

FRANCO GALLO

# LAS RAZONES DEL FISCO

ÉTICA Y JUSTICIA EN LOS TRIBUTOS

Nota preliminar  
JOSÉ A. ROZAS VALDÉS

Traducción  
JOSÉ A. ROZAS y FRANCISCO CAÑAL

Marcial Pons  
MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES  
2011

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>NOTA PRELIMINAR</b> .....	11
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	37
<b>1. TRIBUTO, DERECHOS DE PROPIEDAD Y PENSAMIENTO LIBERAL</b> .....	47
1. LOS PRESUPUESTOS HISTÓRICO-IDEOLÓGICOS DE LA NOCIÓN DE TRIBUTO EN EL ORDENAMIENTO ITALIANO Y LAS CORRESPONDIENTES REGLAS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: UNA VISIÓN DE CONJUNTO.....	47
1.1. En los Estados liberales pre-unitarios .....	48
1.2. En el Estado de Derecho del novecientos .....	51
1.3. Una breve digresión: la extraña divergencia entre las soluciones normativas adoptadas y la praxis aplicada.....	57
1.4. La situación actual .....	58
2. EL RENACIMIENTO DEL NEOLIBERALISMO* FISCAL...	64

---

\* (N. T.) En el original italiano se utilizan con profusión las referencias a *liberismo*, *libertarismo*, *neoliberalismo* y *neolibertarismo* como corrientes de pensamiento político y económico, así como a quienes las profesan: *liberista*, *libertarista* y sus respectivos «neos». El autor insiste reiteradamente en que se trata de ideologías de raíz liberal, pero distintas del liberalismo clásico. En la literatura financiera española no son términos al uso. Tampoco están aceptados por el Diccionario de la Real Academia. Finalmente, tras varias consultas, hemos optado por lo siguiente, a partir de los autores que en la literatura italiana y anglosajona se identifican con estas corrientes. *Liberismo* y *neoliberalismo* son términos referidos en la literatura científica italiana a los pensadores que han construido la doctrina liberal desde el mundo de la Economía (HAYEK o FRIEDMAN), más que desde el de la Teoría política, y cuyo pensamiento en castellano se puede muy bien traducir como liberalismo económico o neoliberalismo. Con *libertarismo* (*libertarians* en inglés) se identifican autores como SPENCER —ya en el siglo XIX— RUSSELL, NOZICK o ROTHBARD que llevan su concepción

	<u>Pág.</u>
2.1. Un ejemplo convincente de «casa nostra» .....	67
2.2. Los fundamentos filosóficos .....	70
<b>3. LA REACCIÓN AL ORDENAMIENTO NEOLIBERAL.....</b>	<b>75</b>
3.1. Las teorías filosóficas consecuencialistas y <i>rawlsianas</i> , y las igualitaristas.....	75
3.2. Los derechos patrimoniales no se constituyen, en sí mismos, como límite subjetivo al reparto de las cargas públicas y a las políticas fiscales redistributivas .....	81
3.3. Inescindibilidad del nexo entre derechos patrimonia- les, derechos sociales y la financiación de estos últi- mos.....	84
<b>2. LA JUSTIFICACIÓN ÉTICA DEL TRIBUTO.....</b>	<b>91</b>
1. TRIBUTO Y JUSTICIA DISTRIBUTIVA.....	91
1.1. El tributo y el sistema de los derechos patrimoniales fundados exclusivamente en el mérito.....	95
1.2. Los derechos patrimoniales no constituyen los únicos presupuestos de equidad del sistema fiscal .....	97
2. LAS INTERRELACIONES ENTRE PROPIEDAD, DERE- CHOS SOCIALES Y FISCO EN LA CONSTITUCIÓN ITA- LIANA.....	98
2.1. La función del poder legislativo de imposición en la realización del Estado social .....	98
2.2. Igualdad y federalismo fiscal .....	105
2.3. Una conclusión interlocutoria.....	109
<b>3. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA TU- TELA DE LA PERSONA Y DE LA PROPIEDAD .....</b>	<b>111</b>
1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, MERCADO Y PRINCIPIO SUBJETIVO DE PERTENENCIA .....	111
1.1. Los términos del problema .....	111
1.2. La capacidad contributiva como mero criterio de re- parto .....	116
1.3. Potestad legislativa de imposición y mercado.....	118

---

del Estado mínimo hasta extremos coincidentes con el anarquismo —de hecho algunos se denominan «anarcocapitalistas» adoptando como emblema la bandera anarquista en la que sustituyen el rojo por el amarillo como símbolo de la propiedad— siendo así que en castellano cabe utilizar la expresión liberalismo —o neoliberalismo, si son del período de postguerra— libertario.

	<u>Pág.</u>
1.4. La justificación constitucional de los tributos sobre la organización productiva y de algunos impuestos ambientales.....	123
2. La aplicación del principio de igualdad como garantía de la justicia tributaria.....	128
<b>4. JUSTICIA FISCAL Y JUSTICIA SOCIAL.....</b>	<b>135</b>
1. LA ESTRECHA INTERDEPENDENCIA ENTRE JUSTICIA FISCAL Y JUSTICIA SOCIAL.....	135
2. IMPOSIBILIDAD DE PREVER LÍMITES CONSTITUCIONALES «SUPERIORES» Y PREDETERMINADOS AL REPARTO DE LAS CARGAS PÚBLICAS.....	138
3. LA CRISIS DE LA PROGRESIVIDAD.....	140
3.1. Reparto de cargas públicas y redistribución.....	140
3.2. Debilidad de los criterios distributivos fundados exclusivamente en el beneficio.....	141
3.3. Progresividad formal y justicia distributiva.....	149
3.4. Impracticabilidad de los sistemas de «dividendo social» ligados al <i>flat rate tax</i> .....	155
4. UNA BREVE CONSIDERACIÓN SOBRE LA RELACIÓN ENTRE GASTO PÚBLICO Y FUNCIONES DEL TRIBUTO.....	162
<b>5. JUSTICIA FISCAL Y ORDENAMIENTO COMUNITARIO.....</b>	<b>165</b>
1. EL LIBERALISMO FISCAL COMUNITARIO Y LA ORGANIZACIÓN SOCIAL DE LOS ESTADOS NACIONALES.....	165
2. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO.....	170
2.1. La inspiración neoliberal del Tratado de Roma.....	170
2.2. El principio de no discriminación y la no fácil compatibilidad de los principios comunitarios tributarios con los principios fundamentales nacionales.....	173
3. CÓMO LA «RETÓRICA» SOCIAL DEL CONCURSO A LOS GASTOS PÚBLICOS PODRÍA TRADUCIRSE EN UN PRINCIPIO FUNDAMENTAL COMUNITARIO.....	179
<b>ÍNDICE ONOMÁSTICO.....</b>	<b>187</b>

## NOTA PRELIMINAR

### EL PERNICIOSO SINCRETISMO

El presente estudio del profesor GALLO resultará, sin duda, extravagante para la comunidad científica española dedicada al análisis del fenómeno financiero en sus diversas vertientes. Y es que bien puede decirse que en nuestra vida académica lo que históricamente se conoció como Ciencia de la Hacienda no atraviesa, precisamente, por sus mejores momentos.

Acuciado por la necesidad de justificar la autonomía científica del Derecho financiero, impelido por un natural deseo de afirmar su carácter propio frente al Derecho administrativo y a la Hacienda pública, el maestro SAINZ DE BUJANDA nos enseñó a todos los que nos iniciamos en su cultivo de su mano a huir del «pernicioso sincretismo científico»<sup>1</sup>.

Esta sana intención ha conducido a un divorcio radical entre quienes nos ocupamos de un mismo fenómeno, el finan-

---

<sup>1</sup> El escrupuloso rigor técnico jurídico con el que el maestro de la Complutense construyó su concepción del sistema financiero público, del tributario en particular, no quiere decir, sin embargo, que pecase de formalismo. Antes bien al contrario, consciente de su unidad fenomenológica escribió páginas excelentes sobre la necesidad de integrar en su formulación y aplicación las variables económicas, sociales, políticas y éticas que envuelven su devenir en aras del logro de un ideal de justicia financiera (*vid.* al respecto P. M. HERRERA MOLINA y J. A. ROZAS VALDÉS, «La Justicia en la obra de Sainz de Bujanda», en AAVV *Fernando Sainz de Bujanda. Fundador de los estudios de Derecho financiero y tributario*, col. Maestros Complutenses de Derecho, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, 2003, pp. 239-260, donde se recoge una selección de sus escritos sobre el particular).

ciero, desde perspectivas diferentes —económica y jurídica, básicamente— que ha culminado en un modo de proceder empobrecedor y aislacionista, en virtud del cual los economistas se refugian en intrincadas metodologías cuantitativas, mientras los juristas nos enredamos en alambicados razonamientos revestidos de un conceptualismo formal, a menudo impenetrable y artificioso, únicamente apto para iniciados.

Prácticamente nadie, eso sí, osa adentrarse por los vericuetos del sentido común, del sentir del común. Ni mucho menos por los de la historia y la razón de ser de los fenómenos que nos ocupan. Esto es, por contra, lo que hace el profesor GALLO en este sugerente ensayo demostrando, así, que en Italia<sup>2</sup> sí pervive, ¡y cómo! al menos por lo que a él respecta, un cultivo integral de la Ciencia de la Hacienda en el que tiene cabida la argumentación ética y política, sin menoscabo del rigor jurídico y del análisis económico.

La afición, mucho me temo, no puede sino empeorar a la vista de la deriva experimentada con la reciente aprobación de los nuevos grados que vertebrarán la formación básica de nuestros universitarios. Al desaparecer el catálogo cerrado de títulos —que se sustituye por un registro abierto de aquellos cuya impartición se vaya autorizando— y con ello las llamadas asignaturas troncales, el diseño de los itinerarios formativos ha quedado —en la práctica de forma exclusiva— en manos de aquel profesorado que en cada uno de los Centros se interesa por estas cuestiones. El resultado ha sido, con carácter general, que se ha agudizado —si cabe, aún más— el arrinconamiento de los juristas en las Facultades de Economía y la correlativa expulsión al espacio exterior de los economistas en las Facultades de Derecho. Contra lo que se supone que se pretendía creando un primer curso de grado de carácter propedéutico, la realidad

---

<sup>2</sup> El equilibrio entre la perspectiva del fenómeno financiero que se tiene desde el Derecho y la que es propia de, como se dice en italiano, la *Scienza delle Finanze*, se ha definido recientemente como de simetría imperfecta en un espléndido volumen editado con ocasión de la jubilación del profesor D'AMATI, heredero en Bari de la tradición allí iniciada por A. D. GIANNINI, y en el que los testimonios de quienes fueron discípulos de los maestros universitarios de la Hacienda y del Derecho financiero, de la primera mitad larga del siglo XX, se acompañan de una selección de textos de aquella época verdaderamente notables, entre los que se encuentra la magistral introducción de D. Fernando SAINZ DE BUJANDA a las Instituciones de GIANNINI. (cfr. N. D'AMATI, C. COCO y A. URICCHIO (eds.), *La simmetria imperfetta. L'insegnamento della finanza pubblica nell'Università di Bari*, Bari, Caccuci Editore, 2009).

es que —más allá de las excepciones que acrediten la regla— el estudio de la Economía, la Sociología o la Ciencia Política ha sido relegado en los planes de estudio de los grados en Derecho al mismo plano al que se ha circunscrito el del Derecho en los grados de Economía y Empresa: la irrelevancia. Cosa muy natural habida cuenta de que su configuración, como no podía ser de otro modo a tenor del sistema seguido, ha venido presidida por las razones e intereses —perfectamente comprensibles y siempre debidamente condimentados— de las mayorías conformadas entre la clase académica que los ha concebido.

Ya que nuestro sistema universitario nos aleja a los juristas del diálogo con los economistas, los historiadores, los sociólogos o los politólogos, bienvenida sea la literatura científica que, como este ensayo, nos enfrenta con una visión de calado y enjundia del fenómeno financiero en la que el razonamiento jurídico se adentra, sin empacho, en la realidad social y política sobre la que incide, en sus orígenes, en sus fundamentos y en su devenir; en la que el discurso sobre la legitimidad de las contribuciones públicas se engarza con textos de filósofos, historiadores, politólogos y economistas que dejan un amplio espacio para coincidir o disentir de las conclusiones que se alcanzan y un colosal argumentario y citas de autoridad con las que confrontarse<sup>3</sup>.

## LA LEGITIMIDAD DE LA CONTRIBUCIÓN

El corazón constitucional del Derecho tributario es, sin duda alguna, el llamado principio de capacidad económica o contributiva. La construcción dogmática y moderna del mismo ha presidido una parte sustancial de los esfuerzos intelectuales de la doctrina financiera del siglo pasado<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> El profesor GALLO en ningún momento oculta sus opiniones, que podrán o no compartirse, ni su alineamiento o divergencia con las tesis que profusamente expone y desarrolla. Lo que en cualquier caso facilita al lector es una considerable y documentada retahíla de razonamientos y referencias que permiten la construcción de un diálogo científico con el autor del ensayo francamente estimulante.

<sup>4</sup> Sería pretencioso, insuficiente e inapropiado dar aquí referencia, ni siquiera sucinta, de tales trabajos. No se pueden, con todo, dejar de mencionar —por lo que a la doctrina española atañe— el estudio más clásico al respecto (C. PALAO TABOADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva»,

Nadie puede ya poner en duda que la causa del tributo —en el sentido que a tal expresión se da en Derecho de obligaciones— no es otra, si es que cabe en su construcción tal expresión, sino el hecho imponible. Siendo así que la capacidad económica del sujeto llamado a contribuir es el fundamento del presupuesto de nacimiento de la obligación principal, su límite, presupuesto de legitimación y criterio último de cuantificación. Nada que objetar, desde una consideración del tributo desvinculada de los fines a los que sirve. El instituto del tributo<sup>5</sup>, su nacimiento, configuración y extinción, a través de los procedimientos por los que discurre su exigibilidad, funciona como un reloj, firmemente apoyado en las categorías dogmáticas —estáticas y dinámicas— construidas por la doctrina a lo largo del siglo precedente. Y así debe ser en el plano de la legalidad ordinaria, en la aplicación técnica de los tributos.

No obstante, las cosas son de otra manera cuando se aborda el particular desde una perspectiva constitucional y hacendística, que es lo que hace —con singular acierto— el profesor GALLO. Cuando en el discurso dogmático se aborda la cuestión de la legitimidad última del instituto del tributo, de las razones de fondo; de —como rezaban aquellos álbumes de los setenta— «el por qué de las cosas»; cuando nos adentramos en la lógica del ciudadano ligado a una comunidad política, las respuestas de la teoría pura del Derecho —si es que alguna vez tal cosa existió— son fuente de insatisfacción.

En un reciente trabajo sobre el principio de capacidad económica quien fuera rector de la Universidad CEU San Pablo y tributarista-hacendista «no alineado» en ninguna de las dos grandes escuelas de pensamiento financiero que han florecido en la vida académica española, el profesor PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, aborda la construcción del principio de capacidad económica, como fundamento constitucional del Derecho tributario, proponiendo su conexión con los principios rectores

---

en *Estudios Homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Tecnos, 1976, vol. II, p. 388) y la monografía que en los últimos años se ha aproximado al mismo desde el Derecho comparado (P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 1998, *passim*).

<sup>5</sup> Cfr. al respecto F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español», en *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, núm. 7, 1975, pp. 443-487.



de la ordenación de los gastos públicos<sup>6</sup>. No en vano, y con excesiva frecuencia se olvida, todos ellos se contienen en el mismo precepto, el 31, del texto constitucional.

Lo cierto y verdad es que la tradicional configuración de la capacidad económica desde su sola consideración de principio rector del reparto de la carga tributaria, como expresión de riqueza en sentido estricto —«buscar la riqueza allí donde se encuentra» (STC 27/1981)— se muestra insuficiente como medida de justicia en la ordenación de las finanzas públicas. La ponderación de un determinado sistema financiero en términos de justicia pasa por la evaluación integral del modelo de ordenación de ingresos y gastos públicos: no por la consideración desagregada de alguno de sus elementos tributarios.

El criterio de capacidad económica es útil, e irrenunciable, tanto en su versión de capacidad absoluta como relativa, para enjuiciar la adecuación a Derecho de una de las piezas del sistema —los impuestos y exacciones asimiladas— pero es preciso combinarlo con el de generación de gasto o beneficio, para obtener una visión más completa, en el lado de los ingresos, de las tasas, cánones y otras contribuciones públicas equivalentes, lo que GALLO llama *tributi corrispettivi*.

Con todo ello podríamos llegar a extraer algunas conclusiones provisionales en términos de justicia tributaria, pero el cuadro no resultaría, todavía, completo. Será, aún, necesario asomarse a la vertiente del gasto público para, desde su análisis en términos de solidaridad, poder emitir una opinión fundada sobre el sistema en términos de justicia financiera o social. Este es el camino que recorre el autor del ensayo desde el art. 53 de la Constitución italiana hasta su art. 2 para —trascendiendo la visión restrictiva del solo principio de capacidad económica— asomarse a un análisis integral del fenómeno financiero desde el principio de solidaridad que no es sino una proyección del de igualdad<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Vid. J. L. PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, *Algunos problemas interpretativos del art. 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*, Pamplona, col. Cuadernos Cívitas, Thomson-Aranzadi, 2008, *passim*.

<sup>7</sup> Entre tanto, dedica todo un capítulo, el tercero, a defender su concepción amplia del principio de capacidad económica, actual o potencial, frente a quienes consideran que este principio exige del legislador que limite la configuración de los hechos imposables a presupuestos que impliquen la titularidad por los sujetos de gravamen de derechos patrimoniales con los que hacer frente a

La obligación de contribuir, en definitiva, se construye sobre la vinculación del ciudadano con una comunidad política concreta. En virtud de su pertenencia a la misma, el miembro de la comunidad contrae una responsabilidad con el conjunto de sus componentes presentes, futuros y precedentes. Resulta unido a todos ellos por unos lazos de solidaridad que comportan la contracción de unos deberes cívicos elementales, entre los que se encuentra la contribución a los gastos públicos. Se es responsable del pago de los tributos en tanto en cuanto se resulta vinculado al sostenimiento de los gastos que comparan los destinatarios últimos de las contribuciones —los conciudadanos— por un ligamen de solidaridad, local, nacional o supranacional<sup>8</sup>.

---

las consecutivas deudas tributarias. Esta argumentación para el lector español tiene un interés de orden más bien doctrinal y comparado desde el momento en que la construcción del principio de capacidad económica que ha realizado nuestra jurisprudencia constitucional es claramente tributaria de las posturas que al respecto defiende exhaustivamente en este ensayo el profesor GALLO.

<sup>8</sup> «Parece oportuno resaltar aquí el hecho de que, a pesar de que el lenguaje actual ha separado en cierta medida el sentido de ambos enunciados (responsabilidad y solidaridad), podríamos advertir que sus campos semánticos están más unidos, incluso confundidos, de lo que a primera vista parece». [J. CIGÜELA SOLA, *Deberes de solidaridad y posición de garante: Examen del problema en la legítima defensa*, Trabajo de Fin de Carrera, Departamento de Derecho y Ciencias políticas, Universitat Abat Oliba CEU, 2010, p. 23 (<http://hdl.handle.net/2072/68649>)]. Esta idea, tomada de la dogmática penal —que, a su vez, la recibe de la teoría del Derecho— me parece extremadamente sugerente cuando se predica del Derecho financiero, al objeto de poner en relación la vertiente del gasto y la del ingreso mediante herramientas metodológicas estrictamente jurídicas (*vid.* al respecto MURPHY y T. NAGEL, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford University Press, 2002, p. 60). En términos de Filosofía política, las concepciones contractualistas —sobre las que se construye el Estado liberal— y las colectivistas —sobre las que se fundaron los regímenes totalitarios del siglo pasado— perviven hoy en día en una tensión antitética entre libertad e igualdad que no cabe resolver sino recurriendo al tercer postulado de los revolucionarios franceses —la fraternidad— cuyo nombre moderno bien puede ser el de solidaridad. Las exigencias de la solidaridad se confunden con las de responsabilidad cuando se acepta que la persona, en su individualidad, se perfecciona y entiende en tanto que forma parte de una comunidad. En el plano financiero, por lo que aquí respecta, el Estado actuaría como un agente socializador de la responsabilidad personal de modo que, a través de los mecanismos tributarios redistributivos, el sistema condujera a un reparto equilibrado de la responsabilidad de cada uno en el logro de una sociedad cohesionada en la que cada uno aportase en función de sus capacidades y recibiese en proporción a sus necesidades. El problema, claro está, es alcanzar el punto de equilibrio en el que nadie deje de aportar por entender que no le trae cuenta el esfuerzo, sea porque su retribución —después de impuestos— va a considerarla escasa, sea porque el sistema subvencional actúe como desincentivo.

La digestión social del tributo pasa por la afirmación pública de los gastos a cuyo sostenimiento concurre. En un escrito al respecto, que se recoge en este trabajo, afirma el cardenal MARTINI:

«El ciudadano contribuyente y los grupos sociales o territoriales de ciudadanos-contribuyentes son conscientes de que, si pagan más de cuanto reciben, otros individuos y grupos obtienen —de forma transparente y del modo más equitativo y solidario posible— un beneficio de aquello que se ha satisfecho» (p. 80)<sup>9</sup>.

En el mismo orden de ideas afirma el profesor GALLO:

«Incidir sobre la propiedad está, pues, consentido, pero está justificado y únicamente tiene sentido si se respetan los principios fundamentales de igualdad y solidaridad y sólo porque, mediante el sacrificio de algunas cuotas de propiedad, se pueden perseguir cualificados e inescindibles intereses públicos y se pueden renovar y transformarse los contenidos de los derechos sociales que todo Estado debe garantizar» (cap. I, n. 59).

En la literatura americana sobre ética pública se dice que el mejor cicatrizante para la corrupción es la luz del sol. Pues bien, la transparencia en la elaboración, la aprobación, la ejecución y —sobre todo— la fiscalización interna y externa del gasto público constituye la única base sobre la que resulta posible construir un sistema tributario con aspiraciones de justicia. La legitimidad de la contribución arranca del modo en el que se emplea. Sin equidad en el gasto no se puede hablar de justicia en el ingreso<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> En este mismo ámbito y orden de ideas, en la encíclica *Caritas in veritate*, de Benedicto XVI —en uno de cuyos capítulos, el tercero, que precisamente lleva por título «Fraternidad, desarrollo humano y sociedad civil», en el que se habla reiteradamente de solidaridad y de responsabilidad— se puede leer: «La actividad económica no puede resolver todos los problemas sociales ampliando sin más la *lógica mercantil*. Debe estar *ordenada a la consecución del bien común*, que es responsabilidad sobre todo de la comunidad política. Por tanto, se debe tener presente que separar la gestión económica, a la que correspondería únicamente producir riqueza, de la acción política, que tendría el papel de conseguir la justicia mediante la redistribución, es causa de graves desequilibrios (p. 36). [...] Indudablemente, la *vida económica* tiene necesidad del *contrato* para regular las relaciones de intercambio entre valores equivalentes. Pero necesita igualmente *leyes justas y formas de redistribución* guiadas por la política, además de obras caracterizadas por el *espíritu del don* (p. 37)».

<sup>10</sup> «*In fact, taxes are imposed for a purpose, and an adequate criterion of justice in their imposition must take that purpose in account. What matters is not*

Y nótese que no se pretende con ello caer en una visión restrictiva del Derecho tributario, anclada en el principio del beneficio, consistente en concebir el tributo como el modo en el que el ciudadano retribuye a la entidad pública que se lo exige por (en razón de) los servicios que de aquélla recibe. Un modo tal de entender las finanzas públicas conduce a un Estado mínimo privado de cualquier función redistributiva. Las políticas de gasto público no tienen por qué limitarse a la provisión de bienes y servicios en términos cuasi sinalagmáticos. Es más, en un Estado social de Derecho están llamadas a desempeñar una función esencial en la distribución de los recursos entre la ciudadanía. De lo que en cualquier caso han de venir revestidas es de los principios que de las mismas predicen los textos constitucionales —equidad y eficacia— siendo preciso a tal propósito que sean transparentes y objeto de control sistemático; pendientes de limitar los costes de transacción y atentas a no derivar en la arbitrariedad política.

## EL HUEVO Y LA GALLINA

Ciertamente, impuesto por impuesto —en las tasas y prestaciones asimiladas el discurso se complica— el criterio de igualdad, en esencia, se construye a lomos del de capacidad económica: que todos contribuyan en función de su capacidad para ello. Sin embargo, cuando el análisis se eleva desde cada uno de los impuestos al sistema en su conjunto, al tratar de responder a la pregunta —no ya de si un impuesto es o no justo— sino de si el sistema tributario —como dice nuestra Constitución— es o no justo, el principio de capacidad económica, tal y como se viene entendiendo, se muestra de todo punto insuficiente.

La lectura atenta del precepto constitucional<sup>11</sup> que preside nuestro sistema financiero público es suficientemente expresiva al respecto. Prescindiendo del último parágrafo, referido al

---

*whether taxes —considered in themselves— are justly imposed, but rather whether the totality of government's treatment of its subjects, its expenditures along with taxes, is just». MURPHY y T. NAGEL, *ibid.*, p. 25.*

<sup>11</sup> Art. 31 CE: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a

principio formal de legalidad, los criterios materiales sobre los que se construye el sistema son de dos órdenes: los que rigen el sistema tributario —el corazón de los ingresos públicos— y los referidos al gasto público.

Nótese, de nuevo merece la pena insistir, que el primer epígrafe se abre con una referencia a los gastos públicos, que es donde reside la legitimación última del conjunto del sistema. Y es precisamente al hilo de cómo ha de realizarse esa contribución —que va más allá de lo meramente tributario— cuando el legislador constitucional menciona la capacidad económica como criterio rector del sistema como un todo.

La capacidad económica es, pues, un principio inspirador del conjunto de las contribuciones públicas<sup>12</sup> que se requieren del ciudadano en la configuración del modelo de ingresos y gastos públicos. A partir de ahí, en los tributos se mencionan en particular la justicia —a la que en seguida nos referiremos— la

---

los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley».

<sup>12</sup> Recuerdo bien cómo D. Fernando VICENTE-ARCHE se lamentaba de que en la reforma de 1957 se hubiera abandonado el clásico término español de «contribución» por el afrancesado «impuestos» para designar las piezas esenciales de nuestro sistema tributario. El primero tiene una reminiscencia constructiva, haciendo entender al ciudadano que si está llamado a satisfacer la prestación en la que se traduce el tributo es porque entre todos hemos de contribuir al sostenimiento financiero de lo que nos es común. La etimología de impuesto, por el contrario, desplaza el peso de la expresión hacia el hecho de su coactividad, de venir impuesto por el poder público. Algo semejante sucede con la palabra contribuyente, cada vez menos usada en el Derecho financiero —que no en el ámbito de la Hacienda pública— fagocitada por la de la categoría en que se encuadra, «sujeto pasivo», o por la de origen alemán —y a mi parecer más que desafortunada— «obligado tributario». Todo ello, sin duda, tiene su lógica desde el punto de vista de homologación terminológica internacional y científica. Lejos de mí proponer cambios al respecto. Sí, por el contrario, me permito sugerir —aunque ya imagino que no haya de encontrar eco— el uso de la expresión «contribuciones públicas» para referirse a lo que los franceses denominan «*prélèvement*» y los italianos «*prelievi*» y que simplificaría la más alambicada formulación que de tal concepto hace nuestra Constitución: prestaciones patrimoniales de Derecho público. Se designen como se prefiera, lo que no se puede negar es que en la configuración de los sistemas financieros actuales la categoría de los tributos se ve desbordada por la profusión de otras figuras —pavoroso rebrote de la parafiscalidad» era la elegante expresión con la que D. Fernando SAINZ DE BUJANDA se refería al fenómeno— que últimamente se han calificado de «tributos atípicos» (E. RIVAS NIETO, *Los tributos atípicos*, Madrid/Barcelona/Buenos Aires, Marcial Pons, 2006) o «extrafiscales» (J. E. VARRONA ALABERN, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Madrid/Barcelona/Buenos Aires, Marcial Pons, 2009).

igualdad y la progresividad; en cuanto a los gastos, la equidad, la eficiencia y la economía. La combinación exacta de todo ello, y la conjugación de otros principios constitucionales no específicos del orden financiero como el de seguridad jurídica o el de tutela judicial, es lo que nos permitiría o no extraer conclusiones sobre el nivel de aproximación de un determinado sistema de ingresos y gastos públicos al paradigma constitucional de lograr que todos contribuyan al mismo de acuerdo con su capacidad.

En un sistema tan complejo de provisión de bienes y servicios públicos como el nuestro; ante un Estado de naturaleza compuesta con muy diversos niveles de responsabilidades administrativas y financieras; en una realidad económica y jurídica que tiene —guste o no— dimensión internacional, es simplista pretender realizar afirmaciones sobre la justicia de un concreto impuesto —por ejemplo el de Sucesiones— de forma aislada y circunscrita al sacrosanto e inviolable «derecho de propiedad»<sup>13</sup>.

Las sangrantes experiencias comunistas y totalitarias del siglo precedente deberían de haber servido, al menos, para tomar conciencia de que la colectivización de los medios de producción no es un modelo de relaciones sociales que se acomode a la realidad intrínseca del ser humano. Toda propuesta de organización social que no venga fundada sobre una realidad tan sencilla de entender como es el sentido innato de la propiedad privada, consustancial a la persona, está llamada al fracaso.

---

<sup>13</sup> «Casi todos los colegiales teníamos nuestras “arquillas”. ¿Qué encerraba yo en la mía? Ya no lo recuerdo; acaso un álbum de calcomanías, un lápiz rojo, un espejito de bolsillo, un membrillo, que yo voy partiendo poco a poco y comiéndomelo; un libro pequeño con las tapas pajizas, que yo leo a escondidas con avidez... Las arquillas eran unas cajas pequeñas de madera, cerradas, con un asidero en la tapa. Cuando nos sentábamos ante nuestros pupitres, en los ratos de asueto en que por causa de lluvia no podíamos ir al patio, en seguida abríamos nuestra arquilla. Yo recuerdo el olor a membrillo —el mismo de las grandes arcas de casa— que se exhalaba de la mía cuando levantaba la tapa. Y luego sentía una viva satisfacción en ir revolviendo las cosas que había dentro; el lápiz, el espejo, las calcomanías, rojas y verdes, que pegaba en los libros. Ésta era una de nuestras grandes satisfacciones: pero un día, a un escolapio, no recuerdo cuál, le pareció que estas arquillas eran una cosa abominable; decidió suprimirlas. Y aquel día, en que yo veó a mis compañeros cada uno con su caja yendo a depositarla a los pies del tirano, yo lo tengo por uno de los más ominosos de mi niñez; y todavía hoy me siento indignado ante aquel despojo de mi propiedad, sagrada e inviolable». [J. MARTÍNEZ RUIZ (*AZORÍN*), *Las confesiones de un pequeño filósofo*, Madrid, Espasa Calpe, 1981, 3.<sup>a</sup> ed., pp. 105 y s.]

Pero tampoco debiera de olvidarse que los colectivismos del siglo precedente traen causa de otras centurias en las que una concepción individualista de los derechos patrimoniales había conducido a una injusta distribución de los mismos que, exacerbada como consecuencia de la Revolución industrial y dejada a su albur por los Estados liberales, necesariamente estaba llamada a generar tensiones sociales irreprimibles<sup>14</sup>.

Como se dice en el texto, nadie discutirá el *an* pero pocos estarán de acuerdo en el *quantum*. Y es entonces cuando la ecuación de justicia propuesta resulta prácticamente imposible de resolver por encuadrarse en su formulación demasiadas incógnitas difíciles de despejar. Ni los derechos patrimoniales se circunscriben a un determinado ámbito territorial, ni los bienes y servicios públicos tienen fronteras, ni la sociedad de la que se forma parte tiene una sola dimensión espacial. ¿En qué medida han de estar llamados a contribuir los no residentes?, ¿cómo financiar y asegurar una correcta provisión de servicios sanitarios?, ¿a quién y cómo correspondería administrar los diferentes tributos en un Estado de estructura federal?

La respuesta a estas preguntas, desde luego, no puede tener carácter universal por cuanto dependerá, en cada caso, de la realidad social a la que se refieran. El modelo público de ordenación financiera en una sociedad como la hindú, en cuyas bases filosóficas la propiedad en sí está condicionada<sup>15</sup>, no puede

---

<sup>14</sup> Las limitaciones de una y otra concepción antropológica, de los modelos de organización económica y política a que han dado lugar, así como de lo que califica como una «tercera vía», a la medida del ser humano, se exponen con agudeza particular en un ensayo —*La crisis social de nuestro tiempo*— de quien fuera uno de los padres de la Economía social de mercado, W. RÖPKE, publicado por «El Buey Mudo» (2010), con una magistral introducción de Jerónimo MOLINA CANO. En una imagen brillante de cómo las contradicciones de las concepciones individualistas del hombre son el germen de los fenómenos colectivistas —y no sólo los de raíz totalitaria— que han presidido la pasada centuria, el autor alemán dice que las sociedades modernas se disuelven en individuos que coagulan en masas.

<sup>15</sup> «En principio, lo que no se le ha quitado a nadie, debe sin embargo calificarse de objeto robado, si uno conserva su posesión sin necesidad. [...] Todas las desigualdades y su cortejo de desgracias se derivan de que ignoramos o no tenemos para nada en cuenta a la ley divina según la cual, de día en día, cada uno recibe su pan cotidiano y nada más. [...] Si cada uno guardase sólo lo que necesita, nadie conocería apuros y todos vivirían satisfechos. Pues bien, en la situación actual, los ricos están tan descontentos como los pobres. Al pobre le gustaría ser millonario, y al millonario centuplicar sus millones. Los ricos deberían tomar la iniciativa de despojarse de todo para que se extendiera por todas

ser el mismo que el propio de una sociedad como la norteamericana en la que toda contribución pública se considera como «apropiación»<sup>16</sup> por el sector público de lo que previamente pertenecía al particular.

El maestro romano se detiene a lo largo de este ensayo en desgranar las razones éticas y de justicia que ayudan a explicarse por qué se ha de estar llamado a satisfacer contribuciones públicas. Una idea central del discurso es la de la configuración conjunta y simultánea en el plano constitucional de los derechos de propiedad y del deber de contribuir. Una concepción realista de los derechos fundamentales, a la medida del hombre, pasa por una construcción integral de los mismos en la que adquiere una dimensión excepcional el entorno social en el que están llamados a ejercitarse. La pertenencia del ciudadano a una determinada comunidad es lo que, en buena medida, le permite desarrollar su vida disfrutando en su desarrollo de una serie de derechos que no son viables en su ejercicio sino desde la asunción por el conjunto de los deberes que los sustentan:

«El objetivo debería de ser, de una parte, el de trasladar el debate político y el “sentir común” de los contribuyentes de problemas del tipo “de cuanto de aquello que es mío puede apropiarse el Estado bajo forma de tributo” a problemas del tipo “cómo y a través de qué vías las leyes del Estado, incluidas las fiscales, pueden razonablemente determinar aquello sobre lo que debo contar como mío”» (p. 130)<sup>17</sup>.

«En otras palabras, tal y como no son intangibles las cuotas de *welfare* que a cada uno corresponden por ley en virtud de la (re)distribución de las rentas, así simétricamente tampoco son intangibles y, por tanto, no gozan de salvaguarda en térmi-

---

partes el espíritu de contentamiento. Si demostrasen mayor moderación en el goce de esos bienes de que son propietarios, pronto podría alimentarse a los hambrientos y estos últimos, de acuerdo con los ricos, aprenderían a contentarse con lo que se les ha repartido». M. GHANDI, *Todos los hombres son hermanos*, Madrid, Sociedad de Educación Atenas, 1988, p. 186.

<sup>16</sup> En el procedimiento legislativo norteamericano el Comité de la Cámara con más poder en la tramitación de cualquier iniciativa es el, así llamado, *Committee on Appropriations*, que debe evaluar el coste de la misma en términos financieros antes de que pueda ser objeto de discusión para su eventual aprobación. Sin el visto bueno de este Comité, pues, no es posible aprobar ninguna norma federal de rango legal (vid. J. A. ROZAS, «El procedimiento presupuestario norteamericano», en *Revista de la Asamblea de la Comunidad de Madrid*, núm. 3, 2000, pp. 151-181).

<sup>17</sup> En idéntico sentido se razona en una espléndida monografía repetidamente citada en este ensayo: L. MURPHY y T. NAGEL, *The Myth of...*, op. cit., pp. 173-177.



nos absolutos y prioritarios las cuotas de propiedad individual» (cap. I n. 59).

Esta construcción de los derechos fundamentales que trasciende la consideración de los mismos, un tanto infantil, como derechos individuales susceptibles de «ampliación», se dice, para poner el acento en la necesidad de formularlos en el marco del cuerpo social en el que están llamados a ejercitarse se hace bastante evidente cuando la cuestión se aborda desde el plano financiero. Hace años, frente a la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona lució por muchos meses una expresión del síndrome de «Peter Pan» que aqueja a las sociedades posmodernas: «+ becas – tasas». Se reclama simultáneamente mayor financiación, menor contribución y, faltaría más, mejores servicios.

En problemas hacendísticos clásicos —como el del impuesto sobre los sueldos de los funcionarios o los intereses de la Deuda pública—<sup>18</sup>, que no dejan de reverdecer, se hace muy viva que esta concepción del tributo como «explotación» de los previos derechos sacrosantos e inviolables de propiedad no es verosímil, al partir de la premisa de que la gallina precede al huevo, o viceversa. En la campaña del IRPF del 2010 fue sintomático a este respecto la indignación de quienes habían percibido una subvención pública para la adquisición de un vehículo cuando descubrieron que al haberse incrementado con ello su capacidad económica venían llamados a contribuir. Y es que, en definitiva, mi propiedad privada se sostiene sobre la provisión de unos bienes y servicios que, a su vez, vienen fundados sobre las contribuciones públicas que recaen sobre dicha propiedad. Lo personal y lo común se retroalimentan en un equilibrio en el que el objetivo último es que cada uno tenga «lo suyo» —*suum quique tribuere*— para lo que la función redistributiva de las finanzas públicas es esencial.

## LA JUSTA MEDIDA

En este ensayo aflora con viveza una preocupación por la justicia en la ordenación de la actividad financiera pública que me atrevo a decir que es ajena al sentir mayoritario de la comu-

---

<sup>18</sup> Vid. L. EINAUDI, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, col. Zetein, Barcelona, Ariel, 1963, pp. 74 y ss.

nidad jurídica española. Probablemente, como le pasó a PLA<sup>19</sup>, el estudiante de Derecho español habrá abandonado las aulas sin haber adquirido lo que podríamos formular, en terminología del Espacio Europeo de Enseñanza Superior, la competencia en «demostrar una preocupación por la realización de la justicia». Es más, casi con toda seguridad —así se lo habrán enseñado— desarrollará su actividad desde el convencimiento de que dicha palabra —probablemente al margen del vocabulario que habrá manejado— poco tiene que ver con el mundo en el que está llamado a ejercer la profesión jurídica por la que se decante.

En ocasiones la cuestión del impuesto justo se aborda como si se tratase de la búsqueda del santo grial<sup>20</sup>. Ya hace tiempo que los economistas renunciaron a tamaña hazaña para limitarse, en el mejor de los casos, a diseñar el impuesto «óptimo». Pero tampoco me atrevería a afirmar, como se hace en este ensayo, que «la medida del impuesto justo únicamente depende del consenso de los ciudadanos» (p. 39, sin subrayar en el original)<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> «En la Universidad, saber cuenta muy poco: lo principal es aprobar. He pasado cinco años de mi vida en una Facultad de Derecho: no he oído hablar nunca, ni por remedio, de Justicia. La palabra misma, no la he oído pronunciar nunca. Hubiera estado probablemente desplazada en un ambiente que pretende crear pillos, más que personas de un cierto equilibrio humano. Así, el establecimiento docente da armas fuertes a los débiles y lisiados morales, a los pequeños ambiciosos, a los marrulleros desenfrenados, a los fanáticos, a los pedantes. Se aprenden todas las artes de la simulación y de la zancadilla, de la adulación y de la habilidad». J. PLA, *El cuaderno gris*, Barcelona, Destino, 1981, p. 403. En la misma Facultad a la que se refiere PLA, y en el marco de la formulación de los contenidos esenciales de una asignatura, nueva en el programa formativo, cuya denominación es «Fundamentos del Derecho» se rechazó recientemente una idea tan elemental como la de afirmar que el fin propio del Derecho es la justicia —concreta, que no universal— y que se articula mediante instituciones que trascienden el cambiante Derecho positivo. La mentalidad dominante impone una concepción del Derecho como un mero entramado de normas y procedimientos generados por el poder electo, que transforma su aplicación en puro formalismo y a quienes del mismo participan en meros «operadores jurídicos».

<sup>20</sup> Cfr. sobre esta cuestión, sin que incurra en esta pretensión, la magnífica monografía, traducida por D. Fernando VICENTE-ARCHE, que editada con dicho título, *El impuesto justo*, por el IEF en 1986, recoge el pensamiento al respecto de L. V. BERLIRI.

<sup>21</sup> A lo largo de todo el ensayo se hace presente una cierta preferencia del profesor GALLO por las tesis contractualistas según las cuales el Derecho no es sino la expresión de un consenso. En este sentido utiliza en varias ocasiones la palabra *consociati*, que hemos traducido como ciudadanos o, simplemente, personas, para referirse a los miembros de una comunidad política a la que se

Hay cuatro planos desde los que se pueden extraer conclusiones y evaluar en qué medida un determinado sistema de contribuciones y prestaciones públicas —acotado o general— se aproxima a lo que se pueden definir como parámetros de justicia; y que, en definitiva, coinciden con lo que en la escolástica se definía como la causa eficiente, la causa final, la causa material y la causa formal de los impuestos<sup>22</sup>.

Una sociedad desarrollada no se conforma con que se le diga que el único fundamento del pago del tributo, su causa exclusiva, radica en que lo dice la ley. Es preciso darle otras razones que vayan más allá de la construcción dogmática del tributo como obligación legal. Es a este objetivo al que sirve este ensayo.

Si nos detenemos en la causa eficiente, quién lo ha de establecer, a quién se ha de satisfacer y quién ha de ser el destinatario último del rendimiento del tributo, nos adentraremos de lleno en la teoría del federalismo fiscal. Hoy en día, en Estados compuestos como el nuestro, esta cuestión tiene una importancia colosal a la hora de articular un sistema tributario que se perciba, tal y como requiere del mismo la Constitución, como justo. A tal efecto se ha de arrancar del marco competencial, de la asignación concreta de funciones que a cada nivel de gobierno vengán encomendadas como consecuencia del desarrollo que se haya hecho del modelo constitucional de organización territorial.

La teoría y la práctica del federalismo fiscal han demostrado que los equilibrios de reparto de competencias en cuanto al establecimiento, aplicación y rendimientos tributarios se refiere no son sencillos. Antes bien, son extremadamente delicados y pueden llevar a paradojas perversas. Un ejemplo bien paradigmático al respecto viene constituido por lo que está ocurriendo

---

«asocian» y en la que aceptan darse las reglas jurídicas que sus legítimos representantes decidan aprobar.

<sup>22</sup> «Esta teoría cuyo germen está ya en Santo Tomás de Aquino, que culmina en la obra de Francisco Suárez, determina la justicia de un tributo por su “causa eficiente” (lo establece la autoridad competente y legítima), por su “causa final” (el impuesto es financieramente necesario para el bien común), por su “causa material” (el impuesto se establece sobre realidades económicas que indican una capacidad de pago), y por su “causa formal” (la distribución de las cargas del tributo entre los ciudadanos se hace en proporción adecuada a la capacidad respectiva de pagarlo)». J. L. PÉREZ DE AYALA, *Algunos problemas...*, op. cit., p. 13.

en España con el Impuesto sobre Sucesiones. Partiendo de una anomalía en lo que sería un modelo de federalismo fiscal —los regímenes forales de excepcionalidad— se reclamó desde algunas Autonomías de régimen común la competencia normativa al respecto. Una vez transferida, como era de prever, la mayoría han hecho uso de la misma para adecuarse a las condiciones de práctica exención entre padres e hijos vigentes en los territorios forales. Moraleja: se ha cedido el impuesto y se ha derrumbado la recaudación. La mayor disponibilidad teórica de recursos y competencias sobre los mismos se ha traducido en una disminución de los créditos y, con ello, de su rendimiento financiero. Si a ello le añadimos los costes derivados de su gestión —últimamente, incluso, el IVA que por sus «servicios» al respecto se ha de satisfacer a los registradores— el resultado es que con la cesión de la capacidad normativa sobre el ISD se ha hecho lo que un castizo denominaría «un pan como unas tortas». Con el problema adicional de que la aplicación a los no residentes de la normativa estatal, en régimen de obligación real, genera una grave discriminación, contraria al Derecho comunitario. ¿Podía haberse evitado este disparate? Sí, porque ya se sabía —merced a las experiencias precedentes al respecto en Canadá y Australia— lo que previsiblemente iba a ocurrir. Pero, claro está, la pasión política es más fuerte que la lógica de la realidad.

Podrían ponerse más ejemplos al respecto, desde la financiación de los llamados «servicios impropios» de las entidades locales hasta los graves problemas de fraude que produce el llamado régimen transitorio de comercio intracomunitario en el IVA<sup>23</sup>. En definitiva, una distribución ineficiente de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno que conviven en Estados compuestos es un germen de injusticias.

Directamente vinculado con la cuestión precedente se plantea el segundo plano de causalidad mencionado. El destino del impuesto como causa final de justificación del mismo. Y es aquí donde hay que poner en relación la justicia en el plano del ingreso con el gasto público, para extraer consecuencias al respecto. Una asignación ineficiente e inequitativa de los créditos

---

<sup>23</sup> Cfr. al respecto L. ALONSO GONZÁLEZ, *Fraude y delito fiscal en el IVA: Fraude de carrusel, truchas y otras trampas*, Madrid/Barcelona/Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, *passim*.

presupuestarios deslegitima las contribuciones públicas hasta límites insospechados. Desgraciadamente con excesiva frecuencia el gestor público se siente propietario del producto de las contribuciones de los ciudadanos, que le han encomendado la potestad y la responsabilidad de administrarlas, y las malbarata como si a nadie perteneciesen: «la pólvora del rey».

No es más eficiente aquel sistema que atribuye más recursos al sector público sino el que procura una mejor atención de las necesidades y servicios del común. Lo importante es que el sistema conduzca a una provisión adecuada de los servicios que la ciudadanía requiere para la cobertura de sus necesidades básicas, presentes y futuras, al mismo tiempo que se traduce en una asignación de recursos equitativa. No, necesariamente, que los servicios de los que requiere la ciudadanía sean administrados y financiados por el sector público. No deja de resultar singular al respecto el sistema de provisión de servicios sanitarios de los funcionarios de la Administración general del Estado que, curiosamente, pasa por su concesión a compañías aseguradoras privadas. Y no parece que haya muchas quejas al respecto.

En este sentido, cualquier sistema de ingresos y gastos públicos que se conciba ganará en legitimidad, y por tanto en justicia, en la medida en que reduzca sus costes de transacción. Ésta es la lógica que subyace en el llamado principio de subsidiariedad, en virtud del cual el nivel de asignación de responsabilidad —también de la financiera— se ha de situar, no lo más cerca posible del ciudadano, sino allí donde su ejercicio venga a resultar más eficaz. La respuesta, además, a cada dilema en este sentido vendrá condicionada —como antes se apuntaba— por el entorno en el que se plantee. Cuál haya de ser el camino más eficiente y justo para financiar una obra pública hidráulica, un sistema universitario o la provisión de servicios sanitarios son interrogantes que, necesariamente, no tendrán la misma respuesta si se plantean en Estados Unidos<sup>24</sup>, en Suecia o en Su-

---

<sup>24</sup> La prevención del norteamericano medio ante todo lo que sea provisión pública de bienes y servicios, «*big government*», lleva a MURPHY y NAGEL (*The Myth...*, *op. cit.*, p. 184), nada sospechosos de conservadurismo, a decantarse por la utilización del sistema tributario como herramienta de distribución de los activos en manos de los ciudadanos, más que por la creación de sistemas de gestión pública. En este sentido, el sistema federal de tributación sobre la renta de las personas físicas si en una primera aproximación no parece progresivo —la tarifa es de dos únicos tipos impositivos, siendo aplicable el segundo, 35 por 100, a rentas superiores a unos 350.000 €— contempla numerosos

dáfrica. No se trata de reducir la presión fiscal porque sí, sino para qué:

«El gasto público, desde luego, se ha de contener, reordenar y racionalizar, pero sólo en cuanto que excesivo e ineficiente pero no porque lo imponga una previa reducción instrumental de la presión fiscal. Ésta, también, debe ser objeto de disminución gradual, pero en relación a la reducción del gasto (y de la recuperación de la evasión), y no sólo con el fin de reinstaurar por esta vía el modelo del “Estado mínimo”, construyendo a los gobiernos a cortar de forma indiscriminada tanto los gastos inútiles como los útiles» (p. 131).

Nos acercamos, así, a la tercera de las causas enunciadas, la material. El impuesto ha de recaer sobre realidades económicas que manifiesten capacidad económica. Y es en la fase de delimitación por el legislador tanto de los presupuestos de hecho susceptibles de gravamen como de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria en la que las premisas de justicia tributaria van a tropezar con mayores dificultades. No son pocos ni de menor entidad los condicionantes que la globalización económica imponen al respecto: desde la libertad de movimiento de capitales hasta los convenios internacionales que proscriben la sujeción a gravamen del combustible empleado en el tráfico

---

elementos de progresividad en la delimitación de la base y en el ajuste de la cuota mediante reducciones y deducciones que decrecen hasta desaparecer —*phased out*— a medida que lo hace la renta imponible. Un buen ejemplo al respecto lo ofrece el modelo de financiación del sistema universitario. En lugar de financiar a fondo perdido las instituciones —incluso las universidades públicas no reciben más de un 35 por 100 de sus recursos de subvenciones directas— procuran los recursos a sus usuarios, los estudiantes, mediante un sistema de becas, beneficios fiscales y préstamos encaminado a transferir más recursos públicos a quienes más necesidad de los mismos tienen. Combinándose así las exigencias de solidaridad —procurar recursos a quienes verdaderamente necesitan de los mismos— con las de la responsabilidad —mediante un sistema que exige a quienes se les procuran de forma directa (los estudiantes) o indirecta (las universidades) la oportuna rendición de cuentas sobre su uso (*accountability*). En España, por el contrario, preferimos que los ricos disfruten de un sistema público universitario en condiciones de práctica gratuidad que se financia —y de modo ineficiente si se juzga por sus resultados— con los impuestos de todos, también de los más desfavorecidos. De forma que ni los estudiantes ni los empleados de las instituciones universitarias valoran lo que reciben ni consideran que deban rendir cuentas a nadie sobre el uso que hacen de los recursos públicos puestos a su disposición (*vid.* al respecto lo que escribí en *Beneficios fiscales por inversiones en educación superior: el modelo norteamericano*, col. Propuestas para la libertad, núm. 1, Madrid, Fundación Burke, 2009, *passim*).

aéreo internacional. Pero no por ello se debe renunciar a la función redistributiva del impuesto.

Probablemente a este respecto, la metodología acertada no es tanto buscar el ideal sino someter la realidad al criterio *popperiano* de falsabilidad<sup>25</sup>. En otras palabras, difícilmente se ha de llegar a postular un sistema abstracto perfecto, pero sí es posible saber hacia dónde debe de dirigirse el vigente para mejorar en términos de justicia. Porque lo que sí es cierto es que hay medidas que aproximan el modelo de reparto de cargas tributarias materiales a parámetros de justicia distributiva y otras que lo alejan del mismo. Se podrían poner muchos ejemplos, pero baste con dos:

i) Es una inútil pretensión la de someter las rentas empresariales, profesionales, laborales y del capital a un idéntico sistema de estimación directa. Sin pretender remedar la imposición cedular, lo que es incontestable es que siendo sus premisas, origen y sistemas de control diversos no es fuente sino de inequidad el pretender cuantificarlas, todas ellas, de forma homogénea. El fracaso de los módulos objetivos y de las estimaciones directas de las rentas empresariales individuales —tal y como están diseñados en el ordenamiento español— es tan evidente que no deja de sorprender su pervivencia.

ii) En el impuesto sobre la renta, el establecimiento de una deducción lineal e indiscriminada para la práctica totalidad de los contribuyentes, incluidos los titulares de rendimientos profesionales, no tiene ningún sentido, y es más que discutible la existencia de un tipo proporcional sobre determinadas —que no todas— rentas del «ahorro» cuando, como ocurre en España, no llega ni a la mitad de lo que es el marginal máximo

---

<sup>25</sup> Es bien conocida la metodología científica propuesta por Karl POPPER para las ciencias, también las sociales. El debate científico no puede avanzar desde premisas relativistas que nieguen la posibilidad de alcanzar certeza alguna sobre cualquier fenómeno. Así las cosas, en lugar de construir sistemas cerrados autorreferenciales que expliquen de modo contradictorio las mismas realidades desde la convicción de que la verdad es inaprensible, lo razonable es partir de las explicaciones precedentes y someterlas a lo que él llama un juicio de «falsabilidad», tratando de identificar («falsar») sus puntos endebles, erróneos, para demostrar a continuación de qué forma los solventa la hipótesis alternativa que, a su vez, podrá ser objeto de un posterior juicio de falsabilidad. Así avanzaría la ciencia en el conocimiento de la verdad. A mi parecer esta metodología es aplicable al Derecho, a los tributos en nuestro caso, en cuanto a la medición de su aproximación a ideales de justicia.

aplicable al resto de las rentas, en una torpe emulación de los sistemas de *dual tax*<sup>26</sup>.

La complejidad de las sociedades modernas hace muy difícil afirmar qué sea más justo, en términos de distribución de las cargas tributarias materiales: incidir sobre la renta o sobre el consumo. En el debate hacendístico americano se discute desde hace tiempo la eventualidad de transformar la imposición sobre la renta en un impuesto sobre el gasto o sobre el consumo, en el bien entendido que en Estados Unidos no existe un gran impuesto federal sobre ventas y servicios planteándose la cuestión en términos de sustitución de uno por el otro. En Europa, más bien, el debate se centra en el tratamiento diferenciado que —en el marco de la imposición sobre la renta— convenga dar a las rentas del capital. Por otra parte se ha propuesto transformar la base imponible de las rentas empresariales para tomar como referencia no tanto el beneficio sino el *cash flow*<sup>27</sup>. Cualquier modelo tendrá ventajas e inconvenientes en términos de equidad horizontal y vertical, en función de cómo se articule. No puede decirse que exista un único y óptimo sistema en términos de justicia.

Por otra parte, para aproximarse a una evaluación de un sistema tributario en términos de justicia es imprescindible tener en cuenta no ya la presión fiscal que el mismo contempla sino el esfuerzo fiscal que exige del contribuyente. Sin duda alguna la medición del esfuerzo fiscal es una tarea ardua y metodológicamente discutida pero, en cualquier caso —se tome como se tome— lo que es evidente es que lo que puede resultar equilibrado y razonable en un determinado Estado —en el que los precios y los salarios guardan una cierta proporción— puede ser manifiestamente injusto en otro país en el que esa relación es muy diversa.

Lo que sí es posible es realizar análisis de eficiencia y justicia comparativa, digamos, a pequeña escala. Por ejemplo, se podrá discutir la proporción, pero no la necesidad de que un impuesto sobre la renta que se pretenda justo ha de incorporar

---

<sup>26</sup> Ambos ejemplos están tomados de J. J. FERREIRO *et al.*, Grupo de Investigación Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario. Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*, Marcial Pons, 2008, pp. 290 y ss.

<sup>27</sup> *Vid.* en este sentido *ibid.*



en su estructura —en la base imponible, en la tarifa, en la deuda o en las tres fases de cuantificación— elementos de progresividad encaminados a cumplir una función redistributiva de las asignaciones realizadas por el mercado. En el mismo sentido, sujetar determinados bienes y servicios de primera necesidad a tipos reducidos en la imposición sobre el consumo parece una exigencia de justicia, aun cuando no sea fácil —y nunca sea perfecta la selección— delimitar qué se ha de entender por primera necesidad.

En definitiva, no parece que sea muy productivo ni razonable perseguir la consecución de un sistema tributario ideal, porque probablemente no exista y lo mejor siempre es enemigo de lo bueno. Lo que sí se ha de hacer de forma sistemática es someter el presente a juicios concretos de falsabilidad —en la hipótesis de adoptar una precisa reforma, ¿el tributo, o el sistema, ganarían en términos de justicia?— tratando de llegar a conclusiones específicas para mejorar a cada paso respecto a la situación precedente, en lo que a la distribución equitativa de la carga tributaria se refiere. No parece, sin embargo, que esta variable se maneje con frecuencia entre los promotores y redactores de las normas financieras y tributarias, al menos en España.

## EL JUSTO REPARTO

Llegamos así a la causa formal, el justo reparto entre todos los protagonistas del fenómeno financiero de las cargas conaturales al sistema. Pues bien, es precisamente en el orden relativo al modo en el que se aplican los tributos, a los cauces por los que discurre la relación tributaria entre los contribuyentes y la Administración —en orden a su gestión, a la resolución de las controversias derivadas de la misma, a la imposición de sanciones— en el que los postulados de justicia tributaria adquieren una relevancia inusitada<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> *Vid.* al respecto, F. GALLO, «Verso un “giusto processo” tributario», en *Rassegna tributaria*, 2003, 1, *passim*. En este plano también —el de la ordenación del discutir de las relaciones tributarias— en el que advierte el profesor FERREIRO el trascendental papel que está llamado a jugar el Derecho tributario —el financiero en general— en la formulación de «medidas de política fiscal —de política jurídico-fiscal— que pueden ser tan necesarias y significativas como las propuestas económicas para alcanzar los fines de un sistema tributario que

El profesor GALLO postula al respecto en este ensayo, en una extensa nota, un modelo de relaciones entre el contribuyente y la Administración basado en:

«el refuerzo sea de la dialéctica entre el contribuyente y la Administración financiera, sea de la paridad de las posiciones subjetivas de ambas partes, con el objetivo, en todo caso, de la “deformalización” y “desprocedimentalización” de la función impositiva, la superación de la reconstrucción del fenómeno tributario en términos coercitivos y el situar el derecho del contribuyente a la justa imposición en el centro de la actividad administrativa» (cap. I, n. 23).

Es en este plano en el que, a todas luces, la realidad española está más lejos de los estándares que otros países de nuestro entorno presiden tanto la aplicación de los tributos como la resolución de los litigios generados al respecto<sup>29</sup>. No son aquí los parámetros de capacidad económica los que vienen a delimitar la razón de justicia de la relación tributaria, sino los propios de principios constitucionales —de seguridad jurídica, de tutela judicial efectiva, de proporcionalidad— que no por genéricos han de estar ausentes del orden tributario. Es más, adquieren en el mismo un realce en el que el Fisco se juega sus «razones». Basten al respecto algunos ejemplos<sup>30</sup>:

- a) El contribuyente no ha de ser llamado a declarar sino los hechos estrictamente necesarios para la correcta aplicación de los tributos, en un formato comprensible y de modo —tiempo, lugar, forma— ajustado a lo que

---

cumpla con las reglas smithianas de la imposición: economía, certeza, comodidad y justicia» (J. J. FERREIRO LAPATZA, *Instituciones de Derecho financiero*, Madrid/Barcelona/Buenos Aires, Marcial Pons, 2010, p. 21).

<sup>29</sup> Sobre este particular *vid.* J. J. FERREIRO *et al.*, Grupo de Investigación Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, Marcial Pons, 2005, *passim*. En dicho estudio se evidencia que probablemente las mayores carencias de nuestro sistema en términos de justicia no se sitúen tanto en el plano de la distribución material de la carga tributaria como en la forma en la que se desenvuelve la gestión y revisión de los actos tributarios. Algo parecido se podría decir del modo en el que se ordenan y administran otras contribuciones públicas e incluso de cómo se perfila y asigna el gasto público, ampliando el foco desde lo tributario al conjunto del fenómeno financiero.

<sup>30</sup> El elenco está tomado de mi trabajo «Por la senda de la justicia en la aplicación del tributo», en *Tributación y Derecho. Liber in Memoriam. Juan Lino Castillo Vargas*, Lima, Palestra Editores, 2009, pp. 187 y ss.

- sea razonable exigir, teniendo derecho a esperar de las autoridades tributarias que utilicen todo lo que saben sobre los contribuyentes con el debido sigilo y a los solos efectos de aplicar la ley.
- b) No se ha de pretender del tercero que conoce datos del contribuyente información que vaya más allá de lo que es imprescindible en aras de preservar el cumplimiento de los tributos, preservándose en su suministro, captación y conservación los derechos de intimidad, libre empresa e inviolabilidad del domicilio que asisten a todos los ciudadanos en el ejercicio de sus deberes fundamentales.
  - c) Si, ciertamente, el contribuyente tiene la obligación de colaborar con las autoridades tributarias en la labor que éstas llevan a cabo a efectos de esclarecer la verdad sobre los hechos que tuvieran trascendencia tributaria, el quehacer administrativo se ha de desarrollar respetando los derechos del ciudadano —no declarar contra sí mismo, no aportar documentos que ya se han entregado, conocer la identidad de los funcionarios, ser tratado con respeto, etcétera— y de acuerdo con un procedimiento reglado, previsible en sus fases y tiempos.
  - d) Cada parte ha de estar llamada a probar únicamente los hechos que a su Derecho convengan, preservándose su derecho a ser oído en el procedimiento, alegar lo que estime oportuno, a no ver limitado su derecho de prueba mediante presunciones generalizadas de carácter absoluto, y a que las medidas cautelares que puedan adoptarse para preservar la integridad de las pruebas guarden una razón de proporcionalidad en su contenido y extensión.
  - e) Las obligaciones de hacer que es lícito exigir del contribuyente —al objeto de garantizar el buen funcionamiento del sistema tributario— como la llevanza de contabilidad, la facturación de sus operaciones comerciales, la retención e ingreso o repercusión de impuestos, documentación de operaciones vinculadas, etcétera, han de estar claramente definidas en su contenido, procedimiento y efectos así como responder a una necesidad efectiva e insoslayable, sin que su coste indirecto sea superior al beneficio real que el común obtiene de su cumplimiento.