

LAS DISPOSICIONES FINANCIERAS DE LA NUEVA CONSTITUCION DE BRASIL

DOLORES MARIA RUFIAN LIZANA



I.- Introducción

El legislador brasileño acaba de promulgar la nueva Constitución de la República Federal de Brasil, que apareció publicada en el Diario Oficial de la Unión n. 191-A de 5 de Octubre de 1988. La norma ha de regir la nueva institucionalidad democrática iniciada hace poco más de tres años y ha venido a sustituir a la Constitución de 24 de Enero de 1967, (reformada el 17 de Octubre de 1969) con la que el país se rigió durante el periodo de la dictadura militar. Para su redacción, las dos Cámaras del Congreso Nacional se reunieron en Asamblea Nacional Constituyente con un mandato bien preciso: constituir un Estado democrático en el que asegurar el ejercicio de los derechos sociales e individuales, la libertad, la seguridad, el bienestar, el desarrollo, la igualdad y la justicia.

El resultado del proceso ha sido una Constitución moderna y muy extensa, para lo que es la tradición constitucional en América Latina, con una regulación absolutamente minuciosa de determinados temas. En particular es de destacar la pormenorizada regulación que efectúa el Título VI dedicado a la materia tributaria y presupuestaria, el Título VII, que regula el orden económico y financiero y el Título VIII referido al orden social.

El proceso constituyente ha venido a coincidir además con una serie de trabajos iniciados en 1985 y destinados a hacer una propuesta de reforma del sistema tributario brasileño; la Constitución ha acogido en parte dichas propuestas y ha efectuado una regulación no solamente del poder tributario o de los principios generales que han de regir el sistema (como es tradición en las Constituciones de corte occidental), sino también de la estructura del mismo. La Constitución de 1967

contenia también una regulación más o menos minuciosa del sistema tributario ya que al ser Brasil una República Federal, se consideró preciso que la Constitución determinase con exactitud el poder financiero que correspondía a cada uno de los entes territoriales con autonomía política, es decir, la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. Sin embargo llama la atención, como veremos, la regulación incluso de técnicas tributarias en una norma fundamental, lo que deja, sin duda, un escaso margen de acción a cualquier ley general sobre la materia tributaria.

No obstante la propia Constitución prevé la existencia de una ley de este tipo cuyos objetivos serán regular los conflictos de competencia en materia tributaria entre la Unión, los Estados Federales, el Distrito Federal y los Municipios, que efectuará un desarrollo de las limitaciones constitucionales al poder tributario y que establecerá normas generales sobre la legislación tributaria y en particular sobre la definición de los tributos y sus especies, establecimiento de los mismos, así como la determinación de los hechos imponibles, bases de cálculo, sujetos pasivos, obligaciones tributarias, cuotas y créditos tributarios, prescripción y caducidad.

Para la exposición de la normativa vamos a distinguir entre las disposiciones tributarias y las presupuestarias.

II.- El sistema tributario. La reforma fiscal.

1.- Justificación de la reforma.

La última reforma fiscal realizada en Brasil databa de los años 1965 a 1967. Replantearse la estructura tributaria al finalizar esta década obedece no solamente al intento de mejorar las técnicas tributarias conforme a los principios más solidarios en los que se fundamenta el nuevo Estado democrático, sino a una cuestión mucho más urgente: la necesidad de recuperar la capacidad de financiación del sistema. No obstante, en este nuevo periodo en que se desenvuelve el país, no podía hacerse un refuerzo de la capacidad de financiación del sistema sin afectar la estructura del mismo que, como en casi todos los países de América Latina, era extremadamente regresivo, y sin tener en cuenta las demandas de los Estados Federales y de los Municipios que poco a poco habían perdido autonomía financiera y por ende política debido a la tendencia centralizadora o más bien concentradora del ingreso fiscal por parte de la Unión. El intento de solución de éstas tres deficiencias del sistema: la escasa

capacidad de recaudación, la estructura regresiva y la cada vez menor autonomía federativa, son las que justifican la reforma plasmada en la Constitución.

La crisis económica que la economía mundial sufrió en los inicios de la década del 70 fué postergada en América Latina hasta comienzos de los ochenta financiando este periodo con deuda externa; cuando la crisis se manifestó, sus consecuencias fueron desastrosas e influyeron desde luego en la capacidad de recaudación del sistema tributario a causa de la reversión del ciclo económico y del agravamiento del proceso inflacionario. Si a este problema unimos el del pago de los intereses de la enorme deuda externa es fácil imaginar que el sistema se había vuelto incapaz de financiar el gasto público del país.

La regresividad del sistema obedece a unas causas que han sido perfectamente analizadas. En primer lugar el mayor peso de los impuestos indirectos, tradicionalmente regresivos, sobre los directos y no sólo en el conjunto de la economía nacional, sino en las economías domésticas, lo que es particularmente grave en un país que tiene una altísima concentración del ingreso. En segundo lugar, se señala que incluso los impuestos directos conforman una estructura regresiva pues a la escasa o nula tributación sobre el patrimonio se unía un deficiente impuesto sobre la renta que dejaba fuera de la base imponible los rendimientos de capital, gravados casi exclusivamente en la fuente (o incluso exentos), mediante tipos de gravamen proporcionales. Por último, la multiplicación de las denominadas contribuciones sociales, nacidas como una especie de tributo afectado al gasto social, no hacían sino acentuar la regresividad del sistema. Un nuevo sistema tributario tenía que estar basado efectivamente en la capacidad económica de los contribuyentes y ser, en conjunto, progresivo.

El problema de la autonomía financiera de los Estados federales se había ido agravando progresivamente tras la última reforma. A la Unión iba correspondiendo cada año un porcentaje más alto del total de ingresos tributarios recaudados en el país, puesto que ni a los Estados ni a los Municipios se había concedido el poder tributario para establecer algún impuesto de alta recaudación. Los Estados y los Municipios se financiaban cada vez más en base de transferencias que además se hacían de forma "no regular" y en base a un endeudamiento progresivo. Era por lo tanto imprescindible establecer un sistema tributario que concediera a los Estados, el poder

necesario para establecer sus propios tributos y además la suficiencia financiera para enfrentar sus gastos, ya que uno de los problemas más graves con que se enfrenta Brasil es el de la heterogeneidad, pues la mayor parte de los Estados cuentan con una base económica insuficiente para garantizar niveles adecuados de recaudación tributaria propia.

Analicemos ahora el contenido de la reforma tal como es prevista por la Constitución.

2.- La autonomía financiera de los Estados, el Distrito Federal y los Municipios

El poder para establecer tributos es otorgado por la Constitución a la Unión, los Estados Federales, el Distrito Federal y los Municipios, señalando expresamente qué tipos de tributos pueden ser establecidos por cada Organización Territorial.

A la Unión corresponden los impuestos sobre las importaciones, las exportaciones, la renta, los productos industriales, las operaciones de crédito, cambio y seguro las relativas a la transmisión de títulos o valores mobiliarios, y los que recaen sobre la propiedad territorial rural y las grandes fortunas. Los Estados Federales y el Distrito Federal establecerán el Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones, el de propiedad de vehículos automóviles, el impuesto a la circulación de mercancías y prestación de servicios y un recargo sobre el impuesto sobre renta. Por último, los Municipios pueden establecer el impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana, el de transmisiones de inmuebles y derechos reales sobre los mismos, otro sobre la venta al por menor de combustibles y un impuesto indirecto sobre ciertos servicios.

No obstante la distribución constitucional de la fuente de imposición no significa que cada organización se financie con los tributos por ella recaudados. En efecto, por una parte, ya hemos visto que pueden establecerse recargos sobre los tributos ya existentes, y por otra la Constitución señala que el producto de la recaudación de determinados tributos ha de ser dividido y distribuido según porcentajes también establecidos constitucionalmente. Este tipo de disposición es muy importante porque establece un mecanismo de financiación particular; en efecto, no

se tratará de transferencias desde el presupuesto de un ente a otro que, desde luego también pueden existir, sino de porcentajes de ciertos tributos de un ente "que pertenecen", según el lenguaje constitucional, a la Unión, a los Estados y Municipios y que por lo tanto han de ser entregados por aquél. Resultará entonces que cuando la Constitución se refiere al poder de establecer tributos por parte de la Unión, los Estados, o Municipios, les atribuye un poder de legislar sobre los mismos y en todo caso un poder de recaudación pero no les atribuye a la vez el poder de disposición sobre lo recaudado. Los conflictos de competencia que en todo caso pueden producirse han de resolverse por ley.

3 - El poder tributario y sus limitaciones.

Según la Constitución, los tributos que pueden establecer los entes que tienen poder para ello se clasifican en **impuestos, tasas y contribuciones de mejora** (especiales). No se definen los impuestos, pero se entienden por tasas las multas y los tributos establecidos por la utilización efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles prestados al contribuyente y puestos a su disposición, y por contribuciones de mejora los tributos que tienen su fundamento en las mejoras causadas por obras públicas.

Dentro del sistema tributario, aunque fuera de la clasificación de tributos, la Constitución se refiere a una figura de complicada naturaleza **los préstamos obligatorios**, que en principio podrían participar de la naturaleza del contrato de préstamo pero con una característica muy peculiar, la de su obligatoriedad. Este tipo de préstamo ha de ser establecido necesariamente por ley y puede aparecer en dos ocasiones: para atender gastos extraordinarios causados por calamidades públicas o para casos de guerra inminente y para necesidades de inversión pública de carácter urgente o relevante para los intereses nacionales; no obstante, en este último caso, la obligatoriedad del préstamo no podrá establecerse en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que lo establece. Aunque el ingreso obtenido por la Unión mediante este procedimiento debe ser reintegrado a los particulares, con los correspondientes intereses, el carácter obligatorio lo asemeja a un tributo extraordinario. De todas formas, la Constitución los diferencia y establece expresamente la posibilidad de establecer, además de los préstamos obligatorios, impuestos extraordinarios bajo la competencia de la Unión, en caso de inminencia de

guerra.

La Constitución se refiere además a los límites del poder tributario aplicables a todos los entes. Dichos límites consisten fundamentalmente en el establecimiento de una serie de principios a los que ha de ajustarse el sistema tributario, en el establecimiento de una serie de exenciones, destinadas a proteger algunas instituciones públicas o privadas, y en unas especiales limitaciones al poder tributario destinadas a establecer generalidad en el sistema impositivo de toda la Unión.

- En primer lugar se menciona el *principio de legalidad* según el cual no sólo el establecimiento del tributo, sino el aumento del gravamen, ha de ser establecido por ley. La ley habrá de determinar también el hecho y la base imponible, los sujetos pasivos y los supuestos de prescripción, caducidad y amnistía tributaria. No obstante, la modificación del tipo de gravamen puede hacerse directamente por el ejecutivo en ciertos impuestos indirectos establecidos por la Unión : en concreto, los que gravan las importaciones y exportaciones, los que gravan determinados productos industriales y los que afectan a las operaciones de crédito, cambio y seguro o las relativas a títulos o valores mobiliarios. La modificación del tipo de gravamen del Impuesto de Renta o del Impuesto sobre el patrimonio, por el contrario, sólo podrá hacerse por ley.

El principio de legalidad ha de ser completado con el de *no retroactividad* que se establece en dos sentidos bastante importantes. El primero consiste en que no se podrán recaudar tributos en relación a hechos imposables ocurridos antes de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o aumentado; el segundo proporciona seguridad jurídica prohibiendo incluso la que se ha denominado "retroactividad de segundo orden", es decir, no se podrá recaudar el tributo cuando se haya generado en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó. Es sabido que en aquellos países (como ha ocurrido en España), en que no se ha establecido una disposición de este tipo, las leyes de presupuestos han aumentado el tributo respecto de un hecho imponible generado en el mismo ejercicio, en merma así, no solamente del principio de retroactividad, sino del de seguridad jurídica. No obstante, esta no retroactividad de segundo orden, tiene una excepción mantenida por su importancia dentro de la política económica en economías abiertas o por el carácter mutable del mercado financiero. En efecto, el principio no se aplicará

cuando el tributo recaiga sobre importaciones y exportaciones de productos industriales y en las operaciones de crédito, cambio y seguro relativas a título valores mobiliarios.

En segundo lugar se hace especial referencia al *principio de capacidad económica* en los impuestos, con el límite, no obstante, de la no confiscatoriedad. Asociado a éste se menciona el *principio de igualdad* y se señala que no podrá establecerse un tratamiento desigual para los contribuyentes que estén en situación equivalente y se prohíbe cualquier distinción en razón de la ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos y derechos. Aunque el principio va referido a los Impuestos en general, la propia Constitución reconoce que se refiere sobre todo a los impuestos directos o personales. Establece además un principio más específico para la imposición indirecta basado en la *neutralidad económica* y señala así que mediante los tributos no podrán establecerse limitaciones al tráfico de personas o bienes.

- Un segundo grupo de limitaciones trata de proteger determinadas instituciones públicas o privadas prohibiendo que éstas sean sujetos pasivos del impuesto. En primer lugar, ni la Unión, los Estados Federales, el Distrito Federal o los Municipios pueden establecer impuestos sobre la renta, patrimonio o sobre la prestación de servicios de los otros entes. Tampoco pueden ser sujetos pasivos de los impuestos, los entes y fundaciones establecidos o mantenidos por los poderes públicos, en lo que afecta a la renta, patrimonio o prestación de servicios vinculados a sus finalidades esenciales; no obstante la exención no incluye los que se generen con la explotación de actividades económicas regidas por las normas aplicables a las empresas privadas, o en que haya contraprestación o pago de precios o tarifas por el usuario. También estarán exentos de impuestos, en el mismo sentido, los templos de cualquier culto, los partidos políticos, sindicatos, instituciones de educación y asistencia social sin fines de lucro constituidos con los requisitos legales. Junto a las exenciones subjetivas aparece una interesante exención por el objeto, de modo que no podrán establecerse impuestos sobre los libros, revistas, periódicos y papel destinado a la impresión.

- Por último, se establece un grupo de limitaciones que afectan por un lado a todos los entes con competencia tributaria, en el sentido de que estos tienen prohibido

establecer diferencias tributarias entre los bienes y servicios de cualquier naturaleza en razón de su procedencia o destino, y por otro al poder tributario de la Unión de la siguiente forma: La Unión no podrá establecer tributos que no sean uniformes en todo el territorio nacional o que impliquen distinciones o preferencias en relación a algún Estado, Distrito Federal o Municipio, en perjuicio de otro. No obstante, se permite el establecimiento de incentivos fiscales destinados a promover el equilibrio en el desarrollo socio-económico entre las diferentes regiones del país. Por otra parte, puesto que toda la renta nacional tributa a través de los impuestos de la Unión, no podrá hacer tributar la renta nacida de deuda pública de los Estados, Distrito Federal o Municipios con niveles superiores a los que fija para sus propias obligaciones. Finalmente, la Unión no puede establecer exenciones en los tributos de competencia de los Estados, Distrito Federal o Municipios.

3.- Los impuestos directos

La Constitución da preferencia a este tipo de impuestos sobre los indirectos, señalando que, siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica del contribuyente. Distinguiremos dos grupos: los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre el patrimonio.

a) Impuestos sobre la renta

La Constitución establece que corresponde a la Unión establecer los **impuestos** que recaigan sobre la renta y los rendimientos de cualquier naturaleza. Dichos impuestos habrán de ser regulados totalmente por ley teniendo en cuenta los criterios de generalidad, progresividad y universalidad, e irán referidos tanto a las personas físicas como a las sociedades.

- La norma fundamental establece además un importante grupo de exenciones a este impuesto entre las que se incluyen las pensiones de jubilación, los pagos efectuados por la Seguridad Social y la renta obtenida por las personas mayores de 65 años cuando ésta solamente está compuesta por rendimientos de trabajo. La inclusión de este grupo de exenciones implica una cierta interpretación del principio de capacidad económica por la propia Constitución, presumiendo que en todo caso se trata de rentas bajas; no obstante, en una regulación de este tipo se echa de menos alguna

referencia a una exención objetiva estableciendo un mínimo exento de renta.

- Aunque la Constitución no hace ninguna referencia al respecto, el objetivo de la reforma es establecer un impuesto sobre la renta sintético, con una amplia base tributaria dónde se incluyan los rendimientos de capital que, hasta ahora, han tenido un tratamiento diferenciado. En efecto, la tributación de los rendimientos de capital es en todos los países tema de especial preocupación debido a la gran complejidad que día a día adquiere el mercado financiero. Para solucionar el problema, el legislador brasileño había adoptado posturas poco acordes con un impuesto sintético como eran la tributación en la fuente de determinados rendimientos de este tipo, con tipos proporcionales y regulando un número considerable de exenciones, de modo que los rendimientos de capital mobiliario no integraban la base imponible del impuesto. La reforma pretende integrar en el impuesto sobre la renta todos los ingresos procedentes del capital, incluso los financieros.

En principio, no cabe ninguna duda sobre la legitimidad de la propuesta, pero la completa integración de los activos financieros en la base imponible del impuesto sobre la renta es una cuestión sumamente complicada. Incluso aquellos países, como el nuestro, que habían previsto un impuesto sobre la renta sintético, no han tenido más remedio que admitir algunos gravámenes en la fuente. No obstante, no cabe duda que, un estudio profundo del tema en la reforma, permitirá resolver, al menos en parte, la problemática de estos activos y hacer la tributación de estos rendimientos progresiva, en función de los demás componentes de la renta. De todos modos, ello no significa que vayan a suprimirse todas las excepciones pues ya se ha previsto algún tipo de régimen especial para los incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario o inmobiliario realizados en un plazo largo.

- Otro tema que tiene que resolver la reforma es el del gravamen de los dividendos de las sociedades en las personas físicas. Son muy variadas las técnicas que hoy conoce el Derecho Tributario para solucionar total o parcialmente este problema, desde la transparencia fiscal aplicada a todas (con lo que se suprime el impuesto sobre las personas jurídicas) o a algunas sociedades, hasta la no tributación de la renta de las sociedades en la persona físicas. Una solución efectiva tiene que hacer compatibles el principio de progresividad en la tributación de las personas físicas con la protección del interés de la sociedad para la inversión. La solución que trata de imponer el

legislador brasileño consiste en evitar en todo caso la doble imposición fomentando las posibilidades de inversión de la sociedad; para ello se pretende excluir de la base imponible de las sociedades, las ganancias que se distribuyan a las personas físicas, que tributarán directamente en el impuesto sintético al que se someten las mismas. Ello supone trasladar el gravamen correspondiente a la renta de la sociedad a la persona física que obtiene el dividendo, (pero solamente si éste es efectivamente obtenido, lo que diferencia claramente el supuesto de la transparencia fiscal). Para la sociedad esta operación implica un ahorro tributario que no se produciría si se hiciera tributar a la sociedad por toda su renta, deduciendo después en la persona física el tributo pagado correspondiente al dividendo.

Una solución de este tipo se justifica por el hecho de que cuando se grava directamente la renta de las sociedades, convirtiéndolas en sujetos pasivos, éstas trasladan económicamente el impuesto entre los costos de producción, por lo que económicamente no estarían soportando el tributo. Por el contrario, diferenciando entre renta distribuida y no distribuida la traslación económica sería menor ya que no afectaría a la primera, lo que puede tener, evidentemente, un beneficioso efecto sobre el sistema de precios. Por otra parte, el tratamiento de los pequeños accionistas, será más justo puesto que al integrar los dividendos con el resto de sus rentas y someterlos a una tabla progresiva, se disminuye la carga tributaria que se verá así diferenciada de la de los grandes accionistas con mayores niveles de renta. Sin embargo hay que reconocer la gran complejidad que supone introducir un régimen de este tipo que además siempre puede plantear el inconveniente de incentivar la distribución de los beneficios obtenidos por parte de la sociedad lo que puede ir en merma de la inversión que pueda realizar la misma.

- Por último la reforma pretende, dentro de su objetivo de ampliación de las bases tributarias, que se revisen y reduzcan los incentivos fiscales que actualmente contienen los Impuestos sobre la renta, buscando otros tipos de estímulos a la producción por la vía del gasto fiscal presupuestado.

- Además de los impuestos sobre la renta, la Constitución prevé que los Estados y el Distrito Federal puedan establecer un recargo adicional de hasta el 5% de la cuota a ingresar, por el tributo de la Unión devengado tanto a personas físicas como jurídicas, que se corresponda con incrementos de patrimonio ganancias y rendimientos de

capital.

b) Impuestos sobre el patrimonio

En los países que tienen una tan alta concentración del ingreso es imprescindible establecer algún impuesto que permita mejorar la distribución de la riqueza y ésta ha sido una importante preocupación del constituyente brasileño.

La Constitución mantiene por una parte, los impuestos sobre el patrimonio que ya estaban vigentes, es decir, el **Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural** bajo la competencia de la Unión, el **Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automóviles**, bajo la competencia de los Estados y del Distrito Federal, y el **Impuesto de Propiedad Predial y Territorial Urbana**, bajo la competencia de los Municipios y establece algunas normas básicas sobre ellos. Respecto del primero, el de propiedad territorial rural, es establecido con una clara finalidad extrafiscal ligada con procesos de reforma agraria, pues se señala que tendrá sus parámetros fijados de forma que desestimulen la mantención de propiedades improductivas ; por otra parte, fija una especie de mínimo exento de propiedad rural, ya que no incidirá sobre la pequeña propiedad rural cuando sea explotada por el propietario por sí o por su familia, y éste no posea ningún otros inmueble. Respecto del Impuesto Municipal que grava la propiedad predial y territorial urbana, la única disposición que la norma fundamental establece, se refiere a la progresividad del mismo. Se mantiene además el tributo sobre la propiedad de vehículos automóviles por ser considerado como un fenómeno económico demostrativo de una cierta capacidad económica, independientemente del resto del patrimonio del sujeto pasivo.

No obstante este tipo de impuestos son insuficientes porque no tienen en cuenta la totalidad del patrimonio del contribuyente. Esta es la razón que ha motivado al constituyente brasileño a incluir en el sistema impositivo dos nuevos impuestos generales sin tradición alguna en el país: el **Impuesto sobre las Grandes Fortunas** y un **Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones** que, aunque su hecho imponible recae sobre las transmisiones gratuitas inter vivos y mortis causa, afecta sin duda a la distribución del patrimonio.

- El primero es configurado como un impuesto sobre el patrimonio neto del estilo de los que se han establecido en los países de la OCDE, es decir, un impuesto cuya base imponible sea la diferencia entre el activo patrimonial y las deudas del sujeto pasivo. Aunque en Brasil existe una altísima concentración del patrimonio, no es fácil establecer un impuesto de este tipo. Esta es la razón por la que la Constitución se refiere a un impuesto que grave las Grandes Fortunas, denominación que ya había sido utilizada por otros legisladores al establecer un impuesto sobre el patrimonio, (como el legislador francés), quedando al redactor de la ley tributaria la misión de definir el objeto del impuesto. No obstante, la denominación constitucional implica ya una importante reducción de la base de contribuyentes que se verán afectados, ya que el mínimo exento ha de ser considerablemente alto.

Las características que han de definir este tributo son su generalidad y anualidad, además debe ser un impuesto declarativo, permanente, personal y progresivo. Se ha previsto además que los tipos de gravamen sean muy bajos.

Es bastante normal, en la legislación comparada, establecer bajos tipos de gravamen en los tributos que afectan al patrimonio; en todo caso la Constitución de Brasil había dispuesto entre los límites que afectaban al poder tributario que los impuestos no podían ser utilizados con fines confiscatorios, lo que implica que para su pago, el contribuyente debe utilizar la renta obtenida sin necesidad de llegar a vender parte de su patrimonio, por ello es imprescindible conectar los tipos de gravamen del impuesto sobre el patrimonio con los del impuesto sobre la renta. El tributo podrá ser utilizado entonces más que como un impuesto para la redistribución de la riqueza nacional, como un instrumento de control del impuesto sobre la renta.

El establecimiento de un impuesto general sobre el patrimonio plantea un delicado problema de compatibilización de este impuesto con aquellos que gravan la propiedad de determinados bienes o derechos que la Constitución mantiene dentro del sistema tributario; el problema es más grave si tenemos en cuenta que los impuestos específicos sobre el patrimonio son establecidos por entes territoriales diferentes. Las razones del constituyente para mantener estos impuestos específicos en lugar de englobarlos todos dentro del impuesto sobre el patrimonio neto son claras: en un sistema en que el impuesto general va a gravar solamente las grandes fortunas y donde por consiguiente el mínimo exento va a ser considerablemente alto, es preciso

mantener los otros tributos que gravarán manifestaciones de capacidad económica que quedarían fuera de tributación en el impuesto general. No obstante, el legislador tributario que regule el impuesto sobre las grandes fortunas, al integrar en la base imponible todo el patrimonio neto de las personas físicas que han superado el mínimo exento, deberá diseñar algún mecanismo de deducción en la base o en la cuota, de los impuestos pagados al mismo o a otro ente por el patrimonio sujeto a los otros impuestos y evitar así la doble imposición.

- Por último, un impuesto que aunque recae sobre las transmisiones, afecta decíamos, al patrimonio de las personas físicas, es el de Sucesiones y Donaciones que según la Constitución, gravaría la transmisión mortis causa y la donación de bienes y derechos. Este impuesto también constituye una novedad constitucional, que la norma fundamental ha colocado bajo la competencia de los Estados y del Distrito Federal. El problema de la competencia entre ellos ha sido resuelto teniendo en cuenta el principio de territorialidad de los bienes y derechos que se transmiten, cuando se trata de bienes inmuebles, y admitiendo en algún caso el principio del domicilio del transmitente (causante o donante) en bienes muebles.

La antigua Constitución tenía previsto, bajo el poder tributario de los Estados y del Distrito Federal, un impuesto que gravaba la transmisión, por cualquier título, (oneroso o gratuito) de los inmuebles o derechos reales sobre los mismos. La nueva Constitución traslada este tributo a los Municipios y crea un impuesto nuevo sobre las transmisiones gratuitas con los caracteres de un impuesto directo, personal, progresivo y general que afecta al patrimonio de las personas y que pueden servir para otorgar a los Estados y al Distrito Federal un considerable margen de autonomía financiera.

4- Los impuestos indirectos

La intención de la reforma en materia de imposición indirecta es tratar de unificar y reducir el número de impuestos al consumo, mediante el establecimiento de un IVA único. Sin embargo, ello sólo se ha conseguido en parte pues, junto al establecimiento de un impuesto general establecido por los Estados, que grava la circulación de mercancías y la prestación de algunos servicios mediante la técnica del

valor añadido, aparecen al menos otros dos tipos de tributos conectados a éste y que también afectan al consumo. En primer lugar el impuesto sobre los productos industrializados, que utilizará la misma técnica que el anterior, es decir, la del valor añadido, aunque afectando a un grupo reducido de bienes; éste impuesto es establecido por la Unión. En segundo lugar, los servicios no incluidos en el impuesto estatal, tributarán en los Municipios mediante un impuesto establecido por éstos.

a) La imposición general al consumo. La armonización fiscal en un impuesto federal

- El Impuesto más general es el que hasta ahora se ha denominado **Impuesto sobre la circulación de mercancías**, que la nueva Constitución define como el que grava las operaciones relativas a la circulación de mercancías y la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación así como las operaciones y prestaciones que se inicien en el exterior. Las propuestas de reforma habían pretendido convertir a éste en el único impuesto sobre el valor añadido.

Mediante la norma fundamental se han introducido dos importantes novedades que amplían considerablemente el marco dónde se describirá el hecho imponible. En primer lugar junto a la circulación de mercancías va a gravar las prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, (aunque las operaciones y prestaciones se inicien en el exterior); la novedad constitucional consiste en haber incluido las prestaciones de servicios de transporte, que anteriormente tributaban en un impuesto independiente bajo la competencia de la Unión. En segundo lugar, se ha suprimido la referencia a los productores, industriales y comerciantes como sujetos pasivos del impuesto de modo que ahora el impuesto se devengara aunque no exista habitualidad o profesionalidad en el sujeto pasivo.

La delimitación del hecho imponible se completa teniendo en cuenta que el tributo gravará además la entrada de mercancía importada del exterior, aun cuando se trate de un bien destinado al consumo o activo fijo de las empresas, en cuyo caso el impuesto corresponde al Estado dónde estuviere situado el establecimiento destinatario de la mercadería o del servicio. Por último se mencionan en la norma fundamental una serie de supuestos de no sujeción, de modo que el tributo no incidiera sobre las

operaciones que destinen al exterior productos industrializados o semi-elaborados, definidos en una ley complementaria, ni sobre las operaciones que destinen a otros Estados petróleo, lubricantes o combustibles líquidos o gaseosos derivados de aquél y energía eléctrica.

La Constitución ha establecido para este Impuesto una regulación mucho más minuciosa que en otros, modificando sustancialmente los caracteres que hasta ahora había tenido el impuesto sobre el comercio de las mercancías.

- En primer lugar la técnica utilizada impuesto no acumulativo, es decir, no en cascada que es lo que caracteriza a los impuestos sobre el valor añadido. Para ello se utilizarán los mecanismos de repercusión y deducción, de modo que "la cuota debida en cada operación se compensará con la cuota ingresada en las anteriores". La Constitución regula incluso el funcionamiento de los supuestos de exención y no sujeción, entendiéndose que en estos casos no habrá crédito para compensar con el montante debido en las operaciones o prestaciones siguientes y acarreará anulación del crédito relativo a las operaciones anteriores.

- El Impuesto será establecido por los Estados y el Distrito Federal los cuales pueden establecer tipos diferentes unos de otros. Puesto que se trata de impuestos federales, debe existir una armonización en la regulación del tributo. En primer lugar, para recaudar el impuesto se utilizará, el principio del gravamen en el lugar de destino, principio que será aplicable no solamente en las operaciones con el exterior, sino también en las interestatales. Toda importación del exterior o de otro Estado tributará con el tipo de gravamen del Estado donde se consume, funcionando al interior de la Unión el mecanismo de repercusión y deducción propios del IVA, mientras que para la exportación del bien éste será desgravado del impuesto, manteniendo el sujeto pasivo el derecho de crédito por el impuesto que anteriormente haya recaído sobre el bien o insumo. No obstante dentro del sistema se introducen algunas particularidades a través de los tipos de gravamen de exportación e interestatales

La característica que va a diferenciar el nuevo impuesto del antiguo es que puesto que los Estados podrán fijar sus propios tipos de gravamen el impuesto se convertirá en un auténtico impuesto al consumo y no a la producción consiguiendo

así la neutralidad tributaria. No podría haberse hecho de otro modo si se quiere conceder cierta autonomía al Estado dentro de la Federación. Cada Estado opera su impuesto de esta manera, sin mayores interferencias con las actividades económicas de los demás.

No obstante, puesto que un Estado Federal requiere una cierta armonización también de los tipos de gravamen, han de establecerse una serie de restricciones a las que también se refiere la Constitución:

- En primer lugar, el Senado Federal establecerá los tipos de gravamen aplicables a operaciones y prestaciones interestatales y de exportación. Los tipos de gravamen interestatales son utilizados cuando la operación o prestación destina bienes o servicios a un consumidor final localizado en el territorio de otro Estado y el destinatario fuese el contribuyente del impuesto. Por el contrario se aplicará la alícuota interna en la operación interestatal cuando el destinatario no fuese el contribuyente, sujeto pasivo, del impuesto.

- Por otra parte el Senado Federal fijará los tipos de gravamen mínimos en las operaciones internas y las máximas cuando haya que resolver conflictos específicos que afecten a los intereses de los Estados.

- Por último, se señala que salvo deliberación expresa en contrario de los Estados y del Distrito Federal, los tipos de gravamen internos en las operaciones relativas a la circulación de mercaderías y en las de prestaciones de servicios, no podrán ser inferiores a las previstas para las operaciones interestatales.

- Otra característica que recoge la Constitución es la posibilidad de que los tipos de gravamen sean selectivos en función de la necesidad del bien, lo cual implica un indudable acercamiento de los impuestos indirectos al principio de capacidad económica y de progresividad a través de la diferenciación de tipos. Ello supone un gran avance en las técnicas tributarias de América Latina, partidarias, en general, de establecer tipos únicos. Si combinamos esta posibilidad con la de establecer tipos de gravamen diferenciados entre los Estados resultará que cada uno de ellos podrá decidir qué tipo de consumos podrán ser privilegiados con un impuesto menor. No obstante, el establecimiento de exenciones, incentivos o beneficios fiscales deberá ser regulado previamente por una ley de la Unión que establezca cierta normativa homogénea.

- La ley federal que regule el tributo deberá también definir quienes son los contribuyentes del Impuesto, regular los supuestos de sustitución tributaria, disciplinar el régimen de compensación, fijar con exactitud las operaciones que constituyen el hecho imponible y fijar la determinación de la base. Respecto de ésta la norma constitucional establece que incluirá el valor total de la operación cuando las mercancías fueran proporcionadas con servicios no comprendidos en la competencia tributaria de los municipios.

b) Otros impuestos indirectos

Además del impuesto general sobre el consumo, bajo la competencia de la Unión existirá el denominado **Impuesto sobre Productos Industriales** que podría equivaler a lo que en Derecho Comunitario europeo se denominan *accisas* o impuestos especiales, concebidos como impuestos destinados a desestimular o gravar especialmente determinados consumos.

La Constitución no ha delimitado ni el objeto ni el hecho imponible de este tributo, no obstante, la propuesta de reforma del sistema previó que gravara la producción industrial de tabaco, bebidas y vehículos automotores. Una interpretación de este tipo, no se desprende sin embargo fácilmente del texto constitucional y puesto que parece que el constituyente ha optado por dispersar en varios impuestos la tributación al consumo, el objeto de este impuesto podría ser mucho más amplio. Si el objeto del impuesto fuera el propuesto anteriormente, para gravar estos consumos en principio no sería necesario utilizar las técnicas de tributación al valor añadido ya que prácticamente los productos sujetos al impuesto no experimentan un procesamiento industrial posterior. La recaudación podría hacerse, por lo tanto, en una sola fase del ciclo de producción o de comercialización, con lo que se conseguiría que el impuesto incidiera directamente sobre el consumo, aunque concibiéndolo como un impuesto a la producción

No obstante el Constituyente ha rechazado esta posibilidad y ha concebido el tributo como un segundo impuesto sobre el valor añadido utilizando además la misma técnica de modo que dispone a este respecto que el impuesto no será acumulativo compensándose el impuesto debido en cada operación con el montante cobrado en las anteriores. Pareciera entonces que se ha rechazado la posibilidad de convertir este

impuesto en un impuesto sobre las accisas y su objeto imponible puede ser ampliado casi a cualquier tipo de producto que implique transformación industrial.

Se va a producir entonces un problema de delimitación de este tributo de la Unión con el Impuesto a la circulación de mercancías bajo la competencia de los Estados federales. Lógicamente su solución requerirá una estricta delimitación del objetivo imponible entre uno y otro, no obstante el constituyente ha establecido que cuando una operación implique que se generen los hechos imponibles de ambos impuestos, en el impuesto a la circulación de mercancías deberá excluirse de la base imponible el montante del impuesto sobre los productos industrializados.

La adecuación a la capacidad económica de los contribuyentes se podrá efectuar de nuevo mediante tipos de gravamen diferenciados, ya que la Constitución ha establecido que el impuesto sea selectivo en función de la necesidad del producto. El Impuesto no incidirá sobre los productos industrializados destinados al exterior.

Otros impuestos indirectos son los que gravan las **importaciones** y las **exportaciones**; estos lógicamente corresponden a la Unión como en toda unión aduanera. También bajo la competencia de la Unión existirá un **impuesto específico destinado a gravar las operaciones de crédito, cambio y seguro o las relativas a títulos o valores mobiliarios.**

Por último, los Municipios pueden establecer tres tipos de impuestos indirectos: en primer lugar un impuesto que la anterior Constitución mantenía bajo la competencia de los Estados, será el que grava la **transmisión inter vivos por cualquier título oneroso, de bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos**, excepto el de garantía así como el cese de los mismos. Este impuesto, según la Constitución no incide sobre la transmisión de bienes o derechos incorporados al patrimonio de las personas jurídicas en realizaciones de capital, ni sobre la transmisión de bienes o derechos derivados de una fusión, incorporación, cese o extinción de la persona jurídica, salvo que la actividad principal del adquirente consista precisamente en la compra y venta de esos bienes y derechos, alquiler de bienes inmuebles o arrendamiento mercantil.

En segundo lugar, los entes territoriales menores pueden establecer un **impuesto por la venta al por menor de combustibles líquidos o gaseosos** excepto el gasóleo diésel. Por último, a los Municipios se les hace competentes de un tributo que hubiera podido formar parte de ese hipotético IVA único. Se tratará del **impuesto que grave la prestación de servicios** de cualquier naturaleza no comprendidos entre los gravados por los impuestos federales.

III - El presupuesto del Estado

Dos características fundamentales presenta el sistema presupuestario en Brasil. La primera consiste en que, puesto que existe planificación oficial para el sector público, y un plan que tiene carácter obligatorio aprobado por ley, entre los instrumentos del sistema presupuestario se incluye la ley del plan. La segunda tiene que ver con la naturaleza de la ley de presupuestos y puesto que ésta es concebida por el constituyente como una ley formal, se necesitará otra ley, la ley de directrices presupuestarias, con carácter de ley material, que se encargará de recoger cualquier otra disposición relacionada con el ciclo presupuestario anual, susceptible de ser incluida en una ley presupuestaria. Aparecen de esta manera tres tipos de leyes presupuestarias: la ley del plan plurianual, la ley de directrices presupuestarias y la ley de presupuestos; entre ellas existe además una explícita jerarquía normativa de modo que no pueden existir contradicciones entre ellas, ajustándose la segunda a la primera y la ley de presupuestos a las otras dos.

1 - La ley del plan plurianual

La generalidad de las Constituciones de los países latinoamericanos, no sólo han atribuido al Estado la responsabilidad sobre el desarrollo y el crecimiento, sino que además han señalado cual es el instrumento con que cuenta éste para ejercer dicha responsabilidad: la planificación. Este ha sido también el caso de Brasil que, entre las disposiciones relativas al orden económico y financiero (Titulo VII de la Constitución), ha incluido el artículo 174 según el cual el Estado es considerado como agente normativo regulador de la actividad económica y ejercerá esa función a través de la planificación. Además, en Brasil la planificación del sector público será obligatoria y esta función corresponde a la ley.

Resultará así que el plan habrá de aprobarse por ley y ésta deberá determinar parte del contenido de las leyes presupuestarias. En efecto, entre las disposiciones presupuestarias la Constitución se refiere a la ley del plan plurianual como la que establecerá, de forma regionalizada, las directrices, objetivos o metas de la Administración Pública Federal para los gastos corrientes, los de capital y los relativos a los programas de larga duración.

La importancia de esta ley no es sólo política sino jurídica pues, por una parte, la ley de presupuestos ha de adecuarse a ella, so pena de inconstitucionalidad ya que es la Constitución la que dispone que en el presupuesto anual, la parte del presupuesto correspondiente a los Poderes de la Unión, fondos, órganos y entidades de la Administración y el presupuesto de las empresas en que tenga intervención el Estado habrán de ser compatibilizados con el plan plurianual; y que cualquier modificación que trate de incluirse en el proyecto de ley de presupuestos deberá ser compatible con dicho plan. Por otra parte, la ley del plan tiene una importancia particular en las inversiones cuya ejecución sea superior a un ciclo presupuestario ya que éstas deberán tener una doble aprobación del crédito: la de la ley de presupuestos anual, como cualquier otro crédito, y la de la ley del plan, lo que sitúa a esta ley en un plano de considerable relevancia jurídica ya que es ley preliminar aprobatoria de gastos y no solamente de previsión de los mismos.

Estas disposiciones nos merecen un doble comentario: el primero tiene que ver con la naturaleza legal del plan y con el carácter obligatorio; el segundo irá referido al régimen de las inversiones en él contenidas.

Algunas Constituciones de América Latina han establecido el carácter obligatorio de la planificación del sector público sin haber dotado previamente al plan de la forma de ley; sobre este punto no podemos decir que exista el más mínimo consenso entre los constituyentes latinoamericanos para dotar o no al plan de forma legal. Uno de los argumentos que se aportan para darle este carácter tiene que ver precisamente con razones de técnica presupuestaria entendiéndose que los planes de inversiones que ha de llevar a cabo un Gobierno deben contenerse en la ley del plan para ser incluidos después en la ley de presupuestos. El argumento es desde luego poco definitivo pues los principios presupuestarios exigen que la ley de presupuestos no sea sustituida por la ley del plan y por lo tanto un plan de inversiones solo se

ejecutará si está incluido en la ley de presupuestos; su inclusión entonces en la ley del plan, implica una garantía política y no jurídica por parte de los parlamentarios que la aprobaron, de aprobar consecuentemente los programas de inversiones contenidos en ella, en el momento de votar la ley de presupuestos.

Por otra parte se señala que puesto que el Parlamento es soberano, cada vez que aprueba una ley (como la presupuestaria), podría derogar disposiciones contenidas en una ley anterior (como la del plan). Por consiguiente, para que la ley del plan tenga eficacia jurídica es preciso que la norma constitucional así lo establezca.

Esto es lo que ocurre en Brasil. En este país, las disposiciones constitucionales establecen las suficientes garantías jurídicas para que la ley del plan se cumpla a través de la ley del presupuesto; por una parte, el carácter legal proporciona al legislativo ocasión de intervenir y rechazar cualquier proyecto de presupuesto contrario a la ley del plan que previamente ha aprobado. Pero la garantía más importante se refiere a que, puesto que el carácter obligatorio es establecido por la Constitución, señalando asimismo en qué consiste dicha obligatoriedad, el Supremo Tribunal Federal (órgano jurisdiccional encargado de velar por la constitucionalidad del orden jurídico), tendrá que determinar la constitucionalidad del presupuesto en función de la ley del plan plurianual.

Pero además la ley del plan cumple otro importante rol pues funciona como una especie de presupuesto plurianual al tratar de conjugar la autorización presupuestaria de determinadas inversiones con el mediano y largo plazo.

Resolver el problema del desfase temporal entre plan y presupuesto no es tarea fácil y puede intentarse desde un doble punto de vista: traduciendo a planes anuales el plan plurianual del sector público, o bien incluyendo dentro del sistema presupuestario algún mecanismo que tenga en cuenta el largo plazo. El primer tipo de solución tiene todavía que ver más con la planificación que con la presupuestación: se tratará de la elaboración de los planes anuales operativos; el segundo tipo admite pluralidad de soluciones y hablaremos de programación presupuestaria de mediano plazo, incluso con forma de ley, de créditos de compromiso y créditos de pago, de estructuración presupuestaria de un plan, de presupuestos

plurianuales, etc. Todos estos mecanismos tienen como finalidad asegurar que cuando se apruebe un crédito que haya de tener continuidad en otros ciclos presupuestarios, la aprobación del primer año tenga en cuenta la necesidad de nuevos créditos futuros.

Pues bien, la ley del plan en Brasil cumple también esta finalidad pues mediante ella se hace la primera aprobación de los créditos plurianuales que después, en todo caso, se incluirán en las leyes de presupuestos de forma obligatoria bajo sanción de inconstitucionalidad. De esta manera el legislador presupuestario, al examinar la ley anual de presupuestos, no se verá sorprendido por la inclusión de créditos de pago, pues éstos ya fueron comprometidos por la ley del plan.

Esta ley no presenta especiales características para su aprobación, como ocurría cuando era regulada mediante el Acto Complementario n. 43 de 29 de Enero de 1969. En ese momento existía un procedimiento según el cual la ley del plan se ajustaba en varias fases entre el legislativo y el ejecutivo y además, si el Congreso no deliberaba sobre la misma, ésta se consideraba definitivamente aprobada. La nueva Constitución la somete al procedimiento legislativo normal.

2.- La ley de directrices presupuestarias

Decíamos que puesto que la ley de presupuestos es considerada por la Constitución como una ley formal, las disposiciones de tipo material, referidas al ciclo financiero anual, se integran en una ley diferente. De esta manera, el ciclo presupuestario anual se rige por dos tipos de leyes: la de directrices presupuestarias y la ley de presupuestos.

Según la norma constitucional, la ley de directrices presupuestarias comprenderá las metas y prioridades de la Administración Pública Federal, incluyendo los gastos de capital para el siguiente ejercicio financiero, orientará la elaboración de la ley presupuestaria anual, dispondrá sobre las alteraciones a la legislación tributaria y establecerá la política que aplicarán las agencias financieras oficiales de fomento. De la disposición constitucional resultará que dicha ley cumplirá las siguientes finalidades:

a) En primer lugar la ley parece estar concebida para traducir el plan plurianual a periodos más cortos, de un año, acercándolo además a la terminología presupuestaria: esta última característica nos permitirá diferenciar la ley de directrices presupuestarias del plan anual operativo; éste último no será sino el mismo plan, pero considerado en un periodo más corto, con vistas a la ejecución de las metas y objetivos. La ley de directrices presupuestarias, por el contrario deberá contener no metas y objetivos, sino programas adecuados a la estructura presupuestaria.

b) Aunque la Constitución ha previsto la existencia de una especie de Ley General Presupuestaria que dispondrá sobre el ejercicio financiero, la vigencia, los plazos y la elaboración y organización del plan plurianual, las directrices presupuestarias y el presupuesto anual, a su vez, la ley de directrices presupuestarias será también una especie de ley marco que dispondrá sobre la forma de elaboración de cada ley de presupuestos anual. Aunque ambas leyes tengan la misma categoría, será inconstitucional la ley de presupuestos que no se atenga a lo dispuesto por la ley de directrices presupuestarias.

c) Uno de los tipos de disposiciones más interesantes que pueden ser contenidas en esta ley son las alteraciones a las leyes tributarias. Situar fuera de la ley de presupuestos propiamente dicha, este tipo de norma permite que el Parlamento pueda ejercer un mayor control sobre las modificaciones a las leyes tributarias y que la discusión de las leyes de presupuestos pueda centrarse sobre el gasto público. La ley de Directrices presupuestarias proporciona así un marco adecuado para la discusión y aprobación de una normativa, que cada vez es más relevante en los presupuestos actuales por el enorme uso tributo como instrumento coyuntural en la política económica.

No establece sin embargo la Constitución qué tipos de disposiciones tributarias pueden ser modificadas mediante esta ley y si dichas modificaciones tendrán o no el mismo alcance temporal de un año. Parece sin embargo que, garantizando la reserva constitucional que establece como vimos, la distribución de los diferentes impuestos entre los diferentes territoriales, los hechos imposables de los tributos y algunas técnicas de recaudación (como la del IVA), cualquier disposición tributaria, aunque tenga un alcance de vigencia superior a un año, podría ser modificada por esta ley. No obstante la propia Constitución establece algunas reservas

de ley específicas para la materia tributaria exigiendo en ocasiones la intervención de leyes especiales para regular determinados aspectos relacionados con el tributo. La ley podrá utilizarse por lo tanto para modificar los tipos de gravamen, incluir o excluir incentivos fiscales, deducciones, etc. teniendo siempre en cuenta los límites al poder tributario establecidos en la Constitución y los que establezca la ley tributaria. En estos casos habrá que tener en cuenta el principio de no retroactividad (incluso de segundo grado), antes mencionado con respecto a las leyes que establecen o aumentan los tributos.

d) Por último, la ley de directrices presupuestarias fijará anualmente las políticas que aplicarán las agencias financieras oficiales de fomento.

La ley será discutida y aprobada por las dos Cámaras del Congreso Nacional, siguiendo el procedimiento común. Las enmiendas que se hagan a la misma solamente podrán ser aprobadas cuando sean compatibles con el plan plurianual.

3 - La ley del presupuesto anual

La ley del presupuesto es una ley formal que la Constitución define en función de su contenido haciendo además una delimitación negativa. En dicha ley han de incluirse:

- El presupuesto fiscal de los Poderes de la Unión (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), los órganos y entidades de la Administración directa e indirecta así como los fondos y fundaciones instituidos y mantenidos por los poderes públicos.
- El presupuesto de inversión de las empresas en que la Unión, directa o indirectamente, tenga mayoría de capital social con derecho a voto.
- El presupuesto de la Seguridad Social incluyendo el de todas las entidades y órganos vinculados con ella así como los fondos y fundaciones instituidos y mantenidos por los poderes públicos.

La delimitación negativa va destinada a mostrar el carácter de ley formal de la ley presupuestaria y se dispone que dicha ley no podrá contener disposiciones que no vayan referidas a la previsión de ingresos y fijación de gastos; no obstante, no se

incluye en esta prohibición la autorización para la apertura de créditos suplementarios y la contratación de operaciones de crédito así como la anticipación de ingresos en los términos que establezca la ley.

Junto a estas disposiciones, la Constitución añade una norma de indudable interés, exigiendo que el proyecto de ley de presupuestos sea presentado con un anexo que demuestre los efectos por regiones de los ingresos y gastos públicos, las consecuencias de las exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia, ya que el presupuesto -dispone- tiene por finalidad reducir las desigualdades interregionales siguiendo criterios de población.

Llama la atención que se haga, entre las disposiciones financieras, alusión a las regiones, lo cual constituye un tema complejo en Brasil. En efecto, los únicos entes que tienen autonomía política, y por lo tanto financiera, son la Unión, los Estados y los Municipios; no obstante la región existe como espacio geográficamente delimitado para la planificación. La heterogeneidad de un país como Brasil exige que el gasto público tenga en cuenta las diferencias regionales para lograr un desarrollo equilibrado. Puesto que las regiones existirán como espacios para la planificación (el ejemplo más característico es el de la SUDENE, Secretaria Executiva do Superintendencia do Desenvolvimento do Nordeste), es preciso que la ley presupuestaria tenga en cuenta esta dimensión regional en su distribución del gasto público.

La Constitución contiene también una detenida referencia al ciclo presupuestario, cuestión que es siempre interesante de analizar porque manifiesta las relaciones jurídico-políticas entre el ejecutivo y el Parlamento. La iniciativa de todas las leyes relacionadas con el presupuesto, compete al ejecutivo, correspondiendo a las dos Cámaras del Congreso Nacional, el poder de enmendar y aprobar las mismas. En esta fase parlamentaria, el procedimiento comienza en la Comisión mixta, formada por Diputados y Senadores que ha de examinar y emitir su opinión sobre el proyecto de ley y sobre las enmiendas que se presenten.

La aprobación del proyecto y de las enmiendas corresponde al Pleno. No obstante se establecen una serie de limitaciones a los poderes del Congreso en relación

a la aprobación de enmiendas en el proyecto de presupuesto. En concreto, solamente podrán aprobarse las enmiendas cuando:

- sean compatibles con la ley del plan plurianual y la ley de directrices presupuestarias.
- Indiquen los recursos necesarios o anulen otros gastos; no obstante, no podrán anularse los gastos que afecten a las dotaciones de personal, al servicio de la deuda o a las transferencias tributarias constitucionales para los Estados, Municipios y Distrito Federal.
- estén relacionadas:
 - a) con la corrección de errores u omisiones
 - b) con la parte dispositiva del texto del proyecto de ley.

En lo demás, el proceso se regirá por las normas generales de aprobación de las leyes contenidas en los artículos 59 a 69 de la Constitución.

Respecto del control presupuestario, la Constitución establece que la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operacional y patrimonial de la Unión y de las entidades de la administración directa e indirecta, será ejercida por el Congreso Nacional mediante control externo y por el sistema de control interno de cada poder. El control externo del Congreso será ejercido con ayuda del Tribunal de Cuentas de la Unión.

Las otras disposiciones presupuestarias contenidas en la Constitución hacen referencia a los principios presupuestarios y son de nuevo bastante minuciosas estableciendo una serie de prohibiciones:

- no se podrán iniciar programas o proyectos no incluidos en la ley presupuestaria anual.
- no se podrán realizar gastos o asumir obligaciones directas que excedan de los créditos presupuestados o adicionales.
- no podrán realizarse operaciones de crédito que excedan del montante de gastos de capital salvo las autorizadas mediante créditos suplementarios o especiales con finalidad precisa, aprobados por el legislativo.
- se prohíben asimismo los ingresos afectados con la salvedad de la distribución de impuestos entre los entes territoriales y otras excepciones referidas

en la Constitución como la de la obligación de destinar un porcentaje de los recursos a la mantención y desarrollo de la educación o para la prestación de garantías a las operaciones de crédito por anticipación de ingresos.

- se prohíbe asimismo la apertura de créditos suplementarios o especiales sin previa autorización legislativa y sin indicación de los recursos correspondientes y la transferencia de recursos de una categoría de programas a otra o de un órgano a otro sin previa autorización legislativa.