

LA ETICA FISCAL COMO PROBLEMA

(UN ENSAYO DE ACTUALIZACION) *

JOSE LUIS PEREZ DE AYALA
Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO

I. La obligación moral de pagar impuestos en la Sagrada Escritura. Un tema sin respuesta clara.—II. La obligación de pagar impuestos, como un deber moral, después de la Sagrada Escritura: una cuestión abierta.—Primera opinión: las leyes fiscales contienen mandatos que deben cumplirse, moralmente, por un imperativo grave de justicia.—IV. Segunda postura doctrinal: sólo son lícitos los impuestos justos; y sólo éstos obligan, en conciencia, a su pago.—V. La teoría de las leyes fiscales, como leyes «mere penales».—VI. Cuarta opinión doctrinal: la obligación de pagar impuestos justos es una obligación moral, de derecho natural. Y los preceptos de las leyes fiscales se presumen justos y deben ser cumplidos bajo pena de pecado, en tanto no se haya demostrado por vía de una argumentación objetiva, técnica y de validez general, su injusticia.—VII. Conclusiones.

I. LA OBLIGACIÓN MORAL DE PAGAR IMPUESTOS EN LA SAGRADA ESCRITURA. UN TEMA SIN RESPUESTA CLARA

Para un intelectual católico el punto de partida debe ser, lógicamente, examinar qué dice la Palabra de Dios sobre el tema que se propone exponer.

Porque ocurre que en la Biblia, y específicamente en el Nuevo Testamento, se habla de la obligación de pagar impuestos.

* Este trabajo se redactó inicialmente como lección inaugural del curso 1988-1989 en los Centros Universitarios dependientes de la Fundación Universitaria San Pablo-C.E.U. Hoy se ofrece modificado y con las oportunas notas bibliográficas.

Como es sabido, son dos los lugares (me atrevería a decir que lugares comunes) de cita obligada. Uno de ellos, el pasaje evangélico en el que Jesús, preguntado acerca de si es lícito pagar tributos, contesta: «Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios» (Mt. 22, 15-22; Mc. 12, 13-17; Lc. 20, 20-25). El segundo texto lo encontramos no en los evangelios, sino en la epístola de *San Pablo* a los Romanos: dentro de los deberes de sumisión a las autoridades señala que no hay autoridad que no proceda de Dios. Por tanto, «fuerza es someterse; no ya sólo por el castigo, sino también por la conciencia. Por esto pagáis también tributos, pues son funcionarios de Dios (los que los recaudan) aplicados a su oficio» (Rom. 1, 1-7).

Muy frecuentemente, estos dos textos se han alegado para afirmar que en los Libros Santos se proclama la obligación de pagar impuestos como una obligación de Derecho Natural, como un deber moral impuesto por la Justicia ¹.

Más específicamente: en lo que al pasaje evangélico se refiere, Cristo, tras hacer mostrar la moneda del tributo donde constan la efigie y la inscripción de quien la ha acuñado, de quien tiene el poder de acuñar moneda, el César, señala que hay obligación de devolver (no simplemente de dar o pagar) al César lo que de él es. El verbo «devolver» se encuentra en autorizadas traducciones de los evangelios y en San Lucas, aunque, en general, la cita se hace, siguiendo a San Mateo, empleando el verbo «dar» que es más suave que el de devolver. Si empleamos este último, parece claro que Jesús está proclamando una obligación de justicia, de dar a alguien lo que le pertenece; pero, desde luego, no es una obligación impuesta por un precepto religioso: bien claro distingue Cristo entre los deberes para con Dios y los deberes para con el César. Luego, en consecuencia, sólo puede fundamentarse la obligación de devolver a este último su dinero, cuando lo pide por vía de tributos, en el Derecho Natural.

En suma, y según esta posible interpretación, Jesucristo — ¡como tantas otras veces en el Evangelio! —, frente a una pregunta pusilánime, no exenta de casuismo y egoísmo: ¿podemos, sin pecar, pagar los tributos a un poder político, el de Roma, enemigo de la religión judía y del pueblo elegido? Contesta: no sólo podéis hacerlo, debéis hacerlo. Es decir, da una respuesta de generosidad moral más allá de las miras humanas.

Bien; es necesario, es absolutamente importante que ya dé mi opinión personal, no sólo mía, naturalmente, opinión que es totalmente contraria a la interpretación que acabo de exponer.

¹ En este sentido se pronuncia, por ejemplo, en tiempos recientes, HIGUERA, G., *Ética Fiscal*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, Editorial Católica, 1982, págs. 60-63; PÉREZ LUQUE, M., *Deberes tributarios y Moral*, Madrid, Edersa, 1980, págs. 50-52; MELÉ, D., *La obligación de pagar los impuestos*. Esta misma tesis fue afirmado por el P. FRANCISCO SUÁREZ en su *Tractatus de legibus ac Deo legislatore*, Lib. V, cap. XVIII, núm. 7, por ejemplo.

Además, en todos estos trabajos se cita una mayor bibliografía al respecto.

Haré varias críticas a esta tesis, ya desde el comienzo de este estudio.

Primera crítica. La pregunta que los fariseos y herodianos formulan a Jesús no tiene una intención moral. Tiene, según reconocen todos los autores, una intención política. Pretende que Jesucristo tome una posición personal a favor o en contra del poder de Roma².

La respuesta de Jesús hay que situarla, lógicamente, en ese contexto. Es, en primer lugar, aunque no solamente, un recurso dialéctico para escapar a la trampa que la pregunta implica. Pero, naturalmente, no es sólo retórica. No hay, en el evangelio, una sola palabra ociosa en labios de Jesús. Y en este caso, tampoco lo es. Más profundamente, viene a decir que las técnicas políticas concretas las deja a las convenciones humanas. En suma, que el Reino de Dios no desciende a esas polémicas de pura técnica política, de simple organización social. Son dos planos diferentes. Porque, en efecto, de un problema de política monetaria y financiera se trata en el texto comentado.

La frase «devolved al César lo que es del César» está expresamente conectada, en el texto bíblico, al pasaje en el que se recoge que la moneda está acuñada con la efigie del César. Es éste el que la ha acuñado y la ha puesto en circulación. Es él quien tiene el poder de emitir moneda y de retirarla. Podría confiscarla o retirarla de la circulación. Podría emitir nueva moneda para financiar sus gastos en lugar de recaudar impuestos. Todo ello es sólo una cuestión de organización y ejercicio de potestades monetarias y financieras que pertenece al mundo meramente secular, al mundo de la técnica financiera pública, al mundo de la convención política.

Segunda observación crítica. De ahí se deriva una segunda consideración. El fundamento del derecho del César a cobrar el tributo hay que encontrarlo en el derecho que Roma se da a sí misma y a los pueblos por ella dominados. Es éste, en mi opinión, el verdadero sentido de la disyuntiva: dad (o pagad, o devolved) al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios. Dadle al César lo que el Derecho del César manda. Dad a Dios lo que la ley de Dios ordena. Si, con la frase indicada, Jesús estuviera estableciendo que hay obligación de pagar al César por un imperativo moral o de Derecho Natural, no habría opuesto —como lo hace— aquella obligación de pagar el tributo, a las obligaciones para con Dios, puesto que todas las que la moral y la ley natural imponen tienen a Dios por autor y a El son debidas.

Hay otro significativo párrafo en el evangelio, donde, de nuevo, Jesús habla de los impuestos, y considera la obligación de pagarlos como una mera obligación política y no como una obligación moral o de Derecho Natural. Es el texto que nos ofrece el Evangelio de San Mateos acerca de la obligación de tributar al templo (Mt. 17, 24-27). Cuando llegaron

² Véase CASCIARO, *Jesucristo y la sociedad política*, Madrid, Ediciones Palabra, 2.^a ed., 1973, págs. 83-87.

(Jesús y sus discípulos) a Cafarnaum, se presentaron los que cobraban el impuesto del templo y dijeron a Pedro: «¿Vuestro Maestro no paga el impuesto?» Respondió: «Sí.» Y al entrar en casa se le adelanta Jesús y le dice: «¿Qué te parece, Simón? Los reyes de la tierra ¿de quiénes cobran tributos o impuestos? ¿A los suyos o a los extraños?» Como respondiera él: «A los extraños», concluyó Jesús: «O sea que los suyos (es decir, nosotros, los ciudadanos del templo, los hijos de Israel, los que reconocemos al Dios de Abraham) están exentos. Mas a fin de que no haya escándalo, ve al mar, echa el anzuelo, saca el primer pez que cojas, ábrele la boca y hallarás una moneda. Tómala y dásela por mí y por ti.» (Debo advertir que en la transcripción de este texto no he utilizado una sola versión, sino varias, escogiendo lo que de ellas me parece más expresivo. Naturalmente, nada he puesto de mi propia cosecha.)

Curiosamente, en este último texto, sobre el impuesto del templo, encontramos un nuevo fundamento moral al cumplimiento del pago de los tributos: el de evitar el escándalo. Se trata de un deber moral cuya base estaría más que en la virtud de la Justicia y en el Derecho Natural, en la virtud de la Prudencia.

Permítaseme que me detenga en este punto para evitar malentendidos y equívocos.

Hora es ya de hacer una precisión fundamental. Todos los textos evangélicos transcritos no se refieren a la obligación de pagar el impuesto en abstracto. Como hemos visto, se alude siempre al tema para concretarlo al pago de unos impuestos específicos, en unas determinadas formas o manifestaciones históricas: el tributo al César, el impuesto del templo, los impuestos tal y como, en aquel tiempo, se exigen por los «reyes de la tierra», con exención de los propios ciudadanos y la sujeción a pagar de los pueblos vencidos o dominados. Y es para estas formas históricas de impuestos existentes en la época para las que se dice que su fundamento es sólo político y que la obligación de pagarlos también es, sólo, política y no moral.

Ello no puede extrañarnos, ya que la historia y también el propio evangelio nos transmite que, en aquel tiempo, existían unos impuestos que, o no eran justos, o se recaudaban injustamente por los publicanos y soldados encargados de cobrarlos. Y es, en relación con estos impuestos «históricos», concretos, no por referencia a un «impuestos justo», ideal, para los que se dice que el único fundamento moral que obligaría a pagarlos sería la virtud de la prudencia. La obligación de tributar, de cumplir o no los preceptos fiscales se reduce, en un plano moral, a una cuestión de prudencia, no a una cuestión de justicia.

Retengamos esta conclusión, porque es muy importante para los desarrollos que posteriormente haremos. Y una vez subrayada y retenida la anterior conclusión de la exégesis que hemos venido haciendo sobre los

textos evangélicos que se refieren al pago de impuestos, pasemos a comentar el otro texto bíblico al que aludíamos al copienzo: el de la epístola de *San Pablo* a los Romanos.

Como veíamos al principio de esta exposición, en dicho texto *San Pablo* les dice literalmente a los Romanos: pagáis los tributos porque en conciencia, y no por temor al castigo, no es lícito rebelarse contra la autoridad, que ha sido establecida por Dios, y, en tal sentido, los funcionarios que recaudan tributos son funcionarios de Dios aplicados asiduamente a su oficio (Rom. 13,6 y 13,2-13).

Obviamente, no se dice ni que los tributos se pagan porque son justos ni porque —aun no siéndolo— hay obligación moral de abonarlos. Sino que el deber de pagar tributos viene exigido como consecuencia de que el único medio para no pagar en el ordenamiento jurídico romano, que no conocía ni regulaba recursos en materia fiscal, sería la oposición violenta, la desobediencia frontal a los funcionarios recaudadores. Posición ésta, de violencia, ilícita para un cristiano. Es, pues, el respeto al poder constituido, la ausencia de medios lícitos para oponerse a la recaudación de los impuestos, lo que motiva que éstos se paguen y que el pago sea un acto debido moralmente, de obediencia, de sumisión (se suele decir en las versiones más usuales), de sometimiento, en suma, de obediencia no libre, pero sí voluntaria para el cristiano romano al que escribe *San Pablo* los textos que hemos transcrito.

II. LA OBLIGACIÓN DE PAGAR IMPUESTOS, COMO UN DEBER MORAL, DESPUÉS DE LA SAGRADA ESCRITURA: UNA CUESTIÓN ABIERTA

Como se ve, los textos evangélicos y la epístola de *San Pablo* a los Romanos no contienen una doctrina cerrada acerca de cuál sea la posición moral correcta del cristiano en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. ¿Debe, en conciencia, pagar todo lo que la ley del Estado dice, en cada momento, tanto si es justa como si no lo es? ¿Debe moralmente pagar sólo si el impuesto es justo; pero, en cambio, no está obligado a pagar si el impuesto es injusto? En este último caso, ¿qué criterios morales objetivos hay para discernir el impuesto justo del que no es justo? Incluso, si el impuesto es injusto, y no obliga moralmente, y no se paga, ¿habrá que aceptar moralmente y no oponerse a la acción recaudatoria y a la sanción del poder civil, si ésta llega a descubrir que el impuesto no fue pagado? En fin, ¿es que hay, siquiera, una obligación moral específica de pagar los impuestos justos?

En nuestra opinión, los textos bíblicos que hemos venido comentando no dan una respuesta concreta a ninguna de estas cuestiones. Por tanto, forzoso es concluir en que el tema que nos ocupa (es decir, el tema de si

la obligación de pagar impuestos es un deber moral absoluto o sólo lo es en determinadas circunstancias, o no existe, siquiera, como deber moral) es una cuestión abierta sobre la que hemos de seguir investigando mucho más profundamente.

Esta investigación ha de recorrer todas las opiniones formuladas, a través de siglos, por moralistas, juristas, politólogos y economistas.

Como es lógico, se impone comenzar clasificándolas por sus posiciones doctrinales básicas. Y, en tal sentido, podemos distinguir las siguientes posturas:

1.^a Las leyes fiscales obligan moralmente, en justicia, al pago de los impuestos, con obligación grave de restituir si no se cumplen. Esta primera posición es la de algunos santos padres de la Iglesia, y se encuentra también, por ejemplo, en eminentes juristas, como ALFONSO DE CASTRO o F. DE VITORIA, muchos siglos después ³.

2.^a Sólo son lícitos, moralmente, los impuestos justos que reúnen determinadas características. A definirlos y estudiar sus notas se dedican los mejores esfuerzos de la escolástica medieval, como SANTO TOMÁS, a la cabeza, y de destacados glosadores y postglosadores; más tarde, de teólogos renacentistas como ROA, FRANCISCO SUÁREZ, etc.

Corolario lógico de esta doctrina es que sólo obligan moralmente, en justicia, los impuestos que, también en un plano moral, son lícitos. O sea, los impuestos en los que concurren los criterios que permitan definirlos como **impuestos justos**.

3.^a Una tercera y en tiempos famosa, aunque hoy poco acreditada opinión, es la de que las leyes fiscales, de hecho y en su realidad y concreción histórica, son leyes sin contenido moral, puramente políticas o de organización político-social y que pertenecen al género de las llamadas leyes mere-penales, es decir, que no obligan moralmente al pago de los tributos, sino sólo al cumplimiento de la sanción que, por no haberlos pagado, se le imponga al contribuyente (quien estará, entonces, obligado moralmente, también, a pagar la suma de impuestos que se le requiera por vía recaudatoria).

4.^a En tiempos más recientes se restablece, con vigor, la tesis de el impuesto es una institución moralmente necesaria para la realización y pervivencia de una sociedad política próspera. En consecuencia, el impuesto es una institución de Derecho Natural y la obligación de pagarlo viene exigida, moralmente, por el propio Derecho Natural. Únicamente en el caso de impuestos objetiva y notoriamente injustos cesa el deber moral de pagarlos. Pero todo impuesto lleva consigo, en principio y a su favor, una presunción de licitud moral que sólo puede desvirtuarse, repe-

³ Cfr. *De potestati legis penalis*, Libro I, cap. 10, conclusiones 1.^a y 2.^a.

timos, con argumentos objetivos científicamente sólidos y de validez general⁴.

Esta cuarta opinión se relaciona con la citada en segundo lugar: es decir, con la doctrina escolástica medieval y de los teólogos y jurisconsultos renacentistas acerca de la licitud y obligatoriedad moral, tan sólo, de los impuestos justos, pero no de los injustos. Hay, sin embargo, entre una y otra posición, una diferencia fundamental. En la escolástica medieval y renacentista se exige, expresamente, y, caso por caso, a los impuestos para ser lícitos, la específica concurrencia de los requisitos de justicia. En la doctrina moderna, estos requisitos de justicia se presumen en todo impuesto, salvo que una sólida argumentación o prueba científica de validez general demuestre lo contrario⁵.

5.^a En fin, hay, en nuestros días, una cada vez más generalizada opinión de que las modernas leyes fiscales, las actuales, por fundarse en ideologías políticas, más que en esquemas objetivos de justicia; y por inspirarse siempre en unas opciones técnicas, que se seleccionan frente a otras varias fórmulas también posibles, y opinables, de tributación, son, eso, meras leyes basadas en unas preferencias políticas y técnicas sin contenido moral específico ni determinado que —por ello—, tampoco obligan moralmente, caso por caso y precepto por precepto.

Sin embargo, y aunque las normas fiscales, así entendidas como simples preceptos técnicos y de organización política sin contenido moral definido, no obliguen en conciencia, sí hay unos límites morales en cuanto a los medios lícitos, moralmente, para evitar el pago de los impuestos y en cuanto a los condicionamientos de prudencia moral que permiten no pagarlos.

Vamos a exponer, en forma resumida, las direcciones o posturas doctrinales que acabamos de mencionar.

III. PRIMERA OPINIÓN: LAS LEYES FISCALES CONTIENEN MANDATOS QUE DEBEN CUMPLIRSE, MORALMENTE, POR UN IMPERATIVO GRAVE DE JUSTICIA

Expuesta así, simplemente y sin ningún matiz, ya hemos dicho que esta opinión es totalmente minoritaria y sólo puede recogerse a título de curiosidad histórica, casi por vía de antología de opiniones sobre el tema. El propio hecho de que puedan seleccionarse con cierta facilidad los nombres de los santos padres o de los teólogos-juristas, que se han alineado en esta primera dirección, muestra que se trata de eso, de opiniones aisladas, pronunciadas en una, y para una, circunstancia histórica y concreta. Por

⁴ HIGUERA, G., *op. cit.*, para una excelente defensa de esta postura, en especial capítulos IV y V.

⁵ HIGUERA, *op. cit.*, págs. 112 a 119.

ello, por considerar que no son significativas para extraer de ellas conclusiones de validez general, seleccionamos seguidamente, más por respeto al al prestigio de los nombres que les avalaron en su momento que por su solidez doctrinal, unas cuantas citas.

El cristianismo primitivo hizo del sometimiento a la autoridad civil y del pago de los tributos una obligación de conciencia, según comentaristas autorizados como SCAILTEUR e HIGUERA ⁶.

«Si el emperador —decía SAN AMBROSIO— exige tributo, nosotros no lo rehuimos; las tierras de la Iglesia pagan impuestos.» «Jesucristo nos ha dado una gran prueba de la sumisión de los cristianos a los poderes superiores y de la obligación que tenemos de pagar tributos a los príncipes de la tierra. Si el Hijo de Dios ha pagado el censo, ¿quién eres tú para pretender rehuirlo? ¡El que nada poseía lo ha pagado y tú que has buscado los bienes del siglo no reconoces las obligaciones que tienes para con el siglo!»

SAN AGUSTÍN condena formalmente el fraude fiscal. A propósito de la donación hecha a la Iglesia de algo que había sido adquirido por el donante defraudando los derechos del Fisco, escribe: «Puesto que el adquirente estaba en deuda con el tesoro público, no queremos, nosotros, que este escrúpulo nos pese en la conciencia. Pues un fraude al tesoro público no es menos fraude que si fuera hecho a un particular.»

Por consiguiente, dice SCAILTEUR, la obligación de pagar tributos es, para los padres de la Iglesia, inherente al deber de obedecer a la autoridad civil en lo temporal. Tiene, además, según SAN JUAN CRISÓSTOMO, una justificación propia. Vosotros pagáis los impuestos —asegura— porque la autoridad os procura bienestar y vela por la paz y la administración del Estado. Los impuestos constituyen el precio de las ventajas recibidas por los particulares.

«¿Pero está el deber fiscal supeditado a la justicia en la imposición?, o, dicho en otros términos, ¿pueden los contribuyentes, sin incurrir en falta moral, sustraerse al impuesto cuando es injusto? He aquí una cuestión que ninguno de los escritores cristianos de la antigüedad parece haberse planteado. Nosotros sabemos, sin embargo, que ellos estimaban a los súbditos desligados de sus obligaciones cuando las cargas eran insoportables» ⁷.

En este mismo sentido, los teólogos MOLINA y SUÁREZ —mucho más tarde— tratarán el problema de la moralidad del impuesto conectándolo con la virtud natural de la justicia conmutativa.

⁶ Véase SCAILTEUR, *El deber Fiscal*, Salamanca, 1963 (publicaciones del *Anuario de Derecho y Economía de la Hacienda Pública*), págs. 9-13; HIGUERA, G., *op. cit.*, págs. 3-7. Ambos coinciden en las citas y bibliografía que recogen, a las que nos remitimos.

⁷ SCAILTEUR, *op. cit.*, pág. 13.

MOLINA dirá que la obligación de pagar el impuesto viene exigida por la naturaleza de las cosas y tiene su origen en el deber que incumbe a cada miembro de la comunidad, en virtud de su pertenencia a la sociedad política, de contribuir al sostenimiento del Estado. Estamos, por consiguiente, obligados a pagar los impuestos, según MOLINA, porque es una exigencia de la justicia y una consecuencia necesaria de la existencia del Estado. Señala SCAILTEUR que para MOLINA el deber fiscal es una obligación de justicia conmutativa, es decir, aquella que regula los cambios de bienes y servicios. Aquellos que defrauden el impuesto, al menos en una medida importante, cometen un verdadero robo y están obligados para con la comunidad a restitución⁸.

El P. VITORIA, por su parte, es más tajante aún. Escribe: «Y, como en la ley divina y natural aquello es mortal que es contra el honor de Dios y la caridad del prójimo, como la blasfemia y el homicidio, y aquello es venial que es disconforme a la ley y a la razón, pero no contra el honor de Dios y la caridad del prójimo, como la palabra ociosa y otras cosas; así ocurrirá también en la ley humana, que si algo se manda que mucho interese a la paz de los ciudadanos, al incremento del bien público y a la honestidad de las costumbres, la transgresión de ello será pecado mortal; mas si lo que se manda no es tan necesario, sino cosa leve, su transgresión será venial. Los ejemplos no son tan fáciles ponerlos aquí como en las leyes divinas; mas, podemos traer el ejemplo de los tributos, que parecen del todo necesarios para la defensa pública y para otras públicas necesidades y cargos, y así, si alguien no los pague, fuera mortal; y si ninguna ley hubiese sido dada por Dios, sino que hubiese confiado a los hombres todo cuidado de darlas, y fuese ley civil, no matarás, no mentirás, la primera obligaría a mortal, y la segunda a venial, así como hoy, que son leyes divinas. Del mismo modo, si alguno cazase contra la ley civil o vistiese de lino, no parece que pecase gravemente»⁹.

«Por tanto, como la ley divina tiene fuerza de obligar a culpa, también la humana. Lo cual, para que no parezca sólo dicho de voluntad, se

⁸ Ha de señalarse que la obligación de restituir al Estado lo no pagado o defraudado se hace depender del hecho de que el impuesto es debido por justicia conmutativa y no por justicia distributiva. Esta es la posición de MOLINA, SUÁREZ y, en general, de la escolástica. Véase al respecto R. POMINI, *La "causa impositionis" nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milán, A. Giuffrè, 1951.

En la moderna doctrina la obligación de pagar impuestos es un deber que se fundamenta en la justicia distributiva. Y en tal sentido, la mayor parte de los moralistas actuales niegan la obligación de restituir los impuestos no pagados o defraudados, ya que, se dice, la justicia distributiva o la justicia legal, en la que los impuestos actuales se fundamentan, no obligan a restituir. Aunque con dudas, poco convincentes, hay también posiciones doctrinales en favor de la restitución. Véase, por ejemplo, la de PÉREZ LUQUE, *op. cit.*, págs. 75 y sigs., y CARDYN y DELAPIERRE, *¿Defraudar o pagar sus impuestos?*, Madrid, Euramérica, 1969, pág. 41.

⁹ *Relaciones Teológicas del R.P. Fr. Francisco de Vitoria, de la Orden de Predicadores. Doctor eximio y Maestro incomparable*, Madrid, Librería Religiosa Hernández, 1917, t. II, página 28.

prueba de este modo: La ley humana es de Dios; luego, igualmente obliga que la divina. Pruébese el antecedente: porque no solamente es obra de Dios aquello que por Sí mismo produce, sino también lo que hace mediante las causas segundas; consiguientemente no es sólo ley divina la que El dio y sancionó, sino también la que por el poder de Dios recibido dieron los hombres»¹⁰.

IV. SEGUNDA POSTURA DOCTRINAL: SÓLO SON LÍCITOS LOS IMPUESTOS JUSTOS: Y SÓLO ÉSTOS OBLIGAN, EN CONCIENCIA, A SU PAGO

Según esta tendencia, los impuestos, para ser lícitos y obligar en conciencia, deben reunir una serie de requisitos que están muy claramente expuestos por la abundante literatura que se alinea en la línea doctrinal de la que pasamos a ocuparnos. Son, repetimos, unos requisitos de justicia, de licitud, de los impuestos que resultan muy claros en teoría, aunque, luego, en la práctica, no resulten siempre de fácil contrastación o verificación.

Los escritos de SANTO TOMÁS, de SUÁREZ, de ROA (un teólogo de segunda fila, oscuro, pero del máximo interés en el tema que nos ocupa)¹¹, de los glosadores y postglosadores y de los teólogos-juristas de la escuela de Salamanca, son las principales fuentes de una abundante y brillantísima literatura, la más brillante literatura, y también la más rica en contenido sobre los temas de moral fiscal de que se ha dispuesto nunca, y que es también la literatura a la que hemos de acudir en este punto de nuestra exposición. Ninguna de las otras posiciones doctrinales que reseñaremos más tarde cuenta con un catálogo tan rico de autores de primera categoría; más aún, a menudo, las restantes posturas son tributarias de las opiniones de los autores que ahora nos van a ocupar.

Vayamos, pues, con los caracteres que deben concurrir en los impuestos para ser lícitos, justos y obligar en conciencia: hacemos una exposición abreviada de las más amplias que se encuentra en la literatura y autores mencionados¹²:

¹⁰ *Ibidem*, pág. 25. Ha de hacerse notar que la posición está esencialmente condicionada por la tesis de que el poder político lo recibe directamente de Dios el soberano.

¹¹ Véase ROA DÁVILA, *De Regnorum Iustitia o el Control democrático*, edición crítica de L. PEREÑA, Madrid, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, 1970.

Debo constar aquí mi deuda con el profesor SÁNCHEZ DE LA TORRE, que me hizo notar la importancia que, efectivamente, tienen las tesis de ROA, del que el propio SÁNCHEZ DE LA TORRE es un excelente conocedor.

¹² Véase, para exposición más amplia, R. POMINI, *op. cit.*, en particular capítulos II (La doctrina tomista) y III (La «causa impositiva» en la doctrina canonista).

Una selección de citas básicas: SANTO TOMÁS DE AQUINO, *Suma Teológica*, I, II, cuestiones 95 y sigs.; DOMINGO DE SOTO, *De Iustitia et Iure*, 1, III, 9, VI a VII; MEDINA,

1.º En primer lugar, el impuesto sólo es lícito si se exige para financiar unas actividades que sean necesarias a la sociedad de los propios contribuyentes. Históricamente este requisito tiene una gran importancia. Tanto, que el impuesto aparece como una concesión de los representantes de la sociedad estamental al soberano para financiar actividades, empresas o servicios públicos concretos de carácter excepcional, extraordinario y transitorio. No olvidemos que desde la alta Edad Media hasta el fin del Antiguo Régimen, la Hacienda Pública tiene, como ingresos ordinarios, los del propio patrimonio real y los tributos de carácter no impositivo. La consideración del impuesto como un ingreso ordinario sólo aparece justificada en el Estado demoliberal y con la desaparición de la llamada Hacienda Patrimonial¹³. Hasta tal punto es ello cierto, que los impuestos, en los siglos en los que se elabora la doctrina que estamos comentando, se aprueban para regir sólo durante un período determinado de tiempo (el período durante el cual se prevé que durará la actividad pública extraordinaria que se va a financiar con los impuestos que se conceden). Y el impuesto sólo es lícito, sólo es justo, sólo se concede y aprueba si los representantes de la sociedad consideran justificado el impuesto por los beneficios sociales que traerá consigo la actividad o empresa pública a financiar con él. Desaparecido este beneficio concreto, el impuesto concedido al efecto ha de extinguirse. Y se concederán otros nuevos para otras actividades, si precisas fueren, más tarde.

Esta relación entre el impuesto y el beneficio social que de su empleo se deriva, es tan fundamental para la licitud moral del impuesto que se convierte en tema principal de escritos políticos y en materia de escrúpulo para los gobernantes con conciencia moral. Así, por ejemplo, CANGA ARGÜELLES nos cuenta lo siguiente, a propósito de la Alcabala:

«La reina Isabel dijo en su testamento, a saber: “Que algunos la habían representado que determinase si las alcabalas se podían llevar con buena conciencia: en cuya virtud mandaba a sus hijos que hicieran examinar su origen si fue temporal o perpetuo: si hubo libre consentimiento de los pueblos para poderse llevar y perpetuar como tributo justo. Si lo hallan corriente manda que se encabecen los pueblos: y si ilegítima, hagan luego juntar Cortes, é den a ellas

De poenitentia Restitutione et Contractibus, I, II, 9, XIII; MOLINA, L., *De Iustitia et Iure*, t. III, Tratado II, disp. 661 y sigs.; SUÁREZ, F., *Tractatus de Legibus ac Deo Legislatore*, Lib. V, caps. VIII y XIV a XVI; LUGO, J. DE, *De Iustitia et Iure*, disp. 36, etc.

Un excelente estudio sobre estos autores, además del de R. ROMINI, citado, es de G. FIGUERA, «Tributos y moral en los siglos XVI y XVII», en *Miscelánea Comillas*, núm. 40, páginas 7 a 50. Consulto una separata de Madrid, 1963, con paginación propia (1-58), editada por la Universidad Pontificia de Comillas.

¹³ Esto es, la Hacienda basada, en cuanto a los ingresos ordinarios se refiere, en los rendimientos del patrimonio real.

orden qué tributos se deben justamente imponer para sustanciación del estado real, con beneplácito de los dichos regnos"»¹⁴.

En suma; no puede haber impuesto lícito si el beneficio o fin social que se derivará de su empleo por el poder público no compensa y justifica, a juicio de los representantes de los contribuyentes, el sacrificio que supondrá el pagarlo. Por ello mismo, si concluido el período para el que se concedía el impuesto, el príncipe o el Rey pretenden prorrogar su vigencia, han de probar que sigue siendo necesario para los fines extraordinarios que motivaron su concesión por los representantes de la sociedad estamental, en cuyo caso éstos podrán acordar la renovación o prórroga del impuesto.

Es curioso señalar, y conocido, que España fue uno de los países donde esta doctrina se aplicó con mayor precisión. En Inglaterra y Francia, por ejemplo, el soberano trató de escapar a esta revisión temporal, a esta temporalidad de los impuestos, y, sobre todo en Francia, donde por el abandono práctico de la idea, se produjo, por vía de rutina, una permanencia de los impuestos temporales¹⁵.

2.º El segundo requisito que ha de concurrir en los impuestos, para ser lícitos y obligar en conciencia, es que sean establecidos por los representantes de la sociedad estamental, a propuesta del príncipe. Se ha discutido mucho si aquéllos y éste ejercían una cotitularidad, un poder compartido, de la facultad de establecer impuestos. No podemos entrar aquí en este tema. En síntesis, y extrapolando la cuestión a una realidad atemporal, el requisito que se proclama aquí es que el impuesto se apruebe por quien, en la constitución política, tenga poderes para implantarlo y se exija con las debidas garantías jurídicas.

3.º Un tercer requisito para la licitud del impuesto es que éste grave sólo a quien tiene capacidad económica suficiente. En la doctrina de SANTO TOMÁS, esta exigencia es la que él llama la causa material del impuesto. Vale la pena detenerse unos momentos a considerarla, porque, a menudo, ha sido mal interpretada. Cuando SANTO TOMÁS establece que la causa material del impuesto es la previa existencia de una realidad económica que indique que hay una capacidad para recaudarlo, sobre la que el im-

¹⁴ CANGA ARGÜELLES, *Diccionario de Hacienda Pública*, varias ediciones, voz «Alcabala».

Ha de señalarse, para una correcta interpretación del texto citado, que la alcabala nació con el fin *concreto, específico y transitorio* de financiar una guerra. Por ello fue considerado que, al mantenerse finalizada aquélla, era injusto. Véase, a este respecto, DOMINGO DE SOTO, *loc. cit.* en nota 12.

¹⁵ En la bibliografía moderna puede encontrarse un claro resumen de esta evolución en el trabajo de CAZORLA PRIETO, «Consideraciones generales sobre el poder tributario en el nacimiento del Estado moderno», publicado en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a César Albiñana)*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 379 y sigs.

Por lo demás, se trata de un tema histórico sobradamente conocido por los especialistas.

puesto pueda recaudarse, lo que está afirmando no es la adecuación justa de la carga tributaria a la capacidad de pago del contribuyente. Sólo está estableciendo las condiciones de hecho que permiten que un impuesto tenga existencia real. Si se exige el impuesto sólo por llevar barba, es más que probable que muchos de los llamados a pagarlo no sean solventes, o no lo sean en suficiente medida para que el impuesto proporcione la recaudación que con él se pretenda obtener, para que el impuesto sea viable, posible, llegue a ser una realidad que se perseguía al crearlo.

4.º Es al aludir a un cuarto requisito, la llamada causa formal del impuesto, cuando SANTO TOMÁS y toda la doctrina posterior establece el fundamental requisito para la licitud de cualquier impuesto. Este requisito básico, auténtica piedra angular de la justicia del impuesto, es el siguiente: la cuantía del impuesto debe estar y ser adecuada, proporcionada, a la capacidad de pago del contribuyente. Estoy, deliberadamente, empleando términos actuales, pero que son suficientemente fieles al pensamiento de SANTO TOMÁS. Este requisito es el que ha llegado a nuestros días en diversas fórmulas: principio de proporcionalidad del impuesto (NEUMARK), principio de capacidad contributiva, de capacidad económica, de gravamen según la capacidad económica, de capacidad de pago, etc.

Necesidad objetiva del impuesto por su fin; legitimación del impuesto por emanar de los poderes competentes; viabilidad del impuesto, por aplicarse a realidades económicas que lo hacen posible; adecuación del impuesto por ser proporcionado, en su cuantía, a la capacidad económica de quienes han de pagarlo. He aquí, en síntesis, los fundamentales requisitos que han de concurrir con el impuesto para que sea lícito, justo y obligue moralmente a pagarlo. (Prescindimos de otros requisitos menores que pueden encontrarse en la doctrina)¹⁶.

Señala, comentando esta tendencia, SCAILTEUR, aquí: «Para que las leyes fiscales tengan un valor imperativo es necesario, por supuesto, que el impuesto sea justo. En esta materia, aunque los principios sean ciertos, es difícil, en la práctica, formular juicios seguros. Plenamente conscientes de de esta situación, los escolásticos, que tenían frente a sus ojos el abuso financiero de la España de Felipe II, se aplican a resolver estas dos cuestiones: ¿cómo asegurarse de la legitimidad de un determinado impuesto y cuál es la actitud a adoptar cuando parece dudosa esta legitimidad?

En lo que concierne a la primera de estas dos cuestiones, los escolásticos subrayan la necesidad de un mínimo vital que el impuesto no puede lastimar y hacen a este propósito graves reservas sobre los impuestos de consumo. Ciertamente algunos consideran estos impuestos como injustos cuando pesan sobre cosas indispensables para la existencia, pues gravan con excesiva dureza a los pobres.

¹⁶ Esta no es sino una síntesis de la doctrina de SANTO TOMÁS sobre las *causas* del impuesto, que el Santo expone en la *Suma Teológica*, I, II, cuestiones 95 y sigs.

Los escolásticos declaran que en caso de duda sobre la justicia de un impuesto procede establecer una distinción entre los impuestos antiguos y los nuevos. Los que son antiguos se benefician de una presunción de legitimidad, MOLINA reputa injustos los nuevos, hasta que se pruebe su legitimidad»¹⁷.

Sin embargo, otros autores opinan más enérgicamente. Así, el PADRE LÁINEZ sostiene: «Doctores de no ínfima autoridad afirman que los tributos de nuestro tiempo son por lo menos dudosos... Entre otros, ANGEL DE CLAVASIO... afirma que los tributos o alcabalas de nuestro tiempo son comúnmente ilícitos. Por tanto, según él, mientras no se pruebe que han sido legítimamente impuestos, debemos presumir que son injustos, a no ser que los súbditos dieren el consentimiento de que tales tributos se impongan»¹⁸.

Las quejas relativas a la falta de equidad en el cobro de los tributos, a la regresividad y desigualdad en el reparto de la carga tributaria, a los abusos en la recaudación, llenan, a lo largo de los siglos, las páginas de la literatura social y las páginas de las revoluciones. Y hasta tal punto ha sido ésta una constante histórica que, en paralelismo con la opinión que hemos venido exponiendo, y basándonos en su doctrina, surgirá con potencia, con pujanza, otra opción, tercera de las que nos hemos propuesto exponer: la opinión de que, en la realidad, las leyes fiscales son leyes mere-penales que nunca obligan moralmente a pagar el impuesto. Esta obligación sólo surgirá si la Administración descubre la infracción, en cuyo caso, y en consecuencia, sí hay que pagar el impuesto y, además, la sanción inherente a la infracción cometida.

V. LA TEORÍA DE LAS LEYES FISCALES COMO LEYES «MERE PENALES»

El origen de la doctrina de las leyes *mere penales*, o meramente penales, se encuentra, según parece, en los problemas morales o de conciencia que planteó a la Orden de predicadores el conjunto de normas que imponían a los dominicos determinadas obligaciones. Son normas de organización, de disciplina interna. Y se determinó que su incumplimiento, si llegase a producirse, no implicaría pecado. El fraile que incumpliera dichas normas no estaría infringiendo unos preceptos de carácter moral. Moralmente sólo estaría obligado a cumplir la sanción que se le aplicara como consecuencia de la infracción cometida.

Es decir, eran normas meramente penales o «mere penales».

¹⁷ MOLINA, *De Iustitia et Iure*, t. III, trat. II, disp. 674.

¹⁸ LÁINEZ, *Disputationes tridentinae*, Innsbruck, 1886, t. 2.º, pág. 289, cit., por J. ROSQUIETA, en «Valoración ética del fraude fiscal», cit. en la nota 34 posterior.

Sobre las tesis del P. LÁINEZ puede verse el estudio de ARÉVALO, «Diego Láinez y los impuestos» en *Estudios de Deusto*, 1958.

Este concepto de ley mere penal es el que, durante varios siglos, se aplica también a las leyes tributarias. Estas son normas emanadas de un poder social constituido que merece respeto; por lo que, si sanciona, la sanción debe acatarse y cumplirse. Pero dadas las características que, de hecho, presentan las leyes fiscales, no tienen, *per se*, contenido moral y, por tanto, los deberes tributarios de pagar impuestos tampoco son deberes y obligaciones de naturaleza moral, cuyo cumplimiento no obliga bajo pecado, en tanto que el ciudadano no sea requerido, expresamente, por la Administración tributaria en el ejercicio de su potestad recaudatoria. Si este requerimiento recaudatorio se produce, hay obligación moral de cumplirlo¹⁹.

Uno puede, hoy, explicar fácilmente las circunstancias históricas que favorecen el nacimiento de esta doctrina de las leyes fiscales como preceptos que no son de carácter y contenido moral, sino sólomente penal, sancionador. Son, sin duda, las graves injusticias a que da lugar el reparto de los impuestos en la sociedad estamental, su carácter regresivo, unánimemente denunciado —según vimos— una y otra vez por moralistas, juristas, arbitristas y literatos. Cuando la sociedad estamental entra en crisis, con el poder de las monarquías absolutas, a este carácter regresivo de los impuestos se añade un nuevo factor de injusticia: el abandono, cuando no la resistencia por parte de los reyes, de la solicitud de la prórroga de los impuestos que habían sido temporalmente concedidos por las Cortes o cámaras representativas para, de hecho, transformar unos impuestos temporales (que se otorgaron y aprobaron por las Cortes para unos fines específicos y necesarios) en unos impuestos permanentes, desafectados ya de los objetivos que motivaron su establecimiento.

No es, pues, de extrañar que, antes estos factores de abuso del poder tributario por parte de los soberanos, se generalice el malestar y la conciencia de que los impuestos carecerían de legitimación moral de origen, configurándose como simples actos o manifestaciones del poder político absoluto, carentes de cualquier contenido y justificación moral.

¹⁹ Una bibliografía indicativa de las leyes merepenales: MOSTAZA, A., «La ley puramente penal en Suárez y en los principales merepenalistas», en *Boletín de la Universidad de Santiago de Compostela*, núms. 55-56, págs. 187 y sigs.; RENARD, G., *La theorie des "leges merepenales"*, París, 1938; JANSSEN, «Les lois pénales, notion, possibilité, existence», en *Nouvelle Revue Théologique*, 1923, págs. 113 y sigs.; LÓPEZ, ULPIANO, «Theoria legis merepenalis et hodiernae legis civilis», en *Periodica de re morali, canonica et liturgica*, 1938, págs. 203 y sigs., y 1940, pgs. 23 y sigs.; LITT, «Les lois dites purament pénales», en *Revue Ecclesiastique de Liege*, 1938, págs. 141 y sigs.; CUYAS, M., «Las leyes meramente penales en el campo económico-social», en *Anales de Moral Social y Económica*, número 21, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1969, págs. 416 y siguientes; VAN HOVE, «Quelques publications récentes au sujet des lois purement pénales», en *Miscellanea A. Janssen*, Lovaina, 1948; LUNA, A. DE, «La doctrina de las leyes meramente penales y la evasión fiscal», IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1961, págs. 309 y sigs.; PÉREZ LUQUE, *op. cit.*, págs. 57-60; SCAILTEUR, *op. cit.*, págs. 77-87; HIGUERA, *Etica...*, cit., págs 66-73, etcétera.

Sorprende, sin embargo, que la doctrina de las leyes fiscales, como leyes meramente penales que no obligan en conciencia, siguiera pujante una vez extinguido el «antiguo régimen» y una vez implantado el Estado democrático liberal. Uno podría esperar que, bajo esta nueva forma de Estado, en el que se atribuye a los ciudadanos, a través de sus representantes parlamentarios, el derecho de establecer impuestos, los impuestos quedarían legitimados por su origen. Por otra parte, si bien era cierto el carácter regresivo de los impuestos indirectos, se generalizan y potencian los impuestos proporcionales —no regresivos— sobre los rendimientos de la propiedad territorial rústica y urbana, de la industria y del capital, siguiendo el modelo francés de las «viejas contribuciones».

Bien, pues ni con estos cambios, que evidentemente mejoraban los cuadros impositivos, ni tampoco, después, con el establecimiento, a lo largo del siglo XIX y primer cuarto del XX, de los impuestos personales sobre la renta de carácter progresivo, cesó la doctrina de que las leyes fiscales son leyes meramente penales. Es una doctrina que sobrevive largamente a las circunstancias históricas que la propiciaron. Y que autores eminentes, como, por ejemplo, el P. ARREDONDO, el P. ASPIAZU, SALMANS, etcétera, consideran vigente, incluso en nuestros días, con argumentos bien tratados y reposados, a los que no puede achacarse ni arbitrariedad ni ligereza ²⁰.

En mi opinión, leyendo detenidamente la moderna literatura de quienes siguen defendiendo el carácter meramente penal de las leyes tributarias, se observa un escepticismo a otorgar el carácter de instituciones meramente necesarias y, por tanto, obligatorias, a los impuestos, que han quedado desafectados de unos fines específicos, extraordinarios y acaban configurados como los ingresos ordinarios característicos de los modernos Estados democráticos sólo por consecuencia de la demolición de la Hacienda Patrimonial, demolición que es fruto de una ideología política, social y económica concreta, pero no constituye ningún dogma moral ni tampoco ninguna exigencia de Derecho Natural.

Es decir: las leyes fiscales que establecen los impuestos modernos son manifestaciones de poder con un contenido simplemente cultural, histórico, convencional, fruto de una determinada ideología y de unas también determinadas y opinables opciones políticas y técnicas acerca de la organización de la Hacienda Pública, que se adoptarán con preferencia a otras opciones organizativas (que también eran posibles) no por razones morales, sino por razones de otro tipo. En consecuencia, las leyes fiscales no son leyes con contenido moral, sino leyes meramente penales que hay que

²⁰ Véase ASPIAZU, *La moral del hombre de negocios*, Madrid, 1982, págs. 435 y sigs.; BROUILLARD, «Tribut», en *Dictionnaire de Théologie Catholique*; SALMANS, *Droit et Morale, Deontologie Juridique*, Brujas, 1924, (hay traducción española), etc.

acatar por respeto a la autoridad política que las aplica, pero no por imperativo de pecado²¹.

Más aún; este carácter de leyes con un contenido opcional, cambiante, de fórmulas políticas y técnicas no exclusivas ni necesarias con que se presentan las leyes fiscales (y que impide reconocerles un contenido moral objetivo), se ha visto ampliamente avalado en los dos últimos siglos por los complejísimos y erráticos procesos de reforma, rectificación, avances, retoques y retrocesos que han experimentado todos los ordenamientos tributarios a lo largo de debates parlamentarios largos y reñidos que, a menudo, han concluido en triunfo, de unas opciones sobre otras, por márgenes muy escasos de votos.

Si se admite la *interpretación* que estoy presentando de los argumentos modernos sobre el carácter mere penal, meramente penal, de las leyes impositivas, forzoso será reconocer en que tal teoría tiene más fuerza de la que sus adversarios le reconocen.

Sin embargo, hay que hacer, aún, una precisión fundamental. La teoría de las leyes fiscales como leyes mere penales no dice que los ciudadanos no tengan, en conciencia, ningún deber moral de pagar impuestos. Afirma que ese deber moral existe. Pero no tiene como fundamento el contenido moral del mandato establecido en la ley tributaria, sino el fundamento moral de la potestad gubernamental de recaudar los impuestos, que es una potestad administrativa (la de cobrar impuestos), que le corresponde al Gobierno legítimamente dentro de las funciones públicas que le son propias. Por tanto, cuando la Administración fiscal ejerce —en el marco de la legalidad— aquella potestad recaudatoria y sancionadora, el ciudadano está obligado moralmente a someterse a esa potestad cuyo ejercicio es necesario al bien común, pagando el impuesto recaudado y la sanción.

Naturalmente, que esta obligación moral sólo surge en relación con actos administrativos que sean correctos legalmente, tanto por su fondo como por su forma. Pero si el actuar de la Administración es legal, ajustado a Derecho, en ese doble sentido, el administrado queda obligado moralmente a cumplir con lo que de dicha acción administrativa resulta.

En síntesis, según la tendencia doctrinal que define a las leyes tributarias como leyes «mere-penales», meramente penales, los mandatos de estas últimas no obligan moralmente, pero sí es moralmente obligado acatar y cumplir los actos jurídicos de la Administración por los que se investigan, corrigen y sancionan las infracciones fiscales de los administrados.

Pasemos ahora, para nuestra perplejidad, a examinar otra tesis o tendencia totalmente opuesta. La que al comienzo enumeramos en cuarto lugar. Es la siguiente:

²¹ La que ofrecemos en el texto es una *interpretación* personal de la teoría de las leyes tributarias como meramente penales que trata de reducir a un último denominador común los varios argumentos principales que a veces se dan. Véase un resumen de los mismos en la crítica de FIGUERA, *Ética...*, cit., págs. 66-133.

VI. CUARTA OPINIÓN DOCTRINAL: LA OBLIGACIÓN DE PAGAR IMPUESTOS JUSTOS ES UNA OBLIGACIÓN MORAL, DE DERECHO NATURAL. Y LOS PRECEPTOS DE LAS LEYES FISCALES SE PRESUMEN JUSTOS Y DEBEN SER CUMPLIDOS BAJO PENA DE PECADO, EN TANTO NO SE HAYA DEMOSTRADO POR VÍA DE UNA ARGUMENTACIÓN OBJETIVA, TÉCNICA Y DE VALIDEZ GENERAL, SU INJUSTICIA

Inicio mi exposición de esta cuarta postura con dos anécdotas, una ajena, la otra personal.

Primero la anécdota ajena, de la que fue protagonista un catedrático español, ya desaparecido. Contaba éste que, encontrándose de viaje en Alemania fue a confesarse con un sacerdote. Y cuando ya iba a concluir, el bondadoso señor cura le sugirió, con extrañeza: «Perdone, profesor, que le ayude a recordar otros pecados que quizá pudiese haber olvidado: ¿ha cumplido usted siempre exactamente con el pago de sus impuestos?»²².

Obviamente, este sacerdote germano no compartía la tesis de que las leyes fiscales son leyes meramente penales sin un contenido moral. Y sí creía, como verdadera, la doctrina que voy a desarrollar a continuación.

Pero antes de empezar voy a con mi propia anécdota personal, que es más bien una experiencia. Personalmente, en los años cincuenta, yo había hecho mis estudios universitarios en pleno predominio de la doctrina mere-penal de las leyes tributarias. En la década de los sesenta, y en pleno ambiente conciliar, asistí en el Centro de Estudios Sociales de la Santa Cruz del Valle de los Caídos, a varias mesas redondas en las que, bajo la siempre acertada dirección del profesor SÁNCHEZ AGESTA, se revisó aquella teoría y se propugnó una opinión netamente distinta, que puede resumirse así: la tesis de la naturaleza meramente penal de las leyes fiscales no podía sostenerse en pie como consecuencia de las funciones que hoy corresponden al Estado en la promoción del bienestar social, es decir, las funciones que tiene asumidas el llamado Estado de Bienestar o Estado-Providencia... Es, en este modelo político, el Estado el principal artífice de una sociedad más justa, tanto en el plano de la justicia distributiva (de una mejor y más justa distribución de la renta y de la riqueza nacionales) como en el plano de la justicia social a través de la promoción de sus recursos y prestaciones asistenciales que originan unos elevados gastos, los llamados gastos sociales: enseñanza, sanidad, cultura, seguridad social, etc. Pero para realizar estos objetivos el impuesto es un medio rigurosamente necesario que los poderes públicos tienen el derecho y el deber moral de utilizar ampliamente, impuestos progresivos, fuertemente redistributivos y rentables para el fisco. Y el ciudadano está moralmente obligado a su cumplimiento.

²² Cfr. LUNA, A. DE, *loc. cit.*, pág. 310.

En consecuencia, y salvo manifiesta injusticia general, los preceptos fiscales obligan en conciencia. Y el que no cumple, peca. Estas opiniones, o similares, se podían oír a los moralistas y teólogos de las reuniones del Valle de los Caídos.

Pero, precisamente por aquellos años, se estaba desarrollando en España la reforma fiscal del Ministro NAVARRO RUBIO. Y, según oí comentar personalmente al propio NAVARRO RUBIO, su reforma no perseguía en primer lugar fines de redistribución de renta y riqueza, sino que trataba de ser, ante todo, una fiscalidad que estimulara la productividad y la promoción de empresas privadas, el crecimiento económico, en suma. Por eso, la primera clave de la reforma de NAVARRO RUBIO no era la fiscalidad personal y progresiva, sino los llamados impuestos reales o de producto sobre rentas «medias» o «normales». Y preocupado por saber si este sistema era un sistema fiscal justo, en la España de los sesenta consultó a un eminente catedrático andaluz de ética, que emitió su documentado dictamen dando una respuesta afirmativa.

En síntesis: los moralistas del Valle de los Caídos fundamentaban una obligación moral de pagar impuestos progresivos en la necesaria función redistributiva del tributo para la justicia social. Y animado por una preocupación también ética, el Ministro NAVARRO RUBIO consideraba que los impuestos personales progresivos podían ser perjudiciales y, en cambio, más justos y convenientes para el propio bienestar social de España, que a unos y a otros preocupaba en aquel entonces, los impuestos proporcionales que gravan los ingresos medios o normales y no los ingresos obtenidos por encima de la media.

Con esta experiencia y recuerdo personal comenzaron ya a caer por aquellos años y continuaron cayendo años después, en mis manos, una serie de trabajos en los que, unánimemente, se afirmaba que la obligación de pagar impuestos era una obligación moral, de justicia, establecida por la ley natural. Y, lógicamente, tales afirmaciones suscitaron mi extrañeza. Porque: ¿a qué impuestos se refería esta obligación moral natural? ¿A los personales y progresivos de que se hablaba en el Centro de Estudios del Valle de los Caídos, como moralmente obligatorios por ser también impuestos moralmente necesarios para promover una sociedad de bienestar con justa distribución de bienes y rentas? ¿O habría de referirse al pago de los impuestos proporcionales no progresivos que gravaban sólo unos rendimientos medios y favorecían, por tanto, deliberadamente a quienes producían y ganaban por encima de la media con el fin de estimular el esfuerzo productivo, la inversión, el crecimiento (según la reforma del Ministro NAVARRO RUBIO)?

Evidentemente, no podemos decir que la obligación que la ley natural exige de pagar impuestos se aplica en ambos casos igualmente. Se trata de esquemas impositivos antitéticos que obedecen a concepciones muy diver-

sas de política económica y que son incompatibles entre sí. Y no es posible decir que en un determinado e idéntico momento histórico la ley natural obligue a hacer dos cosas contradictorias.

Pues bien, una duda de esta naturaleza, ¿cómo es resuelta por los prestigiosos autores que defienden la tesis de que la obligación de pagar impuestos es un deber moral, en justicia, impuesto por la ley natural?

Estos autores responden que la ley natural obliga genéricamente y en conciencia a contribuir a los gastos del Estado. Es un deber moral de todo ciudadano, un deber, como hemos dicho, de justicia. Ahora bien; ese deber moral genérico de pagar impuestos, que a todos obliga, en un plano moral, no existe para toda clase de impuestos. Sólo obliga a pagar los impuestos en los que se dan dos características: la primera, que no sean injustos. La segunda nota, que sean incorporados a la legislación, seleccionados por el legislador civil como intérprete autorizado del bien común en materia fiscal.

En consecuencia, y en el ejemplo antes propuesto, que hemos tomado de nuestra propia experiencia personal de la más reciente historia tributaria española, la respuesta sería clara: en el comienzo de la década de los años sesenta, el deber moral de pagar impuestos sólo se limitaba al pago de los impuestos entonces vigentes legalmente, es decir, a los seleccionados por el Ministro NAVARRO RUBIO para su reforma, aunque a muchos moralistas les parecieran preferibles y más perfectos desde un punto de vista ético otros impuestos diversos a los establecidos por el legislador.

En síntesis, pues, y de acuerdo con esta doctrina, resulta que las leyes fiscales obligan en conciencia no sólo porque el legislador lo diga, sino porque se presume que éste es el más autorizado intérprete de cómo debe exigirse a los ciudadanos el deber genérico de Derecho Natural y, por tanto, moral, que tienen de contribuir a las cargas públicas en cada momento histórico. Aunque, lógicamente, esa presunción en favor de la concordancia entre la legislación del Estado y las normas morales de la ley natural puede enervarse si los estudiosos y expertos en temas fiscales denunciaran que estamos ante una legislación que no respeta las condiciones del impuesto justo, en cuyo caso los impuestos legalmente vigentes, por carecer de los requisitos de justicia necesarios, dejarían de obligar moralmente a los ciudadanos²³.

Se trata de una doctrina que, aun expuesta en síntesis y apresuradamente, está sólidamente elaborada y parece capaz de responder a todas las objeciones. Es la doctrina, además, mayoritaria en los ambientes, que podemos llamar académicos, de los expertos en moral social. Por todo ello, por ser de plena actualidad, presentada con gran solidez y avalada por los más prestigiosos moralistas, vamos a someterla, en lo que sigue, a un mi-

²³ Cfr., en tal sentido, HIGUERA, *Ética...*, cit., págs. 113-116.

nucioso análisis crítico. Lo haremos examinando las cuatro afirmaciones sobre las que se construye la teoría y que son las siguientes:

1. La afirmación de que existe una obligación moral, establecida con carácter genérico por la ley natural, para todos los ciudadanos, de contribuir a las cargas públicas.

2. La afirmación de que, en principio, se presume que el legislador civil es el más autorizado intérprete de cómo puede y debe exigirse, en cada momento histórico, esa obligación moral y, por tanto, los impuestos establecidos en las leyes del Estado obligan a pagarlos no sólo porque la ley civil lo diga y sancione, sino por aquel deber moral superior en rango, de Derecho Natural, en que las leyes fiscales del Estado se suponen inspiradas.

3. La afirmación de que tal presunción de la obligatoriedad moral de los preceptos del Estado, en materia fiscal, sólo se puede desvirtuar demostrando que los impuestos en ellos establecidos no reúnen los requisitos del impuesto justo, es decir, son impuestos injustos.

4. La afirmación de que son los hacendistas los llamados a hacer esta denuncia, esta prueba de injusticia con argumentos objetivos de carácter técnico.

1.^a afirmación: existe una obligación moral, establecida con carácter genérico por la ley natural, para todos los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas en la medida de sus posibilidades.

Así enunciada, y con este grado de generalidad, esta afirmación primera puede y debe admitirse como, casi, de evidente lógica ^{23 bis}. Su fundamento lógico es fácil de explicar: el hombre es, por naturaleza, un ser social. Esta condición tiene entre sus principales manifestaciones la existencia de las comunidades políticas y de los entes públicos que las gobiernan. Las funciones de gobierno (en el sentido más amplio del término) requieren unos cuantiosos gastos, los gastos públicos que son necesarios para el bienestar social, para el bien común, para que todos y cada uno de los individuos puedan desarrollar su naturaleza de seres sociales en el seno de una comunidad política adecuadamente organizada y gestionada. Luego, en principio, y según sus posibilidades, todos los miembros de la comunidad

^{23 bis} Este es un punto indiscutible y pacífico en la doctrina de la Iglesia. Se ofrece la siguiente selección: Pío XII, alocución «En nous procurant» a los participantes en el Congreso del Institut International des Finances Publiques (2 de octubre de 1948); Pío XII, alocución «Parmi les nombreux», al Congreso de la Asociación Fiscal Internacional el 2 de octubre de 1956; JUAN XXIII, *Mater et Magistra*, núms. 131-132; PABLO VI, alocución «Salutiamo cum piacere», a los Guardias Fiscales de Italia el 4 de julio de 1964; CONCILIO VATICANO II, Constitución *Gaudium et spes*, sobre la Iglesia en el mundo actual, número 30; JUAN PABLO II, alocución «J'ai été touché», al II Congreso de Asesores Fiscales el 7 de noviembre de 1980.

Esta selección se toma de forma concorde de HIGUERA, *Ética...*, cit., pág. 156, nota 1, y MELÉ DOMINGO, *loc. cit.*, pág. 1, nota 1.

están llamados, por su propia naturaleza, por exigencias de la ley natural, a contribuir a aquellos gastos o cargas públicas.

Como decimos, estas ideas no pueden discutirse. Pero sí requieren alguna precisión importante.

La contribución a las cargas públicas de todos y cada uno de los ciudadanos puede resolverse con muy diversas fórmulas políticas y técnicas. Es un problema de organización social con varias posibles soluciones alternativas, de las que el impuesto es una de las muchas aplicaciones (aunque hoy puede parecer la única imprescindible, en una consideración superficial y no histórica del tema).

Durante siglos, el impuesto, como prestación coactiva, ha sido —ya lo vimos— un procedimiento excepcional de contribución de los ciudadanos a las cargas públicas. Los llamados tributos no eran, en siglos pasados, ni lo fueron durante mucho tiempo, prestaciones coactivas, sino voluntarias. Así, se dice, vivieron Roma y los romanos sin pagar exacciones como las que hoy son impuestos, si bien los tenían que pagar, y muy fuertes, los pueblos dominados por Roma. Los pueblos germánicos que invaden, primero, y luego derrotan a Roma, tenían un sistema de contribución a los gastos comunes en el que no existía el impuesto. Y ya en nuestros días, desde que un destacado y gran economista norteamericano, LERNER, proclamó la no necesidad del impuesto para las modernas Haciendas Públicas, los economistas post-keynesianos y del Estado de Bienestar emplearon décadas discutiendo la proporción en que deben, los Estados, recaudar impuestos frente a la posibilidad de obtener ingresos a través de otras fórmulas como la Deuda Pública o la creación de dinero, de un modo no excepcional, sino habitual y ordinario²⁴.

Con esta precisión no estoy discutiendo que los ciudadanos no deban, con carácter genérico, contribuir a las cargas públicas y tampoco discuto el carácter moral de esta obligación genérica. Lo único que pretendo poner de manifiesto es que, históricamente y en la actualidad, esta contribución cívica puede arbitrarse en forma muy diversas, entre las que el impuesto no es la única posible ni, en épocas pasadas, ha sido siquiera la más importante. Con lo que llegamos a una consecuencia de gran significación para nuestro tema: la consecuencia de que el impuesto no es una institución de Derecho Natural, sino que es una creación histórica, cultural, que ha tomado, y previsiblemente tomará, en el futuro, muy distintas manifestaciones y muy diversos grados de necesidad social.

Por tomar una distinción clásica podríamos decir que el impuesto pertenece más que al Derecho Natural, al campo del que nuestros grandes juristas-teólogos del Siglo de Oro llamaron el Derecho de Gentes. Y conviene aclarar en seguida, para evitar equívocos, que para estos autores

²⁴ Cfr. LERNER, A., *Economía del control*, México, F.C.E., y *Economía del Pleno Empleo*, Madrid, Aguilar, 1957, etc.

(recordemos las magistrales páginas de DOMINGO DE SOTO) el Derecho de Gentes no está sólo constituido, como vulgarmente se piensa, por las normas de Derecho Internacional (que es el Derecho de Gentes por antonomasia), sino por todas aquellas instituciones que, en el devenir de los pueblos a lo largo de la Historia, se han ido creando por las diversas culturas y sociedades para dar soluciones no necesarias, pero sí técnicamente convenientes, según el común sentir, a los problemas básicos de la naturaleza y de la convivencia humanas²⁵.

Visto en esta perspectiva, el impuesto no es una institución de Derecho Natural y, por tanto, la obligación de pagar impuestos no es, como a menudo se afirma, una obligación que tenga su fundamento en el Derecho, en la ley, natural, en sentido estricto.

Pero aunque no sea por un imperativo de la ley natural, no puede negarse que los ciudadanos tienen una obligación moral de contribuir a las cargas públicas con carácter genérico, y según sean sus posibilidades económicas, en una mayor o menor medida.

Dejemos, de momento, el tema en este plano puramente genérico, repito, y veamos, a continuación, si es posible, y razonable, extender dicho deber moral al pago de todos y cada uno de los impuestos vigentes en cada momento de la Historia.

Para estudiar esta cuestión hemos de seguir analizando las restantes afirmaciones que se hacen por los autores que sostienen el deber moral que, en principio, existe de contribuir a los gastos públicos. Decíamos antes que fundamentan este deber moral en una:

2.^a afirmación: En principio, se presume que el legislador civil es el más autorizado intérprete de cómo puede y debe exigirse, en cada momento histórico, esa obligación moral que todos tienen de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Por tanto, los impuestos que dicho legislador civil establece obligan moralmente y, en conciencia, deben pagarse por presumirse son el más adecuado modo de cumplir con aquella obligación genérica.

Este argumento se apoya, claramente, en una doctrina de los moralistas católicos que, a lo largo de los siglos, la han manejado para fundamentar éticamente el deber de obediencia a la autoridad civil y a los mandatos no manifiestamente injustos que de dicha autoridad civil emanan. Más aún; fue un español, el P. FRANCISCO SUÁREZ, el que, quizá, contiene la más elaborada formulación en este sentido.

Pues bien; conviene comenzar recordando que no es infrecuente, entre los propios comentaristas del P. SUÁREZ, criticar esta presunción de que el legislador civil es el mejor intérprete de lo que al bien común con-

²⁵ Me he servido, en este punto, de la excelente y ya clásica monografía de uno de los mejores conocedores de D. DE SOTO, el P. VENANCIO D. CARRO, *Domingo de Soto y el Derecho de Gentes*, Madrid, Bruno del Amo, 1930.

viene. Pero sin entrar en esta crítica general, digamos con toda energía que los hechos demuestran que esa presunción de bondad legislativa no puede aplicarse, sin grave imprudencia, a las leyes tributarias.

Las exigencias mínimas de la justicia (sea distributiva, sea social) son muy difíciles de aplicar en las diversas y concretas figuras impositivas. Son dificultades de orden técnico, muy a menudo insuperables, las que se oponen a esta recepción de las exigencias mínimas (he dicho mínimas) dentro de cada uno de los impuestos y en cada una de las leyes que los regulan. Pongamos un ejemplo, entre otros muchos posibles: ¿cómo vamos a desgravar al padre de familia con muchos hijos, en atención a sus cargas familiares y en relación con el contribuyente soltero para conseguir que las cuotas de impuesto a pagar por uno y otro estén en proporción con sus respectivas situaciones? Yo animaría a examinar los diversos procedimientos econométricos que se han elaborado para medir en términos de gasto y renta, la carga de un hijo. Puedo asegurar que las fórmulas y datos que se manejan en esos estudios para llegar a una medida aproximada son tan complejos que no hay ley fiscal que pueda ni acercarse a tales métodos. De forma que no puede extrañarse que las deducciones por cargas familiares sean fijadas en la ley por puro azar, cuando no por puro arbitrio (no quiero decir arbitrariedad, aunque a menudo resulten arbitrarias). Así en España; las deducciones que hoy se aplican llevan implícita la presunción de que el sacrificio que cada hijo conlleva, en concepto de gastos necesarios, la carga familiar del hijo supone —en términos de renta— unas 80.000 pesetas al año de la renta del contribuyente de economía modesta; unas 50.000 pesetas al año de la renta de un padre contribuyente en un lugar intermedio de la escala de contribuyentes; o 35.000 pesetas anuales de la renta del contribuyente acomodado. ¿Cabe mayor grado de solución arbitraria, errática, o al menos ilógica y alejada de la realidad?

¿Se sabe, por mencionar otro ejemplo, que no existe, hoy, en el campo de la ciencia económica, ningún criterio *científico* para afirmar con seguridad que el grado de progresividad de la escala del impuesto sobre la renta hoy vigente sea más justo que el de hace cinco años, dos años o siete años? ²⁶.

Los ejemplos podrían multiplicarse: ¿Qué decir del tratamiento del matrimonio frente a la pareja «de hecho» o frente al ciudadano soltero?

Insisto en que no son, sólo, criterios recaudatorios, sino dificultades técnicas insolubles las que motivan las soluciones ilógicas o de puro arbitrio incorporadas a las leyes fiscales.

Traducir, en conceptos legales, ciertos conceptos de teoría económica de la imposición es, técnicamente, mucho más fácil que concretar las exi-

²⁶ Sobre este tema la bibliografía es abundantísima. Nos remitimos a lo que hemos dicho y citado en nuestro artículo: «Las cargas públicas: principios para su distribución», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59.

gencias teóricas del impuesto justo en esos mismos preceptos legales. Esta dificultad técnica es, repito, casi insuperable y conduce a que prácticamente todos los impuestos aplicados en los modernos sistemas fiscales estén muy alejados de las exigencias mínimas que el Derecho Natural impone a cualquier fórmula —sea impuesta o voluntaria— de distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos. Un excelente y reciente estudio del profesor CORRAL GUERRERO²⁷, clamando en razonados términos por la necesidad de aproximar los impuestos reales, históricos, a las exigencias ideales de la justicia tributaria, de la ley natural, pone de manifiesto, *a sensu contrario*, que no es fácil atribuir al legislador civil el acierto de construir impuestos justos. Más bien la imposibilidad técnica es la que se le puede presumir.

Por otro lado, este fallo no siempre se debe a las dificultades de tipo técnico, antes aludidas. El año 1987 se publicó la traducción castellana de una obra clásica de L. V. BERLIRI, que lleva el significativo título de *El impuesto justo*. Esta traducción castellana lleva unas páginas de presentación del entonces Ministro de Economía y Hacienda, señor SOLCHAGA, quien, con sinceridad que le honra, confiesa que celebra la publicación de la obra, que le parece tan sugestiva como necesaria. Y ello porque según el propio señor Ministro reconoce, nunca, en sus estudios universitarios sobre la Hacienda Pública, se le habría ocurrido pensar en que se pudiera hablar ni escribir de impuestos justos. Nunca había sospechado, entonces, que el impuesto, o, mejor, los impuestos en concreto, tuvieran mucho que ver con la justicia o pudieran llegar a ser justos^{27 bis}.

Esta anécdota es tan significativa que no me resisto a comentarla. Me parece muy significativo, repito, que una persona inteligente, preparada técnicamente como economista y, además, con una clara vocación política y pública, como sin duda lo era y sigue siendo el señor SOLCHAGA, intuyera que no era fácil ni espontáneo relacionar a los impuestos con la justicia, calificar los impuestos de justos.

Y es que, efectivamente, es muy difícil calificar de justas, objetivamente, a las formas técnicas y políticas impositivas que se practican en los modernos gobiernos ya desde hace medio siglo, primero con la aplicación de las ideas de KEYNES, después en el marco del Estado de Bienestar o Estado-Providencia y, en fin, ya hoy, dentro de la llamada política económica de apoyo a la oferta, a la empresa, a la productividad, de respaldo y estímulo a quienes producen y ofrecen en el mercado los bienes y servicios

²⁷ CORRAL GUERRERO, L., «Derecho Financiero y Derecho Natural», publicado en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a César Albiñana, García Quintana)*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, t. I, págs. 415 y sigs. También reproducido en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1989, núm. 201.

^{27 bis} BERLIRI, L. V., *El Impuesto Justo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986. La opinión de C. SOLCHAGA se encuentra en las páginas 7 y sigs. El propio SOLCHAGA dice que aunque los economistas han abandonado el tema de la política fiscal y aunque *no existía acuerdo sobre su concepto, ello no exime de su aplicación*.

(política cuyos exponentes más conocidos, aunque no únicos, son la señora THATCHER y el Presidente REAGAN)²⁸.

Veamos y recordemos lo que ha sucedido a través de todas estas experiencias. Primero con KEYNES y los post-keynesianos, se afirma que, en una depresión económica general, como la que se inició en Wall Street en 1929, cualquier pretensión de cubrir los gastos públicos con mayores impuestos no haría otra cosa que agudizar la crisis. Se afirma, asimismo, que el principal papel de los impuestos progresivos es la que cumplen en las fases de prosperidad, el de ser instrumentos antiinflacionistas. Cuando la inflación se produce porque la gente quiere comprar, en fases de expansión del consumo, más de lo que la economía nacional, utilizando todos sus recursos, está en condiciones de ofrecer, la oferta no puede crecer al ritmo en que la demanda lo hace, y hay que frenar la demanda, que es la que empuja al alza los precios. Para lo cual hay que establecer impuestos progresivos que quitan a la gente gran parte de su capacidad de compra. Ideas que defenderán, como decíamos, los economistas de inspiración post-keynesiana y los de la llamada «Escuela de Estocolmo».

Pero sucede que, cuando llega el Estado de Bienestar, en los años 60, los impuestos se ponen al servicio de una política de redistribución de riqueza y de renta, así como de una política de recaudación elevada con el fin de pagar los cuantiosos gastos que exige la implantación por el Estado de una «sociedad de Bienestar» planificada desde arriba.

Pues bien, las ideas mencionadas de KEYNES y sus seguidores sobre la política fiscal e impositiva serán, más tarde, fuertemente criticadas por los llamados monetaristas de Chicago, con MILTON FRIEDMAN al frente. Y la utilización, por el Estado de Bienestar, de los impuestos, en general, y en particular de los impuestos progresivos, serán sometidas a unas fundadísimas y muy técnicas objeciones por la mayor parte de los economistas contemporáneos. Ya hace años, el premio Nobel de Economía, profesor HAYEK, hizo una fortísima crítica ética y económica de los impuestos progresivos en el Estado de Bienestar. Pero no fue muy tenido en cuenta, dadas sus ideas reconocidamente liberales. Pues bien, las ideas de HAYEK son hoy ampliamente compartidas, o, al menos consideradas, por los economistas y por los gobiernos que no son, incluso, liberales. Más aún, pue-

²⁸ El lector no especialista en estos conceptos puede consultar con provecho, en *Papeles de Economía*, núm. 28, los siguientes trabajos: ARGANDOÑA, A., «La economía de la oferta», págs. 205-224, y BARLETT, B., «La economía de la oferta: teoría y economía», págs. 224-231.

En estas economías se llega a proponer la sustitución o reforma de los tradicionales impuestos progresivos a la renta como *perjudiciales al bien común e interés general*.

La polémica en torno a si las formas de imposición directa actuales son perjudiciales al bien común e interés general es muy fuerte y la bibliografía muy abundante. El lector no especialista interesado puede consultar con provecho los siguientes estudios: ALBI, RODRÍGUEZ ONDARZA y RUBIO, *Reformas fiscales. Una experiencia para España*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 1988; FUENTES QUINTANA, E., «Opciones fiscales de los años 80», en *Papeles de Economía*, núm. 27. Y además, el número monográfico 30-31 de esta misma revista.

de afirmarse que todos los informes de expertos hacendistas elaborados a lo largo de los últimos quince años son coincidentes, al menos, en reconocer que los impuestos progresivos sobre la renta convencionales carecen de una justificación indiscutible y objetiva y son, sólo, una opción de tipo político²⁹.

Ya, antes, el llamado Informe CARTER, en Canadá, había establecido la misma afirmación para otro de los impuestos tradicionales: el impuesto que grava a las sociedades. Carece de justificación objetiva y sólo determinadas razones de tipo político y práctico lo convalidan³⁰.

En fin, la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lugar de otras formas, también posibles y distintas, de imposición sobre el gasto, se reconoce que es, también, una opción política al servicio de unos determinados fines económicos. En suma, no es impuesto necesario, sino, sólo, preferible a otros desde unos ciertos argumentos y perspectivas: el argumento y la perspectiva de que el impuesto debe interferir lo menos posible en el funcionamiento libre del mercado nacional e internacional. Apurando el tema, hay, incluso, muchos economistas que consideran que una institución aparentemente tan técnica como el I.V.A. encierra, en el fondo, una opción ideológica, neoliberal. Y muy probablemente es así aunque se haya adoptado por toda clase de gobiernos, los socialdemócratas incluidos. ¿Nos damos cuenta de las gravísimas implicaciones que se deducen de este abanico de ejemplos para el tema que nos preocupa?

Hay varias consecuencias claras, en mi opinión.

La primera, que todos los impuestos al uso fuertemente condicionados por factores ideológicos de carácter opinable y discutible son, por tanto, también opinables. De su necesidad, de su conveniencia, se podrá opinar más o menos favorablemente o adversamente, según cual sea la ideología de la que se parta. Y si ello se admite, y me parece muy difícil no admitirlo, la conclusión es clara: ningún impuesto ideológicamente y técnicamente discutible puede recabar para sí el privilegio de ser un impuesto necesario, objetivamente, y, por tanto, de ser el impuesto objetivamente justo. Quien comulgue con las ideas que inspiran al impuesto lo considerará justo; pero quien sostenga la ideología contraria lo estimará injusto, y lo malo es que los economistas carecemos de argumentos objetivos, científicamente, para dirimir el pleito, salvo que pongamos en juego nuestras preferencias ideológicas, en cuyo caso no seremos ya objetivos en nuestro dictamen, puesto que la Justicia, con mayúsculas, no es un tema que dependa y esté a merced de las ideologías.

Hace ya bastantes años el autorizadísimo moralista católico J. MESSNER³¹ señalaba que los sistemas fiscales de los modernos Estados de Bien-

²⁹ HAYEK, *Los fundamentos de la libertad*, Madrid, Unión Editorial, 1975, capítulo XX.

³⁰ *Informe Carter*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, t. III.

³¹ J. MESSNER, *Ética Social, Política y Económica a la luz del Derecho Natural*, Madrid, Rialp, 1967, pág. 892.

estar habían sobrepasado con creces los límites tolerables de presión y esfuerzo fiscal exigibles en justicia al ciudadano, y que está situación inmoral era un caso muy claro para fundamentar la resistencia o desobediencia legítima, de objeción de conciencia, al pago de tales impuestos. Hace unos pocos años, unos teólogos católicos italianos han opuesto, también, una objeción de conciencia a los impuestos que van a financiar gastos militares. Italia, naturalmente, no es un país que hoy esté en guerra ni que provea de armamento a la guerrilla. Obviamente, estamos —en ambos casos— ante posiciones muy condicionadas ideológicamente en las que se está calificando de injustos a partir de ciertas premisas ideológicas diferentes, a unos sistemas fiscales e impuestos concretos. O si no: ¿compartiría la opinión citada de MESSNER un teólogo de la liberación? Me temo que no. Me temo que esos sistemas fiscales que MESSNER considera injustos, por estar al servicio de una sociedad socializada en exceso, por ser instrumento de una intervención estatal exagerada, son los que los teólogos de la liberación —en cambio— considerarían justos. Como también uno puede apreciar que el motivo alegado por los teólogos italianos, que no ha sido seguido por otros teólogos, depende de presupuestos ideológicos.

Dejemos, pues, el tema en una conclusión clara: en la medida en que los modernos impuestos, todos ellos sin excepción, son unas opciones técnicas que no agotan las fórmulas aplicables posibles y que se prefieren a otras también factibles, y muy distintas, sólo por claras razones ideológicas, parece evidente que no puede hablarse de que sean los impuestos justos. Objetivamente, repetimos, ninguno de los impuestos actuales puede recabar el privilegio de ser el impuesto justo. Se trata, como antes decíamos, de fórmulas culturales, de expedientes técnicos que sólo se pueden depender —éticamente— desde unos determinados presupuestos ideológicos que, por serlo, están sujetos a discusión y debate desde las ideologías contrapuestas.

Ello nos lleva a desechar las antes expuestas 3.^a y 4.^a afirmaciones, según las cuales sólo obligan en conciencia los impuestos justos o que al menos no son injustos según el dictamen de los economistas, elaborado con arreglo a razones técnicas y sin acudir a prejuicios ideológicos.

No hay, por este momento, en mi opinión, ningún impuesto del que ningún economista pueda decir, con argumentos técnicos irrefutables que es el impuesto justo, ni siquiera el más justo, objetivamente, y sin acudir, para «justificarlo», al algunas razones de carácter «ideológico». Desgraciadamente, estamos en una situación tal que la pretensión de «justificar» moralmente cualquier impuesto ha de pasar, como ahora se dice, por unas determinadas y previas tomas de posición ideológicas.

No es de ahora esta situación: MYRDAL, otro premio Nobel de Economía, de tendencia socialdemócrata, señalaba hace décadas que todas las doctrinas sobre los principios superiores del impuesto sobre justicia impo-

sitiva, sobre la equidad fiscal, etc., elaboradas desde fines del siglo XVIII hasta nuestros días, todas esas doctrinas sin excepción, se derivan de posiciones ideológicas, están vinculadas a unos determinados prejuicios ideológicos³².

Mas aún, hace unos años, provocó un notable impacto en la literatura profesional la publicación en Estados Unidos de un libro de EISENSTEIN que lleva precisamente como título el de la ideología de la imposición. Y en esta obra, su autor, EISENSTEIN, señala, nada menos, que el principio básico de la justicia tributaria, el llamado principio de capacidad económica (según el cual la carga del impuesto debe exigirse sólo a quienes tienen aptitud para pagarlo y en la proporción debida a esa capacidad), este principio de capacidad económica, digo, no es, realmente, un criterio objetivo e indiscutible de justicia en el reparto de las cargas públicas, sino fruto de una determinada ideología: la ideología liberal burguesa. Históricamente esta afirmación de EISENSTEIN no es cierta. Pero sí hace ver el carácter ideológico del tema que nos ocupa³³.

Y para que no todo se quede en discusiones entre estudiosos y académicos, diré que la utilización del impuesto como un instrumento de ideologías completas ha calado, incluso, en la jurisprudencia. Hace sólo unos meses, en una sentencia de una Audiencia española, se atribuye a los impuestos una principal función: nada menos que la de ser uno de los pilares básicos sobre los que se apoya la consecución de un Estado socialista. El impuesto es, debe ser defendido, según la sentencia que comento, por ser el instrumento legítimo más y más eficaz para lograr la socialización de la economía.

Habrá quien considere que aquí reside la justificación mejor del impuesto. Habrá quien lo rechace como injusto. Ideologías, ideologías contrarias en lucha. Eso es todo.

VII. CONCLUSIONES

Estamos ya, a mi juicio, en la posibilidad de extraer las siguientes conclusiones para acabar y, también, para resumir la postura que nos parece correcta:

Primera: Es indudable que todos los ciudadanos tienen una obligación moral genérica de contribuir, en justicia y según su capacidad, a la financiación de las cargas públicas.

Segunda: Sería, sn embargo, una grave imprudencia moral atribuir a las leyes fiscales que, en la *realidad social*, regulan los impuestos *para*

³² MYRDAL, *El elemento político en el desenvolvimiento de la teoría económica*, Madrid, Gredos, 1965.

³³ EISENSTEIN, *Las ideologías de la imposición*, ed. castellana del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

cada momento histórico el carácter de mandatos morales que especificarían la forma en que debe concretarse aquella obligación genérica de los ciudadanos. Las normas del ordenamiento jurídico vigente en cada situación histórica no consiguen ser expresión objetiva de una justicia fiscal, ya que se oponen a ello tanto ciertas dificultades técnicas insuperables como las legítimas, pero opinables, opciones ideológicas y también técnicas sobre las que siempre se acaban estructurando los impuestos concretos a lo largo de los siglos.

Tercera: La cautela que se ha atribuido —a su vez— a la Iglesia Católica, por no tomar una posición suficientemente clara y apremiante en relación con la obligación moral de los fieles de pagar los impuestos no es, en realidad, imputable a la Iglesia Católica, sino al hecho —que acabamos de señalar— de que el legislador civil no haya logrado o no haya querido (en una de esas legítimas opciones) dotar a las normas tributarias de una objetividad ética por encima de las ideologías y tendencias políticas vigentes en cada contexto histórico.

Cuarta: Como consecuencia de todo ello, el modo concreto y específico de cumplir con el deber moral genérico de contribuir a las cargas públicas debe ser resuelto, por cada ciudadano, de acuerdo con su recta conciencia, caso por caso, sin que quepan, en tal punto, soluciones cuantitativas de aplicación general.

Desde luego, si al contribuyente, atendido dicho deber moral genérico de contribuir, no le repugna, por injusta, una norma tributaria, está moralmente obligado, en conciencia, a observarla y cumplirla, aunque el cumplimiento le resulte incómodo o, incluso, gravoso.

Pero, en cambio, si por los planteamientos ideológicos y los contenidos económicos que inspiran la ley fiscal esta última conduce al contribuyente a una conciencia de injusticia, será lícita moralmente la objeción de conciencia al pago del impuesto en la medida en que se considere injusto. Sin que exista, a mi juicio, ningún criterio objetivo que pueda oponerse, en el plano moral, a dicha objeción de conciencia cuando se dan los supuestos mencionados.

Esta no es opinión nueva. Citemos a uno de nuestros grandes filósofos clásicos del Derecho natural, al Cardenal JUAN DE LUGO (1535-1600). Escribía hace cuatro siglos que la objeción de conciencia era legítima, moralmente, *a posteriori* (es decir, una vez no pagado el impuesto). Dice: «... a mí siempre me agradó sobremanera el consejo del P. Molina cuando dice, en primer lugar, que hay que inducir al pueblo a pagar los tributos y a juzgar bien de los mismos y presuponerlos justos, y a aconsejar antes del hecho consumado a que no defrauden. Pero después del hecho consumado y defraudado ya el tributo, si el contribuyente se persuade con certeza o sólida probabilidad de que en tanta multitud de tributos hay algo injusto

que él paga, o que la misma multitud es excesiva, o que él mismo ya contribuyó competentemente a las necesidades públicas, atendiendo a la calidad de su persona, de sus negocios y teniendo en cuenta los demás tributos que no ha defraudado, digo que el confesor no le ha de obligar a la restitución (de los tributos defraudados al Estado)»²⁴.

Hasta aquí la expresiva cita de JUAN DE LUGO, y es fácil darse cuenta de que es sólo por razones de prudencia por lo que no apoya la objeción de conciencia *a priori*, es decir, antes de pagar el impuesto. Pero, al margen de la prudencia, si es moralmente aceptable objetar un impuesto, la objeción puede oponerse tanto antes de pagar como después de no pagar. Lo contrario sería absurdo e ilógico.

Quinta: Pero, además del no pago por objeción de conciencia, cabe, también, otra posibilidad moral de no pagar: cuando la ley tributaria se muestre claramente con la condición de un mero expediente político, sin significación moral ni a favor ni en contra para el contribuyente que ha de cumplirla, por lo que éste tiene la duda razonable acerca de la posición a tomar sobre su valor moral. En este caso, como en todos los que se plantean dudas razonables en relación con opciones personales de contenido exclusivamente político, la moral no puede imponer ningún tipo de comportamiento. Y el no pagar es tan lícito, éticamente, como el pagar.

Sexta: Una última, pero importante, precisión. En todos los casos mencionados (y en otros que pudieran imaginarse hipotéticamente) la obligación de pagar los impuestos vigentes es, además, una obligación de respeto a la ley. Y, por tanto, siempre habrán de observarse las exigencias morales de prudencia que plantea al ciudadano la existencia de la ley positiva, y de los medios moralmente lícitos para eludir su cumplimiento. Pero este tema no sólo es conocido, sino que por su contenido, general y muy amplio y no estrictamente tributario, desborda ya los límites de fondo y forma del presente estudio.

Naturalmente, en cualquier caso es necesario que el contribuyente actúe con recta intención y con una valoración serena del sacrificio que el impuesto le causa, de los criterios políticos que inspiran al impuesto y *del uso que se hace de los dineros públicos*. En contra de lo que pudiera pensarse, los estudios de sociología fiscal y las encuestas al uso parecen demostrar que el común de los ciudadanos posee ideas suficientemente claras —exactas o no— sobre todos esos extremos.

²⁴ *Disputationes scholasticae*, París, 1983, t. 7, págs. 751 y sigs., cit. por J. GOROSQUIETA, «Valoración ética del fraude fiscal», publicado en la obra colectiva *El reparto de la carga fiscal*, Madrid, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, t. I, Madrid, Aguilar, 1975, pág. 329. Este trabajo del P. GOROSQUIETA es, en sí mismo, serio y ponderado.