
Justicia e Impuestos

José Luis Pérez de Ayala

Arbor CLXXV, 691 (Julio 2003), 1087-1102 pp.

El artículo 31.1 de la Constitución Española parece contener tres principios básicos, aparte de otros de ellos derivados, acerca del Sistema Tributario justo.

He escrito que parece establecer tres principios, aunque, como se verá en seguida, probablemente sólo dos de ellos merecen tal nombre, y el tercero es, únicamente, un presupuesto técnico para satisfacer los dos restantes.

Glosándolos en un orden lógico, más que literal, se presentan así:

- a) El principio de capacidad económica. b) El principio de generalidad.
- c) El principio de equitativa distribución de la carga tributaria.

1. El principio de capacidad económica

Es éste, a mi juicio, un presupuesto técnico, para la adecuada aplicación de los otros dos principios ya enunciados: el de generalidad y el de la equitativa distribución de la carga tributaria, más que un principio autónomo a añadir a estos dos últimos.

En realidad, el texto del artículo 3 de la Ley General Tributaria, considerado en relación con el artículo 31.1 de la Constitución, permite esta tesis, según hemos tenido ocasión de razonar en un ensayo dedicado al comentario de dicho precepto constitucional.

La mejor manera de demostrarlo, con las limitaciones de espacio y de perspectiva que nos impone un trabajo como el presente, es resumir el significado, el contenido y la función actuales del «principio de capacidad económica» o, con nombre de más solera, «principio de capacidad contributiva».

Un repaso atento y exhaustivo de la literatura elaborada sobre el tema, tanto en el plano de la filosofía moral y política, como en el de los estudios económicos y jurídicos sobre el impuesto, indica que este significado ha cambiado notablemente a lo largo de la historia.

1.º) En primer lugar, dentro de la filosofía occidental de tradición escolástica, la capacidad económica de contribuir no es un principio autónomo, sino una realidad a la que ha de adaptarse el impuesto, adaptación que integra, a su vez, uno de los requisitos que hacen justo el impuesto.

Es conocida la enumeración ya clásica de Santo Tomás de Aquino y la reformulación que de ella puede encontrarse en otros filósofos posteriores, como, por ejemplo, la que a continuación transcribimos del padre Francisco Suárez, testimonios que prueban esta primitiva significación de la capacidad económica de contribuir dentro del pensamiento escolástico relativo a los principios generales del orden tributario. Según este pensamiento, para que el impuesto sea justo, se precisa:

- a) «Que quien dicte la ley tenga poderes para imponer el tributo.
- b) Que el tributo sea, además, justo en su razón o causa final. Para que la causa sea justa, es necesario que el tributo se imponga para el bien común.
- c) Que la cantidad del tributo no pueda, en justicia, sobrepasar la medida que reclama la causa, o sea, que tiene que existir proporción entre el tributo y su causa.
- d) Que el tributo se emplee para aquello que se impuso, pues en otro supuesto se cometería fraude o injusticia, y
- e) Que se ha de guardar proporción entre el tributo y las personas a quienes se impone, pues no es justo que todos paguen por igual, sino según las posibilidades y situaciones de cada uno.

O sea, es necesario poder legítimo, justa causa y la debida proporción.

Para que la Ley Tributaria sea justa, es preciso que se cumplan todas las condiciones, ya que, faltando sólo una de ellas, el tributo será injusto»¹.

2º) Progresivamente, y quizá de un modo insensible, como consecuencia del predominio de los estudios económicos sobre el impuesto (incluso en las obras de ciencia política y social), la capacidad económica de contribuir va adquiriendo el significado de un principio autónomo, al que de modo más o menos explícito se considera como el criterio fundamental para calificar la justicia del impuesto. Es decir, pasa, de

ser uno de los elementos que se han de tener en cuenta para construir los diversos requisitos de un impuesto justo, a ser el principio fundamental de la justicia tributaria. Existen a su lado otros criterios de justicia, como el llamado «principio de beneficio», y los de generalidad e igualdad del impuesto². Pero es innegable el predominio que en la literatura adquiere el «principio de la capacidad contributiva», quizá como consecuencia de que, al pasarse de las sociedades políticas medievales (los estados-ciudades, los reinos, los señoríos, etc.) a los modernos estados nacionales, el principio de beneficio pierde mucho del significado que pudo tener en el marco de aquellas comunidades políticas medievales, donde el vínculo de protección que ligaba a los súbditos con el soberano o con el señor favorecía la fundamentación del impuesto en el beneficio simbolizado por la protección política³. En los posteriores estados nacionales, la naturaleza de la relación política se hace mucho más compleja, su contenido filosófico pluralista y, por otra parte, los bienes y servicios públicos satisfacen necesidades que en gran parte son indivisibles, de las que no puede saberse cuál es la ventaja o el beneficio que en su satisfacción obtiene cada uno de los contribuyentes.

3.º) La constitución explícita y plena del principio de la capacidad contributiva como principio ético filosóficamente fundamentado continúa, según han señalado acertadamente Simons y Myrdal⁴, bajo la influencia de la filosofía empirista en su versión utilitarista. En efecto, el utilitarismo vincula, según es sabido, la bondad y la maldad en el plano ético de cualquier acción pública y privada (y, por tanto, del impuesto) al beneficio subjetivo, o utilidad, y al sacrificio negativo o pena, que de dicha acción, en nuestro caso del impuesto, se derivan para los hombres.

Fruto de las posibilidades que se brindaban a los economistas para tratar con sus propios métodos el concepto de capacidad económica del contribuyente, y derivar criterios para repartir los impuestos en función de ella, son las llamadas «teoría del sacrificio» en sus tres versiones: a) la teoría del sacrificio igual, según la cual el impuesto debía repartirse entre los ciudadanos en cuotas individuales de tal cuantía que se causase a todos ellos una privación de utilidad, con el impuesto a pagar, igual⁵; b) el principio del sacrificio proporcional, con arreglo al que el impuesto más justo sería el que se distribuyera quitando a cada ciudadano una proporción igual de la utilidad total que podía obtener de sus respectivos recursos antes del impuesto⁶, y c) la teoría del sacrificio mínimo, que considera como impuesto más justo aquel que se recauda tomando las unidades de dinero menos útiles de los ciudadanos que las poseen⁷.

4.º) Una vez se someta a revisión el fundamento utilitarista del principio de capacidad contributiva, este último cambia otra vez de significado. Durante mucho tiempo (quizá por inercia, quizá porque la sustitución de la filosofía escolástica por la filosofía racionalista y empírica no ofrecía una solución de «recambio») el principio de capacidad contributiva se sigue conservando como principio fundamental de justicia tributaria cualitativa. Es decir, a diferencia de lo que ocurría en la etapa anterior, aunque se admite que el principio de capacidad económica de contribuir es un principio en el que debe basarse todo impuesto para no ser injusto, se reconocen las dificultades de llegar a justificar en base a tal principio las cuotas concretas a pagar por cada ciudadano.

Como veremos en seguida, ello se debe a que se va perfilando, cada vez más, el contenido complejo del concepto «capacidad económica». Y el significado y la función del principio para repartir los impuestos teniendo en cuenta va a irse limitando a la elaboración de unos criterios básicamente cualitativos acerca de algunos temas fundamentales: a) Primeramente, cuáles son las magnitudes económicas que pueden tomarse como índices de la existencia de una capacidad económica de contribuir; b) Qué clases de impuestos son los más adecuados para gravar con mayor precisión dichas realidades económicas o «índices de capacidad contributiva»; c) Cuáles son las técnicas más precisas para definir las necesidades personales de sujetos con cargas familiares y situaciones diversas. A medida que van desarrollándose estos estudios, se va comprendiendo que de ellos no puede derivarse, con suficiente concreción, un principio de justicia tributaria. En definitiva, lo que se van a extraer de estos análisis es una serie de reglas técnicas acerca de la mejor manera de definir y medir la capacidad económica de contribuir, pero sin que la imperfección de tales conclusiones permita agruparlas integrando un verdadero principio, y mucho menos el principio supremo de justicia del impuesto. De aquí nace el escepticismo doctrinal y la necesidad de una visión actualizada en los siguientes términos ⁸.

II. Necesidad de una interpretación actualizada o «socio-cultural» de los principios relativos a la justicia del impuesto

Así, se enumeran tres principios de justicia tributaria: el principio de capacidad económica, el principio de igualdad y el principio de generalidad.

La primera observación que ha de hacerse a la enumeración de principios del artículo 31.1 de la Constitución Española es la de que resulta hoy insuficiente. En efecto, en la doctrina moderna se entiende:

- A) Que el principio según el cual los tributos han de basarse en la capacidad económica de las personas, puede y debe entenderse en dos sentidos:
- En un primer sentido, puede significar tan sólo que únicamente puede establecerse y exigirse un impuesto a quien tiene capacidad económica para pagarlo. En este primer significado no formulamos ningún principio de justicia, sino un principio de carácter ontológico, es decir, una condición que ha de cumplirse para que el Impuesto llegue a ser una realidad. La historia demuestra que no pueden crearse impuestos con un carácter permanente y operativo, más que sobre situaciones que indiquen la existencia de una capacidad económica para pagar el Impuesto.

Pero es evidente que, en este primer sentido, como decimos, no se expresa un principio de justicia, sino sólo una condición que ha de cumplirse para que el Impuesto sea verdaderamente tal como realidad operativa.

Ya se entendió así en la filosofía medieval, donde la necesidad de una capacidad económica como soporte de los impuestos era tan sólo la que entonces se llamaba la causa material del impuesto: es decir, la condición que había de cumplirse para que pudiera existir efectivamente un impuesto.

- La doctrina moderna (Neumark, etc.) reconoce que si se quiere dar un significado de Justicia al principio de la capacidad económica, es preciso expresarlo de otra manera: con el nombre de principio de proporcionalidad del impuesto; el cual significa que éste, el Impuesto, debe ser proporcionado a la capacidad económica de los llamados a satisfacerlo. Naturalmente, aquí la palabra «proporcionado» no debe nunca identificarse con impuestos con tarifa proporcional. A pesar de la semejanza de palabras, el que el impuesto sea proporcionado a la capacidad del contribuyente no significa que tenga que tener una tarifa proporcional.
- B) Por otra parte, hay que decir que la interpretación que se acaba de proponer, u otra similar, está de acuerdo con otra opinión

predominante en la moderna doctrina: la opinión de que desde el punto de vista de la justicia tributaria no existe un principio autónomo que pueda llamarse «el principio de la capacidad económica», pues en realidad este principio se articula y concreta en otros tres que lo desarrollan y lo absorben:

- El primero, el principio de la proporcionalidad del gravamen a la capacidad económica del contribuyente.
- El segundo, el principio de igualdad: éste sólo adquiere sentido interpretado de tal manera que venga a significar que los contribuyentes con igual capacidad económica deben ser igualmente gravados; y quienes la tengan desigual, desigualmente.
- En fin, también el principio de capacidad económica es absorbido e integrado dentro del principio de generalidad. Pues este último expresa que todo el que tenga capacidad económica de contribuir debe hacerlo.

1. *La revisión moderna del concepto de capacidad económica como noción básica para la interpretación actualizada de los principios de justicia tributaria. Las aportaciones del informe carter y del comité meade*

Puesto que los tres principios que acabamos de identificar: los de igualdad, generalidad y proporcionalidad del gravamen a la capacidad económica, se apoyan en el concepto de capacidad económica de contribuir, como presupuesto común a los tres, cualquier interpretación solvente y moderna de dichos «principios» ha de basarse también en el concepto moderno de lo que hoy se entiende como capacidad económica.

Siempre que se aborda este tema, vienen a la memoria las conocidas e irónicas frases de Einaudi:

«Capacidad contributiva... este par de palabras se escapan entre los dedos, se escurren inaprensiblemente y vuelven a aparecer a cada momento, inesperado y persecutorio..., con ese par de palabras se explica todo...»

Conviene recordar estas palabras para abordar con toda clase de cautelas el análisis del concepto de capacidad económica.

En una perspectiva moderna, entendemos que la capacidad económica de contribuir se define en base a tres notas fundamentales:

Primera.— La capacidad económica de contribuir se expresa a través de una relación: la que existe entre los recursos y las necesidades humanas del contribuyente. Dos contribuyentes con idénticos recursos

y distintas necesidades no tienen la misma capacidad económica. Esta noción, según la cual la misma se integra y define por dos elementos: recursos y necesidades a cubrir con ellos, está reconocida plenamente en una de las más completas pretensiones de definir la capacidad económica de contribuir. Nos referimos a la del Comité Carter, sobre la que vamos a volver a continuación.

Segunda.— Según la opinión de este Comité, sólo deben tomarse como índice de capacidad económica de contribuir los «recursos superfluos», es decir, aquellos sobre cuyo empleo cabe una discrecionalidad o verdadero poder de decisión por parte del contribuyente, al no ser precisos o «necesarios» para cubrir sus necesidades primarias.

Esta idea estaba ya expresada en la filosofía medieval. Santo Tomás tiene un interesantísimo y hoy plenamente válido análisis en el que se defiende que la capacidad económica de contribuir sólo viene medida por lo «superfluo» y no puede nunca medirse a través de lo «necesario».

En síntesis, esta segunda nota nos indica que la capacidad económica ha de identificarse con la que el informe Carter mencionado llama poder económico «discrecional» o «no vital».

Tercera.— Sin embargo, aportaciones más recientes obligan a añadir una tercera nota para definir la capacidad económica en sus modernos términos.

Esta alternativa se basa en el siguiente principio: en lugar de definir la renta de una persona como la cantidad que podría consumir y/o ahorrar en un año sin disminuir su patrimonio en el curso de ese año, definirla de la manera siguiente con el Comité Meade:

«Como la cantidad que podría consumir en un año, contando al final del período con los recursos y expectativas necesarios para mantener el mismo nivel de consumo indefinidamente en el futuro.»

Naturalmente, esta definición es más justa, en un plano filosófico, porque trata de gravar la capacidad de una persona comparando sus recursos y necesidades no sólo en el año en que el Impuesto se debe aplicar, sino a lo largo de toda la vida de la persona en cuestión. Y esto es más justo por dos razones:

- En primer lugar, por la razón de que mientras una persona vive es objeto de necesidades; y si la capacidad económica se ha de medir por la relación entre las necesidades a satisfacer, que son tanto presentes como futuras, y los recursos para cubrirlas, también habrá que considerar no sólo los recursos presentes, sino los recursos futuros.

- La segunda razón es la de que, ajustándose a esta definición de capacidad económica que podríamos llamar «existencial» y no «anual», se evita el riesgo de que una persona sea gravada por recursos que percibe en este año, pero que no utiliza para cubrir sus necesidades actuales porque puede necesitarlos en el futuro.

La doctrina ha recibido con profundo escepticismo esta definición moderna de la capacidad económica gravable que obliga a medirla en base a unas expectativas de futuro que no se conocen ni se pueden conocer.

Pero también, la mayor parte de la doctrina moderna está de acuerdo en que esta definición «existencial» de la capacidad económica de contribuir es más justa aunque sea impracticable. Y entonces llega a una solución de compromiso: medir la capacidad económica de contribuir correspondiente a un año, para un sujeto determinado, comparando sus necesidades del año con los recursos que destina a cubrirlos, es decir, al consumo. Y admitir no gravar aquellos recursos que el propio sujeto considera va a precisar en años futuros para cubrir sus necesidades futuras. Es decir, no gravar el ahorro.

Se llega así a la moderna justificación filosófica y moral de gravar sólo la renta consumida. En España esta tesis ha encontrado poco eco por dos razones:

1ª. De un lado, porque se ha destacado más su justificación político-económica que la filosofía que acabamos de exponer: esta justificación político-económica propugna no gravar el ahorro para incentivar las actividades económicas privadas. Para el tema que estamos ahora tratando, este punto de vista no nos interesa.

2ª. En segundo lugar, la doctrina española y de otros países se resiste a aceptar el criterio de gravar sólo la renta consumida por razones éticas, entendiendo que con ello se va a gravar más que proporcionalmente a aquellos que ganan menos renta, respecto de quienes más ganan; y ello, porque la proporción de renta consumida respecto de la ingresada es tanto mayor cuanto menor sea la renta del sujeto, y viceversa. En un plano ético estimamos que esta objeción desaparece si se admite la propuesta del Informe Carter de gravar sólo la capacidad económica discrecional, es decir, la que al sujeto le queda una vez ha cubierto y sus necesidades fundamentales.

En síntesis creemos que la doctrina moderna apunta a una refundición de las propuestas del Informe Carter y del llamado Comité Meade⁹, refundición que nos llevaría a tomar como índice objetivo

más equitativo de la capacidad económica gravable la que podíamos llamar renta destinada a consumo discrecionales, es decir, no necesarios, de acuerdo con la definición del Informe Carter.

En el plano de la justicia fiscal no creemos que existe ningún índice mejor ni alternativo para medir la capacidad económica de contribuir.

Se pueden oponer a este índice razones que no sean de carácter ético: razones de técnica recaudatoria (por otra parte, bastante salvadas en la más reciente literatura); también podrán oponerse razones de política económica; en fin, podrá señalarse que gravar sólo la renta consumida destinada a consumos «discrecionales» o no necesarios puede producir un grave quebranto financiero al Estado.

No es de este lugar ocuparnos de estas objeciones, puesto que ya se sitúan en un plano que no tiene nada que ver con la justicia fiscal. Plano que es el que nos importa en el comentario exclusivo del presente apartado ¹⁰.

2. El problema de la verificación del cumplimiento de los principios de justicia tributaria en la elaboración de las leyes fiscales

Evidentemente, los principios de justicia tributaria que se establecen en las páginas anteriores deben ser respetados en cualquier Ley ordinaria por la que se cree un impuesto y se configuren sus elementos esenciales.

El problema que queremos aquí plantear es el de la dificultad de contrastar en qué medida son violados estos principios de justicia tributaria material. La interpretación que hemos hechos de los mismo se basa en una serie de consideraciones teóricas que están elaboradas básicamente por los estudiosos de la Ciencia de la Hacienda y, en menor medida, por los del Derecho Financiero. Y, además, con opiniones que son bastantes divergentes. En suma, los principios de justicia material definidos anteriormente pertenecen a los llamados «conceptos jurídicos indeterminados», y desgraciadamente su definición doctrinal es polémica. El mejor ejemplo de ello creo que está dado por las más autorizadas elaboraciones sobre la noción de capacidad económica de contribuir, pero que ni son las únicas ni están pacíficamente aceptadas.

Hay, sin embargo, un test que puede parecer válido para contrastar a posteriori, y por vía de experiencia histórica, si los impuestos que se van estableciendo responden a los criterios de justicia tributaria que hemos enumerado. Este test fue enunciado hace muchos años por

aquel gran estudioso de los temas de la justicia fiscal y de la capacidad económica gravable: Luis Einaudi. Como hemos visto, él era muy escéptico sobre cualquier elaboración doctrinal a priori o meramente especulativa, sobre el concepto de capacidad económica de contribuir. Y defendió a lo largo de toda su obra que el medio de contrastar si un impuesto estaba bien estructurado en sus elementos cualitativos y cuantitativos, y si se adaptaba a la capacidad económica de los obligados a pagarlo, era observar las reacciones que el impuesto provocaba. En su teoría del «impuesto óptimo» llegó a señalar que podía considerarse como impuesto óptimo, aquel que se adaptaba perfectamente a la capacidad económica del contribuyente, de forma tal que aunque supusiera una detracción coactiva de recursos, como quiera que estos recursos luego eran gastados por el Estado en beneficio de la Sociedad, si el impuesto estaba correctamente construido, y el Estado gastaba racionalmente lo recaudado por él, la reacción del contribuyente ante el impuesto sería nula; es decir, el impuesto sería neutro en sus efectos, pues el obligado a pagarlo no desearía cambiar su conducta ni la cambiaría de hecho, teniendo en cuenta que, si bien el impuesto le suponía un sacrificio, también le significaría una privación el tener que renunciar a los bienes públicos que con el impuesto se financian.

Por decirlo con palabras del propio Einaudi:

«El impuesto neutro, u óptimo es aquel que cualquier que sean los fines que el Estado se propone, no perturba por sí el equilibrio existente... se adapta al equilibrio económico preexistente y no lo perturba, porque con la mínima carga para el contribuyente y máximo rendimiento para el Estado proporciona también a través de los gastos estatales, un incremento de la renta del propio contribuyente.»

Ahora bien, este test de comprobación resulta poco útil:

- En primer lugar, el propio Einaudi reconoce que sólo a través de la historia, como ya queda dicho, se podrá saber si los impuestos han sido óptimos o no desde el punto de vista de la justicia, es decir, de su adecuación a la capacidad económica de los contribuyentes.
- En segundo lugar está claro que en la concepción de Einaudi, la justicia tributaria no depende sólo de cómo está el impuesto construido, sino también del modo en que gasta el Estado los dineros públicos que por el impuesto recauda.

— En fin, como no podía ser menos, se llega a una solución realista.

«El impuesto óptimo (o justo)... no es una realidad histórica e idealmente determinada, que pueda ser establecida de una vez para siempre. Cambia el mundo en el que existe el Estado, cambian los fines del Estado y cambia con ellos el impuesto óptimo (o justo). De esta manera, el impuesto óptimo no se consigue jamás en ningún momento...»

Conviene observar, a este respecto, la ignorancia histórica de que se hace gala, por algunos autores, al tratar del tema de los fundamentos éticos del impuesto y del principio de la capacidad de pago, vinculándolo a una ideología burguesa capitalista, que habría de considerarse hoy vacía de contenido. Esta es, por ejemplo, la postura de Eisenstein (en su obra «Las ideologías de la imposición», Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983); de J.J. Fernández Caínzos, en el estudio preliminar a la edición española de la obra de Eisenstein que acabamos de citar; y, en general de toda la literatura de inspiración marxista sobre el tema (véase la documentada y actualizada cita de la principal bibliografía en el mencionado Estudio preliminar, de Fernández Caínzos, aunque el libro de Eisenstein, al que dicho estudio preliminar prologa, no se inspire en dicha teoría marxista).

En verdad, el principio de la tributación según la capacidad económica se proclama desde la filosofía griega, el Derecho romano y la filosofía medieval. Lo que cambia son los procedimientos históricos de su aplicación y la manera en que se trata de concretar ese ideal de justicia en las diversas clases de impuestos para cada momento histórico ¹¹.

III. Necesidad y dificultad práctica de los fundamentos jurídicos meta-positivos del tributo

La razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria, es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o sintomático.(Jarach).

Esta afirmación es válida, no sólo para el impuesto, sino para los demás tributos. El concepto de capacidad contributiva ha de tomarse para ello en un sentido amplio (comprendiendo en el mismo tanto los llamados principios de capacidad contributiva en sentido estricto de

«capacidad de pago», como el del beneficio: es decir, se puede tener capacidad de pagar tributos, ya por ser titular de unos bienes, renta, etc., o por haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público ¹².

Esta es, en efecto, la razón que explica la existencia, como presupuesto de una obligación tributaria, de hechos muy diferentes, pero todos con un cierto contenido económico implícito; es la única razón que explica la graduación del impuesto, según la valoración económica del presupuesto de hecho; es el concepto que establece el fundamento del hecho imponible. Por eso, según Jarach, se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica de la obligación tributaria. (Aunque la mayor parte de la doctrina posterior cree, acertadamente a nuestro juicio, que más bien hay que hablar en tal caso de causa o fundamento del Tributo, como institución, que de cada obligación tributaria en particular).

Griziotti, que fue el que perfeccionó decisivamente el primitivo concepto de «causa» que elaborara Ranelletti ¹³, se situó inicialmente afirmando que la causa de la obligación tributaria ha de encontrarse en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado.

Y, en este punto, surge una pregunta interesante: desde luego, sólo hay que pagar tributos cuando, cuanto y como la ley lo diga. Pero –y esta es la pregunta– ¿el Impuesto se justifica, simplemente, por la ley? ¿Basta con que la ley establezca y regule el tributo, la obligación tributaria, para que el tributo se justifique, o sea que se haga justo, en el sentido etimológico del término «justificar»? Dicho de otra forma: ¿es la ley no sólo la fuente, sino también la causa justa de la obligación tributaria?. Respondiendo a este punto, dice Vanoni ¹⁴ que la causa del negocio jurídico, en el Derecho privado, es la finalidad objetiva, típica, del mismo, por lo cual este negocio jurídico y la relación que de él se deriva, se consideran por el ordenamiento jurídico dignos de protección.

Pues bien; traspasar este concepto de la causa, propia del Derecho privado, al Derecho tributario, significa, tan sólo, que el tributo, y la obligación tributaria, necesitan responder a unas finalidades objetivas que justifiquen el que el ordenamiento jurídico las someta a la ley y conceda a las partes implicadas en la relación jurídico tributaria, ya sea al ente público, como acreedor a la prestación, ya al contribuyente, como deudor, la correspondiente protección y tutela jurídicas.

Insistiendo en ello, Ranelletti, otro jurista italiano, autor (según hoy se reconoce pacíficamente), de la primera monografía moderna específica sobre el Derecho tributario¹⁵, señaló, hace cien años, que la obligación tributaria tiene dos causas, una primera, o remota. Y otra segunda, o próxima. Así, la causa primera o remota de la obligación tributaria se identifica con la que en la doctrina tomista tradicional de la «causa impositionis», llamamos, antes, causa final del tributo, o sea, la necesidad del mismo, para financiar gastos públicos que sean precisos o convenientes al bien común y no arbitrarios, (aunque Ranelletti no emplea estos términos, expresamente, en el sentido tomista específico). De tal manera, que un tributo no necesario, quedaría privado de causa remota que lo justificara, y, por tanto, también carecerían de esta causa remota las obligaciones concretas de pagarlo.

Pero, además de esta causa remota última, cada obligación tributaria concreta tiene otra causa próxima o segunda: la existencia, en el contribuyente de una capacidad contributiva, de una capacidad económica que justifique el tributo, la prestación, que en concreto se le exige, a dicho sujeto en particular.

El significado, y la relevancia jurídico-tributaria al principio de la capacidad contributiva, aparecen claros si partimos de la consideración siguiente: durante siglos, tanto los juristas¹⁶ como los economistas¹⁷ han ligado, en algún modo, la idea de una justicia tributaria material a los principios del beneficio¹⁸ y de la capacidad contributiva.

Claro es que existe una tendencia positivista y formalista, en contra de esta postura: concreta la idea de la igualdad tributaria al plano de la igualdad formal de todos los ciudadanos ante la ley, y define la capacidad contributiva como la capacidad jurídica, conferida por la ley positiva, para ser sujeto de los derechos y de las obligaciones tributarios por aquélla creados. Aquí el concepto de capacidad contributiva o tributaria pierde ya toda su tradicional conexión con el tema de la Justicia material, para adquirir, según se ve, significado muy diverso¹⁹.

Existe, en fin, otra posición dentro del formalismo jurídico tributario; ésta no positivista, en relación con el tema de la Justicia fiscal, y se resume así: se acepta que el impuesto y la ley tributaria, para ser justos, han de basarse en el principio de capacidad contributiva (entre otros). Pero a la hora de definir en qué consiste la capacidad contributiva, se propugna un concepto jurídico de la misma, estricta y rigurosamente basado en las definiciones del propio Derecho positivo, y que se mantiene separado cuidadosa y limpiamente de los conceptos económicos sobre la misma. Es ejemplar, a este respecto, la exposición, ya clásica, ofrecida por Giardina²⁰, en su conocido estudio sobre las bases teóricas de la

capacidad contributiva: en él se muestra claramente el divorcio existente entre una concepción jurídica formalista de dicho concepto y los fundamentos económicos del principio de la capacidad de contribuir. Una gran parte, quizá la más importante y destacada, de la doctrina tributaria actual parece insertarse en esta visión formalista del concepto jurídico de la capacidad contributiva en base, tan sólo, a la regulación y las definiciones contenidas en la ley positiva, aunque previamente se haya admitido la existencia del principio de la capacidad de contribuir como fundamento de Justicia material del tributo y de la propia norma. Hay, sin duda, aquí una cierta contradicción aparente, que se salva en base a los conocidos argumentos de que el arte de legislar se basa en la prudencia, y de que el legislador es muy dueño de recibir en la ley y remodelar en ella aquel principio de la capacidad de contribuir con arreglo a su leal saber y entender y en la medida —sólo en la medida— en que lo crea conveniente según las exigencias de la prudencia política y de la técnica jurídica. Y, adicionalmente, se explica que una vez elaborado por la ley positiva un concepto propio, jurídico, de la capacidad contributiva, a través de la definición del hecho imponible y de la base imponible de cada tributo, fundamentalmente, las exigencias de la seguridad jurídica y del principio de reserva de ley no permitan aplicar un concepto distinto, que ya no sería jurídico por no estar en la ley positiva, ni perturbar su aplicación con consideración tomadas de otras disciplinas.

Es evidente que en el plano del ser ha de programarse la existencia de un ideal de justicia objetivo, anterior a la norma de Derecho Positivo. Ello conduce al rechazo de las posturas anteriores y a admitir que dentro de la Justicia Tributaria debe hablarse de dos clases de justicia: la material, anterior a la norma de Derecho Tributario positivo; y la formal, que se sitúa únicamente en el ámbito de esta última. Aunque en la realidad histórica, por la dialéctica entre la sociedad política y la sociedad civil, de la que surgen los impuestos concretos, sólo se haya logrado la justicia formal y no la material (Gustavo Bueno. Conferencia inaugural del XXIII Congreso de la AEDAF: Oviedo 2.000).

Notas

¹ Cfr. Literalmente, MORÁN: «La propiedad y el fisco», en *Verbo*, núm. 187, página 918. Cit. por PÉREZ DE AYALA. En «Comentario al art. 3 de la Ley General Tributaria». Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidas por Narciso Amorós. Madrid, Edersa, T.I.

² Una buena y clásica panorámica histórica en SELIGMAN: *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, Madrid, 1913. GIARDINA: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milán, 1961.

³ CORTESE: «Intorno alla «Causa impositionis» e taluni aspetti privatistiche delle finanze medievale», en *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milán, Guiffré, 1961, páginas 315 y ss.

⁴ SIMONS: *The Personal Income Taxation*, University of Chicago Press, 1938. Hay traducción castellana de los capítulos II y III en *Hacienda Pública Española*, número 3, 1970, págs. 105 y ss. MYRDAL: *El elemento político en el desarrollo de la Teoría Económica*, Madrid,, Editorial Gredos, pág. 181.

⁵ Puede verse una clara exposición de estas teorías en NAHARRO: *Lecciones de Hacienda Pública*, Madrid, varias ediciones y bibliografía allí citada. Señala que el primer expositor verdaderamente científico del principio del «Sacrificio igual» es E. SAX: *Die Progressiv Steuer*, en *Zeitschrift für Volkswirtschaft, Sozial politik und Verwaltung*, Viena, 1982.

⁶ También según el profesor NAHARRO, este principio defendido por autores de la escuela holandesa (PIERSON, VAN DER LINDEN) encuentra su más acabada exposición en COHEN STUART, de cuya obra puede encontrar el lector interesado traducción italiana: «Contributo alla Teoria della imposta progressiva sul reddito», en *Biblioteca dell'Economista*, 5ª serie, vol. XV.

⁷ Cfr. la más moderna defensa de este principio en PIGOU: *Hacienda Pública*, Madrid, 1974, ed. Castellana del Instituto de Estudios Fiscales (trad. de la tercera edición inglesa), pág. 87. También la bibliografía sobre sus precedentes en NAHARRO, *op. cit.*

⁸ Cf. *Sic*, PÉREZ DE AYALA: «Los artículos 3º y 4º de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada». En *Crónica Tributaria*, núm.50, págs 65 a 70. Por ello cunde, quizá, el escepticismo en la moderna doctrina. Vid. PALAO: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en los estudios de homenaje al profesor Federico de Castro; LEJEUNE: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Edersa, 1980. CAZORLA PRIETO: *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981. PÉREZ DE AYALA: «Las cargas públicas: principios para su distribución», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59, págs. 87 y ss.

Los juristas (MOSCHETTI, MAFFEZZONI, GIARDINA, etc.) conciben el «principio de la capacidad contributiva» de forma muy diversa. Lo que puede comprenderse fácilmente desde las explicaciones del texto. Vid. La bibliografía de éstos y otros, en el estudio de PALAO, *cit.*

⁹ Con esta denominación abreviada designamos a los autores del trabajo publicado en Inglaterra, en 1978: «Estructura y reforma de la imposición directa» (hay traducción castellana, editada por el Instituto de Estudios Fiscales).

¹⁰ Nada se dice en el texto del «Principio del Beneficio» que siempre ha sido una omisión del artículo 31.1º, inexplicable, y no procede plantear ahora *ex novo*.

¹¹ Vid. R. POMINIS: *La «causa impositionis»*; GIARDINA: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*; SELIGMAN: *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, etc., para una amplia referencia de precedentes históricos.

¹² PÉREZ DE AYALA (J.L.): *Derecho Tributario*. Madrid, 1968, págs 84-85. En semejante sentido, véase: SÁINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*, tomo IV. Madrid, 1966: «El Hecho Imponible».

¹³ Cfr. *Raportto giurídico dell'imposta*. 1898.

¹⁴ PÉREZ DE AYALA, (J.L.): *Montesquieu y el Derecho tributario moderno*. Madrid, 2001. págs 30-31. VANONI: *Opere Giuridiche*. Milán, 1961, Tomo I, págs. 110 y ss. NUÑEZ LAGOS (R) ha escrito que al hablar de causa en las relaciones jurídicas públicas, no se trata de trasplantar a ellas preceptos del Derecho civil. Se trata de «algo que pertenece a un plano superior distinto al de los preceptos: del concepto de causa, por su propio valor, actuando en el acto administrativo»... «El concepto de causa está vinculado, lógicamente, al funcionamiento de la relación jurídica...». Y prosigue: La causa se manifiesta en las relaciones jurídicas, que bajo el imperio del Estado de Derecho, se forman entre Administración pública y particulares, en pie de igualdad jurídica (Ved: NUÑEZ LAGOS: «*La causa en el acto administrativo*». En Estudios en homenaje a JORDANA DE POZAS, Tomo III, vol. 1º, Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1961, págs. 65 y ss).

¹⁵ RANELLETTI: «*Natura giurídica dell'Imposta*». Municipio Italiano, 1898, n^{os} 2 y 6. SANTI ROMANO critica la «*causa primera*» en sus Principios de Derecho Administrativo (véase la 3ª edición italiana, pág. 317).

¹⁶ Cf. R. POMINI: *La «causa impositionis» nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Milán, 1957.

¹⁷ PÉREZ DE AYALA (J.L.): «La Economía y el Derecho en el estudio de la Justicia Fiscal». En Anuario de ciencia Económica. Colegio Universitario de San Pablo (C.E.U.), núm. 4, págs. 181-182. Cf. SELIGMAN: *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*. Madrid, 1913, segunda parte.

¹⁸ Es importante señalar que en los juristas medievales las ideas en torno a la Justicia tributaria están muy influidas por ideas ius-positivistas ligadas a la justicia conmutativa. Siendo ello la causa de que se relacione la justicia fiscal al principio del beneficio. Véase: E. CORTESE: «Intorno alla «causa impositionis» e a taluni aspetti privatistici delle finanze medievali», en *Studi in onore di A. D. Gianini*, Milano, Giuffré, 1961, págs. 315 y ss.

¹⁹ Ejemplo de este tipo de tratamiento lo ofrece LA ROSA: *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni fiscali*, Milán, 1968. Y, sobre todos, ROMANELLI-GRIMALDI: «Metodología del Derecho Financiero». En Revista del Derecho Financiero y Hacienda Pública, 1961, págs 754 y ss.

²⁰ *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.