

Cadernos do Programa de Pós-Graduação DIREITO/UFRGS
volume 18 | n. 1 | 2023 | seer.ufrgs.br/ppgdir

ASPETTANDO UNA TASSAZIONE IDEALE: L'IMPERATIVO CATEGORICO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

À ESPERA DE UM IMPOSTO IDEAL: O IMPERATIVO CATEGÓRICO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

André Felipe Canuto Coelho*

RIASSUNTO: Questo articolo si propone di esaminare le possibilità e le caratteristiche della tassazione ideale, associandola a una tassazione equa. Utilizzando il metodo deduttivo e ricercando dottrina, giurisprudenza e norme giuridiche, questo articolo cerca di avvicinare l'equa tassazione al principio della capacità contributiva. Attraverso un apprezzamento storico del fenomeno della tassazione associata alle manifestazioni di capacità economica, si intende dimostrare che, negli Stati fiscali con economie capitalistiche, la tassazione ideale sarà equa se conformata alla manifestazione di ricchezza imponibile dell'individuo.

PAROLE-CHIAVI: Tassazione. Economia. Ricchezza. Capacità econômica. Capacità contributiva

RESUMO: *O presente artigo tem como objetivo analisar as possibilidades e características da tributação ideal, associando-a à tributação justa. Utilizando o método dedutivo e pesquisando doutrina, jurisprudência e normas jurídicas, este artigo procura aproximar a tributação justa do princípio da capacidade contributiva. Através de uma apreciação histórica do fenómeno da tributação associada a manifestações de capacidade económica, pretende-se demonstrar que, nos Estados fiscais de economia capitalista, a tributação ideal será equitativa se estiver alinhada com a manifestação de riqueza tributável do indivíduo.*

PALAVRAS-CHAVE: *Fiscalidade. Economia. Riqueza. Capacidade económica. Capacidade contributiva.*

SUMMARIO: Introduzione: la tassazione ideale in funzione dei suoi effetti economici. 1.La capacità contributiva: che cosa la storia ci può mostrare? 2. Conclusione: essendo il fatto generatore delle tasse un fatto economico, è la capacità contributiva l'imperativo della giusta tassazione. Riferimenti.

INTRODUZIONE: LA TASSAZIONE IDEALE IN FUNZIONE DEI SUOI EFFETTI ECONOMICI

La questione della tassazione ideale provoca dottrinari e governanti per secoli[1] . Tuttavia, cosí come aspettavano Godot i personaggi Estragon e Vladimir[2]. cosí aspetta anche l'umanitá per la distribuzione giusta dell'onere di finanziare lo Stato.

Non si tratterá in questo studio della giustizia fiscale in un senso ampio[3], comprese cosí nell'ottenere e nel distribuire le risorse per lo Stato. Le spese pubbliche, o meglio, i criteri che devono guidare la divisione di benefici fra i membri della coletivitá e che decorrono della realizzazione delle spese pubbliche non saranno esaminate.

* Professor da Faculdade Damas de Instrução Cristã – Graduação e Mestrado - Curso de Direito na área de Tributário, Financeiro e Econômico. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutor em Ciência Política pela UFPE. Graduado em Economia e em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco.

[1] SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça Fiscal.* Lisboa: Fundação, 2010.

[2] BECKETT, Samuel. *En attendant Godot.* Paris: De Minuit, 1952.

[3] SIDOU, J. M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

Anche cosí il tema è molto ampio, diventando necessario la sua delimitazione. Tra gli sguardi attraverso i quali si possono esaminare la giustizia dei tributi, si presentano il temporale, il geografico, il politico, il giuridico, il funzionale, il sociale e l'economico[4].

Percío, la comprensione di quel che púo rappresentare una giusta tassazione esige un taglio epistemologico. In questo caso, le conclusioni tratte di questo studio e la sua applicabilitá si limiteranno alle societá che si presentano sotto forma di uno Stato fiscale e sociale e nelle quali il diritto alla proprietá privata è legalmente previsto e garantito[5].

Dal punto di vista politico non si rifiuta il pensiero di potere rappresentare, i tributi, forme di esplorazione economica e strumenti di dominazione capaci di controllare un sistema di classi[6]. Detto cío, se queste affermazioni sono vere, il contrario sará ugualmente vero, si púo affermare che le tasse possono essere strumenti di redistribuzione di ricchezza e di realizzazione di solidarietá sociale, permettendo la mobilitá di classi e lo sfrutto, da parte di queste classi, di nuove utilitá e libertá.

Questo studio si propone, percío, di ricercare la comprensione del fenomeno della tassazione, direzionando alla concretizzazione di queste altre funzioni, allontanando dall'esercizio dei ruoli criticamente esposti da O'Connor.

Allontanandosi anche le denominate teorie anti fiscale che negano la necessitá de qualsiasi tassazione[7] ad esempio delle scuole chiamate *public choice*[8] che pregano lo stato minimo, il liberalismo estremo e la totale privatizzazione dei servizi pubblici.

Questo studio si propone, pertanto, di ricercare la comprensione del fenomeno della tassazione, direzionando alla concretizzazione di queste altre funzioni, allontanando essa dall'esercizio dei ruoli criticamente esposti da O'Connor.

Allontanandosi anche le denominate teorie anti fiscale che negano la necessitá de qualsiasi tassazione[9] ad esempio delle scuole chiamate *public choice*[10] che pregano lo stato minimo, il liberalismo estremo e la totale privatizzazione dei servizi pubblici.

---

[4] BOUVIER, Michel. La question de l'impôt ideal. In: *L'Impôt.* Paris: Dalloz, 2002.
[5] MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade.* São Paulo: Martins Fontes, 2005.
[6] O'CONNOR, James. *USA: a crise do Estado capitalista.* Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.
[7] FRANÇA. FALLAIT PAS FAIRE DU DROIT. *Les Ideologies Fiscales.* [s/d]. Disponível em:<http://www.fallaitpasfairedudroit.fr/droit-fiscal/theorie-de-l-impot/206-les-ideologies-fiscales-cours>.
[8] BUCHANAN, James M., TOLLISON, Robert D. *The Theory of Public Choice*. Michigan: The University of Michigan Press, 1984.
[9] FRANÇA, op. cit, p. 6-7
[10] BUCHANAN, op. cit, 1984

In quello che tocca l'aspetto giuridico, la tentazione che associa la tassazione giusta quella che soddisfi principi della legalitá – la certezza della istituzione e modificazione di imposte per mezzi legali, supponendo la representativitá del legislatore ordinario – deve essere combattuta. Se cosí fosse, basterebbe a qualsiasi sistema tributario il requisito formale – nel caso brasiliano, l'edizione valida di leggi ordinaria, legge delegata, decreto legge oppure legge complementare quando necessario, non toccate da una sentenza di incostituzionalitá – per essere considerata giusta all'esazione.[11].

Non si investirà neppure la giusta tassazione nei suoi aspetti funzionali,cioè,nell'ambitodell'amministrazione fiscale e della prestazione giurisdizionale. Non si domanderá sull'applicazione egualitario della legge – egualitá formale – sicurezza giuridica del cittadino e il rispetto dei suoi diritti e garanzie, ad esempio della possibilitá di impugnare l'esigenza usando dell'ampia difesa, dal contrario dal doppio grado della giurisdizione. Ugualmente non si annaliserá l'efficienza del sistema tributario, lasciando da parte le domande relative all'evasione fiscale e dell'effetivitá della riscossione amministrative e fiscale[12]. In fine, le condizioni sociali dell'accettazione della tassazione non saranno oggetto da esaminare, anche se si incontra sistemato da parte di rinomati dottrinari che la tassa ideale deve essere quella "surtout et avant tout l'impôt qui est reconnu comme légitime au sein d'une société donnée"[13]. Come spiega Sem, citando il teorema dell'impossibilitá di Kenneth Arrow, non sempre le decisioni democratiche della maggioranza sono giuste[14.]

Anche cosí, diversi profili di contribuenti possono generare diversi atteggiamentidinanzi alle tasse, indipendentemente dalla capacitá contributiva della quale fossero titolari – l'uomo economico, l'equilibrista, il laico, lo scocciato, il legalista, il liberale, il sensibile e il beneficiario[15].

Se nell'Egitto del secolo XIII aC il faraone Akhenatene i suoi sacerdoti ottenevano il privilegio di non pagare le tasse attraverso l'associazione personale e una diversitá di divinitá

[11] REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*, São Paulo: Saraiva, 1994. P. 105-106
[12] INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). Nota Técnica 2011. Número 1. Diest. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria da Fazenda Nacional*. Disponível em: <http://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>. (b)
[13] BOUVIER, op. cit, p. 16
[14] SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade.* Companhia de Letras, 2010. P. 320-321
[15] TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes.* Madrid: Marcial Pons, 2002.

tra le quali l'astro solare Aten[16], nel Brasile attuale le tasse non le pagano neanche i templi di qualsiasi fede in ragione dell'imunitá religiosa[17]. Insomma, anche se i fattori culturali e politici influiscono su quello che si può considerare in una determinata società una giusta tassazione, non saranno questi gli aspetti oggetti di questa analisi, anche perchéesse non dicono niente sulla giustizia all'esigenza di tasse.

In questo articolo si presume che gli individui siano d'accordo nel sottomettere i suoi interessi privati in favore dell'interesse pubblico per mezzo del pagamento delle tasse, essendo presenti i requisiti minimi di : (i) legitimitá del governo a quale queste tasse servono; (ii) l'onestá dei dipendenti dell'amministrazione fiscale; e (iii) l'insieme delle norme tributarie que riflettono la moderazione nell'esigenza di imposte associate all'isonomia oppure egualitá[18] fiscale.

L'esame della tassazione ideale assomiglia ad un delimitato palco teatrale nel quale i personaggi saranno chiamati a recitare per fare in modo che le sue rappresentazioni possano illuminare la comprensione dell'argomento.

Nel palco chi deve entrare in scena?

La scelta deve ricadere sugli elementi che si informano sulle basi dell'incidenza della tassazione. L'aspetto economico delle tasse sará, quindi, il protagonista.

Utilizzando il metodo deduttivo e la ricerca in prospettiva storica e supportato da alcune espressioni della realtá - norme legali, dati statistici e giurisprudenza - questo articolo cerca di riavvicinare la tassazione giusta del principio della capacitá contributiva. Si parte dal presupposto che tutti possono e devono arricchirsi, essendo certo ugualmente che nessuno, in nessun posto, púo essere beneficiato della sua ricchezza – ottenuta dalla conciliazione delle sue dotazioni originarie, dei suoi sforzi, dei suoi talenti, delle sue opportunitá, dalla natura che è il patrimonio di tutti – senza condividere parte di questa con la collettivitá.

É necessario distinguere la capacitá economica, significando l'uguale esternalizzazione della ricchezza capace di attribuire al contribuente la potenziale idonietá per pagare le tasse,

[16] ADAMS, Charles. *For Good and Evil.* The impact of taxes on the course of civilization. Lanham: Madison Books, 2001.
[17] BRASIL. SUPRINO TRIBUNAL FEDERAL, RE 562.351, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 4-9-2012, 1ª T, DJE de 14-12-2012. Disponibile in:< http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>, accesso in: 21/08/2017.
[18] WEBBER, Carolyn e WILDAVSKY, Adam. *A History of Taxation and Expenditure in the Western World.* New York: Simon and Schuster, 1986.

dalla capacitá contributiva che comprende la dimensione particolare e soggettiva dell'individuo rappresentato dalla sua ricchezza idonea ad essere tassata[19].

Cosí, essendo la capacitá economica un attributo oggettivo del soggetto, è una condizione necessaria, peró non sufficiente per consentirgli a contribuire, essendo la capacitá contributiva la condizione necessaria e sufficiente per il pagamento della tassa[20].

La capacitá contributiva è, inoltre, il criterio per la graduazione dell'esigenza fiscale ad essere richiesta al cittadino[21].

Mentre la capacità economica dà la possibilità di realizzazione dell'equitá verticale o formale della tassazione, la capacitá contributiva cerca la concretizzazione dell'uguaglianza orizzontale o materiale[22]. detto ciò, in quel che si pesaentrambe si originano di un avvenimento della natura economica, è la capacità contributiva che fa diventare il soggetto in grado di pagare il tributo, permettendo che si paragoni l'onere fiscale subito da due individui e di rispettare il principio del isonomia fiscale[23].

Per Nabais, non è neanche necessario riferirsi alla capacità contributiva, in quanto è una diretta conseguenza dell'uguaglianza nella sua concezione materiale derivata dal concetto aristotelico di equità. Per l'autore, la capacitá contributiva deve essere il criterio di ripartizione dell'onere fiscale, perché quello che è essenzialmente uguale deve essere tassato ugualmente e quello che è essenzialmente disuguale deve essere tassato nella misura della disuguaglianza[24].

nfine, alla luce della capacità contributiva si contrappone, per ponderazione, il principio del divieto di confisco per preservare il minimo vitale[25].

Per rendere facile, si prende il caso della imposte sui redditi persone fisiche (IRPF) del Brasile, nel quale la capacità economica dei contribuenti dipenderá dal suo reddito brutto,

---

[19] GIARDINA, Emílio. *Le basi theoriche del principio dela capacità contributiva.* Milano: Giuffrè, 1961; SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* Rio de Janeiro: Financeiras, 1960; MARTINS, Ives Gandra.*Impostos: comentários ao CTN.* Volume 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
[20] MOSCHETTI, Francesco. *Il principio dela capacità contributiva.* Padova: CEDAM, 1973.
[21] GONZÁLEZ, Eusebio e PEREZ DE AYALA, José Luís. *Curso de Derecho Tributario. T.1*. Madrid: Editoria de Derecho Financiero/Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.
[22] MURPHY, op. cit, p. 18
[23] ESCRIBANO, Francisco. *La configuracion juridica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales.* Córdoba: Civitas, 1988; CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos Impostos.* Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.
[24] NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: COSTA, José Manuel da (org). *Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa.* Coimbra: Ed. Coimbra, 2003. P. 444-445
[25] COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva.* São Paulo: Malheiros, 2003. p. 79

mentre la sua capacitá contributiva decorre dal reddito netto, quindi, la differenza tra reddito brutto e le spese considerate necessarie al mantenimento di una vita degna dell'individuo[26]. Attualmente sono dedotte le spese previste nella Legge nº 7.713/1988: contribuzione per la previdenza sociale, contribuzione per la previdenza privata, dipendenti, spese sanitarie, spese con l'istruzione, spese per altri oneri e alimenti giudiziale pagati in ragione del diritto della famiglia.

La conclusione di essere la tassazione giusta é quella che si conforma alla capacità contributiva individuale e concreta del soggetto che riconosce, implicitamente, alla disuguaglianza delle capacità e, quindi, all'esigenza di disuguaglianze. Tale fatto sociale può essere legittimatodinanzi alle scelte fatte a partire da una dotazione iniziale egualitaria di risorse[27]. Come ammette Einaudi, "la igualdad es axiomática" poiché in una società del tutto egualitarianon ci sta a parlare di disuguaglianza[28].

La capacitá contributiva deve, così, essere il principio massimo della tassazione, o imperativo di categoria, púo essere detto, del sistema fiscale giusto.

1. LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA: CHE COSA LA STORIA CI PUÒ MOSTRARE?

Il fenomeno della tassazione è antico, nel senso storico della parola[29]. Le tasse accompagnano l'umanitá da millenni, come si può vedere dell'origine della propria parola che si incontra nel latino dell'Antica Roma, si distinguonole tasse interne, incidente sul proprio popolo – *tributum* pretese dai cittadini romani in base al patrimonio e per mezzo dell'aliquota *simplex* (1%), *duple*x (2%) e *triplex* (3%) e *capite censi*, essendo un valore fisso pagato dal individuo - , cosí come la tassazione esterna, o *stipendium* anuale pretese dai popoli vinti nei territori che erano stati occupati[30].

Peró, la denominazione è quello che importa di meno, visto che la tassazione é sempre stata nel sentiero della capacitá economica, così compresa qualsiasi manifestazione di ricchezza che si presentasse adatta ad essere tassata. In relazione stretta tra ricchezza e tassazione non

[26] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda.* São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 434-436.
[27] DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade.* São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.
[28] EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria.* Barcelona: Ariel, 1959, p. 234.
[29] WEBER, op. cit, p. 17
[30] ADAMS, op. cit, p. 81-85

comportava, fino all'inizio del secolo XX, qualsiasi valutazione sulla capacità contributiva o idonietá reale e concreta per pagare la tassa da parte dal soggetto gravato.

D'altra parte, è stata l'economia la rotta da dove é andata la tassazione e da dove fino ad oggi passeggia l'umanità[31]. Infatti, in questo palcoscenico che è la vita dell'uomo sulla terra, il protagonismo sta alla nozione di scarsità e al continuo e perpetuo dovere di produrre ricchezze e decidere sulla sua distribuzione.

Questa ricchezza è, prima di tutto, la ricchezza tassabile sulla quale si impone la tassazione e, prendendo in considerazione che le forme di produzione di ricchezza si sono alternate nel corso del tempo e che cambiano in funzione del luogo, comprendente il settore primario – agricoltura e allevamento -, secondario – industria estrattiva, di trasformazione, di costruzione e di servizi industriali - e il terziario – commercio e servizi di trasporto,comunicazione e di istituzioni di finanze[32] - è naturale anche desiderabile che le tasse assumono aspetti diversi, accompagnate dalle diverse forme di manifestazioni di ricchezze.

La storia mostra, d'altra parte, che le incidenze della tassazione sulla ricchezza, o sia, la prevalenza del principio della capacitá economica è frutto dei fattori ugualmente pragmatici che hanno come obiettivo ottenere la maggior riscossione al minore costo possibile. Questo é, persino, uno dei canoni di tassazione conosciuti per principio dell'economicità della tassazione[33].

Nell'antichità, mentre le esigenze delle tasse esterne si appoggiavano sulla forza caratterizzato come pura espropriazione, la tassazione interna richiede qualche legittimazione, anche se nei due casi consistesse nel atto d'imperio e non di consenso[34].

Da Qui il carattere teocratico dei governi poiché, in questo contesto, l'artefice più semplice e facile da giustificare le riscossione delle tasse sarebbe l'autorizzazione divina[35] rappresentata dai, messaggi che, si crede, possano essere stati di questa natura:

- Guardati attorno. Vedere il sole, le nuvole, i fiumi, la montagna, gli alberi e la diversità degli animali?

[31] SELIGMAN, Edwin. R. *La Interpretación Económica de la Historia*. Buenos Aires: Nova, 1973.
[32] VASCONCELLO, Marco Antonio Sandoval de. In: PINHO, Diva Benevides (Coord.). *Manual de Economia* .São Paulo: Saraiva, 1991.
[33] SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Volume III. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
[34] VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias.* Rio de Janeiro: Financeiras, [s/d].
[35] WEBER, op. cit, p. 46-47.

-Chi li ha creati? Non sono stato io e non sei stato tu. Quindi, è stato qualcuno superiore a noi, è stato Dio.

-Di conseguenza, chi è il padrone, il signore e il proprietario di tutto ciò che ci circonda? È Lui, Dio. A Lui è dovuta, quindi, il compenso per tutto ciò di cui l'uomo gode, quando calpesta la sua terra, quando si bagna nelle sue acque, quando mangia i suoi frutti, quando si scalda al suo sole.

- E, avendo Lui parlato con me, mi consegnò questo simbolo (in questo momento si immagina che sia stato mostrato qualcosa di non deperibile come una pietra, un bastone), nominandomi suo rappresentante. A me, allora, devono essere pagate le somme dovute a Dio, per far in modo che Egli non lo punisca per la sua ingratitudine.

In altre occasioni,si costituivano le tasse per ragioni píu tangibili, ad esempio delle contribuzioni per gli sforzi di guerra imposte dai romani in base ai censi realizzati ogni cinque anni. Toccava ai cittadini informarecorrettamente la sua ricchezza tassabile, sotto pena, tra l'altro, di essere venduto come schiavo per il censitario.[36].

Nell'alto Medioevo prevalevano le tasse incidenti sulla ricchezza prodotta dal suolo e pagati *in natura*, come la *coletas* raccolta *per capita* sotto il regime quotidiano (*cotisation*)[37], la taglia (taille) consisteva nel pagamento *in nat*ura del 50% di quello che fosse stato prodotto dal servo, a mano morta, una imposta pagata dal figlio del vassallo per fare in modo che potesse rimanere nel luogo dopo la morte del padre; la corveè paga *in labore* corrispondente al lavoro per 3 o 4 giorni per il signore feudale; le banalità o pagamenti per l'uso delle dipendenze del castello come mulino, il forno o il pozzo; in più il *Tostão* di Pedro per il quale si destinavano il 10% per la produzione dei servizi per la Chiesa[38].

La nobiltà, quando chiamata a pagare le tasse - o *scutage*[39] - sotto forma di contribuzione per le guerre di conquiste o difese, sono subito corsi ai ripari per limitare il potere fiscale. Il risultato è statol'articolo 12 della Magna Charta del 1215, considerato l'atto di nascita del principio legale, anche se Platone già parlasse di leggi e delle sue necessità[40].

[36] GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
[37] BOUVIER, op. ci, p. 19
[38] SARTORI, Karina. Fiscalidade na Idade Média: Bártolo de Sassoferrato. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.) *O Tributo na História: da antiguidade à globalização.* Florianópolis: Boiteux, 2006.
[39] ADAMS, op. cit, p. 162-164.
[40] PLATÃO. *As leis*. Londres: Penguin Books, 1975.

Ai fini accademici, la legittimazione delle tasse dovrebbe rispondere a quattro ragioni: la causa efficiente (la sovranità), la causa finale (o l'uso delle risorse per la realizzazione del bene comune), la causa formale (la relazione giusta tra valori delle tasse e del bene da lui proporzionato) e la causa materiale (persona o attitudine tassabile)[41]. Però, sono state le ragioni economiche – o mercantilismo, o metallizzazione e lo sfruttamento coloniale - che, portando in scena nuove forme di produzione di ricchezza, hanno permesso il nascere di nuove fonti per ottenere ricette tassabili[42]. La propria Suma Teologica menzionava il pagamento *secundum facultatem* oppure *secundum equilitatem proportions*. Tutto questo molto lontano da qualunquepreoccupazionecon le tassazione ideale, nel senso equo della divisione dell'onere del pagare le tasse.

Con l'affermazione del onere statale europeo nel 1648[43] accompagnata dall'unificazione dei territori e dalle delimitazioni dello spazio del potere più chiaramente definito, i paesi iniziarono a commercializzare fra di loro, aumentando la tassazione sulle operazioni esterne – oggi chiamate importazioni ed esportazioni.

Nel 1673, Pufendorf affermava che le tasse dovevano essere pagate da tutti quelli che sfrutassero della protezione dello Stato. Era il seme della tassazione che incide sui costi che è stato introdotto nel passaggio allo Stato patrimoniale – nel quale le spese pubbliche originarie prevalgono – per lo Stato Fiscale finanziato dalle ricette pubbliche derivate, non senza aver prima attraversato lo Stato di polizia che derivava dallo sfruttamento del popolo da parte del potere dei Principi[44]. Però Locke affermava nel 1689 che una tassazione senza il consenso del popolo rappresentava un affronto alla legge fondamentale della proprietà[45].

Montesquieu tracciò, nel 1748, i principi della tassazione che, allora, cercavano l'arricchimento dell'erario della reggio. Indicavano così, che i tributi dovevano essere facile da essere riscossi e chiarimenti stabiliti, per rendere più semplice: una quantità sui frutti della

[41] GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sui rinnovamento della studio della scienzia delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953.
[42] PINHO, Diva Benevides. In: PINHO, Diva Benevides (Coord.). *Manual de Economia.* São Paulo: Saraiva, 1991.
[43] KOSELLECK, Reinhart. *Crítica e Crise: uma contribuição à patogênese do mundo burguês.* Rio de Janeiro: Contraponto/EdUERJ, 1999.
[44] BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição para uma crítica ao constitucionalismo.* São Paulo: Martins Fontes, 2001.
[45] LOCKE, John. *II Tratado sobre o Governo Civil*. São Paulo: Abril, 1978.

terra, una proporzione delle merci, una tassa a testa, corrispondevano alle aliquote *ad rem* e *ad valorem* rispettivamente[46] .

Nell'inghilterra del 1750, le rivolte erano usuali, poiché i campagnoli e poveri di città attaccavano i mercanti locali e rubavano i magazzini, movimenti che sono stati saggiamente contornati dalle *Poor Laws*, che erano in vigore in quel paese dal 1600 fino al secolo XX quando sono state incorporate dal sistema di assistenza sociale del paese[47]. Pensatori come David Hume difendevano la tassazione che mantenevano il minimo necessario alla sopravvivenza del cittadino. In quel contesto, la giustizia fiscale significava l'universalitá, cioè, la contribuzione dalla parte di tutta la società, una volta che le spese dello Stato dà il beneficio a tutti: "una tassa che è più uguale e più generale è il più giusto"[48].

Si eleggeva, quindi, la tassazione indiretta come l'imposizione giusta in quello che si chiama attualmente uguaglianza verticale, oppure uguaglianza davanti alla legge.

Nella Francia, le contrattazioni rappresentate dalla *Ferme Générale*[49]concedeva ai privati il potere di tassare che comportava in aste e acquisizione di intere regioni ai fini di tassazione da parte dei ricchi commercianti e agricoltori per l'offerta più alta, o sia, a quello che offrisse al governo il valore più alto, portando la popolazione alla disperazione e alla sanguinosa Rivoluzione Francese[50].

L'umanesimo, il movimento costituzionalista e l'affermazione dei diritti fondamentali - *liberté, egalité et fraternité*[51] – hanno limitato senza ombra di dubbio il potere dello Stato sull'individuo, riaffermando l'esigenza della legalità relativamente all'imposizione fiscale senza risolvere, assolutamente, la questione della equa distribuzione dell'onere fiscale.

La presenza dello Stato fiscale finanziando principalmente le ricette derivate tornavano superato il concetto dello Stato patrimoniale – finanziato principalmente per le ricette originarie

[46] MONTESQUIEU, Charles Secondat. Baron de. *O Espírito das Leis.* São Paulo: Martins Fontes, 2000.
[47] INGHILTERRA. The workhouses. Disponibile: in:<http://www.workhouses.org.uk/poorlaws/>. Acesso in: 21/08/2017.
[48] WEBER, op. cit, p. 273.
[49] FRANCIA. HERODETE. NET. *Ferme Générale.* Disponibile in: <http://www.herodote. net/Ferme_generale-mot-41.php>. Accesso in: 20/08/2017.
[50] SANCHES, op. cit. 2010.
[51] BRANDÃO, Cláudio. Introdução ao estudo dos direitos humanos. In: BRANDÃO, Cláudio (Coord.) *Direitos Humanos e Fundamentais em Perspectiva.* São Paulo: Atlas, 2014.

- e è stato il fenomeno proprio della transizione dei secoli XVIII al XIX[52]. In parallelo, l'attività economica passa ad essere scientificamente studiata e concentrando gli economisti sulla possibilità di arricchimento delle nazioni e, di conseguenza, della collettività, con un ottimismo basato nel libero funzionamento dei mercati installati alle correnti liberali del pensiero economico.

Nasceva, così, la scienza delle finanze e i suoi studi basati sulla comprensione dell'arricchimento dello Stato, che sicuramente comprendeva le fonti di finanziamento. Affioriva la preoccupazione con la tassazione ideale, anche se voltata al arricchimento dell'erario, adesso pubblico. Rimaneva dimenticata, ancora, la giustizia nella divisione del finanziamento statale.

È di quest'epoca la fisiocrazia e dei pensatori che, come François Quesnay[53], alla fine del XVIII secolo proponevano un'imposta unica sulla terra nuda.

La scuola Classicache si è seguita ai fisiocrati può essere rappresentata da Adam Smith che, nella toccante fiscale, ha avuto il merito di indicare i quattro canoni di tassazione esposti nella Ricchezza delle Nazioni[54] . La tassazione ideale sarebbe quella che genera i minori costi per l'amministrazione fiscale e anche per il contribuente, a quel che porta tutti a contribuire e, infine, a contribuire in base alle sue capacità. La tassazione in base al *ability to pay* era sinonimo, quindi, di proporzionalità - percentuali fisse sui bene, redditi e operazioni - in controproposta all'esigenza dei valori fissi.

La rivolta del Tè associata all'anima libera delle 13 Colonie americane nel 1773[55] è anche il ritratto dell'insurrezione dei coloni alla tassazione che gli obbligava a trasferire una parte delle loro ricchezze dell'impero britannico. Negli Stati Uniti d'America del 1848, Thoreau scriveva che preferiva essere arrestato – com'è di fatto accaduto - a pagare le tasse[56] .

È prudente ricordare, in Brasile, la tassazione esterna – o imposta sull'importazione, denominato all'epoca coloniale delle Entrate - era l'imposta di maggiore ricavo nel paese,

[52] TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia da Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado fiscal.* Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
[53] PINHO, op. cit, 1991
[54] Ibid.
[55] ADAMS, op. cit, 2001
[56] THOREAU, Henry David**.** *A Desobediência Civil.* São Paulo: Martin Claret, 2009.

corrispondeva al 50% della carico fiscale[57], rimanendo in questa condizione fino agli anni quaranta dello scorso secolo. Questo scenario è cambiato soltanto con la consolidazione dell'economia interna frutto degli sforzi dell'industrializzazione del governo Getúlio Varga all'inizio del 1940[58].

Per una nazione che attraversò secoli di esplorazione economica e fu proibita di sediare l'industrie e di mantenere il commercio estero indipendente dal Portogallo fino all'apertura dei porti occorsa soltanto con l'arrivo della Corte nel 1808, questo è stato un fatto da notare. Tuttavia, il Brasile, al contrario di altri paesi, non ha avuto una storia segnata da rivoluzioni patriottiche per arrivare alla dichiarazione d'indipendenza del 1822 e l'instaurazione della repubblica nel 1889. Le grandi lotte nazionali hanno avuto luogo per questioni economiche e fiscale: Cospirazione Mineira del 1789 e la Rivoluzione Pernambucana del 1817, entrambe per porre fine allo sfruttamento nazionale da parte del Portogallo[59].

Lo Stato fiscale ha chiarito a tutti che la società, pur essendo libera, era il finanziatore dello Stato e, di conseguenza, delle spese pubbliche. Dall'altro lato, si affermava la "ragion di Stato" che avrebbe legittimato l'esigenza di imposte non più basate sullo *jus imperii*, ma nell'interesse pubblico[60].

Si differenziavano così le relazioni giuridiche che avevano come obiettivo prestazione fiscale: in modo compensativo (tasse) o indipendentemente dalla retribuzione dello Stato (imposte); correlati al costo dello Stato per svolgere l'azione rivolta al contribuente (tasse) o misurati in base a una situazione del contribuente o a un'attività da lui esercitata (imposte). O ancora, la cui riscossione sarebbe destinata a una specifica attività statale associata alla riscossione dell'imposta stessa (tasse) o, al contrario, svincolata da qualsiasi scopo speciale, finalizzata a finanziare le spese generali della comunità (imposte)[61].

La tassazione di registro (*l'impôt-échange* ou *l'impot-assurance* o *l'impôt-contrepartie)* richiededai contribuenti il pagamento per le utilità a lui fornite dallo Stato. È basato sull'idea

[57] VARSANO, Ricardo. *Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século:* anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405. IPEA. Pesquisa e Planejamento Econômico, volume 27, número 1, abril 1997. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>.
[58] AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributo no Brasil.* São Paulo: SINAFRESP, 2000.
[59] Ibid.
[60] TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado e MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. (Coord.). *Justiça fiscal.* Belo Horizonte: DelRey, 2016.
[61] SANCHES, op. cit, 2010.

di equivalenza di tasse in funzioni dell'utilità fornita dallo Stato al contribuente ed è realizzata dalla giustizia commutativa in contrapposizione alla giustizia distributiva che avrebbe avviato assieme in seguito con la teoria del sacrificio o della solidarietà della tassazione.

Inspirata nel contrattualismo del Leviatano di Thomas Hobbes, la tassazione di registro dovrebbe essere proporzionale: quand les impôts sont assis sur ce que les gens consomment, chacun paie également pour ce dont il use et la république n'est pas frustée par le gasillage de certains particuliers.

Ci sono basicamente 3 critiche a questa forma di tassare: (i) lo sconsiderare la natura solidale della vita sociale; (ii) l'impossibilità di misurare il costo individualizzato delle prestazioni di diversi servizi pubblici, ad esempio dell'ordine pubblico; e (iii) il fatto della maggior parte dei beneficiari dei servizi pubblici siano giustamente i cittadini meno dotati economicamente, che porterebbe questa parte della popolazione a pagare di più.[62].

La teoria comunitarista dell'imposta solidale, d'altra parte, è emersa soltanto nella fine del secolo XIX come reazione della tassazione di registro[63] e come risultato logico dell'indicazione della capacità contributiva come criterio per esigere le tasse nell'art. 13 della Dichiarazione dei diritti del 1789[64]. In un'altra capovolta fiscale, si passava dalla teoria del beneficiario alla teoria del sacrificio[65].

Si attribuisce parte dei primi studi sulla questione della giustizia fiscale alla pubblicazione del 1874 di Emile-Justin Menier del libro L'Impôt sur le Capital, oltre alla edizione nel 1874 di Henry George dell'opera Progrès et Pauvreté, entrambi trattano della tassazione sul patrimonio[66].

É in questo periodo, anche, la distinzione formale delle basi d'incidenza della tassazione, che corrispondevano le distinte manifestazioni di ricchezza, o sia, le diverse esternazioni di capacità economiche: (i) il patrimonio o la ricchezza accumulata; (ii) il reddito vince nelle diverse modalità di rendimenti di natura stipendiale e di capitale; (iii) il reddito

[62] FRANÇA, op. cit. p. 9
[63] Ibid, p. 3.
[64] FRANCIA. **Déclaration des Droits de L'Homme et du Citoyen de 1789**. Disponibile in: <http://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>.
[65] MURPHY, op. cit, p. 22-30.
[66] FRANÇA, op. cit. p. 4

spende sui consumi, indicatori diversi tra reddito guadagnato e reddito risparmiato; (iv) la tassazione indiretta, cioè, l'attività economica di produzione e circolazione dei beni e servizi.

Stette alla Germania precisare la relazione tra fatto economico e tassazione. Nella redazione del Sistema Tributario Tedesco del 1919, Enno Becker evidenziò la natura economica del fatto generatore come manifestazione di ricchezza passibile di essere tassata indipendentemente dalla forma giuridica che si rivestisse o dell'atto o del fatto giuridico messo in pratica. In un paese dove era necessario riprendersi dalla tragedia della 1ª guerra mondiale, diventa urgente ottenere la massima riscossione fiscale possibile e dovendo, di conseguenza, ai fini fiscali considerare il contenuto economico dei fatti giuridici e non la loro forma. Nel 1924 Albert Hensel, allora professore dell'Università di Bonn, scrisse la sua principale opera (1956) tracciando la struttura dottrinale del diritto fiscale, creando nella dottrina quello che il Sistema del 1919 produsse nella legge. Tra gli istituti, concetti e principi, stavano quello dell'interpretazione economica del fatto generatore. In ragione della sua origine ebrea – sua nonna paterna era sorella di un musico Felix Mendelsohn - Albert Hensel è stato escluso dalla sua cattedra in Königsberg e portato a traslocare in Italia nel 1933, facendo mora a Pavia dove è venuto a mancare nello stesso anno[67]. Si affermava l'idea che il fatto generatore delle tasse raffiguri un fatto giuridico che sarebbe, allo stesso tempo, un avvenimento economico nel quale l'esistenza era sufficiente per determinare la nascita dell'obbligo fiscale, qualunque fosse la materia a lui data da parte del diritto privato. La capacità contributiva era, così, la causa giuridica del fatto imponibile[68].

All'inizio del secolo XX, era già statachiarita la natura socialmente ingiusta delle imposte di registro e l'adeguatezza dell'imposte a ripartizione più isonomico dell'onere fiscale. D'altra parte, era ancora necessario affrontare la questione della riduzione progressiva della tassazione indiretta, argomento che è stato chiarito ugualmente come l'aiuto dell'economia. Il concetto della propensione marginale da consumare[69] evidenzierebbe la regressività della tassazione indiretta che fino ad allora, poiché è caratterizzata da un valore fisso o da una percentuale sulla transazione tassabile, è stata considerata compatibile con la capacità contributiva. Niente di più sbagliato: poiché la propensione marginale al consumo è tanto più

[67] GRIZIOTTI, Benvenuto. Prefazioni. In: HENSEL, Albert. *Diritto Tributario.* Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956.
[68] JARACH, Dino. *O fato imponível.* Teoria geral do direito tributário substantivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
[69] SAMUELSON, Paul A. *Introdução à Análise Macroeconômica.* Volume. I. Rio de Janeiro: Agir, 1979

alta quanto più basso è il reddito individuale, quelli che guadagnano di meno spendono proporzionalmente di più, e di conseguenza pagano più imposte indirette. Ne consegue che l'imposizione indiretta agisce in modo regressivo sul reddito e, quindi, viola il principio della capacità contributiva.[70]

Inoltre, a causa della ripercussione delle imposte indirette, non c'è la possibilità di verificare l'adeguatezza della tassa alla capacità del consumatore, acquirente del bene o del servizio.

A questi fattori si aggiunge l'invisibilità di queste tasse che, essendo inserite nei prezzi dei prodotti, tendono a far ignorare il loro peso economico al consumatore, il vero contribuente. Questa caratteristica era già stata evidenziata dal R.P Antônio Vieira nel suo sermone alle Cortes portoghesi del 1642, quando spiegò che era molto più facile esigere imposte indirette che riscuotere direttamente sulla base del patrimonio o del reddito. Facendo riferimento alla creazione di Eva dalla costola di Adamo, spiegò che Dio aveva addormentato l'uomo per fare in modo non sentisse la perdita, anche se tutto era stato fatto per il suo bene. Concludeva che le tasse dovevano essere richieste allo stesso modo: "che siano tolte in modo tale, con tale industria, con tale dolcezza, che gli uomini non le sentono, né quasi le vedano"[71]. Ben prima, Nerone aveva già riconosciuto l'invisibilità delle imposte indirette annunciando l'abolizione della venticinquesima parte richiesta sulla vendita degli schiavi. Tuttavia, aveva attribuito al venditore solo l'obbligo di riscuotere l'imposta - che era già incorporata nel prezzo - mentre in precedenza spettava all'acquirente farlo[72].

Di fatto, la tassazione diretta sarà implementata solo a partire dal diciottesimo secolo, perché, fino ad allora, ad essa si ricorrerebbe in modo sporadico ed emergenziale[73].

Per quanto riguarda l'incidenza economica delle tasse, fino alla fine del XIX secolo, le tasse, quando dirette, avevano una natura essenzialmente reale - e non personale – cioè, incidevano sul patrimonio e sulla ricchezza del privato, che erano, generalmente, associati alla proprietà terriera[74]. Corrispondevano *land tax* e alla ao *assessed tax*, la prima incideva sulla

[70] PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade***.** Coimbra: Almedina, 2009.
[71] NABAIS, op. cit,. p. 750-751.
[72] MONTESQUIEU, op. cit. 2000
[73] SABINE, B.E.V. *A history of income tax.* London: George Allen & Unwin, 1966.
[74] SELIGMAN, Edwin. R**.** *L'Impôt sur le revenu.* Paris: Giard et Brière, 1913. p. 5

terra e la seconda su altri beni - case e numero di finestre, carrozze, animali, posate - e persino sul numero di dipendenti posseduti dall'individuo.

Ancora una volta sono venuti gli economisti a chiarire la questione fiscale. Il concetto di utilità marginale di reddito originato dall'utilitarismo di John Stuart Mill introdusse la progressività della tassazione diretta[75]. Essendo l'onere di pagare le tasse un sacrifício economico al quale tutti dovrebbero sottomettersi, l'isonomia risiederebbe nel ripartirlo in base al sacrifício che púo essere misurato nei termini di perdita di reddito, considerando la sua utilitá marginale decrescente[76] e portando, quanto più grande il reddito, minore, in maniera proporzionale, al sacrifício della perdita[77]. In altre parole ad ogni livello di reddito corrisponderebbe una alíquota che equivarrebbe la perdita dell'utilitá del consumo che dovrebbe rinunciare il contribuente versus il guadagno delle utilitá dei servizi pubblici da essere offerti allo Stato finanziato dalle tasse pagate[78]. Si creava così un criterio di equità orizzontale[79] nella tassazione, in contrasto con l'uguaglianza verticale che prevaleva prima[80]. Si passava, definitivamente, dalla capacità econômica ala capacità contributiva.

La questione della progressività richiedeva alcune modifiche, con alcune adozione della *super-tax*[81] - un percentuale aggiunto e applicabile al reddito che superasse certi valori – e fissaggio di un valori minimo sulla quale l'aliquota è zero, oltre a soffrire critiche nel riguardo al aumento eccessivo delle aliquote, tornando comune l'espressione *too much tax kills tax,* come dimostrava la curva di Laffer [82]. In questo contesto si è evidenziato che la tassazione progressiva rappresenta un'esternalità economica che provoca effetti di redistribuzione del reddito e conferisce una natura extrafiscale sociale all'imposta sul reddito.[83]. Dati relativi alla concentrazione di reddito medio attraverso la curva di Lorenz raccolte prima e dopo le incidenze alle imposte progressive dimostrano lo spostamento della curva píu vicino alla linea

[75] SILVA, Fernando A. Rezende da. *O imposto sobre a renda e a justiça fiscal.* Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.
[76] SAMUELSON, op. cit, 1979
[77] SILVA, op. cit, 1974
[78] BERLIRI, Luigi Vittorio. *El Impuesto Justo.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economia y Hacienda, 1986.
[79] HUGON, Paul. *O Imposto.* Teoria moderna e principais sistemas. São Paulo: Renascença, 1945.
[80] MURPHY, op. cit, 2005
[81] SELIGMAN, op. cit. 1913
[82] ADAMS, op vit, 2001
[83] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005.

dell'uguaglianza, inclinata al 45°[84], cío conferma la sua conformità al principio della capacità contributiva contributiva[85].

Nel secolo XX, si rafforza la comprensione che "*taxes are the price we pay for a civilized society*"[86]. La stretta relazione tra economia e capacità contributiva permetteva la costruzione di un certo circolo virtuoso: le spese pubbliche aumenterebbe il reddito dell'individuo influendo positivamente sulla sua capacità contributiva, dando luogo alle esigenze delle tasse che, a sua volta, alimentare ancora le spese pubbliche[87].

La tassazione è passata ad essere voltata non solo ai principi della legalità e della proporzionalità, ma anche dal principio della capacità contributiva e seguendo la teoria del sacrificio, di forma diretta e progressiva. Però, nel contesto dello Stato Fiscale Liberale[88], restava la critica riguardo al fatto di non essere neutrale dal punto di vista economico.

Un altra capovolta fiscale sarebbe occorsa in ragione della depressione economica del 1929, che evidenziò la necessità della interversione statale nell'ambito economico privato, come esempio la creazione del FMI e, nel campo dottrinario, la pubblicazione della Teoria dell'Impiego, e degli Interessi e della Moneta. In quest'opera, Keynes difendeval'intervenzione dello Stato nell'economia indicando la tassazione diretta, in particolare sull'eredità, come fattore economico favorevole alla redistribuzione di reddito e la produzione di ricchezza per non stimolare l'accumulo di capitale da parte dei piú ricchi incentivando il maggior consumo che, a sua volta, alzerebbe il reddito[89].

Si giustifica allora la questione extrafiscale e la tassazione passava definitivamente ad esercitare altre funzioni oltre a quella di riscuotere, in speciale per intervenire nel dominio economico – riducendo importazioni e incentivando la produzione industriale – come anche per servire la redistribuzione di reddito, la riforma agraria, la politica urbana, all'appoggio all'imprenditorialità e la protezione ambientale[90].

---

[84] SAMUELSON, p. 182.
[85] TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito tributário*. V. I. Porto Alegre: Fabris, 2008.
[86] Reportedly first said by Holmes in a speech in 1904, alternately phrased as "Taxes are what we pay for civilized society, including the chance to insure", Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue, 275 U.S. 87, 100, dissenting; opinion (21 Novinber 1927). Disponibile in: <https://www.irs.gov/uac/tax-quotes>. Accesso in: 20/08/2017.
[87] GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de ciência de las finanzas.* Buenos Aires: Depalma, 1949.
[88] GODOI, op. cit, 1999
[89] KEYNES, John Maynard. *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.* São Paulo: Nova Cultura, 1988.
[90] PEREIRA, op. cit, 2009

Coincide all'inizio del secolo XX con l'affermazione del diritto fiscale come braccio autonomo della scienza giuridica, essendo questo momento segnato dalla pubblicazione del Sistema Tributario Tedesco del 1919.

In Brasile, il fenomeno della tassazione veniva studiato nell'ambito del diritto finanziario come modalità di ricavi pubblici, passando dall'obiettivo della investigazione scientifica a partire dalla seconda metà di quel secolo. Sotto effetto della codificazione tedesca, é stato prodotto, nel 1954, il progetto n. 4.834 del Sistema Fiscale Nazionale. Successivamente è stato modificata l'emendamento costituzionale del 1946 Constitucional nº 18/1965 della Costituzione del 1946, stabilendo un Sistema Fiscale Nazionale per il Paese con pochi anni di ritardo in relazione agli altri paese occidentale. Infine, nel 1966, è stato pubblicato il S Tributario Nazionale, Legge nº 5.172, che tratta il concetto di tassa, dalle specie tributarie e delle norme generali del diritto tributario.

Un nuovo profilo di cittadino nasceva nel Brasile del secolo XX, corrispondeva a lavoratori qualificati e meglio pagati, mentre prima i lavori si limitavano alle attività poco pagate facendo diventare la forza lavoro incapace di tornarsi contribuenti diretti per l'assenza di patrimonio e di reddito sufficiente[91].

È dall'inizio del secolo XX, anche, l'istituzione definitiva della dichiarazione dei redditi in base alla legge n. 4.625/1922, dopo quattro tentative frustrate: Leggi di budget nº 317/1843; Legge n. 1.507/1867 come obiettivo di finanziare le guerre del Paraguay; Legge n. 2.321/1910; e Legge n. 2.919/1914. Questa tassa, personale e progressiva, ha un atto di nascita timbrato nel Inghilterra dove è stata istituita dal *Heads of a Plan for a Contribution* redatto da William Pitt nell'ottobre del 1798 e di fatto elaborato dal gennaio dell'anno seguente. Il *income tax* è stato destinato a finanziare la guerra contro Napoleone Bonaparte viene estinto alla fine del conflitto nel 1816[92]. Si deve riconoscere che, la sua origine, non cercava di rispondere al principio della capacità contributiva, avendo fine meramente di riscossione tanto che, fino al 1982, la dichiarazione dei redditi veniva chiamata in Svizzera di tassa di difesa[93].

[91] NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013).* Brasília: Receita Federal: 2014.
[92] SABINE, op. cit, 1966
[93] TIPKE, op. cit, 2008

L'inizio del secolo XX è stato scenario anche dell'affermazione dello Stato fiscale sociale, considerati la 3ª dimensione del diritto[94], correlazionati con *fraternité* che adesso appariva a fianco del *liberté* e l'*égalité*, completando il desiderio rivoluzionario francese.

Il XX secolo fu trascorso da una visione della tassazione giusta e completamente distinta da quella affermata nel secolo anteriore: la concezione comunitaria delle tasse, nel contesto di uno Stato ancora fiscale – finanziato principalmente dalle ricette pubbliche derivate – però sociale adesso – voltati per la concretizzazione dei diritti sociali costituzionalmente giudiziale. Le azioni positive dello Stato volte a raggiungere l'uguaglianza attraverso la fornitura di servizi pubblici - sanità, istruzione, trasporti, tra gli altri - richiedevano una conformazione plurale delle imposte: una riscossione efficiente e allo stesso tempo equa in termini di capacità contributiva dell'individuo e, inoltre, il suo utilizzo a fini di promozione della solidarietà sociale.

La tassazione indiretta, regressiva a causa della diminuzione della propensione marginale al consumo con il reddito, è stata considerata inadeguata ai fini dell'equità fiscale, soprattutto se dissociata dalla selettività e non accompagnata da livelli ragionevoli di distribuzione del reddito. La tassazione diretta, invece, ha messo fine all'idea di proporzionalità[95], sostituendola con la progressività in accordo con l'attenzione marginale all'utilità decrescente del reddito. Infatti, non avrebbe alcun senso tassare la minore capacità contributiva per, invece, fornire servizi dal cui godimento il contribuente è escluso. Si riteneva che le tasse potessero essere strumenti per mantenere o peggiorare gli svantaggi dei servizi e delle libertà[96].

Allo stesso tempo, sono emerse proposte che sostengono un'unica tassazione diretta sui consumi, cioè, sul reddito speso. Questa forma di tassazione presuppone che ognuno debba contribuire in base al proprio reddito netto. Esponenti di questa tesi, nel XX secolo, sono stati Nicholas Kaldor (1955) e James Meade (1978), che hanno proposto un'imposta annuale, personale e progressiva sulle spese dei contribuenti, per evitare che il reddito non consumato dagli individui - il risparmio - fosse soggetto a tassazione. Secondo questa teoria, la tassazione incoraggerebbe i risparmi e gli investimenti e la sua progressività porterebbe all'isonomia

[94] HOMEM, António Pedro Barbas. Conceito de Direitos Humanos. In: BRANDÃO, Cláudio (Coord.) *Direitos Humanos e Fundamentais em Perspectiva.* São Paulo: Atlas, 2014.
[95] ALLAN, Charles M**.** *La Théorie de la Tributación.* Madrid: Alianza, 1974.
[96] SEN, op, cit, 2010.

fiscale[97]. Nella stessa direzione, all'aliquota unica sui consumi pari al 19% difesa da Hall e Rabushka (1985) e l'idea di Eugène Shculler, fondatore di L'Oréal, di ridurre la tassazione che incide sul consumo di energia con l'argomentazione che si tratta di un input utilizzato in tutte le forme e fasi della produzione di beni e servizi[98]. Anche se non si riducesse ad una imposta unica, l'Unione Europea aveva seguito questo orientamento istituendo a metà del secolo scorso l'imposta sui consumi non cumulativa, secondo le linee immaginate da Maurice Lauré[99].

Già alla fine del XX secolo, Maurice Allais propose una tassa sul capitale all'aliquota dell'1%, che avrebbe riguardato non solo i redditi da lavoro e il patrimonio, ma anche il capitale finanziario e speculativo[100], consentendo di tassare il capitale liquido - immobiliare e mobiliare - cioè la ricchezza di un individuo, fosse tassata.

A quel punto, il pagamento delle tasse, oltre a dover essere conforme alla capacità contributiva di ciascuno, avrebbe acquisito la natura di dovere legale, dati i diritti individuali e sociali di ciascuno e degli altri membri della comunità e i costi per lo Stato di mettere in pratica questi diritti[101].

In Brasile, a principio la capacità economica fu spiegata all'articolo no. 202 della Costituzione del 1946 e, successivamente, nel comma 1 del articolo.145 della Costituzione del 1988. Sebbene nella letteralitá questo dispositivo affermi che "quando è possibile, le imposte sono personali e graduate in base alla capacità economica", sia la giurisprudenza tanto nella dottrina la interpretano come estensivo a tutte le imposte e attribuiscono alla capacità economica il significato di capacità contributiva[102], tanto che la formulazione proposta dalla Commissione Afonso Arinos recitava: "le imposte sono di carattere personali, sempre che possibile, e sono graduate in base alla capacità economica del contribuente"[103].

In questo modo, il XX secolo si è concluso con il consolidamento della capacità contributiva dell'individuo come criterio per consentire i requisiti, per qualificare il soggetto

[97] FRANÇA, op. cit, p. 5
[98] BOUVIER, op. cit, p. 15
[99] Disponibile in:<https://www.herodote.net/10_avril_1954-eveninent-19540410.php>. Accesso in 22/08/2017.
[100] FRANÇA, op. cit, p. 4
[101] NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 1998.
[102] MACHADO, Hugo de Brito. *O Princípio da Capacidade Contributiva.* In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.
[103] ANTEPROJETO CONSTITUCIONAL, elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, instituída pelo Decreto nº 91.450, de 18 de julho de 1985. Disponibile in: <http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituinte/AfonsoArinos.pdf. p. 22. Accesso in: 29/08/2017.

dalla riscossione dell'imposta, per graduare l'onere, per garantire il rispetto del divieto di confisca e, soprattutto, per rispettare l'isonomia. È stato quindi stabilito un filo conduttore per i sistemi fiscali e un imperativo categorico per la realizzazione della giustizia nella tassazione.

2 CONCLUSIONE: L'IMPOSTA GIUSTA È QUELLASOPRATTUTTO E PRIMA DI TUTTO IN BASE ALLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA DELL'INDIVIDUO.

Si arriva al XXI secolo nel bel mezzo di un confuso processo di globalizzazione in cui i confini sono offuscati dal libero transito dei fattori e delle risorse produttive, soprattutto per quanto riguarda il capitale finanziario[104] . Le aziende e le valute - ad esempio il bitcoin - non sono più nazionali.

In questo contesto, Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) presenta dati preoccupanti sulla concentrazione del reddito e della ricchezza nel mondo[105].

Il risorgimento della proposta di Tobin Tax[106] come una tassa mondiale sul capitale finanziario internazionale avendo in vista la riduzione degli effetti di riduzione degli effetti speculativi del capitale, i cui proventi verrebbero distribuiti a livello mondiale, e l'idea di Thomas Piketti (2014) proporre una tassazione sul capitale - considerato come il patrimonio netto del singolo contribuente - da raccogliere e da distribuire in tutto il mondo emergono come proposte per ridurre la spirale della disuguaglianza.

Istituzioni come como RobinHood Tax Compaign, Association pour la Taxation des Transactions Financières et pour l'Action Citoyenne (ATTAC), Tax Justice Network (TJN), Citizens for Tax Justice (CTJ), Canadians for Tax Fairness, Publish What You Pay, Stamp Out Poverty, Basic Income Earth Network (BIEN), Health Poverty Action, OXFAM e Christian Aid[107] cercano di trattare e di ridurre affrontando e considerando il tema della tassazione.

D'altro canto, le aziende e le persone fisiche adottano misure di pianificazione fiscale aggressive per non sottoporre a tassazione il proprio reddito e patrimonio in qualsiasi parte del mondo. L'internazionalizzazione delle grandi imprese ha reso più facile la gestione di accordi

[104] FARIA, José Eduardo**.** *O direito na economia globalizada.* São Paulo: Malheiros, 2004.
[105] OECD**.** *Inequality.* Disponibile in: < http://www.oecd.org/social/inequality.htm>. Acesso in 22/08/2017.
[106] TOBIN, James. *The new economics one decade older.* Princeton: Princeton University Press, 1974.
[107] Disponibile in: < https://www.christianaid.org.uk/>. Accesso in: 22/08/2017.

giuridici che consentono la riduzione degli utili a fini fiscali e persino il loro trasferimento fittizio in luoghi a bassa o nulla carico fiscale, fenomeno noto come BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Queste strategie sono state combattute da organizzazioni come l'OCSE, l'Unione Europea (UE) e alcuni paesi come gli Stati Uniti d'America.

In questo scenario, quale sarebbe la giusta tassazione?

La constatazione che il fatto che genera una tassa sempre é sempre un ritratto, un evento economico[108] deriva logicamente dall'associazione tra la esigenza della tassa e la capacità - individuale e concreta - della persona che ha pagato la tassa.

Per questa ragione che é usuale menzionare che *pecunia non ole*, frase che viene attribuita a Vespasiano per giustificare il suo figlio Tito, nella Roma del primo secolo, la tassazione sull'uso degli orinatoi pubblici significava che le tasse devono essere esigite indipendentemente dalla validitá legale degli atti e affari praticati dai contribuenti. Giudicando il HC 77.530/RS nel 25/08/1998, il STF ha decise che "l'esonerazione fiscale dei risultati economici di fatti criminale, prima di essere una conclusione del principio della moralità, costituisce la violazione del principio del isonomia fiscale, di manifesta ispirazioneetica"

Questa concezione dell'evento generatore è chiamata teoria dell'interpretazione economica e privilegia l'aspetto materiale del fatto giuridico, considerando irrilevante la forma in cui è rivestito[109]. Di origine tedesca, arrivò in Italia attraverso le mani di Albert Hensel, costretto a trasferirsi a Pavia dal nazismo, influenzando la Scuola formata, tra gli altri, da Benvenuto Griziotti e Dino Jarach. Con l'ascesa del fascismo, Dino Jarach - di origine ebraica come Hensel - fu costretto dal regime a lasciare il Paese e a stabilirsi in Argentina, da dove avrebbe diffuso in tutta l'America Latina la teoria dell'interpretazione economica del fatto generatore[110].

Le critiche che sono rivolte ad essa sono dovute principalmente all'edizione del 1934 della legge tedesca sull'adeguamento fiscale *Steueranpassungsesetz*), che ha permesso di interpretare le leggi e gli eventi fiscale secondo i concetti nazionalsocialisti, distorcendo completamente la teoria. Tuttavia, le successive modifiche alla CTA hanno corretto la distorsione, ripristinando la teoria originale dell'interpretazione economica del fatto generatore.

[108] HENSEL, Albert. *Diritto Tributario.* Milano: Dott. A Giuffrè, 1956.
[109] Ibid.
[110] ATALIBA, Geraldo. Sobre Dino Jarach. In: JARACH, Dino. *O fato imponível.* Teoria geral do direito tributário substantivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

Il sistema Tributario brasiliano ha normalizzato questa teoria facendo figurare negli articolo 109 e 118 le possibilità di interpretazione e applicazione della legge fiscale indipendentemente dagli effetti civili dei fatti legali, per influenza diretta della dottrina tedesca[111]. L'autore della Codificazione brasiliana aveva già scritto che gli atti, i contratti o i negozi giuridici i cui effetti economici siano identici devono produrre anche effetti fiscali identici, anche se le parti hanno attribuito loro forme giuridiche diverse[112].

La tassazione, per essere innanzitutto causa di un fatto economico, deve occorre se e sempre che tale fatto mostri la ricchezza tassabile (capacità economica), incidendo nella misura dell'idoneità del soggetto per pagare le tasse (capacità contributiva).

Poiché esiste una diversità nella capacità di produrre ricchezza e anche nei modi di in cui viene distribuita questa ricchezza, è necessario che la tassazione trovi una molteplicità di modi di incidenza, anche se tutti devono essere basati su riferimenti oggettivi della capacità di pagare[113].

Questa realtà impone l'allontanamento delle teorie che privilegiano la forma giuridica rispetto alla sostanza economica dei fatti, così come presuppone il rifiuto dell'adozione di un'unica imposta in considerazione della diversità dei fatti economici.

Un sistema multiforme deve contemplare alcune delle basi economiche di incidenza che permettono di arrivare a una persona in grado di avere la capacità contributiva: (i) il patrimonio netto o la ricchezza accumulata; (ii) il reddito guadagna da tutte le origini (reddito da lavoro e da capitale); (iii) il reddito speso o il consumo, un indicatore della differenza tra reddito da lavoro e reddito risparmiato.

Infine, l'esame della tassazione equa affronta la questione dei suoi effetti, chiedendosi se debba essere neutrale, quindi considerata quella che non altera il funzionamento dell'economia, l'allocazione delle risorse e la distribuzione del reddito.Questa caratteristica che hanno le tasse, oltre alla funzione fiscale di finanziare lo Stato, di produrre effetti extra fiscali legati al commercio estero, alla produzione industriale, alla protezione dell'ambiente e, soprattutto, alla distribuzione del reddito, è estremamente importante per la questione della

[111] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Novo Código Tributário Alemão.* Rio de Janeiro: Forense, 1978.
[112] SOUSA, op. cit, 1960.
[113] BOUVIER, op. cit. 2002

giustizia fiscale.È necessario, in questo momento, fare entrare nello scenario la teoria del sacrificio, delle tasse dirette e della progressività.

In questo scenario, le tasse - tassazione oneroso o impôt-contrepartie - potranno essere eccezionalmente riscosse, dalla condizione che siano applicate a servizi specifici e divisibili il cui utilizzo denota capacità di pagamento - come nel caso dei passaporti e dei pedaggio.

Nesse palco, as taxas - tributação contraprestacional ou *impôt-contrepartie* - poderão excepcionalmente ser exigidas, desde que relativamente àqueles serviços específicos e divisíveis cujo uso denote capacidade contributiva - a exemplo dos passaportes e do pedágio.

In realtà, il sistema fiscale regressivo[114] implementato in Brasile, in cui il 70,97% del carico fiscale è rappresentato da imposte indirette secondo i dati del 2015, può essere spiegato solo a causa delle influenze politiche dei gruppi di interesse, come già riconosciuto dalla SEN: "L'influenza politica finalizzata al guadagno economico è un fenomeno molto reale in questo mondo in cui viviamo"[115].

Si auspica quindi un sistema fiscale plurale e solidale, formato dalle tasse pagate dalle persone fisiche, perché sono loro gli ultimi e definitivi beneficiari dei servizi e delle libertà. Si ritiene che questa idea, avvicinandosi in modo oggettivo alla capacità contributiva, sia quella che meglio risponde all'idea di una tassazione equa.

Così, la ricerca della tassazione ideale segue il suo percorso e, sebbene guidata dalla capacità contributiva, ricorda al percorso della nave che passa lungo la costa seguendo la forte luce del faro che la illumina senza, però, mai raggiungerla. Nel frattempo, sulla terraferma, Estragone e Vladimir aspettano invano.

[114] INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). Comunicado nº 92. *Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social.* 19/05/2011. Disponível em file:///C:/Users/Acer/Desktop/Damas/2011%20 Indicadores _de _Equidade_Sistema_TN_IPEA. (a)
[115] SEN, op. cit, 2010

RIFERIMENTI

ADAMS, Charles. *For Good and Evil.* The impact of taxes on the course of civilization. Lanham: Madison Books, 2001.

ALLAN, Charles M**.** *La Théorie de la Tributación.* Madrid: Alianza, 1974.

AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributo no Brasil.* São Paulo: SINAFRESP, 2000.

ATALIBA, Geraldo. Sobre Dino Jarach. In: JARACH, Dino. *O fato imponível.* Teoria geral do direito tributário substantivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

BECKETT, Samuel. *En attendant Godot.* Paris: De Minuit, 1952.

BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição para uma crítica ao constitucionalismo.* São Paulo: Martins Fontes, 2001.

BERLIRI, Luigi Vittorio. *El Impuesto Justo.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economia y Hacienda, 1986.

BOUVIER, Michel. La question de l'impôt ideal. In: *L'Impôt.* Paris: Dalloz, 2002.

BRANDÃO, Cláudio. Introdução ao estudo dos direitos humanos. In: BRANDÃO, Cláudio (Coord.) *Direitos Humanos e Fundamentais em Perspectiva.* São Paulo: Atlas, 2014.

BUCHANAN, James M., TOLLISON, Robert D. *The Theory of Public Choice.* Michigan: The University of Michigan Press, 1984.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos Impostos.* Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva.* São Paulo: Malheiros, 2003.

DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade.* São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria.* Barcelona: Ariel, 1959.

ESCRIBANO, Francisco. *La configuracion juridica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales.* Córdoba: Civitas, 1988.

FARIA, José Eduardo**.** *O direito na economia globalizada.* São Paulo: Malheiros, 2004.

FRANÇA. FALLAIT PAS FAIRE DU DROIT. *Les Ideologies Fiscales.* [s/d]. Disponível em:<http://www.fallaitpasfairedudroit.fr/droit-fiscal/theorie-de-l-impot/206-les-ideologies-fiscales-cours>.

GIARDINA, Emílio. *Le basi theoriche del principio dela capacità contributiva.* Milano: Giuffrè, 1961.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GONZÁLEZ, Eusebio e PEREZ DE AYALA, José Luís. *Curso de Derecho Tributario. T.1*. Madrid: Editoria de Derecho Financiero/Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de ciência de las finanzas.* Buenos Aires: Depalma, 1949.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sui rinnovamento della studio della scienzia delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953.

GRIZIOTTI, Benvenuto. Prefazioni. In: HENSEL, Albert. *Diritto Tributario.* Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956.

HALL, Robert e RABUSHKA, Alvin. *The Flat Tax*. Stanford: Hoover Institution, 1985.

HENSEL, Albert. *Diritto Tributario.* Milano: Dott. A Giuffrè, 1956.

HOMEM, António Pedro Barbas. Conceito de Direitos Humanos. In: BRANDÃO, Cláudio (Coord.) *Direitos Humanos e Fundamentais em Perspectiva.* São Paulo: Atlas, 2014.

HUGON, Paul. *O Imposto.* Teoria moderna e principais sistemas. São Paulo: Renascença, 1945.

INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). Comunicado nº 92. *Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social.* 19/05/2011. Disponível em:< file:///C:/Users/Acer/Desktop/Damas/2011%20 Indicadores _de _Equidade_Sistema_TN_IPEA>. (a)

INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA).. Nota Técnica 2011. Número 1. Diest. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria da Fazenda Nacional.* Disponível em: <http://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>. (b)

JARACH, Dino. *O fato imponível.* Teoria geral do direito tributário substantivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

KALDOR, Nicholas. *An Expenditure Tax*. London: Allen & Unwin, 1955.

KEYNES, John Maynard. *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.* São Paulo: Nova Cultura, 1988.

KOSELLECK, Reinhart. *Crítica e Crise: uma contribuição à patogênese do mundo burguês.* Rio de Janeiro: Contraponto/EdUERJ, 1999.

LOCKE, John. *II Tratado sobre o Governo Civil*. São Paulo: Abril, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. *O Princípio da Capacidade Contributiva.* In: Caderno de Pesquisas Tributárias 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MARTINS, Ives Gandra.*Impostos: comentários ao CTN.* Volume 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MEADE, James. *The structure and reform of direct taxation*. London: Allen & Unwin, 1978.a

MONTESQUIEU, Charles Secondat. Baron de. *O Espírito das Leis.* São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio dela capacità contributiva.* Padova: CEDAM, 1973.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade.* São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: COSTA, José Manuel da (org). *Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa.* Coimbra: Ed. Coimbra, 2003.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 1998.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013).* Brasília: Receita Federal: 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Novo Código Tributário Alemão.* Rio de Janeiro: Forense, 1978.

O'CONNOR, James. *USA: a crise do Estado capitalista.* Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda.* São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade***.** Coimbra: Almedina, 2009.

PIKETTI, Thomas. *O capital no século XXI* . Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHO, Diva Benevides. In: PINHO, Diva Benevides (Coord.). *Manual de Economia.* São Paulo: Saraiva, 1991.

PLATÃO. *As leis*. Londres: Penguin Books, 1975.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*, São Paulo: Saraiva, 1994.

SABINE, B.E.V. *A history of income tax.* London: George Allen & Unwin, 1966.

SAMUELSON, Paul A. *Introdução à Análise Macroeconômica.* Volume. I. Rio de Janeiro: Agir, 1979

SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação, 2010.

SARTORI, Karina. Fiscalidade na Idade Média: Bártolo de Sassoferrato. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.) *O Tributo na História: da antiguidade à globalização.* Florianópolis: Boiteux, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SELIGMAN, Edwin. R**.** *L'Impôt sur le revenu.* Paris: Giard et Brière, 1913.

SELIGMAN, Edwin. R. *La Interpretación Económica de la Historia*. Buenos Aires: Nova, 1973.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Companhia de Letras, 2010.

SIDOU, J. M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, Fernando A. Rezende da. *O imposto sobre a renda e a justiça fiscal.* Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Volume III. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

THOREAU, Henry David**.** *A Desobediência Civil.* São Paulo: Martin Claret, 2009.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes.* Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito tributário*. V. I. Porto Alegre: Fabris, 2008.

TOBIN, James. *The new economics one decade older.* Princeton: Princeton University Press, 1974.

TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado e MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. (Coord.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: DelRey, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia da Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VARSANO, Ricardo. *Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século:* anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405. IPEA. Pesquisa e Planejamento Econômico, volume 27, número 1, abril 1997. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rio de Janeiro: Financeiras, [s/d].

VASCONCELLO, Marco Antonio Sandoval de. In: PINHO, Diva Benevides (Coord.). *Manual de Economia* .São Paulo: Saraiva, 1991.

WEBBER, Carolyn e WILDAVSKY, Adam. *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*. New York: Simon and Schuster, 1986.

Submissão: 27/02/2023
Aceito para Publicação: 14/07/2023

DOI: 10.22456/2317-8558.130439