

**NORMAS DE COMPETENCIA TRIBUTARIA: CRÍTICA A LOS INTENTOS DE
FORMALIZACIÓN POR PARTE DE LOS CIENTÍFICOS DEL DERECHO
TRIBUTARIO BRASILEÑO***

**TAX COMPETITION RULES: CRITICAL TO TRAINING ATTRIBUTIONS BY
SCIENTISTS OF BRAZILIAN TAX LAW**

Guilherme Broto Follador
Maurício Dalri Timm do Valle*****

RESUMEN: En este paper, buscamos examinar la noción de “competencia”, que es de central importancia en el sistema de derecho tributario brasileño. No obstante, pocos autores han dado atención a la necesidad de una comprensión del carácter y de la estructura lógica de esas normas que confieren poderes. Las propuestas de formalización de las normas de competencia tributaria encontradas en la Dogmática del Derecho Tributario que se produce en Brasil procuran, siempre, insertar la regulación de la otorga de la competencia en los cuadros de una estructura prescriptiva, que une, mediante nexo de imputación, la a descripción hipotética de un hecho a la previsión de una relación jurídica en la que un sujeto activo es el acreedor de una prestación la cual, por su vez, el sujeto pasivo debe ejecutar, bajo sanción. Sucede, no obstante, que transportar esa estructura lógica para el tema de las competencias y su relación con la validez normativa es providencia que encierra una serie de inconvenientes teóricos. Acá, buscamos criticar la postura de los científicos del derecho tributario brasileño para, al final, exhibirnos nuestra propuesta de formalización.

Palabras-clave: Normas. Competencia tributaria. Formalización.

* Artigo recebido em 3 maio de 2017
Artigo aceito em 24 maio de 2017

** Mestre en Derecho del Estado por la UFPR. Profesor del Curso de Especialización en Derecho Tributario y Procesal Tributario del Centro Universitario Curitiba – UNICURITIBA. Miembro del Grupo de Investigación en "Derecho Tributario Empresarial", orientado por el Profesor Doctor José Roberto Vieira, del Programa de Posgrado en Derecho de la UFPR. Abogado. **E-mail:** follador@agkn.com.br / guilhermefollador@yahoo.com.br.

*** Mestre y Doctor en Derecho del Estado por la UFPR. Profesor del Programa de Posgrado *Stricto Sensu* en Derecho de la Universidad Católica de Brasília – UCB. Profesor de Derecho Tributario y de Derecho Procesal Tributario del Centro Universitario Curitiba – UNICURITIBA. Profesor-Coordinador del Curso de Especialización en Derecho Tributario y Procesal Tributario y del Curso de Especialización en Derecho Aduanero, ambos del Centro Universitario Curitiba – UNICURITIBA. Miembro del Grupo de Investigación en "Derecho Tributario Empresarial", orientado por el Profesor Doctor José Roberto Vieira, del Programa de Posgrado en Derecho de la UFPR. Abogado y consultor tributario. **E-mail:** mauricio_do_valle@hotmail.com / mauricio@ttva.com.br.



ABSTRACT: In this paper, we seek to examine the notion of "competence", which is of central importance in the Brazilian tax law system. However, few authors have given attention to the need for an understanding of the character and logical structure of those rules conferring powers. The proposals for formalization of the tax competition rules found in the Dogmatics of Tax Law that is produced in Brazil always try to insert the regulation of the granting of competition in the tables of a prescriptive structure, which unites, by means of imputation, The hypothetical description of a fact to the forecast of a legal relationship in which an active subject is the creditor of a benefit which, in turn, the taxpayer must execute, under penalty. However, it transpires that logical structure for the subject of competencies and its relation to normative validity is a providence that has a number of theoretical drawbacks. Here, we seek to criticize the position of the Brazilian tax law scientists, in order to show us our proposal for formalization.

Keywords: Rules. Tax competition. Formalization.

1 Introdução

Una de las características más peculiares del sistema de derecho positivo brasileño, en gran parte derivada de la necesidad de compartir los poderes constitucionales entre los entes federados – Unión Federal, Estados-miembros, Distrito Federal y Municipios – es la minucia con que la Constitución trata de temas que, en otros países, son relegados a la legislación infra constitucional. Uno de esos temas es, precisamente, la regulación de la actividad tributaria.

Realmente, son trazos sobresalientes del Sistema Constitucional Tributario Brasileño la intensidad y la manera absolutamente detallista con que, al tratar de las competencias para la institución de tributos y su distribución entre los entes federados, la Constitución disciplina la actividad tributaria del Estado¹. Eso es así porque, debido a la rigidez de las disposiciones constitucionales – que no pueden ser extendidas al sabor de las conveniencias de los entes tributantes – al indicar el *nomen juris* de los tributos, para conferir la competencia para su institución, el constituyente acabó por determinar

¹ CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro:** desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 27.



cuáles son los hechos sobre los que podrán incidir las normas tributarias, y cuáles son, también, los hechos inmunes a la tributación. Es decir, la indicación del hecho imponible está “[...] implícita no nomen juris utilizado [...]”, cuyo significado no puede ser deturpado por el legislador². En verdad, resta tan poca “[...] margem de liberdade ao legislador ordinário na tarefa de criar tributos [...]” que no es exagerado decir, con JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que el proceso de creación de los tributos empieza en la Constitución.³

De eso todo se puede inferir que la noción de “competencia” tiene, en ese sistema, una importancia verdaderamente central. Ocurre que la competencia – o su negación – es dada por normas, que se extraen principalmente de esas disposiciones constitucionales, donde resulta también innegable la importancia de una adecuada reconstrucción de esas normas para la comprensión del funcionamiento del sistema.

No obstante, pocos autores han dado atención a la necesidad de una comprensión del carácter y de la estructura lógica de esas normas.

Además, todas las propuestas de formalización encontradas – hacemos referencia, aquí, a las de TÁCIO LACERDA GAMA, CRISTIANE MENDONÇA y EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI y DANIEL PEIXOTO⁴ – han partido de la premisa, a nuestro ver errónea, de que las normas de competencia son típicas normas prescriptivas, más específicamente normas permisivas, es decir, normas que permiten a los sujetos, a los cuales se otorga la competencia, la conducta de instituir el tributo, bajo ciertos límites materiales y siguiendo determinado procedimiento. En esa línea de pensamiento – aunque, entre los citados, apenas GAMA presente esa conclusión de manera expresa – la

² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro**: Discriminação de Rendas. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p. 26.

³ E, Afinal, a Constituição Cria Tributos! In **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges, p. 629-633.

⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009; MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e Cofins na Importação, Competência: entre Regras e Princípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 121, 2005.



nulidad que deriva de la no observancia de las normas de competencia nada más es que una sanción, aplicada por el órgano judicial o por otra autoridad dotada de competencia para invalidar la ley.

En verdad, tales propuestas nada más son que un reflejo de la concepción, muy presente en la Ciencia del Derecho Tributario que se practica en Brasil, de que todas las normas tienen la misma estructura lógica y de que todos los enunciados normativos resultantes de la interpretación de los textos legales pueden ser reconducidos, de manera más o menos directa, a prescripciones. O, más bien dicho, resulta del entendimiento segundo el cual las “verdaderas” normas jurídicas (las normas “completas”) son apenas las prescripciones, eso es, aquellos enunciados cuya estructura vincula, bajo sanción, la descripción hipotética de un hecho a la exigencia de un cierto comportamiento.

Sucede, sin embargo, que hay, en el discurso jurídico, diversas propuestas teóricas que (i) no identifican las normas jurídicas (o las normas jurídicas “completas”) solamente con las prescripciones y (ii) no admiten equiparación entre nulidad y sanción. Hay también, como consecuencia, (iii) diversas otras propuestas teóricas respecto al carácter y la estructura lógico-formal de las normas de competencia, que no las toman como prescripciones y que, aun cuando por ellos mencionadas, simplemente no fueran adecuadamente analizadas por los referidos autores.

El presente paper parte precisamente de esas otras propuestas teóricas para llegar a sus conclusiones. En un primer momento se presentan, brevemente, las propuestas de GAMA, MENDONÇA e SANTI-PEIXOTO; en seguida, aún de forma breve, se ponen en cuestión algunas de sus premisas y conclusiones, a partir de referenciales teóricos distintos de los suyos; finalmente, se presenta una propuesta alternativa de formalización.

2 Las propuestas de SANTI-PEIXOTO, MENDONÇA y GAMA



Para SANTI y PEIXOTO, la norma que atribuye competencia para tributar establece que “Se ‘fulano é a pessoa política A’ e ‘estão presentes as circunstâncias de fato B ou C’, então, deve ser a permissão de a pessoa política A legislar sobre a matéria D, nos limites E, segundo o procedimento F”⁵. La estructura que conciben es la siguiente:

NCL = D {[hs.ho] → P [cs.(m.-i.p.d.r).cp.ct.ce]}, donde:

El “D” indica la presencia del deber-ser neutro, a regir el vínculo (→) entre la hipótesis y la consecuencia; la hipótesis (hs.ho) indica el sujeto competente (hs) y las circunstancias fácticas a las cuáles está condicionado el ejercicio válido de la competencia (ho); por fin, el consecuente, regido por el modal “permitido” (“P”) establece los límites materiales y formales bajo los cuáles la conducta de poner la norma deberá realizarse (“m” – materia; “i” – inmunidades; “p” – principios; “d” y/o “r” – destinación/restitución del producto arrecadado; “cp” – condiciones procedimentales; “ct” – condiciones temporales; y “ce” – condiciones espaciales).

Para MENDONÇA, a su vez, hay dos posibilidades de reconstrucción de las normas de competencia, conforme los sujetos que la detienen tengan “[...] permissão para agir [...] ([...] autorização-permissão [...])” o estén “[...] obrigados a atuar [...]” ([...] autorização-imposição [...])”⁶. Entretanto, por considerar que la competencia tributaria es siempre de ejercicio facultativo, por su titular, la autora molda la estructura de la norma que otorga la competencia a la manera de una norma permisiva. Su propuesta de formalización es la siguiente⁷:

Dsm
↔
NCT = {Hct = [Cm+Ce+Ct] → Cct = [Cp (Sa+Sp) + Cda (Lf+Lm)]}, según la cual:

⁵ PIS e Cofins na Importação..., op. cit., p. 37.

⁶ **Competência Tributária**., op. cit., p. 70.

⁷ Ibid., p. 107.



La norma de competencia tributaria (“NCT”) tiene, en su hipótesis (“Hct”), la descripción del hecho de alguien ser una persona política (Cm), situada en dadas condiciones de tempo (“Ct”) y espacio (“Ce”); esa hipótesis está ligada, por un conector deóntico interproposicional neutro (→) a la consecuencia (“Cct”), que, por su vez, es regida por un conector intraproposicional modalizado (“Dsm”, eso es, “deber-ser modalizado”) y viene compuesta por la indicación del sujeto activo, eso es, del órgano que tiene la autorización-permisión para editar la norma (“Sa”), del sujeto pasivo, el que tiene el deber de obedecer a la norma (“Sp”), y del objeto, determinado por el criterio delimitador de la autorización (“Cda”), en el cuál están situados los límites materiales y formales (“Lf” y “Lm”) que condicionan la validez del enunciado normativo.

Finalmente, GAMA concibe la norma de competencia como el “[...] juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários à enunciação válida e, no seu consequente, uma relação jurídica que tem como objeto a validade do texto que versa sobre determinada matéria ou comportamento”⁸. Esa estructura, que corresponde a la norma jurídica de competencia tributaria (“Njcom”), es representada por la siguiente fórmula⁹:

$$Njcom = H \{[s.p(p1,p2,p3...)].(e.t)\} \rightarrow R [S(s.sp).m(s.e.t.c)], \text{ donde}$$

En la hipótesis (“H”) está la descripción hipotética del “hecho productor de normas”, que es identificado por cuatro criterios: (1) “O critério pessoal

⁸ **Competência Tributária...**, op. cit., p. 61-62. La misma idea era por el defendida en obra anterior, en la cual describía la estructura de la norma de competencia así: “No antecedente dessa norma, descreve-se um fato – o processo de enunciação necessário à criação dos tributos – imputa-se a esse fato uma relação jurídica cujo objeto consiste na faculdade de criar tributos” – TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**, p. 73. Su posición recibe el apoyo de e PAULO DE BARROS CARVALHO – **Direito Tributário, Linguagem e Método** São Paulo: Noeses, 2008, p. 232.

⁹ La idea es también semejante a la de GABRIEL IVO, aunque él no se refiera específicamente a la competencia tributaria. Para tal autor, “A norma de produção normativa em sentido amplo teria a seguinte estrutura: O **antecedente**: dado o fato de o sujeito competente exercer sua competência conforme o procedimento em circunstância de tempo e espaço. **Consequente**: deve ser a permissão para emitir norma jurídica pelo sujeito ativo, e o dever de respeitar as disposições veiculadas pela norma jurídica por parte dos sujeitos passivos” – **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 30.



(s)...”, referente “... ao sujeito do verbo, aquele que desempenha a conduta de enunciar...”; (2) “O critério espacial (e), que indica o local onde o sujeito pode realizar o verbo enunciar...”; (3) “O critério temporal (t), que estabelece as circunstâncias de tempo na qual o verbo pode ser enunciado...” e (4) o “... critério procedimental...”, que faz “... referência ao modo de realização do verbo enunciar...”, el cual puede consistir en un solo acto (“p”), o en un procedimiento, compuesto de diversos actos (“p1, p2, p3...”).¹⁰

La hipótesis, que describe la “forma”, está ligada al consecuente, que regula el contenido de la actividad de creación de normas tributarias, por medio de un conectivo interproposicional ($\rightarrow$), operador lógico neutro que “[...] sintetiza a decisão, positivada na norma de competência, de submeter determinada matéria à enunciação de certo tipo [...]”.¹¹

En el consecuente, a su turno, está la prescripción de la “relación jurídica de competencia” (“R”), que atribuye al sujeto competente, como sujeto activo (“s”), el derecho de “[...] criar norma jurídica para versar sobre determinado tema [...]” – eso es, sobre determinada materia (“m”), que é integrada por la indicación de sus límites subjetivos (“s”), espaciales (“e”), temporales (“t”) y materiales en sentido estricto (“c”¹²), – y a los destinatarios de la norma, como sujetos pasivos (“sp”), el deber de “[...] aceitarem o texto criado licitamente, ou seja, de acordo com os condicionantes formais e materiais do próprio sistema [...]”.¹³

Para GAMA, el conectivo deóntico intraproposicional, que liga el sujeto activo al sujeto pasivo, puede estar regido o por el modal “facultado” o por el modal “obligatorio”. Serían “[...] de exercício facultativo as competências não condicionadas e de exercício obrigatório as competências cujo exercício está sujeito ao preenchimento de certas condições”.¹⁴

¹⁰ TÁCIO LACERDA GAMA, *Competência Tributária...*, op. cit., p. 69.

¹¹ *Ibid.*, p. 75.

¹² Esa variable “c”, de GAMA, corresponde a los “límites materiales” (“Lm”) de MENDONÇA y, también, de manera más o menos precisa, al conjunto de variables “m.-i.p.d.r”, encontrado en la propuesta de SANTI-PEIXOTO.

¹³ *Ibid.*, p. 76-78 e 90.

¹⁴ *Ibid.*, p. 87.



Según el autor, a esa norma, que regula el acto de crear a una norma de incidencia tributaria, está ligada una norma sancionadora, “... *que prescreve a reação do sistema jurídico à prática de uma conduta ilícita*”¹⁵. En la estructura binaria que concibe para las normas de competencia, la sanción sería, precisamente, el decreto de nulidad de la norma creada con violación a la norma de competencia. La relación de sanción es, así, representada por una norma secundaria con la siguiente estructura:¹⁶

Ncom.s = H [s.p(-c). e.t] → R [S(s.sj).m(s.e.t.c)], donde:

La hipótesis (“H”) viene compuesta por la indicación de un sujeto (“s”) competente para el ejercicio de la jurisdicción, más la indicación de la “[...] existência de norma fruto do exercício irregular da competência [...]” [p(-c)] y, también, por la indicación de las circunstancias de espacio y de tiempo para la enunciación de la sanción¹⁷. El consecuente (“R”) trae la indicación de los sujetos y del objeto de una relación jurídica. El sujeto activo (“s”) es el detentor del derecho de provocar a la jurisdicción, con el fin de anular la norma creada con violación a la regla de competencia tributaria; el sujeto pasivo (“sj”) es el Estado-jurisdicción. Finalmente, el objeto de la relación jurídica corresponde a los “[...] contornos materiais (M) da norma anulatória [...]”, o sea, su “[...] alcance subjetivo (s), espacial (e), temporal (t) e material em sentido estrito (c) ou comportamental [...]”¹⁸.

El siguiente cuadro sinóptico resume las tres propuestas, al mismo tiempo en que exhibe las diferencias que hay entre ellas:

Norma de competencia a	Hipótesis (H/Hct)	→ (D)	(Modal) [Dsm]	Consecuente (Cct/R)	Sanción (Ncom.s)
Santi-Peixoto	hs.ho	→	P	cs.(m.-	?

¹⁵ Ibid., p. 103.

¹⁶ Ibid., p. 107.

¹⁷ Ibid., p. 108.

¹⁸ Ibid., p. 110-111.



				i.p.d.r).cp.ct.ce	
Mendonça	Cm.Ce.Ct	→	P u O	Cp (sa.sp).Cda (Lf.Lm)	?
Gama	s.p (p1, p2, p3...).e.t	→	P u O	S(s.sp).m(s.e.t.c)	H [s.p(-c).e.t] → R [S(s.sj).m(s.e.t.c)]

Aunque haya diferencias entre los modelos, principalmente entre las variables proposicionales que cada uno pone en lo antecedente y en lo consecuente¹⁹, hay por lo menos algunos trazos en relación a los cuales parece haber concordancia – o, por lo menos, no haber discordancia – entre los autores.

Eso porque las tres propuestas parten, implícita o explícitamente, de la premisa según la cual las “verdaderas” normas jurídicas son las normas de conducta, eso es, las prescripciones; todo el resto son apenas “partes” de normas o “normas incompletas”²⁰; para esos autores, las “verdaderas” normas jurídicas tienen, siempre, la misma estructura básica – la descripción hipotética de un hecho, vinculada, por medio de un functor neutro, a una relación jurídica regida por un modal deóntico (V, O u P)²¹; así también las normas de competencia tendrían esa misma estructura. Además, para todos los tres, la norma jurídica es, necesariamente, sancionada; así, si no está sancionada, no

¹⁹ Una de las más importantes diferencias entre las propuestas está en que, mientras MENDONÇA, SANTI y PEIXOTO consideran que, en el antecedente, está la descripción del hecho “ser el sujeto competente”, GAMA considera que allí está el “hecho productor de normas”, o sea, la enunciación del enunciado por medio del cual se pone la norma, lo que suena muy raro, desde que, en su propia concepción, el derecho de producir la norma solo surge en el consecuente, consistiendo precisamente el objeto de la “relación jurídica de competencia”..

²⁰ En ese sentido, dice GAMA que “... para ser uma unidade do sistema, a norma jurídica deve regular coercitivamente a conduta humana...” de modo que, “... se não regular qualquer dos elementos da conduta, será apenas fragmento de norma...” – Ibid., p. 18.

²¹ No es distinto el pensamiento de GABRIEL IVO, para quien “Em todas as normas jurídicas encontramos a mesma estrutura sintática. [...] traduzindo ou recompondo logicamente as diversas modalidades verbais, temos sempre: ‘se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir a conduta C ante outro sujeito’ – **Norma Jurídica...**, op. cit., p. XLI. También TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM considera que todas las normas tienen “... idêntico arquétipo sintático...” – São Paulo: Noeses, 2006, p. 76. PAULO DE BARROS CARVALHO, por igual, adota el “... pressuposto de que toda norma jurídica é sintaticamente homogênea, variando apenas em planos semânticos e pragmáticos...” – **Direito Tributário, Linguagem...**, op. cit., p. 231.



es una norma jurídica²²; así que, según GAMA deja explícito, la nulidad nada más sería que un tipo de sanción para la violación de una norma de competencia.

En esos puntos centraremos nuestras críticas.

3 Algunas críticas a tales propuestas

Las notables semejanzas entre las propuestas de formalización que hemos brevemente examinado hacen parecer que la concepción según la cual las normas de competencia serían típicas prescripciones es unívoca. Entretanto, no es así.

ALBERT CALSAMIGLIA ya advertía que, aún todos reconozcan la importancia de las normas de competencia para la adecuada reconstrucción de los sistemas jurídicos, todavía no se logró "... avanzar en una construcción conceptual suficientemente compartida"²³. Según ANTONIO PEÑA FREIRE, no parece siquiera "... que el uso del término por parte de los juristas sea pacífico, en el sentido de que obedezca a unos referentes mínimos, no problemáticos o estables"²⁴.

Son, de hecho, muchas, y bastante heterogéneas, las propuestas teóricas que buscan dar cuenta del carácter y de la estructura lógica de las normas de competencia. Parece posible dividir las, inicialmente, en dos grandes grupos: primero, el de las propuestas "unitaristas", que conciben una forma única para las normas de competencia; segundo, el de las propuestas "no-unitaristas", que no consideran ser posible atribuir una estructura lógica para las normas que tratan del tema de la competencia.

²² Dice GAMA: "O efeito que qualifica uma norma como jurídica é, justamente, a previsão de uma consequência coercitiva para o seu descumprimento, de modo que "... norma jurídica sem sanção deixa de ser jurídica" – Ibid., p. 106.

²³ Geografía de las normas de competencia, **Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho**, nº. 15-16, p. 747.

²⁴ Reglas de competencia y existencia de las normas jurídicas, **Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho**, nº. 22, p. 383.



Las propuestas unitaristas, a su vez, pueden ser divididas entre aquellas que reducen las normas de competencia a prescripciones o a partes de prescripciones, y aquellas que las ven como enunciados distintos de prescripciones: o como reglas técnicas, o como reglas conceptuales (definiciones) o como reglas constitutivas (en sentido institucional o performativo).

Entre los que ven las normas de competencia como prescripciones o partes de prescripciones, unos las describen como establecedoras de obligaciones indirectas y otros las interpretan como “... *normas permisivas de orden superior*”. El principal representante del primer grupo es KELSEN, mientras el representante más expresivo del segundo grupo es VON WRIGHT²⁵⁻²⁶.

Bien, las propuestas defendidas por los autores brasileños antes mencionados parecen hacer una indebida e incomprensible mezcla entre esas dos perspectivas, ya que, por un lado, parten de la premisa kelseniana según la cual las únicas normas jurídicas genuinas son las prescripciones respaldadas por amenazas de sanciones y, por otro lado, consideran que la norma que confiere competencia para la institución de tributos corresponde a una

²⁵ KARL ENGISCH también se incluye en ese primer grupo, pues, para él, las normas que confieren poderes “... podem ser olhadas como ‘não autônomas’, na medida em que apenas regulam pressupostos sob os quais podem surgir direitos e deveres...” – **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 3. ed. Tradução de: J. Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1988, p. 71. Es común inserir ROSS entre los que conciben las normas de competencia como establecedoras de obligaciones indirectas, porque el autor danés afirma, expresamente, que “... uma norma de competência é... uma norma de conduta expressa indiretamente” – **Direito e Justiça**. Tradução de: Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000, p. 57. Para algunos autores, incluso en *Directives and Norms*, “Ross confirma su tesis principal cuando afirma que ‘cualquier norma de competencia puede ser convertida en una norma de conducta, mientras que a la inversa no funciona’” – CALSAMIGLIA, Geografia..., op. cit., p. 752 e 754. Otros, no obstante, afirman que, en esta obra, ROSS tendría cambiado su posición, pasando a ver a las normas de competencia como normas constitutivas – BULYGIN, Sobre las Normas de Competencia. In **Análisis Lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 491. Finalmente, hay también quien diga que ambas las visiones de ROSS son compatibles, y e que él no cambió su pensamiento en lo que les dice respeto – FERRER BELTRÁN, **Las Normas de Competencia: Un Aspecto de la Dinámica Jurídica**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000, p. 89. A nuestro ver, la visión que predomina en ROSS es la que toma las normas de competencia como normas constitutivas, semejantes a definiciones jurídicas.

²⁶ VON WRIGHT, Georg Henrik. **Norma y Acción: Una Investigación Lógica**. Madrid: Tecnos, 1970, op. cit., p. 198.



permisión para instituirlos, aunque, se non regularmente ejercida, genere la sanción de nulidad.

Ocorre, sin embargo, que, por un lado, el propio Kelsen, aunque afirmando que las únicas normas genuinas, completas e independientes son las normas que establecen deberes respaldados por la amenaza de sanciones, y que todo lo más son apenas partes de normas, llega a conclusiones diversas cuanto al carácter de las normas de competencia.

Eso porque el autor austríaco niega, perentoriamente, que la nulidad sea una sanción para el incumplimiento de la norma de competencia. Al revés, él simplemente no vincula a las normas de competencia una sanción. Dice, por el contrario, que, justamente por formaren parte del antecedente de las “genuinas” normas de conducta, las normas de competencia, en rigor, ni siquiera pueden ser transgredidas. En su teoría, la ligación de la norma de competencia con la sanción es apenas indirecta, y mediada por la norma de conducta, incluso porque, se a las normas de competencia estuviera mismo vinculada una sanción, ellas serían normas completas, y no habría razón para las concebir como “partes de normas” o normas “no independientes”.

Es esa, por ejemplo, la conclusión de FERRER BELTRÁN, para quien, en el pensamiento kelseniano, las normas de competencia, “[...] no están acompañadas de sanciones para el caso de incumplimiento de la conducta regulada”²⁷. Y la verdad es que el propio Kelsen lo confirma cuando, en la “Teoría General de las Normas”, dice que la inobservancia de las normas de competencia no da lugar a sanción, a menos que haya otra norma – de conducta – prohibiendo su inobservancia, y vinculando a esa hipótesis una sanción.²⁸

También segundo NINO, Kelsen, al examinar si es posible equiparar la nulidad a la sanción, “[...] responde negativamente a esta pregunta, sobre la base de su identificación de las sanciones con actos coactivos y el rechazo de

²⁷ **Las Normas de Competencia...**, *op. cit.*, p. 31.

²⁸ Kelsen, Hans. **Teoria Geral das normas**. Tradução de: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 129-130.



la idea de que la nulidad sea un acto coactivo, y sostiene, en consecuencia, que las normas que disponen nulidades no son normas autónomas, sino parte de otras normas que prescriben sanciones”²⁹. Así, para el propio KELSEN, las “normas de competencia” no son prescripciones respaldadas por amenazas de sanciones; son, solamente, partes de prescripciones y, en ese sentido, ni siquiera son normas (o, entonces, son normas “incompletas”).

Ocorre que, sin embargo de negar carácter normativo “independiente” a los enunciados que confieren competencia – lo que suscita objeciones específicas que no interesan directamente a este estudio³⁰ – la verdad es que KELSEN percebe muy bien la diferencia estructural que hay entre los enunciados que regulan conductas y los que apenas capacitan determinados sujetos para la práctica de ciertos actos. No por acaso, KELSEN identifica lo que llama de un “parentesco esencial” entre las nociones de “competencia”,

²⁹ NINO, Carlos Santiago. **La validez del derecho**. Buenos Aires: Astrea, 2006, p. 198-199.

³⁰ Son variadas las críticas que se puede hacer a esa concepción de las normas de competencia como “partes de normas”. (1) Primero, hay que observar que, se las normas que regulan la conducta y la sanción tienen “partes” que no integran su concepto estricto, entonces es forzosa la conclusión de que también ellas son, a su turno, “partes” de una norma todavía más completa y cuyo contenido, sin embargo, es absolutamente indeterminado, pues no se sabe, de antemano, cuáles son los enunciados que la componen. (2) En segundo lugar, esas nociones de norma “completa” e “incompleta”, o de “parte” y “todo”, son incompatibles con la noción de validez del propio KELSEN, ya que la relación de validez, en el pensamiento del autor austríaco, está dada segundo una relación de norma “inferior” para norma “superior”. La relación entre “parte” y “todo” no parece compatible con la relación entre “inferior” y “superior”, que solo se puede establecer, lógicamente, entre dos cosas distintas – dos “todos” o dos “partes”, una inferior y otra superior, de una misma cosa. (3) En tercer lugar, como apunta HART, quien busca reducir todos los tipos de enunciado al esquema general de las normas que regulan conductas mediante la imposición de sanciones, acaba pagando un precio muy caro para obtener una agradable, pero artificial, uniformidad, pues desprecia otros elementos que son tan característicos del derecho como el deber, y tan valiosos para la sociedad como él – **O Conceito de Direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001, p. 50. Parece más acertada la conclusión de RAZ, según la cual “... há leis que conferem poderes; e elas são normas, pois guiam a conduta humana ao fornecer aos indivíduos os meios para a realização de seus desejos” – **O Conceito de Sistema Jurídico: Uma Introdução à Teoria dos Sistemas Jurídicos**. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 210. (4) La verdad es que describir las normas de competencia como “partes de normas” es, en rigor, nada decir sobre ellas mismas. (5) Más que eso, decir que son apenas “obligaciones indirectas” significa afirmar que, por un lado, son inútiles, pues no tienen cualquier función en el sistema jurídico hasta que editada la norma de conducta a la que se refieren; y, por otro lado, en el preciso instante en que tal norma de competencia fuese aplicada, con la creación de la norma de conducta, pasaría a ser totalmente superflua, pues ya existiría, entonces, otra norma, a regular, directamente, la misma obligación – FERRER BELTRÁN, **Las Normas de Competencia...**, op. cit., p. 39.



“capacidad”, “legitimidad” y “imputabilidad”³¹ – todas las cuales se pueden reconducir a un concepto más amplio de competencia, tal como aquel expreso por GUIBOURG, segundo quien la competencia es “[...] un tipo especial de relevancia normativa de ciertas conductas dentro de un sistema normativo dado”³² – sin hacer, por otra parte, ninguna equiparación entre las nociones de “competencia” y “permisión”.

Es más, como observa HERNÁNDEZ MARÍN, “La distinción entre normas jurídicas independientes y normas jurídicas dependientes revela que se es consciente de que, por lo menos aparentemente, no todo discurso jurídico es prescriptivo”³³. Así que, sin embargo de la adopción de las premisas kelsenianas, los autores brasileños citados en el ítem 2 parecen no haber atentado para las conclusiones del maestro de Viena.

Por otro lado, es aquí, precisamente, que surgen las principales objeciones a las teorías que conciben las normas de competencia como permisiones – defendidas, por lo menos en algún momento, por autores tan

³¹ **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 105. También en: **Teoria Geral do Direito e do Estado**, op. cit., p. 129-131. TORBEN SPAAK observa que la percepción de que hay una semejanza entre “competencia” y “capacidad” es uno de los pocos puntos de la teoría relativa a las normas de competencia en que hay acuerdo entre los autores – Explicating the Concept of Legal Competence. In: HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von (org.). **Concepts in Law**. Londres: Springer, 2009, p. 71. HART, por ejemplo, trata tanto las normas que atribuyen capacidad como las que atribuyen competencia como especies del género de las que “confieren poderes jurídicos” – **O conceito de direito...**, op. cit., p. 36. ROSS, a su vez, llega mismo a usar “competencia” como sinónimo de “capacidad” – **Direito e Justiça...**, op. cit., p. 76. Va en el mismo sentido el pensamiento de NINO, para quien “Tanto la competencia, como la capacidad, pueden considerarse como autorizaciones para dictar ciertas normas. Se es capaz para modificar la propia situación jurídica; en cambio, se es competente para modificar la de otras personas” – **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003., p. 222. Eso no escapa a la propia CRISTIANE MENDONÇA, segundo quien, para KELSEN, “... os atos de produção e aplicação do direito não são fruto de permissão, mas de autorização”, inclusive citando trecho da Teoria Geral das Normas no qual o autor austríaco afirma que “... autorização é uma função normativa diferente de permissão (no sentido positivo)” – **Competência Tributária...**, op. cit., p. 73.

³² **Pensar en las Normas**. Buenos Aires: Eudeba, 1999, p. 129.

³³ **Introducción a la Teoría de la Norma Jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 228



importantes como VON WRIGHT, ALCHOURRÓN, BULYGIN y BOBBIO³⁴. Esas objeciones son integralmente aplicables a las construcciones de los autores brasileños citados en el tópico anterior.

La primera objeción, levantada inicialmente por HART y formulada de manera más acabada por ALCHOURRÓN e BULYGIN, reside en que, en la mayor parte de los sistemas normativos, es posible verificar la existencia simultanea de normas que “otorgan” competencia – posibilitando la producción de normas válidas – y normas que “prohíben lo ejercicio” de esa misma competencia, sin que eso genere cualquier contradicción.³⁵

Para ilustrar esa crítica, se puede pensar, por ejemplo, en la competencia que un árbitro de fútbol tiene para, interpretando los hechos que ocurren en la cancha, marcar penales. El árbitro “puede” (poder-capacidad), válidamente, señalar el penal, aún que la jugada no configure una infracción máxima; todavía, si lo hace, puede ser punido por la comisión disciplinar de los árbitros, recibiendo la sanción de no participar de los próximos partidos del campeonato. Eso porque marcar penales que no ocurrieran es una conducta que le es posible (válida), pero que le está prohibida. No vemos ahí cualquier contradicción porque el “poder” (la capacidad) de señalar (válidamente) el penal que no ocurrió nada tiene que ver con la permisión de señalarlo. Cuando ocurre una jugada que no caracteriza penal, el árbitro “puede, pero no debe” señalarlo. He *can*, but he *should not*³⁶. Esa distinción hace inconfundible el

³⁴ Realmente, ALCHOURRÓN y BULYGIN llegaron a defender que las normas de competencia “... no son más que una subclase de las normas permisivas...”, serían, más precisamente, “... normas de conducta que permiten crear otras normas” – **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**. Buenos Aires: Astrea y Depalma, 1998.p. 106 e 120; **Teoria Geral do Direito**. Tradução de: Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 198

³⁵ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. Definiciones y normas. In: BULYGIN, Eugenio et al. (comp.). **El lenguaje del derecho – Homenaje a Genaro R. Carrió**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983, p. 11-42; BULYGIN, Sobre las Normas de Competencia. In **Análisis Lógico y Derecho**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 489.

³⁶ Las incomprensiones que normalmente envuelven este tema están relacionadas al fato de que, en las lenguas latinas, el verbo “poder” es radicalmente ambiguo, ora diciendo respecto a la posibilidad de una conducta (cuyo antónimo es “impotencia”), ora a la permisión de la conducta (cuyo antónimo es “prohibición”). Cuando se atenta para esa ambigüedad, queda



“poder-capacidad” y el “poder-permisión”, y es plenamente válida para el análisis normativo de la competencia tributaria: una cosa es tener la capacidad para instituir un tributo; otra, muy distinta, es estar permitido, obligado o prohibido – eventualmente bajo sanción – de hacerlo.

El grande problema de la teoría examinada está, realmente, en su incapacidad para explicar satisfactoriamente los casos – algo infrecuentes, pero plenamente concebibles – en que la persona dotada de competencia está prohibida de ejercerla o compelida a tanto³⁷. O, como apuntan ATIENZA e RUIZ MANERO, “[...] la concepción de las reglas que confieren poderes como normas permisivas no puede dar cuenta del uso irregular de esos mismos poderes”³⁸. La verdad es que “[...] la capacidad o la competencia para realizar una determinada acción no supone el status permitido de la misma”, aunque lo más habitual sea mismo haber permisión para practicar aquello para que es competente o capaz.³⁹

Una segunda objeción contra esa tesis está en que ella obscurece las enormes diferencias entre “nulidad” y “sanción”.

Identificar tales categorías es realmente tentador, porque ellas tienen un trazo de innegable semejanza: ambas consisten en una reacción “negativa” del sistema normativo a una dada acción, dado que, cuando sufre una sanción, el agente es apenado por haber dejado de observar una conducta que le era obligatoria y, cuando su conducta es calificada como “nula”, o como productora de un acto “nulo”, el agente no logra el efecto que presumidamente deseaba producir con su actuación. Pero esas reacciones son tan diversas, y están

más fácil comprender la existencia de casos en los cuales el sujeto, al mismo tiempo, puede (“can”) y no puede (“shall not”) practicar una determinada acción.

³⁷ En ese sentido, dice GUILLAUME TUSSEAU que “The permissivist thesis cannot understand some very frequent legal phenomena. It is not infrequent for an authority to have an obligation to exercise its power”; “Conceiving empowerments as permissions cannot explain such situations, where the same act is both empowered – i.e. permitted – and forbidden” – Jeremy Bentham on Power-Conferring Laws, In **Revue d'études benthamiennes**, p. 65, disponible en: <http://etudes-benthamiennes.revues.org/160>, acceso en 04/10/2012.

³⁸ **Las Piezas del Derecho**. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2004., p. 71.

³⁹ FERRER BELTRÁN, **Las Normas de Competencia...**, op. cit., p. 20.



vinculadas a hipótesis tan distintas, que tratar una como especie de la otra es procedimiento semejante a aquello que nos lleva a, seducidos por las apariencias que engañan, incluir los tomates en la clase de las leguminosas, o los delfines y ballenas en la de los peces.

La primera distinción que se hace necesario establecer entre una y otra categoría reside en que, se la sanción es aplicada sobre quien tenía el deber de se comportar de determinada manera, y lo violó, la nulidad deriva de la actuación fuera de la esfera de la competencia (*ultra vires*), o de la inobservancia, por el sujeto competente, de alguna de las condiciones (*onus*) que condicionan lo ejercicio regular de esa competencia – como, por ejemplo, el procedimiento. La hipótesis de la norma sancionadora contiene la descripción de un hecho que constituye la violación, por el sujeto pasivo de la norma primaria, de un deber (prohibición o comando) establecido en el consecuente de aquel enunciado. La nulidad que deriva del ejercicio irregular de una competencia, sin embargo, simplemente no puede ser descrita de esa manera, porque el sujeto competente no es “deudor” de conducta alguna; por el contrario, es precisamente el “titular” de la prerrogativa de practicar el ato para lo cual se le atribuyó competencia. Las condicionantes que eventualmente necesiten ser observadas por el para lograr su intento de practicar ese ato no tienen naturaleza de “deber jurídico”, sino de *onus*, porque son realizadas en su propio interés, e no en el interés de otra persona. Es decir: no hay un acreedor para esa conducta de ejercer regularmente (válidamente) la competencia.

La segunda distinción está en que, mientras la nulidad está conceptualmente ligada a las normas de competencia, la sanción está ligada de modo contingente a las normas de conducta. O, en las palabras de MORESO, “[...] mientras las reglas primarias (que imponen deberes) van contingentemente acompañadas de la sanción, las reglas secundarias (que confieren poderes) van conceptualmente unidas a la idea de nulidad, esto es,



los actos realizados ultra vires carecen de validez, son nulos”⁴⁰. Y, con efecto, cualquier jurista experimentado sabe indicar, en la legislación de su país, la existencia de deberes que no son sancionados. La inexistencia de sanción compromete, sin duda, la eficacia del enunciado, pero está lejos de le negar existencia o sentido.

Por último, la tercera crítica deriva de la observación, por MAKINSON, de una importante peculiaridad de las normas de competencia⁴¹. Ella reside en que, si una acción no normativa “p” está prohibida, la realización de “p” continua siendo posible, aunque el sujeto pueda sufrir sanción; es más, es condición de la existencia de la prohibición de “p” que sea posible tanto cumplirla como violarla, pues no tendría sentido prescribir una conducta que es necesaria o imposible; pero en lo que dice respecto a la noción de competencia, “[...] if a person tries, say, to celebrate a marriage or issue a passport without having the power to do so, then we say that he has not in fact celebrated a marriage or issued a passport (for emphasis: has not issued a valid passport) but has only gone through the motions or given the appearance of doing so”⁴².

Por eso, concordamos totalmente con TORBEN SPAAK cuando dice que “To conceive of competence as a special case of permission is simply a mistake. Writers who maintain that competence should be analyzed in terms of permission seem to be saying either (a) that competence ‘is’ a permission, or (b) that competence ‘presupposes’ permission. The first alternative is difficult even to understand, and the second alternative does not com-port with the facts. For we all know that a thief can sell stolen goods to a bona fide purchaser

⁴⁰ *El encaje de las piezas del derecho. In: Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, nº. 15, p. 165-192, out. 2001, p. 169.

⁴¹ MAKINSON, David. *On the Formal Representation of Rights Relations: Remarkson the Work of Stig Kanger and Lars Lindahl. Journal of Philosophical Logic*, v. 15, p. 403-425, 1986, p. 403-425.

⁴² *Ibid.*, p. 411-412.



without being permitted to do so, and a person who is authorized to act on behalf of another can – but may not – act contrary to his instructions”.⁴³

4 Normas de competencia y normas sobre el ejercicio de la competencia

A nuestro ver, el tema de la competencia tributaria es informado por normas de variados tipos, que regulan, cada cual, un aspecto de la disciplina de la actividad normativa de los entes federados. Ninguno de esos tipos normativos es “completo” en el sentido de que regule todos los aspectos importantes de la competencia y dispense la existencia de todos los otros. Nos filiamos, por lo tanto, a la concepción “no unitarista” de las normas de competencia, el na línea propuesta por CALSAMIGLIA y GUASTINI.

CALSAMIGLIA, por ejemplo, criticando fuertemente el “esencialismo” de las propuestas unitaristas, ofrece una clasificación de las distintas normas de competencia entre (i) normas que confieren poderes; (ii) normas que regulan procedimientos; (iii) normas que regulan las materias; y (iv) normas que regulan los contenidos concretos de las normas a producir⁴⁴.

GUASTINI, por su vez, sostiene que “La clase de las normas secundarias sobre la producción jurídica está compuesta por diversas sub-clases, que no conviene tratar unitariamente”, y las distingue en por lo menos cinco clases: (i) normas que confieren el poder de criar cierto tipo de fuente del derecho – ley, decreto, sentencia etc.; – (ii) normas procedimentales; (iii) normas que definen el ámbito del poder conferido; (iv) normas que reservan determinada materia a una fuente; y (v) normas relativas al contenido de la actividad normativa futura⁴⁵.

⁴³ The Concept of Legal Competence. In: **The IVR Encyclopaedia of Jurisprudence, Legal Theory and Philosophy of Law**, maio 2005, p. 2. Disponible en <http://ssrn.com/abstract=923531>. Aceso em: 04/01/2013, p. 2.

⁴⁴ Geografía..., *op. cit.*, p. 757.

⁴⁵ **Distinguiendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 309



Sin ingresar en discusiones meramente terminológicas, lo que nos parece esencial es observar que algunos enunciados, al modo de los enunciados constitutivo-performativos, confieren competencia, dando, inmediatamente, a cierto sujeto, la capacidad de practicar determinado acto con un significado normativo específico⁴⁶; otros, al modo de definiciones o de enunciados constitutivos en sentido institucional, crean la propia posibilidad de existir en él sistema jurídico una conducta con un cierto significado⁴⁷; demás de esos, hay, también, enunciados que, como reglas técnicas, establecen las condiciones (los *onus*) que precisan ser respetadas por el sujeto competente para que se produzca el resultado normativo por él buscado⁴⁸; finalmente, hay normas prescriptivas, que establecen los derechos y deberes relacionados a la actuación normativa del sujeto competente, los cuales resultan de la calificación de esa actuación como prohibida, permitida, facultada u obligatoria.

Al que nos parece, los principales problemas en las propuestas de formalización de las normas de competencia tributaria antes presentadas están relacionadas con el hecho de que buscan inserir los temas (i) de la validez de la norma de incidencia tributaria que surge con el ejercicio regular de la competencia y (ii) del “*status*” deôntico – permitido, prohibido u obligatorio – del ejercicio de la competencia en la estructura de una misma y única típica norma prescriptiva.

⁴⁶ Esa es, precisamente, la concepción de “norma de competencia” defendida por FERRER BELTRÁN - **Las Normas de Competencia...**, op. cit., p. 134 y 147, nota 268 – DANIEL MENDONÇA - **Las Claves del Derecho**. Barcelona: Gedisa, 2000, p. 134 – y, segundo ellos, también por HERNANDEZ MARÍN.

⁴⁷ Entre los autores que ven a las normas de competencia como definiciones, o como normas constitutivas, aunque con diferencias en sus proposiciones, y aunque puedan, en algún otro momento haber expresado posición diversa (o aparentemente diversa), están HART – **O conceito de direito...**, op. cit., passim – ROSS – **Lógica de las...**, op. cit., passim – ALCHOURRÓN y BULYGIN – **Definiciones y normas...** op. cit., passim; Sobre las normas de competencia... op. cit., passim – y ATIENZA y RUIZ MANERO – **Las Piezas...** op. cit., passim; Seis acotaciones preliminares para una teoría de la validez jurídica. **Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho**, Alicante, nº. 26, p. 719-736, 2003.

⁴⁸ En ese sentido va la propuesta de TORBEN SPAAK: “My own view is that competence norms do not guide human behavior by giving reasons for action, and that, consequently, we should not recognize them as genuine norms. Competence norms fulfill the same function in practical reasoning as so-called technical norms, which means that they have the same kind of normativity, or, if you will, normative force, as technical norms” – Norms that Confer Competence. **Ratio Juris**, v. 16, n. 1, mar. 2003, p. 99.



Eso es consecuencia, a nuestro sentir, de la adopción, prácticamente unísona en la dogmática del Derecho Tributario en Brasil, de un concepto demasíadamente restricto de norma jurídica, según lo cual, para que un enunciado pueda ser considerado una “norma”, es necesaria su subsunción a una estructura formal muy específica, caracterizada, sobretudo, por estar regida, en el consecuente, por algún de los modales deónticos. Lo problema es que, al hacerlo, acaban en segundo plano otros tipos de normas tan o más importantes que las prescripciones en la organización de la vida en sociedad.

Como dicho anteriormente, todos los tipos de enunciados normativos – y no solamente los prescriptivos – tienen su lugar en la disciplina de la competencia tributaria.

Hay, primero, enunciados constitutivos-performativos, de estructura predicativa, que “habilitan” determinadas personas (Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios) a criar normas de incidencia tributaria sobre determinados fatos, dando sentido específico a las conductas de ese sujeto dirigidas, por ejemplo, a criar el impuesto sobre la propiedad territorial urbana (IPTU). Realmente, dado lo que dispone el artículo 156, III, de la Constitución, todos los entes definidos como “municipios” serán, inmediatamente, dotados de la prerrogativa de editar, válidamente, la norma de incidencia del IPTU.

Importante notar que esa calificación, por si sola, no confiere a “s” el “derecho” de instituir el IPTU, pero, sí, le confiere el “poder” de lo instituir válidamente. Eso quiere decir apenas que, si “s” instituir el “IPTU”, entonces lo sujeto activo de la norma de incidencia de ese impuesto tendrá el “derecho” de exigir de los propietarios de inmuebles que paguen el impuesto, de la misma manera que los destinatarios de esa norma, en cuanto sujetos pasivos, tendrán el deber de cumplir con ella, pagando el tributo siempre que ocurrido el hecho imponible.

Ese “derecho” (permisión) de editar la norma puede existir – y parece que efectivamente existe en el caso del IPTU – pero es relativamente independiente del “poder” de editar la norma. O, más bien dicho, ese derecho



presupone el poder de válidamente editar la norma, pero la recíproca no es verdadera.

No estamos de acuerdo, por lo tanto, con la observación de TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM según la cual “[...] (1) Ao se qualificar um sujeito como competente (2), instala-se no consequente normativo a relação jurídica de competência legislativa (3) modalizada pelo functor permitido (Pp), na qual o sujeito ativo é o detentor de direito subjetivo de criar normas jurídicas, e a comunidade é o sujeito passivo portador do dever jurídico de não impedir o direito subjetivo do sujeito ativo”⁴⁹.

Entendemos, muy diversamente, que, al calificarse un sujeto como “competente” no se dice nada, necesariamente, sobre el derecho de ese sujeto crear normas jurídicas, así como no se dice nada sobre el deber general, de los destinatarios de su discurso normativo, de no impedir el ejercicio de ese derecho. Se dice respecto, eso sí, al “poder” de los sujetos competentes criaren la norma válida, y al hecho de los destinatarios de esa norma quedaren sujetos a esa acción y sus efectos, sin que nada puedan efectivamente hacer, desde el punto de vista jurídico, para escapar de la relación de imputación que de esa norma deriva.

De la misma manera, al negar competencia a un sujeto para instituir determinado tributo, no se establece una “prohibición” a la edición de la norma de incidencia tributaria, ni se otorga a los pretensos destinatarios de esa norma un “derecho” a que ella no sé editada, aunque, muchas veces, el legislador, en su lenguaje natural, no técnica, se utilice de derivados de los verbos “vedar” o “prohibir” para establecer incompetencias/inmunidades. Crease, eso sí, un caso de impotencia del sujeto, en el cual ele simplemente no es capaz de criar una norma válida; y, al mismo tiempo, crease, para los destinatarios del enunciado normativo emitido por el sujeto competente, una situación de inmunidad, eso es, de no-sujeción.⁵⁰

⁴⁹ **Fontes do Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2006, p. 83.

⁵⁰ Como observa ANDREI PITTEN VELLOSO, “Perante uma regra atributiva de competência, o legislador está numa situação de potestade; e os cidadãos, num estado de sujeição.



En suma, las normas que confieren o niegan competencia tributaria simplemente indican la posibilidad o imposibilidad de un sujeto editar, válidamente, normas de incidencia tributaria sobre determinadas materias, con exclusión de otras. Ellas nada tienen que ver con la regulación jurídica del ejercicio de la competencia, que es regulada por otras normas, de las cuales son totalmente independientes, aunque ambas puedan venir vehiculadas por una misma y sola disposición de competencia.

“Ser competente” no basta, entretanto, para que se ejerza válidamente a la competencia, eso es, no basta para que se crie una norma de incidencia tributaria válida. Eso porque, para que lo sujeto competente crie enunciados normativos válidos, es también necesario que observe los encargos que condicionan la validez de su actuación normativa. Por eso, también hay, en nuestro sistema tributario, enunciados que indican de qué manera el sujeto competente “tiene que” (y no “debe”) actuar para lograr el resultado “norma de incidencia tributaria válida”: (i) no tratar de materia ajena a su esfera de competencias; (ii) observar lo procedimiento regular; (iii) observar las condiciones de tempo y espacio para la edición de esos enunciados.

Esa norma tiene, desde el punto de vista de lo sujeto competente, la estructura de una norma técnica; pero nada impide que, ahora su el punto de vista de los destinatarios de la norma de competencia, esa misma norma sea reconstruida como una definición, o como una norma constitutiva, de la siguiente manera: “Si lo sujeto competente para instituir el IPTU tratar de la institución de un impuesto sobre la propiedad predial y territorial urbana, observando los límites materiales a esa institución, el procedimiento previsto para la edición de leyes ordinarias, más las condiciones de tiempo e espacio que condicionan su actuación regular, entonces se producirá una norma de incidencia del IPTU, plenamente válida”.

Perante uma regra de imunidade (de competência negativa), o legislador encontra-se num estado de impotência (não-competência), e os particulares, numa situação de imunidade (não-sujeição)” – **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 164-165.



Lo importante, aquí, es observar que ni el sujeto competente tiene el deber de obedecer al procedimiento legislativo, a los límites materiales y a las condiciones de tiempo e espacio previstos, ni los destinatarios de la norma tienen el derecho de que el sujeto competente los observe. El sujeto competente tiene, eso sí, el *onus* de observar esas condicionantes para que su actuación sea válida. Si las observa, el destinatario de la norma que editó estará sujeto a ese enunciado, es decir, estará obligado a cumplirlo; se no lo observa, lo resultado será, conforme lo que dispongan las demás normas del sistema, o (i) la producción de otra norma válida, pero distinta de aquella que el sujeto declaradamente pretendía producir; o (ii) la producción de una norma “existente”, pero inválida, como la institución de un tributo inconstitucional, cuya exigencia por el Estado representará irregular confiscación; o, (iii) finalmente, la producción de un enunciado pseudonormativo, no dotado de existencia en el sistema jurídico, como sería, por ejemplo, un enunciado con pretensión normativo-tributaria editado por un grupo de estudiantes.

Por todo cuanto expuesto concebimos de la siguiente manera la forma de las normas que otorgan y regulan la validez del ejercicio de la competencia para instituir el tributo “x” (NComp_x):

$$\text{NComp}_x = \text{Cs}_x \wedge p \wedge t \wedge e \wedge m \rightarrow \text{Rl}_x, \text{ donde}$$

“Cs_x” representa todos los sujetos a los cuales se otorga la competencia; “p” equivale al procedimiento; “t ∧ e”, a las condiciones de tiempo y espacio que deben ser observadas por el sujeto competente⁵¹; “m”, a la materia⁵²; y “Rl_x”, a la regla de incidencia del tributo “x”. O sea: “se el sujeto Cs_x, competente para la institución del tributo x, observando el procedimiento p, las

⁵¹ Por ejemplo, el impuesto extraordinario de guerra solo podrá válidamente ser instituido en situación de guerra externa o su inminencia (art. 154, II, de la Constitución brasileña), de manera que hay un momento específico en lo cual la competencia puede ser válidamente ejercida.

⁵² La materia es un concepto amplio, que corresponde, más o menos precisamente, a aquello que GAMA designa por medio de la variable “c”, que MENDONÇA designa por medio de la variable “Lm” y que corresponde al conjunto de variables “m.-i.p.d.r”, encontrado en la propuesta de SANTI-PEIXOTO.



condiciones de tiempo (*t*) y espacio (*e*), más la materia para cuya regulación es competente (*m*), entonces se produce la regla de incidencia del tributo *x*". Si alguna de esas variables no es satisfecha, no se produce "*Rlx*", sino que o no se produce nada (un enunciado pseudonormativo), o se produce "otra cosa", es decir, o otra norma válida, o una norma inválida.

Esa conducta, de *Csx* producir *Rlx*, mediante la observancia de las condiciones establecidas en *NComp_x*, le puede estar permitida, prohibida o ser obligatoria, sin que eso tenga cualquier reflejo en la validez de la conducta de *Csx*, o sea, sin que tenga cualquier efecto en la producción o no producción de *Rlx*.

Normalmente, el ejercicio de la competencia tributaria está permitido al sujeto competente. Tenemos, sin embargo, en el Sistema Constitucional Tributario brasileño, algunos casos en los que se defiende la obligatoriedad del ejercicio de la competencia (institución del impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios – ICMS – y institución de las contribuciones de los servidores a la previdencia).

Es bien verdad, por otro lado, que no existen, concretamente, en el Derecho brasileño, normas que prohíban el ejercicio válido de una competencia tributaria. Eso ocurre porque, normalmente, disposiciones normativas contrarias a la práctica de una actividad tributaria por determinado ente federado tenderán a ser interpretadas como verdaderamente denegatorias de la competencia, y no como meramente prohibitivas de su ejercicio, motivo por el cual su inobservancia generará nulidad, y no sanción. Pero nada impediría que determinada norma prohibiese, bajo sanción, el ejercicio de la competencia tributaria, sin establecer, todavía, la nulidad de la norma que fuese creada por el sujeto competente. Sería el caso, por ejemplo, de una norma – aquí no está en discusión su validez – que ordenase a un ente federado el establecimiento de una exención, bajo la sanción de no participar en el producto de transferencias voluntarias, en el caso de no crear tal exención. Aquí no habría incompetencia, sino prohibición del ejercicio de una competencia, lo que es una prueba cabal de que la competencia misma no deriva de una permisión.



Por último, al nuestro ver, diversamente de lo que defiende los autores brasileños examinados en el ítem “2”, la nulidad derivada de la inobservancia de las normas que regulan la competencia tributaria no depende, en absoluto, de la manifestación de cualquier órgano judicial o administrativo. Depende, pura y simplemente, de la inobservancia de tales normas, eso es, de la no satisfacción de alguna de las variables de *NComp*x. Que no reconozcan tal inobservancia, ni declaren la nulidad, aquellos que la deberían reconocer y declarar, es algo que se atribuye totalmente a la falibilidad humana, y que no se puede confundir con la ausencia misma de nulidad. Determinase lo cumplimiento de normas inválidas por los mismos motivos que llevan inocentes a la prisión: la interpretación errónea de los hechos o de la norma.

5 Conclusión

Las propuestas de formalización de las normas de competencia tributaria encontradas en la Dogmática del Derecho Tributario que se produce en Brasil procuran, siempre, insertar la regulación de la otorga de la competencia en los cuadros de una estructura prescriptiva, que une, mediante nexo de imputación, la a descripción hipotética de un hecho a la previsión de una relación jurídica en la que un sujeto activo es el acreedor de una prestación la cual, por su vez, el sujeto pasivo debe ejecutar, bajo sanción.

Sucede, no obstante, que transportar esa estructura lógica para el tema de las competencias y su relación con la validez normativa es providencia que encierra una serie de inconvenientes teóricos. A una, porque difícilmente los límites formales y materiales que condicional la actuación del sujeto competente pueden ser presentados como “deberes”; a dos, porque el “poder” de editar la norma de incidencia tributaria es completamente independiente del “derecho” de la editar, aunque la reciproca no sea verdadera; y, a tres, porque hay serísimos obstáculos a que se interprete la declaración de nulidad como la aplicación de una sanción por la “violación” de la norma de competencia.



Contribuye decisivamente para esa equivocada posición de la doctrina brasileña la adopción de un concepto muy restricto de “normas jurídicas”, en el que se las identifica apenas con las prescripciones. Eso se refleje, del punto de vista epistemológico, en una atención exacerbada a los enunciados que regulan deonticamente a conducta, eso es, que imponen deberes, mediante la imposición de sanciones, y en un consecuente oscurecimiento de otras categorías, tan o más importantes que las prescripciones, para la regulación del comportamiento humano, como es el caso de las normas técnicas, definiciones jurídicas y normas constitutivas, las cuales, en esa perspectiva, quedan confinadas en un espacio secundario del sistema jurídico, de donde salen apenas para ayudar en la construcción de las prescripciones, como se fueran meros fragmentos suyos o, peor, sus serviciales.

Las normas de conducta son importantísimas en el Derecho Tributario, desde que su objeto por excelencia son las normas, de ese tipo, por medio de las cuales surge el crédito tributario; no obstante, es llegado el momento de dar también el adecuado relevo al estudio de otras categorías jurídicas y, también, de rever algunas premisas con las que ven trabajando los estudiosos del Derecho Tributario en Brasil.

REFERENCIAS

ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. Definiciones y normas. In: BULYGIN, Eugenio et al. (comp.). **El lenguaje del derecho – Homenaje a Genaro R. Carrió**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983, p. 11-42.

_____. **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**. Buenos Aires: Astrea y Depalma, 1998.

ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. **Las Piezas del Derecho**. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2004.

_____. Seis acotaciones preliminares para una teoría de la validez jurídica. **Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho**, Alicante, n. 26, p. 719-736, 2003.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução de: Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.



BULYGIN, Eugenio. Sobre las Normas de Competencia. In: **Análisis Lógico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 485-498.

CALSAMIGLIA, Albert. Geografía de las normas de competencia. **Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho**, Alicante, n. 15-16, p. 747-767, 1994.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 3. ed. Tradução de: J. Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1988.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de Rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FERRER BELTRÁN, Jordi. **Las Normas de Competencia: Un Aspecto de la Dinámica Jurídica**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1999.

GUIBOURG, Ricardo. **Pensar en las Normas**. Buenos Aires: Eudeba, 1999.

HART, Herbert. **O Conceito de Direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael. **Introducción a la Teoría de la Norma Jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das normas**. Tradução de: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.



_____. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução de: Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MAKINSON, David. On the Formal Representation of Rights Relations: Remarkson the Work of Stig Kanger and Lars Lindahl. **Journal of Philosophical Logic**, v. 15, p. 403-425, 1986.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENDONCA, Daniel. **Las Claves del Derecho**. Barcelona: Gedisa, 2000.

MORESO, José Juan. El encaje de las piezas del derecho. **Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho**, nº. 15, p. 165-192, out. 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Revogação em Matéria Tributária**. São Paulo: Noeses, 2011.

NINO, Carlos Santiago. **Introducción al análisis del derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

_____. **La validez del derecho**. Buenos Aires: Astrea, 2006.

PEÑA FREIRE, Antonio Manuel. Reglas de competencia y existencia de las normas jurídicas. **Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 22, p. 381-412, 1999.

_____. Sobre “Las Normas de Competencia: Un Aspecto de la Dinámica Jurídica de Jordi Ferrer. **Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho**, n. 16, p. 215-226, 2002.

RAZ, Joseph. **O Conceito de Sistema Jurídico: Uma Introdução à Teoria dos Sistemas Jurídicos**. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Tradução de: Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000.

_____. **El concepto de validez y otros ensayos**. 3. ed. México: Fontanamara, 1997.

_____. **Lógica de las Normas**. Madrid: Tecnos, 1971.



SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e Cofins na Importação, Competência: entre Regras e Princípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 121, 2005.

SPAACK, TORBEN. Explicating the Concept of Legal Competence. In: HAGE, Jaap C.; PFORDTEN, Dietmar von (org.). **Concepts in Law**. Londres: Springer, 2009.

_____. Norms that Confer Competence. **Ratio Juris**, v. 16, n. 1, mar. 2003.

_____. The Concept of Legal Competence. In: **The IVR Encyclopaedia of Jurisprudence, Legal Theory and Philosophy of Law**, mayo 2005. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=923531>>. Acesso em: 4 jan. 2013.

TUSSEAU, Guillaume. Jeremy Bentham on Power-Confering Laws. **Revue d'études benthamiennes**, n. 3, nov. 2007. Disponível em: <<http://etudes-benthamiennes.revues.org/160>>. Acesso em: 4 out. 2012.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VIEIRA, José Roberto. E, Afinal, a Constituição Cria Tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

VON WRIGHT. Georg Henrik. **Norma y Acción: Una Investigación Lógica**. Madrid: Tecnos, 1970.

