

# JUSTICIA Y SISTEMA TRIBUTARIO. UNA MIRADA DESDE LA PERSPECTIVA INGLESA\*

JUSTICE AND THE TAX SYSTEM.  
A VIEW FROM THE BRITISH  
PERSPECTIVE

JUSTIÇA E SISTEMA TRIBUTÁRIO.  
UM OLHAR A PARTIR DA  
PERSPECTIVA INGLESA

PATRICIO MASBERNAT\*\*

\* Este trabajo ha sido elaborado inicialmente en el marco del Proyecto Fondecyt 11100190, "Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado"; y luego reformulado parcialmente en el marco del Proyecto Fondecyt 1140290, titulado "Evaluación crítica y reconstrucción dogmática del concepto y los perfiles del tributo en el sistema jurídico chileno, y de sus parámetros justificativos, particularmente fines extrafiscales. Un estudio sustentado en el Derecho Comparado".

\*\* Profesor y director del Programa de Doctorado en Derecho de la Universidad Autónoma de Chile. Licenciado en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile. Magíster en Derecho, Universidad de Chile. Doctor en Derecho, Universidad Complutense de Madrid. patricio.masbernat@uautonoma.cl

---

RECIBIDO: 29 DE SEPTIEMBRE DE 2013. ENVÍO A PARES: 25 DE OCTUBRE DE 2013.

APROBADO POR PARES: 18 DE NOVIEMBRE DE 2013. ACEPTADO: 21 DE DICIEMBRE DE 2013

---

DOI:10.5294/DIKA.2014.23.1.6

---

PARA CITAR ESTE ARTÍCULO / TO REFERENCE THIS ARTICLE / PARA CITAR ESTE ARTIGO  
MASBERNAT PATRICIO, JUSTICIA Y SISTEMA TRIBUTARIO, EN DIKAION, 23-1 (2014),  
PP. 135-169. DOI: 10.5294/DIKA.2014.23.1.6



Universidad de  
**La Sabana**

## RESUMEN

Este artículo expone que la doctrina chilena aborda la cuestión de la justicia tributaria desde una triple perspectiva, económica, filosófica y jurídica. Con todo, desconfía de las posibilidades de esta última, para desarrollar soluciones genuinas de los complejos problemas que enfrenta la justicia tributaria. A partir de dicha evidencia, el autor indaga el desarrollo de este asunto en el mundo anglosajón, especialmente de Inglaterra. El autor recorre el camino que filósofos, economistas y juristas efectúan acerca de los elementos más determinantes de la justicia tributaria. Para tales efectos, luego de plantear el problema y la perspectiva analítica del artículo, revisa la idea de justicia tributaria en las doctrinas liberales clásicas, la justificación de la imposición de tributos y los fines del Estado, el concepto de tributo, la justicia conmutativa y la justicia distributiva, las finalidades extra fiscales del tributo, el principio de igualdad como expresión normativa de la justicia en la tributación. El autor concluye que no obstante que el mundo anglosajón se aborda esta cuestión desde esta triple perspectiva, y de un modo muy diferente al del Derecho Continental, la doctrina jurídica ha sido capaz de discutir acerca de estos complejos problemas jurídicos con éxito.

### **PALABRAS CLAVE:**

Justicia tributaria, igualdad tributaria, tributos.

## ABSTRACT

This article argues the Chilean doctrine addresses the issue of tax justice from a triple perspective: economic, philosophical and legal. Yet, it mistrusts the possibilities of the latter to construct genuine solutions to the complex problems facing tax justice. Based on that evidence, the author explores the development of tax justice in the Anglo-Saxon world, especially in England, by retracing the way philosophers, economists and jurists approached its most decisive elements. To that end, and after outlining the problem and the analytical perspective of the article, he reviews the notion of tax justice in classical liberal doctrines, the justification for imposing taxes and the state's objectives in doing so, the concept of taxation, commutative justice and distributive justice, the added fiscal purposes of taxation, and the principle of equality as a normative expression of justice in taxation. The author concludes that, although the issue of tax justice is approached from this triple perspective in the Anglo-Saxon world and a way that is very different from continental law, legal doctrine has been able to debate these complex legal problems successfully.

### KEY WORDS:

Tax justice, equality in taxation, taxes.

## RESUMO

Este artigo expõe que a doutrina chilena aborda a questão da justiça tributária a partir de uma tríplice perspectiva: econômica, filosófica e jurídica. Contudo, desconfia das possibilidades desta última para desenvolver soluções genuínas dos complexos problemas que a justiça tributária enfrenta. A partir dessa evidência, o autor indaga sobre o desenvolvimento desse assunto no mundo anglo-saxão, especialmente da Inglaterra. O autor percorre o caminho que filósofos, economistas e juristas efetuam sobre os elementos mais determinantes da justiça tributária. Para tais efeitos, após apresentar o problema e a perspectiva analítica do artigo, revisa a ideia de justiça tributária nas doutrinas liberais clássicas, a justificativa da imposição de tributos e os objetivos do Estado, o conceito de tributo, a justiça comutativa e a justiça distributiva, as finalidades extrafiscais do tributo, o princípio de igualdade como expressão normativa da justiça na tributação. O autor conclui que, embora no mundo anglo-saxão se aborde essa questão a partir da tríplice perspectiva e de um modo muito diferente ao do Direito Continental, a doutrina jurídica tem sido capaz de discutir a respeito desses complexos problemas jurídicos com sucesso.

### **PALAVRAS-CHAVE:**

Justiça tributária, igualdade tributária, tributos.

SUMARIO: INTRODUCCIÓN; 1. PERSPECTIVA DE ANÁLISIS; 2. INICIO DEL ESTUDIO DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN LAS DOCTRINAS LIBERALES CLÁSICAS; 3. LA JUSTIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DE TRIBUTOS Y LOS FINES DEL ESTADO; 4. EL CONCEPTO DE TRIBUTO; 5. JUSTICIA CONMUTATIVA Y TRIBUTACIÓN; 6. LA JUSTIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DE TRIBUTOS Y LA JUSTICIA DISTRIBUTIVA; 7. FINALIDADES EXTRA-FISCALES O TRIBUTOS DE REGULACIÓN: LOS OBJETIVOS DE CARÁCTER POLÍTICO, SOCIAL O ECONÓMICO; 8. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD COMO EXPRESIÓN NORMATIVA DE LA JUSTICIA EN LA TRIBUTACIÓN; 9. CONCLUSIONES; BIBLIOGRAFÍA.

## INTRODUCCIÓN

Hace diecisiete años, la profesora Elizabeth EMILFORK dictó la Conferencia Inaugural del Año Académico en la Facultad de Derecho de la Universidad de Concepción<sup>1</sup>, en la cual abordó la cuestión de la justicia tributaria. Se trata de uno de los escasos escritos de juristas chilenos sobre la materia<sup>2</sup>.

En su discurso, la profesora EMILFORK hizo una reflexión desde una triple perspectiva: económica, filosófica y jurídica. Su apreciación es que los juristas no han sido capaces de construir tesis diferentes de los enfoques filosóficos y económicos<sup>3</sup>. Por lo demás, los criterios de justicia tributaria, que buscan dar contenido a la norma tributaria, tales como el de capacidad contributiva, no solo los observa como insuficientes sino como arbitrarios<sup>4</sup>, y, en todo caso, metajurídicos. En definitiva, la justicia tributaria solo podría orientar las finalidades de la recaudación hacia la concreción de la justicia social mediante el gasto fiscal<sup>5</sup>.

Esta postura, que ha sido la generalmente expresada por los expertos en Chile, no ha tenido la fortaleza para traducirse en alguna clase de reglas o cuerpo de doctrinas suficientemente perfiladas como para aportar a la construcción del sistema jurídico tributario. Por cierto, difiere de enfoques tales como los de la comunidad de especialistas de Italia<sup>6</sup>, España<sup>7</sup> o Alemania, y parece acercarse al razonamiento

1 Elizabeth EMILFORK SOTO, "La justicia tributaria", *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, 199 (LXIV) (1996), pp. 197-212. También publicada como: Elizabeth EMILFORK SOTO, "Reflexiones en torno a la justicia tributaria", *Gaceta Jurídica*, 194 (1996), p. 7-19.

2 La distinguida profesora EMILFORK fue una rigurosa investigadora, la única tributarista chilena con al menos una investigación acreditada por un Consejo para la Ciencia y Tecnología (además de quien escribe estas líneas).

3 Elizabeth EMILFORK SOTO, "La justicia tributaria", *op. cit.*, p. 199.

4 *Ibid.*, p. 201.

5 *Ibid.*, p. 202. Esta autora también se refiere a la justicia tributaria como un asunto vinculado a los derechos de los contribuyentes, y plantea casos especialmente relacionados con el impuesto a las ventas y servicios (impuestos al valor agregado). Otro autor, el profesor Abundio PÉREZ, también se ha referido a la justicia tributaria, pero solo desde esta última perspectiva, esta vez vinculado especialmente a casos de impuestos directos, es decir, el impuesto a la renta. Este autor muestra cómo es posible integrar reglas que concreten la justicia material en el impuesto a la renta. Véase Abundio PÉREZ RODRIGO, "Buscando justicia en el Impuesto a la Renta", en *Revista de Derecho*, 194 (LXI) (1993), pp. 162-171; del mismo autor, "Será Justicia" (Lección de Inauguración del Año Académico), en *Revista de Derecho*, 211 (LXX) 2002), pp. 241-256.

6 Patricio MASBERNAT, Cristián BILLARDI, José A. FERNÁNDEZ, Miguel A. SÁNCHEZ, "Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina", en *Revista de Derecho*, 39 (2012), pp. 475-517.

7 Patricio MASBERNAT, "Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho Español al Derecho Comparado", en *Revista de Derecho*, 20-1 (2013), pp. 155-191.

del Derecho inglés. Asimismo, ha carecido del nivel de sofisticación presente en la doctrina de los autores de Argentina, México o Brasil. Esto ha derivado en un análisis simplemente casuístico de las normas o de las propuestas normativas, como se observa en los procesos de reformas legales.

La necesidad de comprender este fenómeno nos ha conducido a estudiar distintos ordenamientos jurídicos, y el presente artículo se refiere a dicha indagación, esta vez en relación con el mundo anglosajón, especialmente Inglaterra, en la cual es posible observar más claramente el análisis desde una triple perspectiva: económica, filosófica y jurídica. De algún modo, trata de responder a la pregunta acerca de si un acercamiento de esta clase puede conducir a una comprensión clara y definida de los contenidos y elementos de la justicia tributaria, en términos tales que permitan con claridad otorgar criterios para formular ciertas leyes o para evaluarlas, o para evaluar las sentencias judiciales que tratan asuntos relevantes para la justicia tributaria.

## 1. PERSPECTIVA DE ANÁLISIS

Este estudio se interesa por buscar los elementos estructurales de la justicia tributaria que puedan ser institucionalizados, de los que puedan derivarse o evaluarse normas jurídicas o decisiones judiciales y administrativas. En otros términos, que los principios tributarios derivados de los ideales de justicia puedan tener una operatividad normativa<sup>8</sup>.

Desde una perspectiva económica o filosófica, los ideales o parámetros de justicia parecieran tener menor capacidad para concretarse en reglas que los principios jurídicos. Por ejemplo, el principio de capacidad contributiva o de solidaridad presenta diferentes configuraciones en cada uno de dichos campos.

Por otro lado, se observa cierta tendencia a considerar la necesidad de concretar lo más posible estas cuestiones que en principio son abordadas de manera muy abstracta. Por ello es posible mencionar que la justicia en el ámbito de los tributos aparece referida a un número bastante preciso de cuestiones, tales como el contenido o concepto de tributo (carga o gravamen), la justificación de los tributos, su estructura y elementos constitutivos, los fines del tributo, los requisitos y procedimientos para su establecimiento, la riqueza sobre la cual puede ser aplicado y sus condiciones, etc.

8 Operacionalizar un principio (un principio jurídico abstracto) significa hacerlo operativo, concretarlo en directrices o reglas. Esto lo plantea ATRIA, quien desarrolla una investigación sobre el principio de igualdad ante la ley, para tales fines; Fernando ATRIA LEMAITRE, "Los peligros de la Constitución. La idea de igualdad en la jurisdicción nacional", en *Cuadernos de Análisis Jurídicos*, 36 (1997). También CASADO OLLERO, quien menciona los criterios operativos o las directrices de solución de problemas en relación con el principio de capacidad económica; Gabriel CASADO OLLERO, "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica", en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 34 (1982), p. 223.

De todos estos asuntos, la condición básica estaría constituida por los requisitos para su establecimiento: que se establezca por ley, por justa causa y que la carga tributaria se distribuya equitativamente<sup>9</sup>.

Para especificar la distribución de la carga tributaria se han planteado diversos tópicos: privilegiar el impuesto a los ingresos con tasas progresivas; impuestos al valor agregado (impuesto a la venta de bienes y servicios) con tasas reducidas o tipo cero para bienes de primera necesidad; seguridad social basada en sistemas de reparto; establecimiento de impuesto a rentas de capital, patrimonio y herencia; mínima cantidad de beneficios tributarios en el esquema tributario de ingresos y rentas de capital; aplicar aranceles e impuestos especiales para proteger empresas incipientes o pequeñas, resguardar recursos naturales, establecer regímenes más benéficos para actividades económicas desarrolladas por personas pobres, etc. Por su parte, sería contrario a la justicia tributaria: el establecimiento de impuestos planos; impuestos a la renta iguales para las personas; impuestos al valor agregado sin exenciones; sistema previsional de capitalización individual; regímenes de baja imposición a las rentas de capital; ausencia de tributación al patrimonio y la herencia; exenciones y reducciones disponibles solo para grandes patrimonios, etc.

Por otro lado, la voz “justicia” expresa una cualidad de los tributos (como adjetivo calificativo), de todos o alguno en particular, o del sistema tributario en su conjunto. De ahí que es posible construir la expresión “justicia tributaria”, como justicia referida al ámbito de la imposición de gravámenes.

Con todo, como puede observarse, la categoría “justicia tributaria” puede ser entendida de múltiples modos, con múltiples contenidos y alcances. Esta polisemia se puede limitar a través del establecimiento de principios y reglas, entendidas ellas como normas jurídicas.

Si bien nos encontramos en un ámbito del que no es posible eliminar toda vaguedad, al menos se puede concretar la aplicación de dichos principios a través de procesos de interpretación y argumentación jurídicas.

Por ejemplo, en el Derecho español se usa la expresión “principios de justicia tributaria” como equivalente a “principios materiales de la tributación”, los que constituyen elementos estructurales del deber de contribuir a los gastos públicos y se han integrado en la Constitución y en la ley (Ley General Tributaria).

Producto de una evolución conceptual, reconociendo un origen en la teoría económica y en la teoría hacendística, se ha construido una dogmática jurídica de tales principios, que con el tiempo ha logrado reconocimiento normativo, legal y constitucional. A partir de ese punto, la dogmática ha ido operacionalizando estos

9 Martin T. CROWE, *The Moral Obligation of Paying Just Taxes*, The Catholic University of America Studies in Sacred Theology, 84 (1944), pp. 22 a 26.

principios para posibilitar su aplicación por parte del legislador, la administración o los jueces, en sus respectivos ámbitos de competencia.

En el presente trabajo, la perspectiva formal no será acentuada, es decir, los requisitos de sujeción a la reserva de ley y a los principios de legalidad, de certeza, etc. No porque no sea relevante ni porque no influya en cuestiones de fondo, sino para enfocar este artículo a las ideas sustantivas de la justicia en los tributos. Por otro lado, en general, serán excluidas las referencias al sistema procesal tributario, a cómo los contribuyentes son tratados por la autoridad, o cómo son explicadas o justificadas las leyes tributarias por la autoridad.

## 2. INICIO DEL ESTUDIO DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN LAS DOCTRINAS LIBERALES CLÁSICAS

Podemos sustentar que los aportes de las doctrinas económicas o filosóficas liberales constituyen elementos esenciales de los ordenamientos jurídicos occidentales, en el sentido de la comprensión y solución que se le da a los problemas que se regulan.

Desde tales perspectivas, un tema relevante lo constituye la discusión acerca de los derechos del hombre y de los límites del poder del Estado. Es posible destacar a pensadores como John Locke, Montesquieu, Jean-Jacques Rousseau, David Ricardo, Adam Smith, John Stuart Mill, entre otros.

Las doctrinas liberales, desde una perspectiva política, destacan la importancia de la libertad y de la propiedad como fundamento y garantía de la primera, además de la igualdad en coordinación con las anteriores categorías (los énfasis varían de autor en autor). Por otro lado, enfatizan la importancia de las leyes tanto como producto de la voluntad soberana (democrática) como regulación de la convivencia social y limitación (y fundamento) de la actuación del Estado. No obstante lo anterior, para los liberales el hombre siempre conserva la posibilidad de defender su libertad y propiedad en contra del poder legislativo. Dentro de este esquema, se reconoce una faceta del ciudadano como contribuyente (dada la presión del gobierno para recaudar), y en cuanto tal, no pierde los derechos ya que le son esenciales, especialmente los referidos a la libertad, igualdad y propiedad.

Dichas ideas van acompañadas de importantes hechos históricos, como son la Revolución francesa y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano<sup>10</sup>, la Revolución americana y la Constitución de los Estados Unidos de Améri-

---

10 Déclaration des Droits de L'homme et du Citoyen de 1789: "Article XIII. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés. Article XIV. Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée", en <http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/dudh/1789.asp>.

ca<sup>11</sup> (como hechos posteriores a los antecedentes ingleses de la Carta Magna de 1215<sup>12</sup>, la Petition of Rights de 1628, el Bill of Rights de 1689)<sup>13</sup>.

Las ideas de Adam SMITH son de la mayor relevancia. Él defiende un orden económico fundado en paradigmas novedosos para su época, y a raíz de ello presenta uno de los primeros estudios extensos sobre los impuestos. Sustenta que los fines del Estado son la seguridad externa (protección contra las invasiones extranjeras) y la seguridad interna, la provisión de servicios públicos de carácter judicial, y el establecimiento de ciertas obras que no son de interés para los individuos (por ejemplo, la infraestructura que facilite el comercio). Para solventar ese modelo de Estado (*prima facie*), con mínimas atribuciones se establecen los tributos, como aquella cantidad o porcentaje de riqueza privada que los ciudadanos deben entregar, bajo criterios de igualdad<sup>14</sup>.

En la concepción de los liberales clásicos (especialmente RICARDO<sup>15</sup> y SMITH)<sup>16</sup>, el objeto de la imposición podía encontrarse en la renta de los inmuebles (tierra, casas), los salarios, la renta de los capitales, el consumo.

11 The Virginia Declaration of Rights (1776): "Section 1. That all men are by nature equally, free and independent and have certain inherent rights, of which, when they enter into a state of society, they cannot, by any compact, deprive or divest their posterity; namely, the enjoyment of life and liberty, with the means of acquiring and possessing property, and pursuing and obtaining happiness and safety."; "Section 6. That elections of members to serve as representatives of the people, in assembly ought to be free; and that all men, having sufficient evidence of permanent common interest with, and attachment to, the community, have the right of suffrage and cannot be taxed or deprived of their property for public uses without their own consent or that of their representatives so elected, nor bound by any law to which they have not, in like manner, assembled for the public good", en [http://www.archives.gov/exhibits/charters/virginia\\_declaration\\_of\\_rights.html](http://www.archives.gov/exhibits/charters/virginia_declaration_of_rights.html)

12 Cabe señalar que algunos especialistas han desmitificado los alcances efectivos del contenido de la Carta Magna como antecedente del principio de reserva de ley en el ámbito tributario. Véase Miguel SATRÚSTEGUI GIL-DELGADO, "La Magna Carta: realidad y mito del constitucionalismo pactista medieval", *Historia constitucional: Revista Electrónica de Historia Constitucional*, 10 (2009), pp. 243-262.

13 *The Bill of Rights*, 1689: An Act declaring the Rights and Liberties of the Subject, and settling the Succession of the Crown. "And thereupon the said Lords Spiritual and Temporal and Commons, pursuant to their respective letters and elections, being now assembled in a full and free representative of this nation, taking into their most serious consideration the best means for attaining the ends aforesaid, do in the first place (as their ancestors in like case have usually done) for the vindicating and asserting their ancient rights and liberties declare:  
[...]

That the pretended power of suspending the laws or the execution of laws by regal authority without consent of Parliament is illegal;

That levying money for or to the use of the Crown by pretence of prerogative, without grant of Parliament, for longer time, or in other manner than the same is or shall be granted, is illegal", en <http://www.parliament.uk/about/living-heritage/evolutionofparliament/parliamentaryauthority/revolution/collections/billofrights/>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

14 Este punto se modula, de acuerdo con la idea de división de poderes e independencia del poder judicial, frente a los demás poderes (de ahí la importancia de los tributos, como contribuciones de todos los ciudadanos, para sostener al poder judicial). Estas cuestiones han sido tratadas por PLAZAS VEGA, Mauricio, *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Bogotá, Temis, 1995; y por Oscar RAMÍREZ CARDONA, "Las concepciones tributarias del liberalismo clásico", *Misión Jurídica, Revista de Derecho y Ciencias Sociales*, pp. 137-157, en <http://www.unicolmayor.edu.co/mision%20juridicaU/pdf/segundaedicion/lascocepcionestributarias.pdf>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2013.

15 David RICARDO, *Principios de economía política y tributación*, México, Fondo de cultura Económica, 1993.

16 Adam SMITH, *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, vol. I, México, Publicaciones Cruz O., 6 ed., 1988. En este trabajo se comenta dicha obra a partir de la página 408, i.e., Libro V, Capítulo II.

La imposición de la renta de la tierra encuentra su fundamento en su capacidad productiva, debiendo tributar sin considerar las mejoras introducidas en esta por el propietario. Las casas deben tributar si son alquiladas.

A su vez, la tributación de los salarios debiera recaer sobre la parte que supere lo necesario para la subsistencia del asalariado y su familia. Con todo, se discute si esta clase de imposición resulta o no positiva, se debate sobre sus efectos en la empresa y en toda la economía.

La imposición sobre beneficios del capital encuentra ejemplo, en términos actuales, en la inversión en el sector financiero (préstamo de dinero) e inversiones productivas.

En la imposición sobre el consumo, los liberales parecen privilegiar el gravamen sobre los artículos de lujo que sobre los bienes de primera necesidad.

Para el contenido, los límites y principios del tributo, estas corrientes afirmaban que las personas debían contribuir solo en lo necesario y en proporción de sus rentas y haberes<sup>17</sup>; que los gravámenes debían fijarse de modo cierto y determinado, en circunstancias de tiempo que fueren cómodas y convenientes para el contribuyente, respetando consideraciones de eficiencia recaudatoria.

SMITH defiende cuatro máximas de la tributación en general: i) Las personas deben contribuir al Estado en proporción a sus facultades económicas, i. e., “en proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección [del] Estado”, máxima que denomina “igualdad o desigualdad de imposición”, en otros términos, cada persona debe tributar “en proporción de sus respectivos intereses”<sup>18</sup>; ii) certeza y determinación en la cantidad con la cual el ciudadano debe contribuir, excluyéndose toda arbitrariedad. La certeza recae en los siguientes elementos: momento del cobro, forma de cobro, cantidad que se debe pagar; iii) “[t]odo tributo debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente”<sup>19</sup>; iv) el tributo debe significar el menor esfuerzo económico posible del contribuyente (no deben ser más gravosos que lo estrictamente necesarios). Explica SMITH, que por diversas causas puede resultar extraído del patrimonio privado más riqueza que la que el Estado obtiene: alto costo de la administración del impuesto tanto para el Estado como para el contribuyente; si los tributos desincentivan o hacen imposible determinadas actividades económicas, lo que adicionalmente disminuye la generación de riqueza; confiscaciones y decomisos muy gravosos a que se ven sujetos quienes evaden los tributos, lo que destruye las fuentes de riqueza y, a su vez, de contribución al erario, evasión que muchas

17 El principio de habilidad de pago (capacidad contributiva, capacidad económica) ha evolucionado desde sus primeros planteamientos hasta hoy. Esto lo exponen adecuadamente SETO y BUHAI. Theodore SETO, P. y Sande L. BUHAI, “Tax and Disability: Ability to Pay and the Taxation of Difference”, *University of Pennsylvania Law Review*, 154-5 (2006), pp. 1053-1143.

18 Adam SMITH, *Investigación de la naturaleza...*, op. cit., p. 409.

19 *Ibid.*, p. 410.

veces se produce como comportamiento natural frente a una muy alta carga tributaria; fiscalizaciones más frecuentes que las necesarias<sup>20</sup>.

Por cierto, los economistas liberales clásicos enfatizan aspectos propios de su disciplina, tales como el problema de quién finalmente paga el tributo, o cuáles son los efectos de los tributos en los diferentes precios de la economía. Con todo, sus perspectivas constituyen las primeras discusiones acerca de lo que luego se harán cargo los juristas.

### 3. LA JUSTIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DE TRIBUTOS Y LOS FINES DEL ESTADO

Uno de los aspectos esenciales de la justicia del tributo se encuentra en su justificación, es decir, en las justas causas para exigirlo, lo que tiene relación con los objetivos de la recaudación o con los fines del tributo. Este punto requiere indagar acerca de lo que el Estado debe hacer; acerca de lo que, se defiende, deben ser sus fines y funciones. Lo que este debe hacer y hace se traduce en un costo, que debe ser financiado por los contribuyentes.

Los tributos deben solventar los gastos de funcionamiento del aparato público que permiten, asimismo, el cumplimiento de las funciones básicas del Estado. Existe cierto consenso acerca de que dichas funciones están constituidas por la seguridad interna y externa, y la provisión de infraestructura y justicia (resolución de conflictos).

En relación con otras necesidades sociales, específicamente las derivadas de la solidaridad, desde una perspectiva general se plantea que pueden proveerse a través de los particulares y las organizaciones de beneficencia (soluciones privadas), del Estado, o simplemente no ser atendidas<sup>21</sup>. Estas decisiones dependen de la tesis de justicia que se siga, y de la función del Estado y del tributo que se defienda.

Cabe recordar que los tributos siempre, o casi siempre, tienen una función recaudatoria (teóricamente es claro que para los tributos de regulación el fin recaudatorio no es esencial). Asimismo, pueden tener un objetivo redistributivo o de solidaridad, en tal caso existe una finalidad extrafiscal en el tributo (fines sociales o de política social y económica, en algún sentido) que acompaña a la finalidad recaudatoria. La finalidad de solidaridad social no se refleja en la estructura del tributo en aquellos países en los cuales la regla general sea que los tributos no puedan tener destinaciones específicas. En tal caso, solo quedará reflejado el fin de solidaridad en las leyes de gasto fiscal o leyes de presupuesto.

Los legisladores pueden establecer tributos para regular conductas, para incentivar o desincentivar comportamientos (tributos de regulación), los que no tienen nece-

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 411.

<sup>21</sup> Robert W. McGEE, *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, 314, USA, Springer, 2004, p. 3.

sariamente un fin recaudatorio, con lo que también presentan una finalidad extrafiscal (pues persiguen fines de política social y económica, en algún otro sentido).

De acuerdo con cualquier enfoque, los tributos tienen o deben tener un fin de bien común, se recoge el dinero de los contribuyentes para destinarlo a objetivos socialmente valiosos. Parece, entonces, que los ingresos y los gastos están vinculados en un sentido relevante para los fines relacionados con la idea de justicia tributaria: hay ingresos para efectuar gastos; porque hay gastos, hay ingresos. La tributación constituye un asunto de justicia debido a que existe un intercambio. El contribuyente da porque recibe, y da para recibir<sup>22</sup>. Dicho elemento de justicia aparece reflejado en una exigencia de legitimidad del tributo (y del sistema tributario) y también en una legitimidad del programa de gasto de los fondos recaudados. Esta aproximación constituye un presupuesto de existencia de un *sistema tributario justo*: se exige parte de la riqueza de los ciudadanos con el objeto de crear un fondo destinado a gastos legítimos, y solo aquellos estrictamente necesarios. Únicamente en este esquema existe razonabilidad para abocarse a los principios que constituyen los criterios de reparto de la carga tributaria (pues en otro caso solo habría arbitrariedad).

Una vez definida la legitimidad del programa de gastos (v. g., para preservar un Estado de derecho, o un Estado social de derecho) acordado en el marco de una sociedad democrática, hay que conducirse a identificar y configurar los criterios de reparto de la carga tributaria entre los miembros de una comunidad.

Ambas discusiones merecen ser tratadas de modo específico y separado. La primera cuestión (el programa de gastos públicos) se vincula muy estrechamente con fines de política pública o deliberación política, tales como la redistribución de la riqueza, la determinación del gasto social, la exigencia y concreción de los derechos económicos y sociales. La segunda cuestión (reparto de la carga entre los ciudadanos) también se supedita a políticas públicas (v. g., actividades que se desean incentivar o desincentivar, grupos que se desea proteger, etc.), aunque desde la perspectiva del Derecho es posible entenderla como constreñida a los principios materiales que encuentran su fundamento en derechos constitucionales (libertad de empresa, propiedad, etc.).

Si el contribuyente entrega a la comunidad parte de su riqueza porque recibe algo a cambio (si entrega para recibir, esto de un modo neutro, no me refiero estrictamente a la oposición entre las teorías del beneficio y del sacrificio), dicha prestación constituye un límite de la carga tributaria —ingresos públicos para proveer determinados gastos— posible de imponer por el Estado al contribuyente (en el marco de

22 Ali KAZEMI, "There is more to fairness in taxation than fair taxes: introducing a multi-faceted fairness framework of taxation", en S. JERN and J. NÄSLUND (eds.), *Dynamics Within and Outside the Lab*. Proceedings from The 6th Nordic Conference on Group and Social Psychology, May 2008, Lund, pp. 147-158, en <http://www.ibl.liu.se/grasp/artiklar-som-pdf/1.78235/Kazemi.pdf>. Fecha de consulta: de julio de 2013. Edición impresa en: Ali KAZEMI, "There is more to fairness in taxation than fair taxes: Introducing a multi-faceted fairness framework of taxation", en S. JERN and J. NÄSLUND (eds.), *Dynamics within and outside the lab*, Lund, Lund University Press, 2009, pp. 147-158.

una sociedad democrática), constreñido además por otros principios de reparto de la carga tributaria. En tal sentido, podría carecer de legitimidad que el Estado sustraiga riqueza privada para financiar gastos de otras comunidades nacionales (a menos que existan contraprestaciones tangibles); o para beneficiar a grupos específicos; o aumentar las remuneraciones de los empleados públicos más allá de las remuneraciones de mercado (es decir, a las que acceden los contribuyentes que no tienen intervención en la determinación de los presupuestos públicos), etc.

Con todo, esto es solo un enfoque que debe ser analizado al menos desde dos perspectivas, la de la justicia conmutativa y la de la justicia distributiva<sup>23</sup>. Sin embargo, antes de abordar esas cuestiones será necesario abordar el concepto de tributo.

#### 4. EL CONCEPTO DE TRIBUTO

Un aspecto esencial vinculado a la justicia tributaria lo constituye la discusión acerca del contenido y alcance otorgado al concepto de tributo. Ello, porque si los principios de justicia se deben aplicar sobre el sistema tributario, hay que identificar el campo en el cual se usan y estos son los tributos. El punto relevante es que hay ciertos mecanismos (los propios de los tributos) que operan de un modo determinado (retiran dinero del patrimonio de unos y lo llevan al patrimonio de otros, se trate del Estado o de otros particulares, etc.). Esos mecanismos son los relevantes de entender, y dominar (institucionalmente), para tener éxito en los fines buscados (recaudación, redistribución, regulación, etc.).

El punto de vista del Derecho anglosajón difiere radicalmente del Derecho continental<sup>24</sup>.

CROWE define el tributo (*tax*) como “a compulsory contribution to the government imposed in the common interest of all, for the purpose of defraying the expenses

23 De algún modo, ELKINS explica la dificultad a la cual nos enfrentamos, derivada de los criterios del beneficio y del sacrificio, como usualmente ambos presentes en los sistemas jurídicos, y los demás objetivos posibles de la política tributaria: “Although they vary in their underlying concepts, benefit theory and sacrifice theory are structurally similar. Like the elusive Grand Unifying Theory of modern physics—which, purportedly, provides an explanation for everything—benefit theory and sacrifice theory each purports to describe a single, overriding principle upon which to construct a just tax structure and by which to evaluate existing and proposed tax schemes. An ideal tax structure is one that strictly conforms to the relevant principle on which the structure is based. Among competing tax structures, that which more closely approximates the relevant principle is best. / In more recent times, the search for the ultimate principle of taxation seems to have abated. Commentators routinely claim that taxation seeks to achieve a multiplicity of goals. These goals include supplying public goods, redistributing wealth, encouraging beneficial behavior, discouraging behavior considered detrimental to society, and so forth. Tax structures and individual tax provisions are evaluated by their ability to contribute to the realization of these goals. / Of course, the stated goals can and often do conflict, creating a dilemma for the multiple-goal tax theory. For instance, assume that those engaged in certain socially beneficial behavior tend to be wealthy. To encourage this behavior, we may want to give those individuals a tax break or a direct subsidy. But, to do this would conflict with the goal of redistributing wealth. Under multiple-goal theory, goals must be traded off, one against the other, resulting in a juggling act to keep as many goals in the air at the same time as possible.” David ELKINS, “Taxation and the Terms of Justice”, *University of Toledo Law Review*, 41 (2009), pp. 73-105, en SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1564206>.

24 Para todos, véase César GARCÍA, *El concepto de tributo*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012.

incurred in carrying out the public functions, or imposed for the purpose of regulation, without reference to the special benefits conferred on the one making the payment”<sup>25</sup>.

Para McGEE, esta definición, al mencionar las regulaciones, incluye las tarifas. Este autor propone complementarla incluyendo no solo las contribuciones en beneficio de intereses públicos sino también en beneficio de intereses privados o especiales. Por ejemplo, tarifas a importaciones determinadas, cuotas de importación, beneficios de cobros específicos en utilidad de determinadas industrias, impuestos de seguridad social (en el sistema de reparto). Todas estas clases de cobros constituyen tributos, aunque no solo esto. De lo anterior podríamos afirmar que un concepto de tributo sería “the compulsory taking of property by government, without regarding whether the proceeds are used to further public or private interests”<sup>26</sup>. Sin embargo, debe avanzarse por una idea que incluya el costo directo de las regulaciones (regulaciones que impliquen menores ingresos o mayores gastos)<sup>27</sup>.

La dificultad para entender qué son los tributos en parte se puede resolver respondiendo a la pregunta acerca de cuáles son las exacciones coercitivas aplicadas sobre el patrimonio de una persona, por decisión de un órgano público cualquiera, y que beneficie a este, a otro e incluso a un particular. Toda exacción obligatoria frente a la cual no se tenga una posibilidad real y efectiva de eludir. Si este método se considera insuficiente, puede agregarse otro elemento que puede ayudar a identificar los tributos: si las exacciones gozan de un marco de tutela jurídica privilegiada.

La discusión que parece desarrollar a nivel teórico McGEE, y que hemos seguido, en el contexto de la diferenciación entre tributo e impuesto (propia del Derecho tributario continental), se plantea en términos más limitados en el Derecho del Reino Unido. En dicho país, el término “tax” se reserva para impuestos.

La dificultad para identificar los impuestos (*taxes*) se presenta no solo en nuestro medio. MORSE y WILLIAMS lo definen como “a compulsory levy imposed by an organ of government for public purposes”. Dado que dicha definición puede resultar insuficiente para reflejar los supuestos de tributos, agregan que otro modo sería listando por ley cuáles exacciones son tributos<sup>28</sup>.

LYMER y OATS definen los impuestos (*taxes*) como “a compulsory levy imposed by government or other tax raising body, on income, expenditure or capital assets, for which the taxpayer receives nothing specific in return”. Estos autores destacan que los pagos que hacen las personas a los órganos públicos para cubrir costos de servicios (“a charge for a government service”), no constituyen impuestos<sup>29</sup>.

25 Crowe, en Robert W. McGEE, *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, *op. cit.*, pp. 14 y 15.

26 *Ibid.*, p. 17.

27 *Idem.*

28 Geoffrey MORSE, and David WILLIAMS, *Davies: Principles of Tax Law*, Hampshire, Swett and Maxwell, 2008, p. 3.

29 Andy LYMER, and Lynne OATS, *Taxation: Policy and Practice*, Birmingham, Fiscal Publications, 2011, p. 3.

TILEY y LOUTZENHISER afirman que los tribunales deben definir el contenido de los impuestos, dado que la integración a la Unión Europea ha cambiado el escenario institucional. Añaden que es insuficiente la definición de impuesto (*tax*) como “a compulsory contribution to the support of government levied on persons, property, income, commodities, transactions, etc., at a fixed rate mostly proportionate to the amount on which the contribution is levied”<sup>30</sup>. En este asunto, lo relevante es la idea de “coerción”, por ello discuten el problema de la difícil línea divisoria entre *charges* (tasas, derechos, precios públicos) y *taxes* (impuestos), lo que ha planteado conflictos en diferentes casos conducidos a tribunales, además de Inglaterra, en Canadá y Australia. Por otro lado, recuerdan que en el contexto de la Unión Europea se ha planteado el asunto frente a la prohibición de imponer barreras arancelarias (que son impuestos) o cualquier recargo o medida de efecto equivalente, y, en este caso, la Corte de Justicia de la Unión Europea observa más el efecto del impuesto que el propósito de este. Estos autores también analizan los casos de contribuciones a la seguridad social (que en muchos casos operan como un impuesto) y las multas<sup>31</sup>.

## 5. JUSTICIA CONMUTATIVA Y TRIBUTACIÓN

Podríamos acordar que un sistema tributario idealmente justo debe construirse, en esencia, sobre la base de impuestos, y solo marginal y controladamente puede incorporar tasas y contribuciones, excluyendo de manera efectiva la existencia de figuras fiscales de otra naturaleza y figuras parafiscales que, bajo diferentes formulaciones o excusas de legitimidad, atenten indiscriminadamente contra el patrimonio de las personas (tarifas, precios públicos, precios privados, etc.). Lo anterior en términos tales que, considerando la presencia de un fin del Estado, este debe hacerse cargo a través del sistema tributario.

A partir de lo anterior podría plantearse que un contribuyente recibe aproximadamente lo que da. Habría dos casos: en relación con las tasas y los derechos (o tributos conmutativos en sentido estricto); en relación con toda la carga tributaria (que incluye los impuestos).

Veamos el primer caso. Claramente, es más sencillo entender la justicia conmutativa y cuantificar la prestación estatal en relación con tributos que manifiestan reciprocidad, como una especie de venta de servicios estatales divisibles (por ejemplo, se paga por la recolección de basura por metro cuadrado de ella). Se trataría de los tributos que responden al principio del beneficio.

Veamos el segundo caso. Como es posible razonar, es muy difícil de cuantificar la prestación recíproca en relación con los impuestos. Con todo, podría sostenerse que una persona de gran patrimonio recibe más del Estado por lo que debe pagar más por la obtención de sus servicios (más protección estatal de intereses, más

30 John TILEY, and Glen LOUTZENHISER, *Revenue Law*, Portland, Hart Publishing, 2012, p. 3.

31 *Ibid.*, pp. 6 y 7.

condiciones económicas para el desarrollo de sus negocios, más uso de infraestructura para sus negocios, etc.).

Los tributos que responden al principio del beneficio (pago según otorgamiento de un servicio) son difíciles de modular bajo criterios de *capacidad contributiva* y pueden por ello terminar siendo regresivos, y, por tanto, injustos<sup>32</sup>. A ello hay que agregar la dificultad para calcular el “precio del servicio” y la tentación del órgano público (o del privado a cargo del servicio) de generar más ingresos que los gastos implicados en la producción del servicio.

A nuestro parecer, y con independencia de compartir o sustentar total o parcialmente los argumentos a favor de la justicia distributiva (y de la justicia redistributiva), debe ser defendida la posibilidad de mantener la discusión de los impuestos (no solo las demás figuras tributarias), a lo menos parcialmente, en el ámbito de la justicia conmutativa, especialmente con el objeto de preservar las limitaciones de la potestad tributaria y el respeto de los derechos de propiedad y las libertades<sup>33</sup>, así como de limitar las decisiones estatales sobre los gastos públicos. Resulta necesario reconocer la necesidad (y posibilidad) de efectuar matizaciones en nuestros argumentos atendidas las críticas válidas hacia una postura extrema en tal sentido, ya que nosotros no defendemos la teoría del beneficio de manera absoluta sino muy limitadamente, como base para la configuración del sistema tributario<sup>34</sup>. Lo anterior por una doble razón: primero, porque los argumentos a favor del fundamento del beneficio en el establecimiento de los tributos pueden ser usados por el Estado para vulnerar, una vez más, la propiedad y la libertad, haciendo proliferar tasas, derechos, tarifas, precios públicos, precios privados, etc.; y, en el sentido opuesto, este principio sirve para intentar justificar el total desconocimiento hacia el deber de solidaridad.

Manteniendo el argumento en tales términos (estructurar un sistema tributario esencialmente sobre la base de impuestos, y acentuar en estos un enfoque de justicia conmutativa como mecanismo de control del gasto público), sería posible

32 Para una discusión acerca de cómo se vinculan los tributos a estos parámetros, me remito a Joseph M. DODGE, “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles”, *Tax L. Rev.* 58-399 (2005).

33 MENÉNDEZ plantea al respecto: “According to liberists, taxes are a device to split the costs of the provision of public services among citizens, and taxes should be distributed according to the principle of commutative justice, because they quantify the benefit we derive from the functioning of public institutions. This could make us wonder why taxes are at all necessary, and whether the costs of public goods and services could not be met with the help of the market-price system. However, the features which define pure or quasi-pure public goods render it impossible to allocate their costs through market prices.” Agustín José MENÉNDEZ, “The Purse of the Polity Tax Power in the European Union”, *Working Paper 7*, Arena Centre for European Studies, University of Oslo, en [http://www.sv.uio.no/arena/english/research/projects/cidel/old/wp05\\_07.pdf](http://www.sv.uio.no/arena/english/research/projects/cidel/old/wp05_07.pdf) Fecha de consulta: 6 de marzo de 2013. Un planteamiento más amplio sobre el punto, en Agustín José MENÉNDEZ, *Justifying Taxes*, The Hague, Kluwer Academic Publishers, 2010.

34 Comparto el planteamiento de ELKINS en cuanto que “...the difficulties encountered by both the single-goal and multiple-goal tax theories stem from their tendency to discuss all types of taxes in tandem, rather than distinguishing among the various types of taxes and analyzing them separately.” David ELKINS, “Taxation and the Terms of Justice”, *op. cit.*, p. 76.

limitar la permanente tentación del Estado de avanzar contra el patrimonio de las personas buscando su exacción con el pretexto de defender cualquier clase de fines legítimos.

En esta perspectiva, podría encontrarse una fundamentación del tributo en la idea de que el contribuyente paga impuestos (está obligado a pagar) porque recibe algo, y eso que recibe es proporcional a sus intereses (económicos) dentro de la comunidad, i.e., el tamaño de su patrimonio o de sus ingresos. En tal sentido, lo que recibe es el cuidado de ese patrimonio o el establecimiento de condiciones que han posibilitado la obtención de esos ingresos. El tributo sería un pago por la tutela social de la riqueza privada (policía, tribunales, leyes, seguridad interna y externa, etc.) y por los gastos en que la sociedad incurre para que exista un marco económico, político y jurídico apropiado para el desarrollo de actividades económicas que generen esos ingresos o rentas (infraestructura pública, sistema jurídico, etc.). En caso de que el contribuyente reciba educación, salud, previsión social, etc., también el impuesto encontraría una justificación en aquello que recibe. En cierto modo operaría siempre la justicia conmutativa.

Pero aún, en este punto podríamos encontrar en la justicia social o redistributiva un elemento de justicia conmutativa (se recibe algo por lo que se da) pues, por ejemplo, el empresario o empleador se beneficia de la existencia de trabajadores educados y saludables (por lo que debe pagar impuestos que ayuden a cubrir esos costos —derechos sociales—), y se beneficia de las medidas de subsidio a la mano de obra, sea por medios directos (pago de parte del salario) o por medios no directos (transferencias a trabajadores de menor renta, que en Chile se ha denominado el “ingreso ético familiar”, y que permiten al empresario pagar remuneraciones menores que las necesarias para obtener una vida digna).

Para trabajadores calificados de altos ingresos (o para los propietarios de grandes patrimonios improductivos) también existiría un beneficio en el pago de los impuestos dado que, o se benefician o se han beneficiado del sistema, o su contribución permite la existencia de una sociedad con determinados niveles aceptables de igualdad de oportunidades y movilidad social, lo que ayudaría a mantener controlados los conflictos sociales que atentarian contra las condiciones de generación o mantenimiento de la riqueza.

No compartimos la idea de MENÉNDEZ en cuanto a que solo los libertarios defienden la incorporación de criterios de justicia conmutativa en la tributación. No obstante ello, este autor nos obliga a discutir dicha corriente con el objeto de evaluar las posibilidades de nuestra postura, para lo cual seguiremos especialmente a DUFF<sup>35</sup>.

No creemos que sea posible cuestionar la existencia de los tributos, sin más, por el hecho de afectar la libertad y la propiedad, como efectivamente lo hacen los li-

35 David G. DUFF, “Private property and tax policy in a libertarian world: a critical review”, en *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, XVIII-1 (2005), pp. 23-45; “Benefit Taxes and User Fees in Theory and Practice”, *University of Toronto Law Journal*, 54 (2004), pp. 391-447.

bertarios<sup>36</sup>. Nuestro argumento es que dichas restricciones deben ser evaluadas frente a los otros fines justificables posibles de competirles (sean de carácter económico, social o jurídicos —como aquellos fines constitucionalmente legítimos—, a través de un ejercicio de ponderación en el marco de un debate público).

Los libertarios legitiman al Estado por su papel de protector de la libertad y la propiedad de las personas, derechos que son previos y superiores a la organización política. Nuestra postura no es tan simple, ya que observamos en el papel del Estado un rol mayor, debido a que el orden que otorga permite (y se requiere para) que la riqueza exista, en los términos que hoy la conocemos. Un mejor Estado (constreñido al respeto de los derechos de las personas) es un Estado más útil.

## 6. LA JUSTIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DE TRIBUTOS Y LA JUSTICIA DISTRIBUTIVA

La justicia distributiva, en estas líneas, se relaciona con dos contenidos. El primero, con cómo se distribuye la carga tributaria, lo que se vincula a razones de justicia social (ligado a su vez a la solidaridad en la contribución a los gravámenes); el segundo, con cómo se distribuye la riqueza (recursos provenientes de los impuestos) entre los contribuyentes, lo que se vincula también a razones de justicia social (ligado esta vez a la solidaridad en la distribución, o redistribución)<sup>37</sup>. Ambas formulaciones apuntan a la idea de redistribución de la riqueza entre los miembros de una comunidad por razones de justicia social. Las soluciones concretas de las formas y la profundidad de este proceso pueden ser múltiples, lo que en este trabajo no discutiré.

La promoción de la justicia social a través de la estructura tributaria se traduce en el cumplimiento de objetivos de solidaridad o de justicia distributiva<sup>38</sup>. Convoca principios o mecanismos (de acuerdo con la perspectiva que se trate) tales como los de equidad horizontal y vertical, igualdad, progresividad, capacidad contributiva<sup>39</sup>.

36 David G. DUFF, "Private property and tax policy...", *op. cit.*, p. 23.

37 Podríamos sostener que el fin de la justicia distributiva en los impuestos es el de modificar la distribución de la riqueza conforme a la distribución de mercado. Para ello, deberíamos suponer que la actual distribución de la riqueza ha obedecido a condiciones genuinas (lícitas en un sentido amplio) de mercado (con condiciones de libre e igualitaria concurrencia, etc.). Pero ello no es posible de suponer sino como una mera racionalización. Para nosotros la distribución del mercado no es necesariamente incorrecta (en términos sociales y morales), pero de ello no se deduce que no deba existir un principio de solidaridad, o retribución a la sociedad. Cfr. David ELKINS, "Taxation and the Terms of Justice", *op. cit.*, p. 84.

38 L. MURPHY, and T. NAGEL, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, New York, Oxford, 2001, p. 3.

39 No puede estimarse que existe pleno consenso acerca de la necesidad o deber de considerar estos principios. Hay cuestionamientos que deben considerarse, aunque no se compartan. Véase Marjorie E. KORNHAUSER, "The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction", en *Michigan Law Review*, 86-3 (1987), pp. 465-52; H. P. YOUNG, "Progressive Taxation And The Equal Sacrifice Principle", en *Journal of Public Economics*, 32 (1987), pp. 203-214; Robert, McGEE, "Is the ability top pay principle ethically bankrupt?", *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Boston, Kluwer Academic Publishers, 2004, pp. 111-119.

Sobre estas cuestiones, la doctrina legal inglesa aún muestra una enorme influencia de Adam Smith. Por ejemplo, MORSE y WILLIAMS básicamente rescatan la doctrina del economista clásico y la explican

Un elemento clásico que justifica la diferenciación de trato entre contribuyentes es su capacidad de pago (capacidad contributiva), es decir, el volumen de su riqueza. Este elemento ha servido como fundamento de la progresividad, y prescribe que no todos los que obtienen servicios (beneficios) por parte del Estado solventarán su costo; y algunos que no obtienen beneficios, sin embargo, solventarán el costo de otorgárselos a otros.

Dos puntos de vista han fundamentado el principio de capacidad de pago. Una perspectiva ética utilitarista (economicista) y otra desde los derechos<sup>40</sup>. En favor de la primera, se ha sustentado que pareciera más eficiente entregar (subsidiar) un poco a un pobre porque ese poco genera más riqueza que el poco que es quitado al rico. De este modo, la riqueza total de la sociedad será mayor. Sin embargo, se ha contraargumentado que esto destruye los incentivos de las personas más productivas y les resta capacidad de ahorro e inversión, lo que a su vez disminuye la posibilidad de una sociedad de generar más riqueza (empresas, producción de más productos y servicios, y más fuentes de trabajo, etc.).

Desde el enfoque de los derechos, se afirma que el sistema tributario no puede vulnerarlos de un modo ilícito. A juicio de McGEE, la adopción del principio de capacidad de pago vulneraría derechos pues envuelve la explotación de unas personas (que pagan lo que no reciben, o lo que otros reciben)<sup>41</sup>. Recuerda que el principio del beneficio se ha manifestado como un opuesto. Quien usa, paga; quien no usa, no paga. Sin embargo, este principio también presenta problemas justificatorios desde una perspectiva libertaria.

Desde una perspectiva comunitaria, existe mayor inclinación por justificar el principio de capacidad de pago. Asimismo, hay quienes plantean que este principio hoy presenta un mayor desarrollo que la sola consideración financiera, y se amplía su campo de aplicación a nivel internacional y a consideraciones personales (de igualdad o justicia material)<sup>42</sup>.

Ahora, el contenido de la justicia tributaria (como equidad o igualdad)<sup>43</sup> se explica normalmente con afirmaciones como las siguientes: quien no tiene ingresos

---

a la luz del derecho actual; Geoffrey MORSE and David WILLIAMS, *Davies: Principles of Tax Law*, *op. cit.*, pp. 6 y 7. Por su parte, TILLY y LOUTZENHISER buscan mostrar cómo ha evolucionado la comprensión de este tema, lo que se ve de modo más claro por el uso del impuesto como instrumento de coordinación del comercio internacional; John TILLY, and Glen LOUTZENHISER, *Revenue Law*, *op. cit.*, pp. 10 a 14. Robert MCGEE, *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, *op. cit.*, pp. 111-115.

40 *Ibid.*, pp. 111-115.

41 *Ibid.*, p. 115.

42 Sobre estos asuntos ver Brian D. GALLE, "Tax Fairness", *Washington and Lee Law Review*, 65 (2008), pp. 1323-1379; Theodore SETO y Sande BUHAI, "Tax And Disability: Ability To Pay And The Taxation Of Difference", *op. cit.*; J. Clifton FLEMING, Jr., Robert J. PERONI, Stephen E. SHAY, "Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income", *Florida Tax Review*, 5 (4) (2001), pp. 299-354.

43 No discutiremos en este trabajo las diferencias entre ambos términos, que en nuestro medio suelen usarse de modo intercambiable. Bronfenbrenner reconoce que los términos "igualdad" y "equidad" tienden a confundirse. La igualdad en la distribución del ingreso o de la riqueza constituye básicamente un asunto de hecho, objetivo. Al contrario, la "equidad" respecto de la distribución de

monetarios, no debe pagar impuestos por ingresos monetarios; quien tiene altos ingresos monetarios debe pagar altos impuestos por ingresos monetarios. Sin embargo, las proposiciones antes mencionadas pueden conducir a una apreciación errada o insuficiente del problema, enfocándolo hacia el hecho gravado y su cumplimiento por parte del contribuyente. A nuestro parecer, el análisis de esta cuestión no comienza con la idea de que “no debe obligarse a pagar a quien no genera ingresos o a quien no se encuentra en la situación legal descrita en el hecho gravado”. Comienza antes de determinar un factor indicador de riqueza imponible. El hecho gravado debe concretar requisitos de solidaridad, y encauzarse hacia ella (por ejemplo, para la recolección de fondos para la promoción de bienes culturales).

La consideración de que el tributo deba servir a fines de solidaridad social, y que la estructura tributaria debe ajustarse a ello (crear o eliminar hechos imposables, determinar las bases imposables, los tipos impositivos o alícuotas, etc.) soslaya asuntos previos de gran relevancia. Dedicaré el resto de este apartado a exponer algunos de estos inconvenientes.

Para observar estos asuntos previos, podemos seguir a algunos autores. El argumento de que cada contribuyente debe hacerse cargo de una parte de los requerimientos monetarios estatales conduce a la noción de una “justa carga personal”, que en la medida que no se cumple, otro la debe solventar. Este modo de entender el asunto elude el postulado básico de la justicia en la determinación del presupuesto público y de la justicia y eficiencia presentes o ausentes en su uso (en el gasto público)<sup>44</sup>.

Esto ha sido mencionado por otros autores, como MURPHY y NAGEL, quienes han destacado que la determinación o calificación de la justicia en la tributación debe considerar también cómo el gobierno distribuye sus gastos<sup>45</sup>. El estudio de la legitimidad de los tributos incorpora la necesidad de analizar la legitimidad del gasto. Es decir, cómo queda distribuida la riqueza luego de la aplicación de los tributos y las transferencias, los subsidios y las ayudas.

MCGEE explica que también se ha defendido el fundamento en la retribución por servicios puestos a disposición (beneficios). Sin embargo, no siempre esos servicios se piden, usan o necesitan, y otras veces los servicios otorgados por el Estado presentan muy poco o ningún valor<sup>46</sup>. Este argumento también falla.

---

ingresos o riqueza constituye un asunto de juicio ético y, por tanto, básicamente subjetivo. Martin BRONFENBRENNER, “Equality and Equity”, *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 409, Income Inequality (1973), pp. 9-23, en URL:<http://www.jstor.org/stable/1041487>. Fecha de consulta: 15 de agosto de 2013.

44 Robert MCGEE, *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, op. cit., pp. 22 y ss. Reconocemos en él un libertario, pero estimamos que ello no perjudica la perspectiva de algún modo neutral de nuestro argumento. Todos los autores, de una u otra manera, o respecto de determinados asuntos, adhieren a una corriente general de pensamiento. Pero ello no excluye la posibilidad de aciertos o defectos en sus análisis y conclusiones.

45 L. MURPHY y T. NAGEL, *The Myth of Ownership...*, op. cit., p. 14.

46 Robert MCGEE, *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, op. cit., pp. 22 y ss.

Por otro lado, la proposición de que los tributos se justifican por los beneficios (servicios) obtenidos (tributo como costos de servicios), presenta el defecto de que no siempre se prestan servicios por los recursos entregados, pues hay pérdidas en el curso de la administración (ineficiencia, “peso muerto”)<sup>47</sup>. Esto conduce a que no haya equivalencia entre lo que se entrega (más) y lo que se recibe (menos), y desde la perspectiva de la redistribución, no todo lo que el rico entrega (en razón de redistribución) llega al pobre. A veces sucede en sentido opuesto (mediante beneficios tributarios o transferencias directas e indirectas). Esto es más llamativo cuando se presentan programas de apoyo a grandes empresas e inversionistas o a determinados grupos (categorías) de inversionistas, vía beneficios tributarios (lo que conduce a una disminución de la carga impositiva) subsidios o ayudas (transferencias directas e indirectas, desde el presupuesto, caja común o Hacienda Pública). La justificación para dichas políticas es que aumentan el tamaño de la economía, lo que es un argumento económico sin contrapeso jurídico (es decir, en reglas).

Por esto, defendemos la idea de agregar elementos relativos a estas cuestiones dentro de la estructura normativa tributaria, i.e., incorporar un principio jurídico y luego reglas jurídicas, del siguiente modo: (principio) “la estructura tributaria debe incorporar ayudas a las empresas de determinado tamaño, a condición de que...”. De no ser así, la pretensión de justicia no se traduciría en regla jurídica (y en cuanto tal, exigible), sino solo en un deseo, intención o justificación no contrastable con hechos y no fundada en bases jurídicas, en otros términos, no institucionalizada.

Otro caso es el de ciertas categorías de contribuyentes que reciben beneficios (servicios) públicos como todos los demás, y, sin embargo, se encuentran exentos total o parcialmente del pago de impuestos. En este sentido también falla la teoría del beneficio.

Hay, asimismo, casos de servicios que se supone deben ser entregados por el Estado sin mediar pago y, no obstante ello, finalmente se regulan a efecto de que su entrega dependa de pagos directos por parte de los beneficiarios a través de una serie de diferentes métodos, llegando incluso a la tercerización o privatización de las prestaciones públicas, para concretar el cobro a los contribuyentes (otorgando prestaciones públicas mediante empresas privadas, estableciendo precios privados, en regímenes de Derecho público). Mediante esta vía, se llega tanto a reconducir los impuestos a las tasas o derechos, identificando servicios y su costo, hasta incluso entregar la administración del servicio público a empresas privadas (convirtiendo la tasa en derechos, precios públicos, tarifas, o, simplemente, en ficciones de “precios privados” ficticiamente —de nuevo— regulados por contratos entre particulares, obviando que son prestaciones forzosas mediante regímenes legales o estatutos de Derecho público).

Hay otro punto que puede destacarse, el cual ilustraremos con un caso de dos contribuyentes, acerca del tratamiento tributario basado en criterios de justicia

---

47 *Idem*.

(el cual, estimamos, tiene gran similitud con la realidad del curso de las carreras profesionales de algunas personas).

El caso es el siguiente. Se trata de dos contribuyentes, "Sr. A" y "Sr. B".

Un empleado, profesional del área financiera (llamado "Sr. A", 40 años, casado, con dueña de casa y tres hijos; con una deuda comercial consolidada no hipotecaria de US\$20.000; con un monto reunido en cuenta individual en una Administradora de Fondos de Pensiones de \$60.000), tiene la suerte de acceder a un cargo ejecutivo de relevancia por una vez en su vida profesional. Usualmente en Chile (el ejemplo vale para otros sitios), en esta área, la duración en un cargo relevante de rango medio (cúspide de carrera para muchos) no excede de un periodo de cuatro años (es decir, lo perderá a los 44 años). Luego de ello, será reemplazado, y no podrá volver a acceder a esa clase de altos cargos (reservada por el mercado para personas menores de 40 años). Hay excepciones en que podría ser posible escalar más alto, pero son cada vez menos los afortunados en la medida que la edad avanza, dado que en la pirámide del poder corporativo se limita progresivamente el número de cargos a personal no perteneciente a la familia o círculo cercano de los socios. Además, un empleado externo solo bajo determinadas condicionantes podría continuar ascendiendo. Este ejecutivo, Sr. A, logra ganar en ese periodo (cuatro años), y fruto de un esfuerzo ingente (por ejemplo 15 horas diarias de trabajo, incluidos fines de semana), US\$10.000 mensuales. En este caso, su nivel de tributación podría ascender a un 65% (considerando todas las cargas: impuestos directos e indirectos, cotizaciones de salud y seguridad social, salud, tasas, contribuciones, derechos de diferente naturaleza incluidos los municipales, tarifas, precios públicos, pagos de servicios públicos, privatizados, etc.), porque en todo caso será asimilado al porcentaje de los más ricos (ingresos iguales o superiores a esa cantidad mensual). Esos cuatro años será sometido a una alta carga tributaria, y como es un trabajador (empleado), no tendrá posibilidad real o efectiva de planificar su tributación. Podrá, solo en esos cuatro años, capitalizarla muy poco (luego pasará a formar parte de los desempleados, subempleados, etc., y deberá endeudarse y vender sus bienes a precio de liquidación, para sobrevivir y mantener a su familia).

La situación del Sr. A se evalúa con la del Sr. B. Este último es un hombre de 32 años, que ha recibido herencias y mantiene importantes inversiones a través de sociedades residentes en el país y en el extranjero, y además recibe ingresos por remuneraciones semejantes a los del Sr. A. El Sr. B es soltero (o puede ser casado y con tres hijos, lo que favorece al ejemplo, y carece de deudas o solo tiene deudas para fines estratégicos), y tiene grandes posibilidades de planificación tributaria (si se quiere, de estructurar sus negocios y tributar de acuerdo con los criterios establecidos en las leyes tributarias). Puede asignarse estratégicamente una remuneración del monto que estime, sin embargo, las mantiene bajas y no mayores a lo que recibe el Sr. A. Lo relevante es que tiene asegurado un ingreso para el resto de su vida (*ceteris paribus*) y gozará de un nivel de vida nunca menor al que tuvo el Sr. A por esos cuatro años escasos. El Sr. B nunca se verá en riesgo de descapitalizarse.

Lo relevante es que, en el ejemplo, aun recibiendo el mismo trato por el sistema tributario (equidad horizontal y vertical, progresividad, igualdad, capacidad de pago, etc.), podemos observar que algo no funciona. Es decir, que los principios de justicia tributaria indicados no constituyen criterios suficientemente eficaces para satisfacer los fines que pretenden tener, es decir, un sistema tributario justo, fundado en criterios de solidaridad o de justicia distributiva.

MURPHY y NAGEL se refieren a este asunto como un planteamiento central de su tesis<sup>48</sup>. Sustentan que la legitimidad de los tributos requiere analizar la legitimidad de la distribución (previa) de los derechos de propiedad. En efecto, plantean la existencia de un error en los criterios de justicia tributaria (equidad vertical, medida por las bases imponibles, y equidad horizontal), pues ellos no son suficientes para lograr una redistribución justa de la riqueza, dado que no consideran un elemento de análisis previo, cual es la distribución de los derechos de propiedad en la sociedad (y la justicia de dicha distribución). La omisión de este hecho supone considerar dicha distribución (de mercado, si se quiere) como natural y no como convencional. La distribución de los derechos en una sociedad se fundamenta en una teoría de justicia determinada, no es natural o neutra, sino consecuencia de decisiones y opciones. Es decir, el esquema es más acertado si la distribución de derechos de propiedad y de cargas tributarias queda cubierta por una teoría de justicia distributiva. Es sobre esta base que hay que analizar la justicia de cada impuesto<sup>49</sup>.

El asunto es relevante para cualquier perspectiva, y no solo la de MURPHY y NAGEL, ya que la aplicación de la carga tributaria (no el sentido del hecho imponible sino del monto de tributos que en definitiva debe pagar el contribuyente) siempre incide e incidirá de algún modo sobre la propiedad privada y la distribución de ella, aumentándola o disminuyéndola en cada miembro de la comunidad. Lo mismo sucede con la aplicación del gasto (ayudas, subvenciones, etc.). Cabe observar que a nivel de distribución de derechos de propiedad, el mismo efecto puede tener una exención o un beneficio tributario (crédito, rebaja, etc.), que una subvención o ayuda (transferencia directa o indirecta).

En definitiva, un estudio adecuado acerca de algún tributo en particular y del sistema tributario, en sentido amplio, y del sistema financiero (concerniente al gasto público) obliga a abordar la distribución de la propiedad privada, ya que el tributo, el sistema tributario o el sistema financiero la afectan en cualquier sentido (la acrecientan o la disminuyen).

El discurso de MURPHY y NAGEL no apunta a cuestionar el sistema de mercado ni la propiedad privada, sino a justificar una función de justicia distributiva o de

48 L. MURPHY y T. NAGEL, *The Myth of Ownership...*, op. cit., pp. 15 y ss.

49 Otros autores han enfatizado perspectivas semejantes, por ejemplo, BRIAN GALLE, "Tax Fairness", op. cit., pp. 1323-1379.

solidaridad del sistema tributario, como una tan relevante o más que la función recaudatoria o fiscal<sup>50</sup>.

La postura de INFANTI presenta algunas semejanzas. Este autor critica el concepto tradicional de equidad tributaria como un factor positivo de política pública, y sostiene que constituye una vía sutil y perniciosa de modelar el debate de las políticas referidas a tributos. Sustenta que ello se debe a que la idea de “equidad tributaria” se enfoca en los ingresos como única medida relevante de evaluación de la justicia tributaria, presuponiendo que la población (los miembros de una comunidad) constituye un grupo homogéneo en todos los demás aspectos. A través de ese argumento malicioso, añade INFANTI, se produce una dominación del debate público, excluyendo la consideración de las formas no económicas de diferenciación (v. g., raza, género, orientación sexual, capacidad física, etc.), al determinar la asignación apropiada de carga tributaria y por extensión, de carga social. INFANTI reconoce que la equidad tributaria, que se vincula a la idea de justicia, constituye el modo más natural para introducir estas preocupaciones al debate público sobre asuntos impositivos. Sin embargo, ha sido definida de un modo tal que se ha constituido en una barrera para la entrada de ese tipo de consideraciones<sup>51</sup>. La postura de MURPHY y NAGEL otorga argumentos a la imposición de impuestos al patrimonio, a las herencias, los legados y las donaciones, y sobre la intensidad de ellos. Entre otros aspectos, esto lo vincula con RAWLS<sup>52</sup>.

Para RAWLS, el gobierno tiene (conceptualmente) cuatro ramas destinadas a conservar determinadas condiciones sociales y económicas (asignación, estabilización, transferencia y distribución)<sup>53</sup>. La rama de la distribución vela “por una distribución justa del ingreso y la riqueza en el tiempo, al afectar periódicamente las condiciones de base del mercado. Se distinguen dos aspectos de esta rama”<sup>54</sup>, para lo que usa, entre otros mecanismos, los impuestos a las herencias y donaciones. Estos tributos persiguen no un fin fiscal sino “corregir la distribución de la riqueza, de manera gradual y continua, e impedir las concentraciones de poder con perjuicio de la libertad y de la igualdad de oportunidades”<sup>55</sup>. Para RAWLS, “la herencia no es en sí injusta, y será justa si redundará en beneficio del que está en peor situación y

50 Un estudio sobre estos planteamientos, en Cristian PÉREZ MUÑOZ, “Impuestos y justicia distributiva: una evaluación de la propuesta de justicia impositiva de Murphy y Nagel”, *Revista Uruguaya de Ciencia Política*, 16 (2007), pp. 201 a 221.

51 ANTHONY C. INFANTI, “Tax Equity”, *Buffalo Law Review*, 55-4 (2007), pp. 1191-1260.

52 SUGIN muestra el vínculo entre MURPHY y NAGEL con RAWLS. Explica las consecuencias de las tesis de RAWLS del siguiente modo: “If we start with the perspective of limitations and recognize that many different structures of taxation might be acceptable from the standpoint of Rawls’s conception, how do we decide which tax structure to choose as a matter of legislative prerogative? It should be clear from the preceding analysis that it is largely contingent on the economic structure of society, the levels of inequality of wealth and income, and the relationship between inequalities in wealth and income and opportunity in both the public and private spheres.” Linda SUGIN, “Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems”, *Fordham Law Review*, 72 (2004), en SSRN: <http://ssrn.com/abstract=555988>.

53 John RAWLS, “Justicia distributiva”, *Estudios Públicos*, 24 (1986), pp. 78 a 80.

54 *Ibid.*, p. 79.

55 *Idem*.

sea compatible con la libertad, incluso la igualdad de oportunidades<sup>56</sup>. La rama de la distribución también hace uso del sistema tributario para reunir ingresos que cubran los costos de los bienes públicos, de los pagos de transferencia y otros similares<sup>57</sup> (se trata del fin fiscal del tributo). La tributación se incorpora a la rama de distribución porque la carga tributaria debe ser compartida en forma justa. La rama de transferencia garantiza cierto nivel de bienestar y satisface las demandas de la necesidad. La justicia de las participaciones distributivas depende del conjunto del sistema social y de la forma como distribuye el ingreso total, salarios más transferencias. Agrega que se opone a la determinación competitiva del ingreso total, ya que ello dejaría fuera de la cuenta las demandas de la necesidad y de un nivel de vida decente. Entonces, para alcanzar el mínimo social, como lo exige un principio de justicia, se agregarán las transferencias al ingreso total (los salarios) de los menos aventajados<sup>58</sup>.

Respecto a la clase de impuestos más ajustados con un ordenamiento justo, a RAWLS le parece que ellos son los impuestos proporcionales al gasto (impuestos al consumo)<sup>59</sup>. Lo prefiere frente al impuesto sobre la renta, que grava de acuerdo con la cantidad que una persona saca del acervo común de bienes y no según lo que ella contribuye (suponiendo que el ingreso o la renta se obtiene equitativamente a cambio de actividades productivas). Además, los impuestos proporcionales al gasto tratan a todos de una manera uniforme claramente definida (suponiendo que el ingreso se ha efectuado equitativamente). Concluye que es preferible usar tipos de gravamen progresivos solo en la medida que sea necesario para obtener

56 Detalla que la igualdad de oportunidades es cierto conjunto de instituciones que aseguran una educación igualmente buena y oportunidades de cultura para todos, y que mantiene abierta la competencia por cargos sobre la base de cualidades adecuadas a su desempeño, y así sucesivamente. Son estas instituciones las que corren peligro cuando las desigualdades y las concentraciones de riqueza alcanzan cierto límite; y los impuestos que fija la rama de distribución han de impedir que se sobrepase este límite. *Ibid.*, *loc. cit.*

57 *Idem.*

58 JOHN RAWLS, "Justicia distributiva", *op. cit.*, p. 78.

59 MONTESQUIEU sustenta, desde una perspectiva de justicia (y eficiencia), que el impuesto indirecto es más funcional a la libertad de los ciudadanos, aleja posibilidades de abuso, y es más eficiente en términos de menores costos y mayor recaudación. Carlos Luis Secondat de Montesquieu, *Del espíritu de la leyes*, Libro XIII, México, Porrúa, 1973.

Libro XII, "Capítulo XI. La naturaleza de los tributos depende de la especialidad del gobierno.

El impuesto por cabeza es más propio de la servidumbre; el impuesto sobre las mercaderías es más propio de la libertad, porque no se refiere tan directamente a la persona.

Lo natural en el gobierno despótico es que el príncipe no pague en dinero a sus soldados ni a los individuos de su Corte, sino que les reparta tierras, y por consiguiente, exija pocos tributos. Si paga en metálico, es más natural que cobre por cabeza. Pero el tributo por cabeza debe ser muy módico, porque no siendo posible establecerlo de diversas clases a causa de los abusos que de esto resultarían, se ha de fijar para todos la cuota que los pobres sean capaces de satisfacer.

El tributo natural en el gobierno templado es el impuesto sobre las mercaderías. Como este impuesto, en realidad, lo paga el comprador, aunque lo anticipa el mercader, es un préstamo que este hace a aquel; de modo que al negociante se le debe considerar deudor del Estado y acreedor de todos los particulares. Anticipa al Estado lo que el comprador ha de pagarle a él. Se comprende, pues, que cuanto más moderado es el gobierno, cuanto mayor sea el espíritu de libertad, cuanto mayor sea la seguridad de que gocen las fortunas, tanto más fácil ha de serle al mercader anticipar al Estado lo que, en definitiva, es un préstamo a los particulares. En Inglaterra, el mercader le anticipa al Estado cincuenta o sesenta libras esterlinas por cada tonel de vino que recibe; ¿se atrevería a hacerlo en un país gobernado como el imperio turco? Aun queriendo hacerlo no podría con una fortuna sin estabilidad, quebrantada muchas veces y amenazada siempre".

la justicia del sistema en su conjunto, i.e., para impedir que se formen grandes fortunas peligrosas para la libertad y la igualdad de oportunidades, u otras consideraciones semejantes<sup>60</sup>.

Sea cual sea la medida de distribución tomada, esta debe basarse en consideraciones de justicia, y favorecer que el sistema en su conjunto cumpla los principios de justicia con la mínima pérdida de eficiencia. RAWLS se excusa por no referirse al criterio tradicional de la tributación de acuerdo con la capacidad de pago o con los beneficios recibidos, y por no mencionar ninguna de las variantes del principio de sacrificio. Argumenta que dichas reglas se encuentran subordinadas a los principios de justicia, y que en el contexto de un sistema social completo, dichas reglas adquieren la categoría de preceptos secundarios sin más fuerza independiente que los preceptos de buen sentido relativos a los salarios, y por tanto pueden o no ser aplicados<sup>61</sup>.

Por cierto, algunas de las apreciaciones de RAWLS y de otros autores que hemos citado se alejan en ocasiones de las perspectivas usadas y las afirmaciones efectuadas usualmente entre los tributaristas<sup>62</sup>. Sin embargo, el objetivo de este artículo es precisamente poner en evidencia cómo algunas de las premisas en que se fundan algunas de las construcciones de la dogmática del Derecho tributario obedecen a elecciones (y, por tanto, no son científicas), no siempre debidamente justificadas, y pueden (y deben) ser permanentemente revisadas<sup>63</sup>, punto al cual adhirió la tributarista Elizabeth EMILFORK, sobre la base del planteamiento de Alf Ross en tal sentido<sup>64</sup>.

## 7. FINALIDADES EXTRAFISCALES O TRIBUTOS DE REGULACIÓN: LOS OBJETIVOS DE CARÁCTER POLÍTICO, SOCIAL O ECONÓMICO

El otro caso de tributos con finalidades extrafiscales es el tributo de regulación, de ingeniería fiscal, i.e., ingeniería social efectuada con herramientas tributarias.

60 Este filósofo añade que los impuestos proporcionales al gasto también se muestran más eficientes, porque interfieren menos en los incentivos, o por cualquiera razón, su defensa sería decisiva siempre que se pudiera elaborar un esquema viable. Con todo, el profesor de Harvard reconoce que en ciertos casos los impuestos a la renta, incluso fuertemente progresivos, pueden mejorar la justicia y la eficiencia. John RAWLS, "Justicia distributiva", *op. cit.*, p. 79.

61 *Ibid.*, p. 80.

62 Un estudio interesante sobre este autor lo realiza Linda SUGIN, "Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems", *op. cit.*

63 Para todos, Santiago ÁLVAREZ GARCÍA y Pedro HERRERA MOLINA (coords.), "La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios", Documentos - Instituto de Estudios Fiscales (España), 16 (2004).

64 Elizabeth EMILFORK, "La justicia tributaria", *op. cit.*, p. 201. La cita a Alf Ross corresponde a su obra *Sobre el Derecho y la Justicia*, Buenos Aires, Editora Universitaria de Buenos Aires, 1994, p. 261: "La aparente evidencia que puede atribuirse a la idea de igualdad y que es experimentada como que da a esas fórmulas su justificación autosuficiente, no alcanza al elemento esencial de las mismas, es decir, al postulado material de evaluación. La idea de justicia, se dice, surge de nuestra conciencia más íntima con necesidad imperativa *a priori*. Pero es muy difícil afirmar que en nuestro espíritu se aloja un postulado evidente que dice que el monto de los impuestos debe estar en relación con la capacidad de pagarlos, o que la retribución debe estar en relación con la cantidad de trabajo realizado. El valor de estas reglas, obviamente, no está por encima de toda discusión; ellas deben ser justificadas a la luz de sus consecuencias prácticas. Presentarlas como una exigencia de justicia fundada en una idea evidente de igualdad, es un hábil método dirigido a conferir a ciertos postulados prácticos determinados por el interés la evidencia aparente que tiene la idea de igualdad".

Aquí, el interés del Estado está en desincentivar (penar, aplicar el impuesto) o incentivar (premiar, aplicar beneficio tributario) una actividad o conducta, más que en recaudar, lo que plantea cuestionamientos económicos, éticos y jurídicos<sup>65</sup>.

Sobre estos asuntos no existe duda alguna en la doctrina del Reino Unido<sup>66</sup> o de Estados Unidos; sin embargo, en Chile, si bien hay pronunciamientos judiciales sobre el punto, existe solo una comprensión muy limitada sobre la materia<sup>67</sup>. A partir de una perspectiva ética es posible posicionarse desde el utilitarismo y desde los derechos. La visión utilitarista es económica, y en dicho enfoque se ha demostrado la ineficiencia de la regulación tributaria (caso del impuesto al tabaco, al alcohol, etc.). Una ingeniería social se opone al respeto de los derechos, plantea McGEE.

Este autor reflexiona que desde la perspectiva legal hay que considerar dos aproximaciones: el Estado está al servicio de las personas, o las personas están al servicio del Estado. La ingeniería social pone al hombre como medio del Estado. Para evitar ello, deben enfatizarse antes los derechos de las personas a la servicialidad del Estado (diríamos en Chile), y solo luego de ello pueden plantearse regulaciones vía tributos. Una solución posible y de acuerdo que se ha planteado en Derecho comparado es que en un Estado de derecho o en un Estado social de derecho, debería aplicarse el control de proporcionalidad o la ponderación para evaluar las posibles limitaciones o las regulaciones de los derechos.

Estas funciones del tributo son aceptadas por RAWLS, para quien el gobierno tiene (conceptualmente) cuatro ramas, y una de ellas es la de asignación, cuya función es la de “identificar y corregir, por medio de impuestos y subsidios, dondequiera que sea posible, las faltas de eficiencia más evidentes debidas a que los precios no logran medir con exactitud los beneficios y costos sociales”<sup>68</sup>.

## 8. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD COMO EXPRESIÓN NORMATIVA DE LA JUSTICIA EN LA TRIBUTACIÓN

Con toda seguridad, el elemento jurídico más reconocible de la justicia tributaria es el principio de igualdad. Este principio se encuentra consagrado en la mayoría de los países, y comprende aspectos sustantivos, formales y procedimentales. Desde una perspectiva sustantiva, este principio exige un trato (institucional) semejante en circunstancias semejantes, y otro diferenciado si las circunstancias son diferentes, debiendo en este último evento determinarse (justificarse) autoritativamente el criterio por el cual se distingue. Con todo, hay criterios que no

65 Robert MCGEE, *The Philosophy of Taxation and Public Finance op. cit.*, pp. 83-86.

66 Geoffrey MORSE and David WILLIAMS, *Davies: Principles of Tax Law, op. cit.*, pp. 4-5; John TILEY and Glen LOUTZENHISER, *Revenue Law, op. cit.*, pp. 7-10.

67 Estas categorías se encuentran presentes en nuestro medio jurídico. Al respecto, véase Patricio MASBERNAT, “Ensayo acerca de la compleja convergencia de los principios tributarios y los fines extrafiscales, en particular de los objetivos de la política social y económica. Una revisión a partir de la práctica constitucional en Chile”, *Revista Venezolana de Derecho Tributario*, 133 (2012), pp. 35-62.

68 John RAWLS, “Justicia distributiva”, *op. cit.*, p. 78.

pueden ser usados salvo circunstancias muy calificadas, como la raza o el género. Un criterio de diferenciación usual en el ámbito tributario es la riqueza (financiera), los ingresos o las rentas, el patrimonio, etc.

Dentro de los mecanismos para ajustar las condiciones impositivas entre distintos contribuyentes se encuentra la progresividad, y en algunos países se le agregan criterios derivados de la capacidad de pago. Dentro de este esquema, se integra la idea de neutralidad en el sentido de que el establecimiento de un impuesto afecte lo más limitadamente posible tanto la conducta (las decisiones económicas) del contribuyente como la fuente de riqueza o renta. Para considerar las desigualdades o corregirlas existen dos vías: intervenir la estructura de cada impuesto en particular; o intervenir el sistema tributario en su conjunto.

A través del sistema tributario en su conjunto, es posible reconocer la diferenciación justificada mediante la estructuración de diferentes impuestos o tributos. De este modo, en relación con actividades o categorías de contribuyentes, pueden establecerse impuestos para sociedades, impuestos para profesionales y prestadores de servicios independientes (autónomos), impuestos para trabajadores dependientes, residentes, no residentes, etc.

Las desigualdades que pudieran producirse en la aplicación de la estructura general de un impuesto pueden ser corregidas incorporando factores modificatorios o de ajuste para circunstancias particulares (categoría de contribuyentes, zonas, actividades, etc.) tales como las deducciones, los recargos, los beneficios, las exenciones totales o parciales, etc.

Usualmente, se plantea que los principios de la tributación deben reflejar o concretar una idea de justicia en el contexto del sistema tributario en su conjunto, y no desde cada impuesto o tributo en particular. Ello permitiría regular un impuesto (o cada uno de los tributos) específico con cierta distancia al ideal del principio de justicia tributaria. Desde una perspectiva dogmática, sin embargo, para algunos (entre ellos quien escribe estas líneas) no resulta aceptable una vulneración muy grande de un principio de justicia tributaria en la regulación de un tributo en particular. Esto ha sido discutido en casos concretos llevados ante los tribunales con competencias en estas cuestiones, como mostraré a continuación.

En el Derecho tributario de Gran Bretaña, el principio de igualdad no se encuentra presente sino de manera muy insuficiente (y compite con principios muy fuertes de antigua raigambre, como el de la soberanía del Parlamento)<sup>69</sup>. Hay que destacar las características de su sistema constitucional, i.e., que no existe Constitución escrita ni una Carta de derechos en un sentido moderno (el *Bill of Rights* de 1688 no lo es), carece de un sistema de revisión constitucional de su legislación, o de una corte constitucional.

69 S. BOYRON, "Is there a Principle of Equality in Tax Law of the United Kingdom?", en Hans GRIBNAU (ed.), *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation*, The Hage, Kluwer Law International, 2003, p. 39.

Ello ha conducido a que, en la práctica, existan muchos casos de aplicación diferenciada injustificada de la ley por parte de la autoridad tributaria británica, lo que no ha sido enmendado por los tribunales (convengamos que la igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley constituyen las dos más básicas expresiones del principio de igualdad formal; siendo un nivel más sofisticado el de igualdad material o sustantivo y que exige una acción directa del Estado para concretarlo). BOYRON afirma que existen algunas condiciones para que este principio exista y tenga aplicación, tales como un Estado de derecho, el reconocimiento constitucional de este principio, y mecanismos de control de la legislación y de los actos administrativos<sup>70</sup>.

Sin embargo, y solo desde hace muy poco tiempo, los tribunales ingleses pueden declarar inaplicable una norma legal, pero solo fundados en una incompatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo o con la Convención Europea de Derechos Humanos, de acuerdo con la *Human Rights Act* de 1998, que entró en vigencia en el año 2000, y que introduce dicha Convención como parte del Derecho interno inglés. Los efectos jurídicos de la introducción de esta Carta no deben ser sobrestimados, como advierte BOYRON<sup>71</sup>.

El artículo 14 de esta Convención previene contra la discriminación en el ejercicio de los derechos que ella establece (la Carta de Derecho de la Unión Europea contiene reglas semejantes)<sup>72</sup>. Fuera de lo anterior, el Parlamento goza de amplios poderes, y la legislación que establece no puede ser cuestionada sobre la base de una vulneración del principio de igualdad. Esta perspectiva es diferente a la típica de Europa continental.

La disposición referida señala lo siguiente:

“Article 14: prohibition of discrimination

The enjoyment of the rights and freedoms set forth in this Convention shall be secured without discrimination on any ground such as sex, race, color, language, religion, political or other opinion, national or social origin, association with a national minority, property, birth or other status”<sup>73</sup>.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 34.

<sup>71</sup> Debe considerarse lo que plantea BOYRON: “Even though the European Convention on Human Rights has now been incorporated into British law, it is doubtful whether this document will go far enough in providing the required constitutional environment for development of a fully operational principle of equality; more radical changes in constitutional law might be necessary”; *ibid.*, p. 44.

<sup>72</sup> La Carta de Derechos de la Unión Europea (*Diario Oficial de la Unión Europea* 26-10-2012, C-326/391) contiene reglas semejantes:

“Artículo 20. Igualdad ante la ley. Todas las personas son iguales ante la ley”.

“Artículo 21. No discriminación

1. Se prohíbe toda discriminación, y en particular la ejercida por razón de sexo, raza, color, orígenes étnicos o sociales, características genéticas, lengua, religión o convicciones, opiniones políticas o de cualquier otro tipo, pertenencia a una minoría nacional, patrimonio, nacimiento, discapacidad, edad u orientación sexual.

2. Se prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito de aplicación de los Tratados y sin perjuicio de sus disposiciones particulares”.

<sup>73</sup> “Artículo 14. Prohibición de discriminación.

El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u

El principio de no discriminación ha significado la anulación de normas tributarias del Reino Unido, v. g., en “McGregor v. United Kingdom”, que otorgaba trato diferente según fuera el marido (a quien la ley favorecía) o la mujer (a quien la ley no reconocía el beneficio o las ayudas estatales) quien cuidara al cónyuge con incapacidades<sup>74</sup>.

La señora McGregor hizo su petición a la Comisión Europea de Derechos Humanos sobre la base de que el no otorgamiento del beneficio era discriminatorio. Luego de que se acogiera su demanda, el Reino Unido modificó dicha regla legal. También el Derecho comunitario impone límites al ejercicio de la potestad tributaria británica.

Normalmente, la preocupación del Derecho tributario nacional es tratar de modo igualitario a los residentes. Ello es insuficiente en el contexto comunitario. En efecto, en la Unión Europea el principio de igualdad se expresa en términos de una genérica prohibición de discriminación entre los nacionales de los diferentes Estados miembros. El contexto se encuentra en que el Derecho comunitario reconoce y protege el libre movimiento de personas, de capitales, de servicios (Tratado Constitutivo de la Unión Europea, Título IV). La libertad de movimiento, entonces, protege de la discriminación fundada en razones de nacionalidad o residencia.

Si bien se ha estimado generalmente que el principio de igualdad tributaria debe calificar el sistema tributario como un todo, la Corte de Justicia de la Unión Europea ha desarrollado el principio de igual de tratamiento entre nacionales y no nacionales, y lo ha aplicado en ocasiones a casos referidos a impuestos directos específicos. Asimismo, en sus decisiones, ha mostrado en algunos procesos un desarrollo conceptual del principio de igualdad algo distinto de los asumidos institucionalmente en los países (y es la razón por la cual ha acogido las reclamaciones). Para decidir, la Corte europea busca un canon de comparación para la estimación de la posible discriminación, adopta un enfoque acerca de las restricciones (que puede ser más amplio o restringido que el del reclamado), y acoge una serie separada de etapas de análisis contrastando la situación concreta (y los argumentos jurídicos de las partes) con los objetivos buscados por la legislación nacional cuestionada<sup>75</sup>.

Conforme con el marco normativo comunitario europeo, entonces, no se pueden establecer diferencias injustificadas en el tratamiento tributario entre nacionales de dos Estados miembros. En caso contrario, es posible recurrir al juez comunitario.

---

otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación”.

74 Application 30548/96, by Helen MACGREGOR against the United Kingdom, The European Commission of Human Rights (First Chamber), sitting in private on 3 December 1997, en <http://echr.ketse.com/doc/30548.96-en-19971203/view/> Fecha de consulta: 12 de agosto de 2013.

75 Muchos autores han criticado la forma de resolver las causas tributarias en materia de no discriminación. Véase Michael J. GRAETZ and Alvin C. WARREN Jr., “Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility”, en *The Yale Law Journal*, 121 (2012), pp. 1118-1167.

Esto puede ilustrarse con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, 6 de septiembre de 2012), sobre cuestión prejudicial, en el caso *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs y Philips Electronics UK Ltd.*<sup>76</sup>. El litigio se inició porque la autoridad tributaria británica no permitió llevar a cabo una consolidación fiscal a una empresa británica del grupo Philips, es decir, recibir las pérdidas y otras cantidades deducibles del impuesto sobre sociedades que trataba de ceder un establecimiento permanente de otra empresa del grupo Philips cuya sede o matriz se encontraba en Holanda. La autoridad británica defendió su competencia o potestad tributaria; planteó que se trataba de una discriminación justificada frente a las empresas nacionales, y que la situación en que las empresas Philips se encontraban no era comparable con la de las empresas británicas; y agregó que la empresa holandesa también podría utilizar esas pérdidas (beneficiándose doblemente).

La empresa británica recurrió al Tribunal Tributario nacional, quien estimó la acción. Frente a ello, la autoridad tributaria británica apeló ante el tribunal superior. Este último tribunal decidió suspender el procedimiento para plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), solicitando que se pronunciara acerca de si la regla tributaria británica vulneraba o no el Derecho comunitario.

El TJUE sostuvo que la regla tributaria británica implicaba una infracción de las normas comunitarias, que se traducía en un trato discriminatorio no justificado (vulnerador de la libertad de establecimiento), contenida en el artículo 43 (de la Versión Consolidada) del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea<sup>77</sup> (TCUE). Dicha disposición incorpora una norma contra la discriminación, en cuanto reconoce el derecho a emprender en cualquier Estado miembro en las mismas condiciones legales que sus nacionales. En razón de esta norma, los Estados miembros deben eliminar toda discriminación por razón de nacionalidad, y adoptar las medidas necesarias para que los nacionales de otros Estados miembros puedan ejercer el derecho indicado.

En razón de lo anterior, el Tribunal recuerda que el Derecho de la Unión Europea exige que el juez británico que conoce del asunto, en virtud del principio de cooperación establecido en el artículo 10 del TCUE, y asimismo en su condición de

76 En [http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126440&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1199799#Footnote\\*](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126440&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1199799#Footnote*) Fecha de consulta: 7 de agosto de 2013.

77 "Artículo 43. En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. / La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el segundo párrafo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales", en [http://eur-lex.europa.eu/es/treaties/dat/12002E/hm/C\\_2002325ES.003301.html](http://eur-lex.europa.eu/es/treaties/dat/12002E/hm/C_2002325ES.003301.html). Fecha de consulta: 8 de agosto de 2013.

órgano comunitario de instancia, resuelva conforme al Derecho de la Unión Europea directamente aplicable y proteja los derechos que este confiere a la sociedad holandesa, dejando sin aplicación las normas tributarias en cuestión, y que se encuentran en conflicto con el Derecho comunitario.

## 9. CONCLUSIONES

No es fácil obtener conclusiones, porque no es posible cerrar las discusiones referidas en este trabajo. Se nos viene a la memoria uno de los grandes juristas actuales que en muchos de sus textos no incluye este apartado. Esperamos que la discusión vertida en el trabajo se baste a sí misma, en este nivel de abstracción, considerando que las conclusiones solo podrán obtenerse en la medida en que se estudien asuntos más específicos o aun casos concretos.

La justicia tributaria constituye un asunto doblemente complejo, tanto por la complejidad del problema de la justicia como del tributo.

Lo anterior no obsta para estudiar y desarrollar puntos de vista fuertes acerca de problemas vinculados a la justicia tributaria, aun sobre aquellos más abstractos, ya que en general constituyen los puntos de partida necesarios para todos los demás asuntos.

Para ello, las herramientas del Derecho son suficientes, siempre considerando las características particulares del fenómeno jurídico tributario.

Pero las herramientas del Derecho en cada sistema jurídico presentan peculiaridades relevantes. Las del Derecho anglosajón son diferentes de las del Derecho continental, y varían entre países de una misma familia jurídica. Por ejemplo, la diferencia entre el enfoque analítico italiano basado en el principio de capacidad contributiva y el enfoque sistemático español fundado en una serie de principios de justicia tributaria perfilados y distinguibles.

El Derecho anglosajón no se muestra como separado de elementos de otras disciplinas, pero su falta de pureza disciplinaria no debiera juzgarse como una debilidad, a nuestro parecer. Otorga la fortaleza que deriva de la necesidad de analizar, para poder aislar el asunto que se va a discutir, y argumentar cuidadosamente sobre él.

Por otro lado, el camino de estudio de la justicia tributaria es más o menos semejante en cualquier sistema jurídico, ya que se centra en una serie finita de asuntos, tales como su objeto (el campo de actuación del tributo, su concepto y elementos), los principios sobre los que se levanta y estructura, sus requisitos formales, sus justificaciones institucionales, sus finalidades jurídicas y sociales, etc.

Desde una perspectiva más amplia, los contenidos de justicia conmutativa, distributiva y redistributiva en los tributos.

Dicho último punto amplía el foco, pero para no alejarse definitivamente del análisis jurídico planteamos la necesidad de referirnos a normas y reglas frente a casos concretos, a hipótesis de aplicación concreta de las soluciones que se discutan como justas o injustas. De cualquier modo, el Derecho se sustenta en el razonamiento, práctica que busca resolver problemas sociales y dirimir conflictos. Y en eso se encuentra, a nuestro juicio, no solo la función del Derecho (tributario), sino la necesaria capacidad analítica que debe desplegarse para abordar problemas sociales complejos.

## BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y Pedro HERRERA MOLINA (coords.), “La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios”, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales (España), 16 (2004).
- ATRIA LEMAITRE, Fernando, “Los peligros de la Constitución. La idea de igualdad en la jurisdicción nacional”, en *Cuadernos de Análisis Jurídicos*, 36 (1997).
- BOYRON, S., “Is there a Principle of Equality in Tax Law of the United Kingdom?”, en Hans GRIBNAU (ed.), *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation*, The Hage, Kluwer Law International, 2003, p. 39.
- BRONFENBRENNER, Martin, “Equality and Equity”, *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 409, Income Inequality (1973), pp. 9-23, en URL:<http://www.jstor.org/stable/1041487>. Fecha de consulta: 15 de agosto de 2013.
- CASADO OLLERO, Gabriel, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 34 (1982), p. 223.
- CROWE, Martin T., *The Moral Obligation of Paying Just Taxes*, The Catholic University of America Studies in Sacred Theology, 84 (1944), pp. 22-26.
- DODGE, Joseph M., “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles”, *Tax L. Rev.* 58-399 (2005).
- DUFF, David G., “Private property and tax policy in a libertarian world: a critical review”, en *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, XVIII-1 (2005), pp. 23-45.
- DUFF, David G., “Benefit Taxes and User Fees in Theory and Practice”, *University of Toronto Law Journal*, 54 (2004), pp. 391-447.
- ELKINS, David, “Taxation and the Terms of Justice”, *University of Toledo Law Review*, 41 (2009), pp. 73-105, en SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1564206>.
- EMILFORK SOTO, Elizabeth, “La justicia tributaria”, *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, 199 (LXIV) (1996), pp. 197-212.
- EMILFORK SOTO, Elizabeth, “Reflexiones en torno a la justicia tributaria”, *Gaceta Jurídica*, 194 (1996), p. 7-19.

- FLEMING, J. Clifton Jr., Robert J. PERONI, Stephen E. SHAY, "Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income", *Florida Tax Review*, 5 (4) (2001), pp. 299-354.
- GALLE, Brian D., "Tax Fairness", *Washington and Lee Law Review*, 65 (2008), pp. 1323-1379.
- GARCÍA, César, *El concepto de tributo*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012.
- GRAETZ, Michael J. and Alvin C. WARREN Jr., "Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility", en *The Yale Law Journal*, 121 (2012), pp. 1118-1167.
- INFANTI, ANTHONY C. "Tax Equity", *Buffalo Law Review*, 55-4 (2007), pp. 1191-1260.
- KAZEMI, Ali, "There is more to fairness in taxation than fair taxes: Introducing a multi-faceted fairness framework of taxation", en S. JERN and J. NÄSLUND (eds.), *Dynamics within and outside the lab*, Lund, Lund University Press, 2009.
- KORNHAUSER, Marjorie E., "The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction", en *Michigan Law Review*, 86-3 (1987), pp. 465-52.
- LYMER, Andy and Lynne OATS, *Taxation: Policy and Practice*, Birmingham, Fiscal Publications, 2011.
- MASBERNAT, Patricio, "Ensayo acerca de la compleja convergencia de los principios tributarios y los fines extrafiscales, en particular de los objetivos de la política social y económica. Una revisión a partir de la práctica constitucional en Chile", *Revista Venezolana de Derecho Tributario*, 133 (2012), pp. 35-62.
- MASBERNAT, Patricio, "Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho Español al Derecho Comparado", en *Revista de Derecho*, 20-1 (2013), pp. 155-191.
- MASBERNAT, Patricio, Cristián BILLARDI, José A. FERNÁNDEZ, Miguel A. SÁNCHEZ, "Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina", en *Revista de Derecho*, 39 (2012), pp. 475-517.
- MCGEE, Robert W., *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, 314, USA, Springer, 2004, p. 3.
- MCGEE, Robert, "Is the ability top pay principle ethically bankrupt?", *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Boston, Kluwer Academic Publishers, 2004.
- MENÉNDEZ, Agustín José, "The Purse of the Polity Tax Power in the European Union", *Working Paper 7*, Arena Centre for European Studies, University of Oslo, en [http://www.sv.uio.no/arena/english/research/projects/cidel/old/wp05\\_07.pdf](http://www.sv.uio.no/arena/english/research/projects/cidel/old/wp05_07.pdf) Fecha de consulta: 6 de marzo de 2013.
- Menéndez, Agustín José, *Justifying Taxes*, The Hague, Kluwer Academic Publishers, 2010.
- Montesquieu, *Del espíritu de la leyes*, Libro XIII, México, Porrúa, 1973.

- MORSE, Geoffrey and David WILLIAMS, *Davies: Principles of Tax Law*, Hampshire, Swett and Maxwell, 2008.
- MURPHY, L. and T. NAGEL, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, New York, Oxford, 2001.
- PÉREZ MUÑOZ, Cristian, “Impuestos y justicia distributiva: una evaluación de la propuesta de justicia impositiva de Murphy y Nagel”, *Revista Uruguaya de Ciencia Política*, 16 (2007), pp. 201 a 221.
- PÉREZ RODRIGO, Abundio, “Buscando justicia en el Impuesto a la Renta”, en *Revista de Derecho*, 194 (LXI) (1993), pp. 162-171.
- PÉREZ RODRIGO, Abundio, “Será Justicia” (Lección de Inauguración del Año Académico), en *Revista de Derecho*, 211 (LXX) 2002), pp. 241-256.
- PLAZAS VEGA, Mauricio, *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Bogotá, Temis, 1995.
- RAMÍREZ CARDONA, Oscar, “Las concepciones tributarias del liberalismo clásico”, *Misión Jurídica, Revista de Derecho y Ciencias Sociales*, pp. 137-157, en <http://www.unicolmayor.edu.co/mision%20juridicaU/pdf/segundaedicion/lascoopcionestributarias.pdf>. Fecha de consulta: 12 de agosto de 2013.
- RAWLS, John, “Justicia distributiva”, *Estudios Públicos*, 24 (1986), pp. 78 a 80.
- RICARDO, David, *Principios de economía política y tributación*, México, Fondo de cultura Económica, 1993.
- ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, Buenos Aires, Editora Universitaria de Buenos Aires, 1994.
- SATRÚSTEGUI GIL-DELGADO, Miguel, “La Magna Carta: realidad y mito del constitucionalismo pactista medieval”, *Historia constitucional: Revista Electrónica de Historia Constitucional*, 10 (2009), pp. 243-262.
- SETO, Theodore P. y Sande L. BUHAI, “Tax and Disability: Ability to Pay and the Taxation of Difference”, *University of Pennsylvania Law Review*, 154-5 (2006), pp. 1053-1143.
- SMITH, Adam, *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, vol. I, México, Publicaciones Cruz O., 6 ed., 1988.
- SUGIN, Linda, “Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems”, *Fordham Law Review*, 72 (2004), en SSRN: <http://ssrn.com/abstract=555988>.
- TILEY, John and Glen LOUTZENHISER, *Revenue Law*, Portland, Hart Publishing, 2012.
- YOUNG, H. P., “Progressive Taxation And The Equal Sacrifice Principle”, en *Journal of Public Economics*, 32 (1987), pp. 203-214.

