo, inconstitucional, puesto que limitaría la libertad y el derecho de casarse que, además, debe ser objeto de una protección especial¹²². En este sentido, el Tribunal Constitucional alemán calificó como un impuesto “escondido” sobre el matrimonio, el aumento de la tarifa impositiva que resulta de la obligación de los contrayentes de declarar sus impuestos sobre la renta en forma conjunta, con respecto a lo que cada uno debe pagar en forma individual. En estos casos, el Tribunal estimó que este aumento, aun cuando no tenía efectos confiscatorios, constituía un obstáculo considerable a la libre decisión de casarse¹²³.

VII. CONCLUSION: LA GARANTIA JURISDICCIONAL

En las páginas anteriores hemos analizado desde el punto de vista del Derecho Comparado, los límites constitucionales existentes a las tributaciones confiscatorias. Estas vienen establecidas en forma expresa en los textos constitucionales o provienen de principios constitucionales, y en todo caso, se basan en la consagración por un texto constitucional escrito y rígido, de una serie de garantías fundamentales. Por consiguiente, estos límites a los poderes de tributación sólo se presentan en aquellos países en los que existe una Constitución escrita y rígida; de allí la dificultad de plantear este asunto en países como Israel, donde no existe una Constitución escrita y rígida en un sentido moderno, tal como se desprende de la ponencia de Y. Hadari. Además, el asunto sólo puede plantearse en términos justos en las Constituciones que garantizan

118. Ver *Supra*, nota 4, pág. 9.

119. *Supra*, nota 6, pág. 5.

120. *Supra*, nota 4, págs. 9-10.

121. *The Jimmy Swaggart Ministries c. Board of Equalization of California*, 204, Cal. App. 3d 151 (1988); *Texas Monthly Inc. c. Bob Bullock*, 109 S. Ct. 890 (1989) *supra*, nota 4, pág. 10.

122. Mussnug, *supra*, nota 6, pág. 11; Venezuela, art. 73 de la Constitución.

123. EV erf GE, pág. 55 y ss.; Mussnug, *supra*, nota 6, pág. 11.

los derechos de propiedad y de libertad económica; de allí la dificultad o la imposibilidad de que se discuta en países donde tales garantías no están establecidas, como por ejemplo en Checoslovaquia, tal y como lo indicara la ponencia de J. Nemcová y J. Zemánek.

Sin embargo, en las Constituciones se establece el poder tributario del Estado como una de las manifestaciones del Poder Público. Pero, como toda manifestación del poder público, el poder tributario no es ilimitado. Su ejercicio no sólo está sometido a reglas constitucionales orgánicas que lo atribuyen únicamente a ciertos órganos del Estado, como el Legislador, por ejemplo; sino que además, este poder está sometido a las limitaciones que derivan de la declaración constitucional de los derechos fundamentales de los ciudadanos y de las garantías constitucionales que se establecen con respecto a los mismos. Pero como respecto del conjunto de reglas constitucionales, de nada serviría establecer el principio de la supremacía constitucional y el de la limitación al ejercicio de los poderes del Estado, sin que se establezca paralelamente una jurisdicción constitucional que permita a los ciudadanos ejercer el control de la constitucionalidad de los actos tributarios. Esta constituye la verdadera garantía frente a las tributaciones confiscatorias, ya que, en definitiva, la garantía jurisdiccional es "la garantía de las garantías" de los derechos constitucionales.

Para ello, en los países en los que no hay jurisdicción constitucional, como es el caso de Holanda, según la ponencia de C. J. Langereis, la cuestión de los límites a las tributaciones confiscatorias es un problema de orden legal que se resuelve en límites a la actividad administrativa impositiva (cobros excesivos, reclamos administrativos).

En esta forma, las limitaciones constitucionales a las tributaciones confiscatorias en todos los países donde existen ha sido definida y precisada por la jurisdicción constitucional. En los sistemas de control concentrado de la constitucionalidad, como en Austria y en Alemania, el Tribunal Constitucional de cada país es el que ha establecido jurisprudencia en la materia. Esto se desprende claramente de las ponencias de D. Roessler y R. Mussnug. Esto ha sucedido igualmente en Suiza en cuanto al control de la constitucionalidad de las leyes cantonales, como se constata en la ponencia de D. Yersin.

En los sistemas de control difuso de la constitucionalidad, como es el caso de Argentina y de Estados Unidos, la Corte Suprema es la que ha definido poco a poco una doctrina jurisprudencial muy rica en la materia, y eso es lo que explican en forma muy clara, en sus ponencias H. A. García Belsunce y J. J. Darby. Es el caso, igualmente, de los sistemas mixtos de control de la constitucionalidad como en Suiza, tal y como se desprende de la ponencia de D. Yersin referente a la doctrina del Tribunal Federal.

Por el contrario, en aquellos países en los que la jurisdicción constitucional no se ha desarrollado, como es el caso de Suecia, tal y como se desprende de la ponencia de M. Bogdan, el control judicial es aun débil.

Podría decirse lo mismo con respecto a Francia, aun cuando deba reconocerse que el trabajo realizado por el Consejo Constitucional en las dos últimas décadas ha sido de una gran importancia en el desarrollo de la justicia constitucional. Sin embargo, el hecho de que el Consejo Constitucional ejerce un control *a priori* de la constitucionalidad de las leyes a instancia sólo de algunas autoridades públicas, ha impedido que el contribuyente tenga acceso directo a dicha jurisdicción. Esa es la razón por la cual, tal como se desprende claramente de la ponencia de P.-M. Gaudemet, no haya decisiones del Consejo en la materia, y el asunto se haya planteado más bien en términos doctrinales.