

Artículo recibido: 10 de Enero de 2013

Artículo aprobado: 25 de enero de 2013

PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN PROCEDIMIENTO DE COBRO JUDICIAL DE DEUDAS TRIBUTARIAS, EN EL DERECHO ITALIANO: Comentario a la Sentencia de la Corte Costituzionale N° 281, de 28/10/2011 (Magistrado redactor, Dr. Franco Gallo)¹

Patricio Masbernat*

Un Juez de Forlì y un Juez de Torino (Italia), de modo separado, remiten sendas cuestiones de constitucionalidad en contra del art. 85, párrafo 1, del Decreto del Presidente de la República N°602, de 29 septiembre de 1973², que regula el cobro de deuda tributaria derivada de impuesto a la renta. La **Corte Costituzionale** reúne ambos procesos para decidirlos conjuntamente. La norma cuestionada permite la adjudicación del inmueble del deudor tributario en mora, al monto de la deuda a favor del Fisco. La norma dispone lo siguiente:

«Se il terzo incanto ha esito negativo, il concessionario, nei dieci giorni successivi, chiede al giudice dell'esecuzione l'assegnazione dell'immobile allo Stato per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede, depositando nella cancelleria del giudice dell'esecuzione gli atti del procedimento».

El contenido de la norma será explicado a continuación.

Los jueces de la instancia han instado la cuestión de constitucionalidad, porque observan en dicha norma, una vulneración de los principios de razonabilidad e

1 La sentencia puede encontrarse en el sitio de Internet de la Corte Costituzionale de Italia: <http://www.cortecostituzionale.it/>.

2 La norma puede obtenerse en: <http://www.normattiva.it/>.

* Patricio Masbernat

Licenciado en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile; Magister en Derecho, Universidad de Chile; Doctor en Derecho (Instituto Universitario de Derecho Comparado, Facultad de Derecho) Universidad Complutense de Madrid. IP del Grupo Iberoamericano de Estudios Jurídicos de la Empresa. Correo: pmasbernat@alburquenque.cl. El presente trabajo se enmarca en el Proyecto FONDECYT N° 11100190 "Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado", 2° periodo (2011/2012), del cual el autor es investigador responsable. Agradezco al profesor Dr. Ennio La Scala, quien me acogió en la estadía de investigación en el Dipartimento di Studi su Politica, Diritto e Società "Gaetano Mosca" de la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Palermo, lugar donde se redactó este trabajo. Dedicado a Lucas, Gloria, Renato y Pascal.

igualdad (contenidos en el artículo 3° de la Constitución Política Italiana, **Cost.P.It.**), de capacidad contributiva (artículo 53° **Cost.P.It.**) y del derecho de propiedad privada (artículo 42° **Cost.P.It.**). Ello se produciría, a juicio de los jueces remitentes, porque la norma legal da lugar a un modo irracional de determinación del precio de adjudicación al Estado del inmueble sujeto a cobro compulsivo de impuesto a la renta adeudado (*i.e.*, del inmueble embargado por deudas tributarias). La norma legal dispone que el Fisco puede adjudicarse el inmueble ejecutado al menor precio de entre el mínimo valor de adjudicación decretado para el tercer llamado a remate y la suma por la que ejerce su demanda judicial (el monto de la deuda tributaria), debiendo el juez proceder a decretar la adjudicación, sin dejarle la posibilidad de ajustar dicho precio o de suspender la adjudicación en razón de la exigüidad del monto de adjudicación del inmueble al Estado. De este modo, dicha regulación contravendría, por un lado, los artículos 3° y 53° constitucionales por violación de los principios de razonabilidad con respecto a los medios y al propósito, y la igualdad en sí misma y en relación con principio de capacidad contributiva; y por otro, los artículos 3° y 42° constitucionales (derechos de igualdad y propiedad) por la irrazonable determinación del precio para la asignación coercitiva del inmueble subastado.

Los artículos constitucionales implicados son los siguientes³:

Art. 3.⁴ Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.

È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.

Art. 42.⁵ La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati.

- 3 Para estudiar la forma en que se coordinan estas disposiciones constitucionales en el Derecho Italiano, ver MASBERNAT, Patricio; BILLARDI, Cristian; FERNANDEZ, José Antonio; SANCHEZ, Miguel Angel, "Los principios materiales de la tributación en los ordenamientos de Italia, España y Argentina. Perspectiva para la construcción de una dogmática en Chile", de pronta publicación en Revista de Derecho (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso) N°2° año 2012.
- 4 "Art. 3. "Todos los ciudadanos tendrán la misma dignidad social y serán iguales ante la ley, sin distinción de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas ni circunstancias personales y sociales. / Es responsabilidad de la República remover los obstáculos de orden económico y social que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana y la participación efectiva de todos los trabajadores en la organización política, económica y social del país" (traducción del autor).
- 5 Art. 42. "La propiedad será pública o privada. Los bienes económicos pertenecerán al Estado, a entidades o a particulares. / La propiedad privada será reconocida y garantizada por la ley, la que determinará sus modos de adquisición y de goce y sus límites, con el fin de asegurar su función social y de hacerla accesible a todos. / La propiedad privada, en caso previsto

La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti.

La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d'interesse generale.

La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità.

Art. 53.⁶ Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Los jueces remitentes argumentan que el procedimiento que fija ese monto para ceder la propiedad inmobiliaria del deudor tributario moroso al Estado, contradice la jurisprudencia constitucional relacionada con el justo precio de la expropiación forzosa (Sentencia de la Corte Costituzionale -SCC- 348/2007, expuesta ya en la SCC 5/1981). Se ocasionaría un perjuicio al contribuyente, por cuanto para la determinación de una indemnización no se consideran las características del bien expropiado sino criterios diversos que prescinden de dicho valor⁷.

Los jueces sostienen que la interpretación que dan a la ley, es la única que cabe, y que no es factible una interpretación conforme a la Constitución. Por ello, la norma impugnada debe ser revisada por este procedimiento constitucional.

El razonamiento de los jueces remitentes se sostiene en las bases que a continuación se exponen:

a) En lo referido a la vulneración de los artículos 3 y 53 constitucionales, habría tres aspectos de inconstitucionalidad:

por la ley, y mediante indemnización, podrá ser expropiada por motivos de interés general. / La ley establecerá las normas y los límites de la sucesión legítima y testamentaria y los derechos del Estado en materia de herencia” (traducción del autor).

- 6 Art. 53.- “Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. / El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.” (Trad. del autor).
- 7 El argumento central del juez lo expone la sentencia en estos términos (sección 1.3.2): “Il principio ‘del serio ristoro’, secondo il giudice a quo, pur se previsto per l’indennizzo a séguito di espropriazione per pubblica utilità o di altri atti ablatori disposti dalla pubblica amministrazione, è applicabile anche nell’ipotesi del trasferimento coattivo della proprietà privata di cui al caso di specie, perché ‘quando lo Stato esercita la potestà, con determinazione unilaterale e fuori da un contesto negoziale, di acquistare un bene privato, il corrispettivo dello scambio deve essere ‘congruo, serio ed adeguato’ ossia deve assumere a parametro – pur potendo discostarsene al ribasso per contemperare interessi pubblici e privati – ‘il valore del bene in relazione alle sue caratteristiche essenziali fatte palesi dalla potenziale utilizzazione economica di esso’ (Corte cost. 30.1.1980 n. 5) e non può legittimamente basarsi su ‘elementi del tutto sganciati da tale dato’ (Corte cost. 24.10.2007 n. 348)”.

a. La suma por la cual el Estado se adjudica el inmueble, conforme a la norma impugnada (el monto de la demanda fiscal), no constituye un precio razonable de adquisición de un inmueble.

b. Es irrazonable la norma, porque premia la acumulación de deuda tributaria, es decir, favorece al contribuyente moroso de una deuda más cuantiosa y desfavorece, a su vez, a aquel contribuyente que por diversas causas tiene una deuda menor; y que además pierde su propiedad inmueble (perdiendo adicionalmente, en favor del Fisco, la diferencia entre el valor del inmueble y el monto de su deuda tributaria).

c. La disposición cuestionada no se condice o justifica con el deber de contribuir, y por ello vulnera el principio de capacidad contributiva, pues el deudor tributario concurre a los gastos públicos con un monto mayor de su deuda legalmente tasada.

b) En relación con los artículos 3 y 42 constitucionales, los jueces remitentes sostienen que no existe una razonable determinación del precio de adjudicación coactiva del bien, ya que éste es igual al monto de la obligación expuesto en la demanda e inferior al precio del tercer llamado a remate, no respetando los principios que han sido construidos por la jurisprudencia constitucional para los casos de expropiación en razón de utilidad pública, los cuales son aplicables también en los supuestos de transferencia forzosa de inmuebles envueltos en este caso.

Los jueces remitentes agregan que el principio constitucional de capacidad contributiva también se puede aplicar en la fase de recaudación de impuestos (no sólo en la fase legislativa del diseño de la norma tributaria), debido a que el artículo 53° párrafo 1° **Cost.P.It.** no distingue el momento de su realización y porque el deber de concurrencia a solventar el gasto público a que se encuentra sujeto el contribuyente se lleva a cabo con el pago, espontáneo u obligatorio, de la deuda tributaria.

Defienden que el estatuto de expropiación se aplica en este caso, como en todos los casos en que el Estado se adjudica, adquiere o compra un inmueble haciendo uso unilateral de autoridad y sin llevar a cabo una negociación libre con un particular. En esos casos, y aunque se calcule un precio hacia la baja, debe resguardarse un elemento de razonabilidad, seriedad, corrección en dicho intercambio (vinculando las características del inmueble con el valor que por él se pague, que evidencie su potencialidad económica), a fin de equilibrar los intereses públicos y privados. El contribuyente, aún en caso de mora, debiera ser respetado en la intangibilidad de sus derechos tal como las demás personas.

El Abogado General del Estado contradice los planteamientos de los jueces remitentes, sustentando que el artículo 53 **Cost.P.It.** se vincula a la configuración legal del impuesto, y no cubre la fase de cobro de deudas (la "fase patológica de

la obligación tributaria”, i.e., la “fase de recuperación de las sumas adeudadas cuya determinación ya se encuentra firme”), que es el caso en que se inserta la disposición impugnada.

Tampoco cabe aplicar el artículo 42 *Cost.P.It.*, pues éste se refiere a la institución de la expropiación por razones de interés general, y este caso no se vincula a ello.

En su razonamiento, la Corte Costituzionale encuentra plausible la interpretación de los jueces remitentes, en el sentido de que debido a la existencia de una norma especial que se aplica sobre la general del Código de Procedimiento Civil, no existe una facultad judicial de carácter discrecional para corregir el problema generado en el caso. En efecto, en el Código de Procedimiento Civil, en lo relativo a expropiación inmobiliaria ordinaria, existe un supuesto general en virtud del cual se permite al juez evaluar la adecuación del precio de adjudicación e impedir la venta si se considera significativamente más bajo que lo que corresponde a uno justo (artículos 586 en relación al art. 589 del *Codice di Procedura Civile*⁸).

Por otro lado, también comparten la tesis de los jueces remitentes en orden a que la asignación coactiva del inmueble al Estado no tiene la naturaleza de una dación en pago.

Sobre la base de estas consideraciones de ley, la Corte Costituzionale evalúa la constitucionalidad de las normas impugnadas.

A dicho alto Tribunal le parece que, de acuerdo al caso, la vulneración constitucional esencialmente se vincula a los principios de razonabilidad e igualdad, y sólo subsidiariamente al principio de capacidad contributiva. Por ello, em definitiva, no se pronunciará a su respecto.

Añade que el régimen especial de cobro de deudas tributarias (morosas) responde a un objetivo de realización inmediata del crédito fiscal para garantizar

8 *Art. 586. (Trasferimento del bene espropriato)*

Avvenuto il versamento del prezzo, il giudice dell'esecuzione puo' sospendere la vendita quando ritiene che il prezzo offerto sia notevolmente inferiore a quello giusto, ovvero pronunciare decreto col quale trasferisce all'aggiudicatario il bene espropriato, ripetendo la descrizione contenuta nell'ordinanza che dispone la vendita, e ordinando che si cancellino le trascrizioni dei pignoramenti e le iscrizioni ipotecarie, se queste ultime non si riferiscono ad obbligazioni assuntesi dall'aggiudicatario a norma dell'articolo 508. Il giudice con il decreto ordina anche la cancellazione delle trascrizioni dei pignoramenti e delle iscrizioni ipotecarie successive alla trascrizione del pignoramento.

Il decreto contiene altresì l'ingiunzione al debitore o al custode di rilasciare l'immobile venduto. Esso costituisce titolo per la trascrizione della vendita sui libri fondiari e titolo esecutivo per il rilascio.

Art. 589. (Istanza di assegnazione).

L'istanza di assegnazione deve contenere l'offerta di pagamento di una somma non inferiore a quella prevista nell'articolo 506 ed al prezzo determinato a norma dell'articolo 568.

Fermo quanto previsto al primo comma, se nella procedura non risulta che vi sia alcuno dei creditori di cui all'articolo 498 e se non sono intervenuti altri creditori oltre al procedente, questi puo' presentare offerta di pagamento di una somma pari alla differenza fra il suo credito in linea capitale e il prezzo che intende offrire, oltre le spese.

la normalidad en el funcionamiento de la actividad financiera del Estado y, por esta razón, se funda en criterios de sencillez y rapidez del procedimiento. Lo que así ha declarado anteriormente en su jurisprudencia (*SCC* 351/1998, *SCC* 415/1996, *SCC* 444/1995, *SCC* 358/1994).

De acuerdo a este planteamiento, para la recuperación pronta de la deuda tributaria, el legislador ha establecido que si el inmueble no ha podido ser vendido en tres llamados remates, la propiedad se le asigne al Estado. Esta solución parece factible frente a otras soluciones teóricas (*v.g.*, nuevos llamados a remate; administración judicial de la propiedad esperando venderla en el futuro o asignarla más favorablemente, etc.), y responde a la razón de acelerar la recuperación de la deuda tributaria.

Si bien el procedimiento parece expedito para los fines fiscales buscados, plantea una concreta regulación manifiestamente irrazonable. La irracionalidad se deduce del hecho de que de acuerdo a la norma objetada, entendiendo que el inmueble se asigna al Estado por el monto objeto de su demanda, la determinación del precio de la transferencia del inmueble prescinde de cualquier relación con su valor del activo e incluso puede constituirse en insignificante, y esto a pesar del hecho de que la transferencia del inmueble tiene la finalidad de transformar el bien en dinero para la satisfacción del acreedor; y ciertamente no pretende imponer una sanción atípica al deudor moroso.

Debe tenerse presente, agrega la Corte, que la cantidad a que asciende la deuda tributaria por la que se demanda, depende de circunstancias puramente azarosas, causales o contingentes, no vinculadas al valor del inmueble, y no se la puede establecer; por lo tanto, como el criterio para la determinación del precio a pagar en sede de expropiación forzada.

La intención del legislador para desvincular el precio del valor real del inmueble del monto a que se le asigna al Estado mediante este procedimiento forzoso, es patente en la norma impugnada.

El derecho que se reconoce al deudor o a un tercero para extinguir el procedimiento de expropiación pagando la deuda tributaria demandada, no es suficiente para descartar la irracionalidad de la disposición impugnada. El ejercicio de este derecho presupone una capacidad económica del deudor que tal vez ni siquiera exista.

Para remediar la irrazonabilidad de la norma, resulta necesario eliminar la posibilidad de asignar el inmueble al Estado a un precio equivalente al importe de la deuda tributaria.

La única manera que la Corte Costituzionale puede efectuar dicha labor de modo ajustado a sus competencias, es modificando el criterio normativo “del precio más bajo” y extender a todos los casos de cesión coactiva de inmuebles al Estado (cuando se declarara desierta la presencia de postores en el tercer llamado a subasta) la aplicación del otro parámetro para la determinación del precio de cesión, contenido en el mismo cuerpo normativo en el que se inserta la disposición impugnada, criterio cual es el precio base del tercer llamado a remate. Ello sería razonable, no obstante habida consideración de que los valores mínimos se reducen entre cada llamado sucesivo a remate.

No puede ponerse como objeción, como lo hace el Abogado del Estado, que si no se produce adjudicación con el precio base del tercer llamado a remate, significaría que el inmueble no tiene por tal el valor de mercado, es decir, que no se trata de un valor justo y razonable, lo que sería pertinente para otra clase de supuesto legal en que se produce la entrega de bienes al Estado de pleno Derecho. En efecto, la actual regulación vinculada a la norma impugnada permite al Estado evaluar la conveniencia de adjudicarse el inmueble al monto base del tercer llamado, de modo de no proceder los trámites de tal adjudicación si evalúa un perjuicio al patrimonio fiscal.

Por lo tanto, debe rechazarse el alegato que, como resultado de la aceptación de la legitimidad de la cuestión planteada, se *impone* al Estado la compra del inmueble por un precio igual al precio base de la tercera llamada a remate, ya que esa adquisición es optativa.

En conclusión, la Corte Costituzionale estima como fundada la cuestión de constitucionalidad planteada por los jueces remitentes, y por tanto deciden que la norma impugnada debe ser declarada inconstitucional por violación del artículo 3° *Cost.P.It.*, en relación con el principio de razonabilidad, en la medida en que establece que, si el tercer llamado a remate falla, la cesión de la propiedad al Estado se lleva a cabo por el precio más bajo entre el precio del tercer llamado a remate y el monto de la deuda tributaria. Ahora, el reconocimiento de los méritos de la cuestión planteada sobre la base del artículo 3° *Cost.P.It.*, en relación con el principio de razonabilidad, implica la absorción del examen de las otras cuestiones y enfoques presentados por los órganos jurisdiccionales remitentes.

Finalmente, la Corte sustenta que la aceptación de la cuestión de legitimidad constitucional no excluye que el legislador, en el ejercicio de su discreción, pueda establecer criterios para la determinación del precio de adjudicación de los bienes al Estado en procedimientos de cobro de deudas tributarias, que no sean el precio base del tercer llamado a remate, siempre que estén razonablemente relacionados con el valor de los bienes embargados.

COMENTARIOS

Son muchos los aspectos destacables de esta sentencia, pero en este lugar me remitiré a sólo a algunos de ellos.

En primer término, el despliegue analítico depurado propio del Derecho Italiano, que se observa en la sentencia comentada, permite perfilar las instituciones jurídicas (aún aquellas más abstractas) con precisión y sentido práctico, es decir, con efectos en la solución de casos concretos.

Ello conduce a la segunda reflexión, cual es la consideración de los efectos concretos y operacionalizados de los principios tributarios, inclusive el de razonabilidad (que en Chile se vincula muy a menudo sólo a la interdicción de la discriminación arbitraria) en términos argumentativos y no meramente retóricos. Resulta necesario poner de relieve que principios como los de racionalidad, logicidad, normalidad, coherencia y otros semejantes forman parte de la base sobre la que se contruye el ordenamiento tributario italiano. Y de ellos se derivan claras y precisas consecuencias hacia el sistema tributario, tanto en su elaboración como en su aplicación.

En cuanto a la construcción analítica de las instituciones jurídicas, se observa en este caso que dicho ejercicio ha dado lugar a una perfecta comprensión de la verdadera naturaleza de los actos de asignación forzosa de inmuebles al Estado, lo que permite asignarle un estatuto coherente a todos los supuestos de dicha institución, aún cuando en términos superficiales parecieran muy distintos.

Otro aspecto relevante es el respeto por la propiedad, y en esto existe una gran lección para algunos sistemas jurídicos latinoamericanos, como por ejemplo, el chileno. Me refiero a la valorización o tasación de inmuebles en los remates y en definitiva a los precios efectivos de adjudicación, en los procesos de ejecución forzosa. En el sistema jurídico chileno, el deudor ejecutado es gravemente perjudicado en su derecho de propiedad (nótese que se trata de hipótesis de hecho que suceden en cualquier ordenamiento jurídico, y cuyas regulaciones mejor elaboradas y fundadas en criterios universales de racionalidad o justicia, pueden ser perfectamente incorporadas a otras jurisdicciones), lo que plantea la necesidad urgente de modificar las regulaciones de remate de bienes embargados en el citado sistema jurídico, ya que a mi juicio atentan de modo claro y directo en contra del derecho de propiedad constitucionalmente consagrado. Es decir, las disposiciones referidas a este punto contenidas en el Código de Procedimiento Civil y en otras leyes chilenas, a mi juicio, son inconstitucionales.

En referencia al principio de capacidad contributiva, la Corte Costituzionale no lo desecha, sólo antepone la aplicación de otros principios por considerarlos suficientes y más atingentes como criterios para la solución del caso concreto. En

nada desmerece el carácter de la capacidad contributiva como el principio rector en materia de justicia tributaria en el Derecho Tributario italiano.

Sobre este último punto, hay que agregar una observación. La Corte no acoge el alegato del Abogado General del Estado en orden a que este principio sólo opera en la fase de determinación de los supuestos y elementos de la obligación tributaria, por lo que de ello se concluye que también debe desplegarse en la etapa de ejercicio de los derechos y obligaciones del contribuyente, o de las potestades de la Administración Tributaria, específicamente en la inspección, control y cobro llevado a cabo por esta última⁹.

En efecto, el objeto del principio de capacidad se vincula a diferentes ámbitos, tanto a la determinación de los aspectos sustanciales de la exacción tributaria como a la aplicación del tributo, y en tal perspectiva, a todo el procedimiento de exigencia del tributo, sea en sede administrativa como judicial¹⁰, como lo ha sostenido la Corte Costituzionale¹¹, en orden a que todo el sistema tributario debe ajustarse a los principios de justicia tributaria¹². Ello se debe a que este principio tiene un carácter interpretativo del sistema¹³.

En otro aspecto, llama la atención la actitud proactiva y garantística de los jueces remitentes, que no hacen otra cosa que cumplir con su función y deber constitucionales, en el sentido de aplicar las normas legales (e infralegales) sólo sobre la base de una interpretación constitucional; y, en caso de no poder llevar a cabo aquella operación, remitir los antecedentes fundadamente a la Corte Costituzionale, instando un pronunciamiento a su respecto.

9 Esto ha sido defendido en Italia por la doctrina y la jurisprudencia, en lo que me parece constituye un consenso.

10 FANTOZZI, Augusto, *Diritto Tributario*, Torino, UTET, T. II, 1998, pag. 30.

11 Al respecto: SCC 51/1992, N°3: "Al livello dei principi costituzionali resta fermo, comunque, che le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di questo ultimo un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), ovvero fino al punto di farne derivare il benchè minimo intralcio all'attuazione di esigenze costituzionali primarie, come quelle connesse all'amministrazione della giustizia e, in particolare, alla persecuzione dei reati." También existen anteriores pronunciamientos, relativos a la aplicación legal de procedimientos de liquidación, lo que debe violar la norma constitucional (sentencia 283/1987, especialmente N°13-15, desestimatoria).

12 MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, En VVAA, La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamentos de la Tributación (Conferencia Técnica del CIAT. Taormina, Italia, 2000), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000, p. 249.

13 DE MITA, *Principi di Diritto Tributario*, 2ª ed., Giuffrè Ed., Milano, 2000, p. 85.