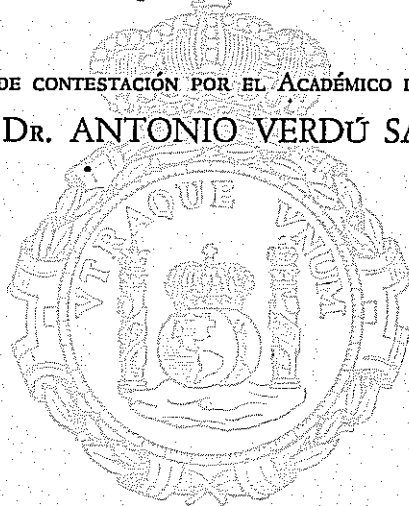


PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA DE CIENCIAS
ECONÓMICAS Y FINANCIERAS DE BARCELONA

En torno a la capacidad económica
como criterio constitucional de
justicia tributaria en los Estados
contemporáneos

DISCURSO LEÍDO POR EL ACADÉMICO DE NÚMERO, ELECTO
ILTMO. SR. DR. MAGÍN PONT MESTRES
en el acto de su recepción, en 12 de marzo de 1974 y

DISCURSO DE CONTESTACIÓN POR EL ACADÉMICO DE NÚMERO
ILTMO. SR. DR. ANTONIO VERDÚ SANTURDE



BARCELONA

1974

EN TORNO A LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO
CRITERIO CONSTITUCIONAL DE JUSTICIA
TRIBUTARIA EN LOS ESTADOS CONTEMPORANEOS

PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA DE CIENCIAS
ECONÓMICAS Y FINANCIERAS DE BARCELONA

En torno a la capacidad económica
como criterio constitucional de
justicia tributaria en los Estados
contemporáneos

DISCURSO LEÍDO POR EL ACADÉMICO DE NÚMERO, ELECTO
ILTMO. SR. DR. MAGÍN PONT MESTRES
en el acto de su recepción, en 12 de marzo de 1974 y

DISCURSO DE CONTESTACIÓN POR EL ACADÉMICO DE NÚMERO
ILTMO. SR. DR. ANTONIO VERDÚ SANTURDE

BARCELONA

1974

La Academia no se hace responsable de
las opiniones expuestas en sus propias publi-
caciones.

(Art. 39 del Reglamento)

DEPÓSITO LEGAL, B. 10.404 - 1974

Imprenta Clarasó, S. A. - Villarreal, 15-17. - Barcelona

"La aspiración a la justicia o, al menos, la búsqueda de un principio que permita determinar criterios de justicia, es innata y propia de la naturaleza humana."

MAX ASCOLI

EXCELENTÍSIMO SEÑOR PRESIDENTE:
EXCELENTÍSIMOS E ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:
ILUSTRÍSIMOS SEÑORES ACADÉMICOS:
SEÑORAS Y SEÑORES:

Desde mis años de estudiante vengo dedicando especial atención al quehacer científico de esta docta Corporación que hoy me recibe solemnemente y me acoge en su seno. Quizá por mi vocación hacia la Ciencia Financiera, quizá por la personalidad y valía de sus miembros, quizá por ambas cosas a la vez, lo cierto es que ha despertado siempre interés en mí, la labor de esta Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Lógico es, pues, que cuando por entrañables y queridos amigos, se me sugirió la idea de ingresar en ella, sintiera una inmensa satisfacción, sólo atenuada por la responsabilidad que contraía al aceptarla.

Agradezco muy sinceramente a los señores académicos que me propusieron y a todos los honorables miembros de la Corporación que en acto interno reglamentario, revalidaron mediante votación la propuesta formulada, el que me brinden la oportunidad de pertenecer a esta Real Academia, y ello no tanto por la distinción social que representa, en definitiva un convencionalismo más que satisface meros sentimientos de vanidad, cuanto por la posibilidad que entraña de poder incorporarme activamente a alguna de sus Comisiones de Estudio para colaborar en la noble tarea científica que constituye su razón de ser. Mi agradecimiento se hace más intenso si cabe, al permitirme compartir ese quehacer con los honorables académicos que, con singular interés y especial dedicación, vienen

incrementando día a día el prestigio de la Corporación con el exclusivo propósito de hacer Ciencia, lo que entraña un insobornable y desinteresado amor a la verdad, por sí mismo digno de admiración.

Espero que al ocupar el sillón corporativo que dejó vacante el llorado académico, ilustrísimo señor don José Gardó Sanjuán, me halle asistido de la inspiración necesaria para que su ausencia — que inevitablemente habrá de seguir notándose — se vea, al menos, suplida, en parte, por el afán de continuar la ejemplar labor que realizó durante tantos años. Sea para él, en el día de hoy, mi mejor recuerdo.

PROPÓSITO

El tema sobre el que he trabajado, para exponerlo hoy aquí, lo denominó "En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos". A pesar de la extensión del enunciado, quizá no logre dar idea precisa de su alcance y contenido. De ahí que estime de interés adelantar las coordenadas dentro de las que voy a desarrollar el discurso.

Pretendo analizar si el principio de justicia tributaria, tal como en general se halla formulado en las Constituciones de los Estados de Derecho, sigue constituyendo o puede constituir directriz básica de los sistemas fiscales, esto es, si continúa teniendo validez, entendida ésta en el sentido de concordancia con los ordenamientos tributarios actuales, o si, por el contrario, el principio, al menos en su esfera aplicativa se halla en desuso o crisis, en cuyo supuesto, y, conocidas las causas, la indagación habrá de proseguir en el sentido de búsqueda de posibles fórmulas que permitan su efectiva realización (1).

Aclaro, pues, que no pretendo realizar un estudio sobre lo que la "capacidad económica" o la "capacidad contributiva" es, ni elaborar un concepto de la misma, ni explicar los diversos aspectos desde los que puede

(1) "Debe señalarse — hace observar Valdés Costa — que la capacidad contributiva, base del principio de igualdad ante la ley, está en la actualidad perdiendo terreno frente a otros intereses generales también de base constitucional, como lo son la mejor organización económica y social. En este aspecto la tributación aparece como un instrumento fundamental para obtener una distribución más equitativa de la riqueza y para acelerar el proceso de desarrollo económico. Se trata de intereses opuestos que el Estado debe armonizar en la búsqueda de soluciones que contemplen las finalidades de bienestar general, característica de la organización política contemporánea." (VALDÉS COSTA, RAMÓN, "Curso de Derecho Tributario", tomo I (sin editorial), Montevideo, 1970, pág. 138).

contemplarse. Los estudios sobre la capacidad económica o contributiva, en sus dimensiones teórica y dogmática, así como en su nexo con la justicia tributaria como expresión o concreción de la misma, son numerosos y exhaustivos (2). Nada tengo que añadir a ellos, al menos aquí y ahora. Sus conclusiones en cuanto a concepto y a expresión de criterio material de justicia, tienen en este caso el significado de premisas aceptadas y compartidas.

Parto pues de la base que:

a) La capacidad económica o contributiva — al margen de si este último término es tautológico — expresa y constituye "el criterio material de justicia tributaria" (3) proclamado en las Constituciones de los Estados de Derecho.

b) La distinción entre capacidad económica absoluta y relativa, efectuada por la doctrina, es fecunda.

c) El contenido formal de la primera consiste en "la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas" (4), y, el contenido material en "la potencialidad económica, es decir, en el conjunto de haberes y riqueza" (5) de cada uno; y

d) El contenido formal de la segunda estriba en "el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria" (6), y, el contenido material en el grado o nivel de capacidad, determinado en razón de los criterios aplicados.

(2) Por todos "Le basi teoriche del principio della capacità contributiva". GIARDINA, EMILIO. Ed. Giuffré. Milano, 1961, con amplia referencia bibliográfica.

(3) CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS, "Ordenamiento tributario español". Ed. Tecnos. Madrid, 1968, pág. 25.

(4) SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, "Notas de Derecho Financiero", tomo I, volumen 2.º. Seminario de D.F. de la Universidad de Madrid, 1967, pág. 190.

(5) GIARDINA, E., Ob. cit., pág. 129.

(6) SÁINZ DE BUJANDA, F., Notas..., pág. 190.

I. FISCALIDAD HISTÓRICA Y JUSTICIA

I. LA TRIBUTACIÓN COMO CONSTANTE

La obtención de recursos, por parte de los entes públicos, para financiar el coste de producción de servicios que satisfagan necesidades públicas, ha sido exigencia de todos los tiempos y civilizaciones. El origen del impuesto se pierde en la historia del más remoto pasado (7).

Desde el "fu" y el "cho-fa" chinos (8), pasando por la imposición babilónica que se conoce a través de sus documentos fiscales, al igual que ocurre con la civilización egipcia merced a sus relieves, siguiendo con las figuras tributarias del mundo griego "foros", "telos", "syntaxis" y "eisforà" (9), y con el "tributum" romano, a partir del que la diversificación impositiva se acentúa aunque sin criterios uniformes, hasta llegar a la época contemporánea en que se produce una especie de explosión tributaria, aparece en la historia financiera un mosaico de figuras, que, atendiendo a concepciones varias dentro de organizaciones políticas acentuadamente heterogéneas, tienen como finalidad común la de procurar medios a los rectores públicos. Bien puede afirmarse, pues, que la fiscalidad es un fenómeno connatural a la existencia de comunidades políticas.

(7) El llamado "derecho del botín" se cita con frecuencia como la forma más antigua y rudimentaria de tributo. En relación al mismo Ardant se pregunta "¿El pillaje transformado en censo, es únicamente el solo origen del impuesto?". (ARDANT, GABRIEL, "Histoire de L'impôt", livre I. Ed. Fayard [s. p.], 1971, pág. 31.)

(8) Impuestos sobre la tierra y sobre los edificios, respectivamente.

(9) Un estudio minucioso sobre la fiscalidad de la Grecia antigua, lo contiene la obra de Andrea M. Andreades. La versión consultada es la italiana con el título "Storia delle Finanze Grecche". Ed. Cedam. Padova, 1961.

2. DIVERSIDAD DE CRITERIOS APLICADOS

Otra cosa es el criterio aplicado por los entes públicos para procurarse ingresos procedentes de rentas individuales, esto es, para determinar las alícuotas personales a aportar. La propia historia financiera ofrece una constelación de medidas de la más variada especie, que si otra cosa no demuestran, sirve para poner en evidencia el arsenal inagotable del que se abastece la imaginación humana cuando de satisfacer necesidades se trata.

Scialpi, hace notar, por ejemplo, refiriéndose a la fiscalidad en el Egipto de los Faraones, que "las modalidades por las que fuera determinada la renta imponible y en qué forma se realizara la recaudación del tributo, no lo sabemos, ni lo podemos saber por el silencio de sus fuentes. Trátase de épocas en las que los tributos más que ser debidos como consecuencia de relaciones establecidas entre el rey y el pueblo, representaban una extrínseca manifestación del derecho de vida y de muerte que tenían atribuido los soberanos y, por tanto, es presumible la ausencia o casi, en este período, de normas que discriminaran la materia tributaria; el soberano podía, a su placer, reclamar el tributo siempre y en la medida que quisiera, y, el pueblo tenía la obligación de obedecer ciegamente sin poder reclamar ningún derecho que, por otra parte, en las relaciones con el soberano no existían, ni podían existir... Vagas noticias y referencias, no obstante, pueden permitir hipótesis para los períodos sucesivos al siglo ix antes de Cristo, entre las cuales la principal es que la relación tributaria — cuando no se desarrollaba voluntariamente de parte del pueblo, como sucedía frecuentemente para los tributos debidos a la Iglesia — era disciplinada por los jueces y por los rectores" (10).

3. DIFICULTADES PARA UNA VALORACIÓN CORRECTA EN TÉRMINOS DE JUSTICIA

Con todo, no parece aventurado aceptar, dadas las determinantes psicosomáticas de la persona, dimanantes de su propia naturaleza, que, en cada pueblo y época, la fiscalidad ha pretendido cobijarse en criterios de justicia

(10) SCIALPI, ERMINIO, "Ordinamenti e giustizia tributaria nelle fonti bibliche". Estratto dal vol. 23.^o, fasc. 2.^o degli Atti dell'Accademia delle Scienze di Ferrara. Cedam. Padova, 1948, págs. 3 y 4.

a la sazón imperantes (11), aunque contemplados desde el actual estadio de civilización se semejen más a arbitrariedades y atropellos, que a algo remotamente relacionado con la justicia. A este respecto y para comprender mejor "aquella justicia", no sería inoportuno pensar cómo devendrá enjuiciada la fiscalidad contemporánea por nuestros descendientes del siglo XXV, en el supuesto, claro está, de que la Humanidad subsista para entonces.

Es así, probablemente, como mejor se aprecia lo forzado que resulta enjuiciar tiempos pasados con criterios actuales, en especial en el sutil marco de la justicia, tan propenso a valoraciones dispares según la época y el prisma con que se contemple (12). La idea de justicia, profundamente arraigada en el espíritu humano e inmutable en su esencia, ha evolucionado, no obstante en el triple aspecto de su concreción, manifestación y realización, de suerte que, al amparo de la misma idea, se estima como injusto lo que otrora fue considerado justo y viceversa, fenómeno éste que en ocasiones, no precisa siquiera de devenir histórico, sino que se aprecia en una misma época en dos países diferentes, o en un mismo país en dos momentos harto cercanos entre sí (13). Con acierto hace observar Ascoli que "en nuestro mismo tiempo en que se hallan prodigiosamente acrecentadas las posibilidades y los medios de observación y de traslado, basta transitar hasta bastante menos de los Pirineos, para ir de un país donde una

(11) "La distribución de la carga fiscal — escribe SÁINZ DE BUJANDA — está lejos de haberse inspirado siempre en criterios primordiales de justicia; pero hasta ahora no creo que nunca se haya producido una renuncia formal a la justicia". (*Hacienda y Derecho*, tomo III. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963, página 437.)

(12) "Lento y complicado es el proceso histórico por el cual en la infancia del mundo los gérmenes eternos de lo justo se van desarrollando en máximas comprobadas de justicia". (Citas de Vico y de Richard, G., tomadas de DEL VECCHIO, JORGE, "La Justicia". Traducción española. Ed. Góngora. Madrid, 1925, pág. 88.)

(13) "La Humanidad descubre durante su vida histórica injusticia tras injusticia y obtiene lentamente mediante duras luchas, su disminución", ha escrito WERNER GOLDSCHMIDT. El propio autor afirma, "la abolición de la esclavitud, la disminución de la prostitución en sentido usual, el establecimiento de los derechos humanos, la democracia, la igualdad de los sexos, la protección de la infancia, el movimiento obrero, la formación de una conciencia de la Humanidad y de una comunidad entre todos los hombres constituyen progresos grandiosos que han de ser conservados y perfeccionados..." (*La ciencia de la justicia*. Traducción española. Ed. Aguilar. Madrid, 1958, pág. 11.)

determinada actividad es condenada como delito, a otro en el que la misma actividad es favorecida y ensalzada como procedente. En el ámbito de cada una de estas esferas estatales de Derecho, todas las prohibiciones y las admisiones vienen justificadas con otros tantos actos de justicia" (14).

La justicia tributaria no puede ser una excepción al respecto. El estudio de su Historia no aporta suficientes luces para el conocimiento del grado de coincidencia entre la fiscalidad de cada época y la idea de justicia a la sazón existente, cuando ésta se maneja en su concepción actual, pues, en rigor se aplican criterios heterogéneos que ponen en evidencia divergencias, pero que no informan del fondo del tema. Obviamente para superar el obstáculo sería necesario manejar datos homogéneos, lo que sólo se consigue conociendo las figuras impositivas por una parte y el criterio que las mismas merecieron a sus contemporáneos, por otra. Cuando este segundo dato no puede conocerse, resulta imposible culminar el estudio; cabe entonces solamente efectuar cábalas, presunciones y valoraciones del ayer tributario, en función de la idea de justicia fiscal de hoy, ciertamente no coincidente, en su concreción material, con la de entonces.

4. LA IDEA MODERNA DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Como es sabido la idea de justicia tributaria de nuestro tiempo, arranca de la concepción filosófica liberal de organización política, que se concreta, en cuanto a forma, en el Estado de Derecho, y, en cuanto a época, en la derroca del "ancien régime", efemérides que constituye el pórtico de la Edad Contemporánea.

El triunfo de las ideas que conciben al hombre como ser libre, se refleja, entre otras, en la superación y marginación de la tradición absolutista y en el afincamiento de la soberanía política en el pueblo, cuyo ejercicio se realiza a través de la trilogía de Poderes que ha llegado hasta nuestros días, dentro del esquema del Estado de Derecho por antonomasia, conocido por democracia (15).

(14) ASCOLI, MAX, "La Giustizia". Ed. Cedam. Padova, 1930, pág. 163.

(15) Se entiende el vocablo en su significado actual, pues, para Aristóteles "democracia" significó deformación o envilecimiento de la república, o gobierno de todos los ciudadanos ("cuando todo el pueblo interviene en la administración del bien común"). (Cita tomada de FENECH, MIGUEL, "La posición del Juez en el Nuevo Estado". Ed. Espasa Calpe. Madrid, 1941, págs. 24 y 25.)

En este contexto, la idea de justicia en la esfera tributaria, ha tendido a concretarse, como veremos, en criterios materiales que giran en torno a la capacidad económica. No es que ambas (justicia y capacidad económica) sean una misma cosa (16). Es sencillamente que se establece una relación entre ellas en virtud de la que se hace factible transitar de lo abstracto a lo concreto. La idea de justicia, tan arraigada en el espíritu humano, alumbrado por eternas luminarias inamovibles en el tiempo y omnipresentes en el espacio, que trasciende a la propia persona, no es con ser mucho, otra cosa que una aspiración, un anhelo, un afán de realización que emerge de vivencias del individuo en su dimensión de persona. Mas la plasmación real de la idea, su aplicación en la vida de convivencia social, requiere valerse de principios de efectividad, de puntos de referencia, de medios idóneos e instrumentos adecuados, para hacerla viable y para transformarla en realidad, al menos en lo posible.

Es la misma idea de justicia la que, por ejemplo, en el sector de edificación se concreta en principios urbanísticos que se reflejan en volúmenes de edificación, zonas verdes, vías de comunicación, etc., con idénticas oportunidades para todos los ciudadanos; en el ámbito de protección a la ancianidad en principios de asistencia efectiva a través de residencias, pensiones, etc.; y, en el área cada vez más compleja del tráfico automovilístico, en principios de respeto mutuo y de consideración debida, a través de la regulación de la circulación con la minuciosidad necesaria.

He aquí como la idea de justicia, reconducida a valor cimero, merced a la estimación que de la misma hace la persona, salta a primer plano de la vida social y deviene en directriz básica de su organización, a cuyo efecto ha de valerse de criterios varios, acordes con la propia razón humana, que permitan la efectiva realización de la idea en el marco de la convivencia.

(16) "Por una parte, la proposición de que la carga tributaria debe distribuirse según la capacidad contributiva — escribe Palao — no tiene la estructura lógica de un axioma, del cual puede deducirse según las reglas del razonamiento una cadena de consecuencias. Se trata, por el contrario, de un principio orientador, cuya eficacia se manifiesta no por medio de la deducción, sino como punto de vista fundamental en la discusión de los problemas financieros... Por otra parte, la indeterminación de la noción de capacidad contributiva no supone carencia de contenido." (PALAO TABOADA, CARLOS, "La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria". Hacienda Pública Española. Instituto de Estudios Fiscales, número 9, 1971, págs. 37-38.)

En el ámbito de la actividad pública y de la financiación de su coste, la superación de la tradición absolutista, merced al triunfo político de las concepciones del ser humano como ser libre, en los albores del siglo XIX, hizo posible un notable cambio en lo concerniente a conexión de la idea de justicia con los criterios de determinación de alcuotas individuales a aportar. La postulación de eliminación de las castas humanas, al menos en el Occidente europeo, de la que es paradigma la exclamación rousseauiana "el hombre ha nacido libre", supuso el alumbramiento del principio de igualdad ante la ley, que representa la transformación del súbdito en ciudadano; de donde, el tributo no podía ya ampararse en criterios discriminatorios personales, en categorías o en dignidades y noblezas en razón a las que cabía estimar como justo que unos contribuyeran y otros no, aun a costa de conseguir que los pobres fueran cada vez más pobres y los ricos cada vez más ricos, como, por ejemplo, cuidaron de dejar constancia las Cortes hispanas reunidas por Carlos I en 1518 (17). El criterio orientador, debía ser otro, acorde con la filosofía que inspiraba el movimiento renovador. Surge así en la esfera de los ingresos públicos la conexión del principio de justicia tributaria con la capacidad económica, o lo que es lo mismo, se predica la consecución de justicia fiscal y se hace depender la misma de la distribución del coste de producción de servicios públicos atendiendo a la capacidad económica de cada ciudadano; esto es, se parte de la desigualdad de éstos para conseguir la igualdad de trato fiscal, pues el objeto de la ley, según la doctrina del "Contrato Social", es la libertad y la igualdad; ideas éstas que igualmente se hallan en el "Espíritu de las Leyes" de Montesquieu, aunque tanto su metodología indagatoria, como expositiva, difieran de la de Rousseau. Ambos, no obstante, el primero inductivamente y con moderación, y, el segundo deductivamente y con brusquedad, constituyen pilares básicos del ideario de la Revolución Francesa con sus teorías recondcentes a soberanía popular, separación de poderes y derechos del hombre, que han de plasmarse en la Constitución.

(17) En las mismas los procuradores lamentaron que "muchos labradores pecheros ganen privilegios y sean habidos por fidalgos y no pechen, lo que es muy grave daño de los pueblos, porque todo aquello que aquel no pague, que es el más rico del lugar carga sobre los pobres". (CARANDE, R., "Carlos V y sus banqueros". La Hacienda Real de Castilla. Ed. Sociedad de Estudios y Publicaciones. Madrid, 1949, pág. 502.)

Justo es señalar, con todo, que la concepción democrática en el ámbito tributario fue expuesta con anterioridad a su formulación constitucional, claramente por Adam Smith, al considerar como premisa axiomática, junto con la fijeza, la comodidad y la economía del tributo, la de que "los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado" (18).

En la "Declaración de derechos del hombre y del ciudadano", aprobada por la Asamblea Nacional francesa el 26 de agosto de 1789 y sancionada por el Rey en 5 de octubre, se proclama, junto con el principio de igualdad, cuyo texto literal veremos más adelante, los de legalidad, justicia en el gasto y control público de las cuentas estatales, al establecerse que "todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismo o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración (art. 14); que "la Sociedad tiene el derecho de pedir cuentas de su administración a todo agente público" (art. 15); y que "toda Sociedad en la cual la garantía de estos derechos no esté asegurada y la separación de poderes determinada, no tiene constitución" (art. 16).

En España fueron las Cortes de Cádiz las que de forma expresa recogieron por primera vez el principio de capacidad económica en la Constitución, concretamente en su título séptimo al establecer que "las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno".

(18) SMITH, ADAM, "Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones (1776)". Traducción española. Ed. Aguilar, Madrid, 1956, pág. 684. A juicio de Giardina, no le corresponde a Adam Smith, la paternidad del principio de capacidad económica, sino que fue simplemente el sistematizador de doctrinas formuladas con anterioridad. (Ob. cit., pág. 15.) El mismo autor, siguiendo a Del Vecchio, afirma que "el principio de llamar a cada uno a participar en las necesidades públicas en razón de su potencia económica, diversamente determinada, se puede retrotraer en sus líneas esenciales, a los ideales de justicia distributiva formulados por los filósofos griegos". (GIARDINA, E., Ob. cit., pág. 6.)

5. EVOLUCIÓN DE LA CONCEPCIÓN DEL IMPUESTO

En base a los nuevos criterios imperantes, los estudios en torno a los ingresos y gastos públicos fueron perfilando una nueva dimensión que cristalizó en la formación de una ciencia, la de la Hacienda Pública, cuyo eje de reflexiones y núcleo de investigaciones lo constituyó, principalmente, el problema del impuesto justo, con las correspondientes implicaciones de técnica operatoria en su distribución, para el logro de una fiscalidad que, propia y efectivamente, maniobrara con la capacidad económica, como principio rector de la imposición (19).

La ciencia de la Hacienda apareció hasta deslumbrante en el último tercio del siglo pasado y primero del actual, con su atención centrada en la naturaleza del Estado y en las necesidades colectivas, por una parte, y, en el trifonte enfoque de la distribución del impuesto en formal, técnica y económica, invariablemente inspirada en el principio de capacidad económica, por otra. Brillaron en Europa dos concepciones, anglosajona una, y, germano-italiana otra, cuyas diferencias están más en la valoración de las diversas cuestiones que inciden en el fenómeno financiero, que en criterios dispares en la formulación de la teoría (20). La fecundidad de

(19) "En los economistas clásicos, la parte primordial de los estudios sobre hacienda pública estaba constituida por las investigaciones sobre la incidencia del impuesto, lo cual implicaba el análisis de sus efectos sobre los precios de las mercancías y sobre la distribución de la carga entre las distintas clases sociales... Las especulaciones en torno a la igualdad o a la justicia del impuesto se van convirtiendo en el nervio central de toda racionalización teórica en materia de hacienda pública..." (SUREDA CARRIÓN, JOSÉ LUIS, Prólogo a la obra de H. BROCHIER y P. TABATONI, "Economía Financiera". Ed. Ariel, Barcelona, 1967, págs. VII y VIII.)

(20) "Al contrario de lo que ocurre con la Hacienda Pública, en los países anglosajones — escribe Rodríguez Bereijo —, más orientada hacia el estudio de los problemas de los efectos económicos de los impuestos y de la definición de los principios de justicia en la distribución de la carga tributaria entre los ciudadanos según los criterios utilitaristas, en Italia y Alemania la construcción de la Ciencia de la Hacienda se centró en la elaboración de una teoría de la conducta económica del Estado, siguiendo también los esquemas de la teoría subjetiva del valor." (RODRÍGUEZ BEREIJO, ALVARO, Estudio preliminar en la traducción española de la obra de AMILCARE PUUVIANI, "Teoría de la ilusión financiera". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972, pág. XVI).

esos estudios apenas si puede discutirse, aunque hoy sean otros los problemas (21).

a) LA IDEA DE NEUTRALIDAD

Es necesario señalar aquí que la evolución de los estudios hacendísticos, si por una parte tuvo como guía la distribución del impuesto en base a la capacidad económica, por otra, estuvo concebida y ubicada dentro del crisol de la más estricta neutralidad. Prevalcían a la sazón, las tesis smithianas, fuertemente arraigadas en las áreas económicas y políticas y compartidas por la inmensa mayoría de autores que se ocuparon de la materia, consistentes en estimar la actividad económica del Estado como un mal necesario, de cuya máxima o principio se infería la recomendación de que tal actividad fuera la menor posible, al objeto de que alterara nimiamente el orden económico, establecido "per se", por la actividad desplegada libremente a través de lo que, ahora, se conoce con el nombre de sector privado. De ahí que se impusiera la idea de neutralidad económica (22), prácticamente reflejada en mínimas intromisiones (23), habida cuenta que la neu-

(21) Una de las orientaciones de esos estudios se centró en la llamada "economía del bienestar". Según Stefani, "puede considerarse que la primera formulación científica del concepto de bienestar económico se encuentra en los economistas clásicos. Su solución es optimista, productivista, en cuanto que el aumento de la riqueza producida sobre la base de la libre concurrencia, determina necesariamente el aumento del bienestar económico". (STEFANI, GIORGIO, "Problemi tributari nell'economia del benessere". Ed. Cedam, Padova, 1958, pág. 16.)

(22) "Por Hacienda neutral se entiende — escribe Steve — una Hacienda en la que son reducidas al mínimo las perturbaciones de la vida económica conexas a la actividad de ingresos y de erogación y en la cual no se alteran las posiciones relativas de los sujetos económicos. Se realizan los gastos necesarios y se perciben los relativos tributos, pero se busca que el modo del gasto y sobre todo la estructura de los tributos no tengan, sobre la actividad económica, efectos secundarios, extraños a su fin directo..." (STEVE, SERGIO, "Lezioni di Scienza delle Finanze, sesta edizione". Ed. Cedam. Padova, 1972, pág. 6.)

(23) El pensamiento de Adam Smith, es diáfano al respecto. A su juicio sólo en dos supuestos, el coste de la actividad pública debía ser atendido con la contribución general de la sociedad. Así, escribe: "Tanto los gastos que acarrea la defensa de la sociedad como los necesarios para mantener la dignidad del supremo magistrado, se emplean en beneficio general de la sociedad toda. Es, por consiguiente, razonable, que se atienda a ellos por la contribución general de toda la sociedad, y

tralidad total no es posible alcanzarla, desde el mismo instante en que una parte, por pequeña que sea, de renta personal tiene destino obligado por imposición externa, que sustituye las decisiones individuales, o, como señala Cosciani, "incluso si se prescinde de la naturaleza del fenómeno financiero... es muy difícil imaginar una Hacienda pública "neutral", es decir, estructurada de tal forma que no modifique en modo alguno la distribución de la renta nacional" (24).

En suma, pues, el criterio de capacidad económica, recogido constitucionalmente y surgido de las ideas que lograron cristalizar merced a la Revolución Francesa, ha sido el que ha venido aplicándose para plasmar en realidad el principio de justicia en la imposición. No conviene olvidar, con todo, por lo que pronto se dirá, que la justicia fiscal generada a través de la capacidad económica, dentro de la concepción neutralista del tributo, se acotaba en el delimitado ámbito de participación de los ciudadanos en la financiación del coste de los servicios públicos. Los ingresos procurados tenían como único y obligado destino el señalado y no otro.

b) LA IDEA DE BELIGERANCIA

Ahora bien, ampliamente conocido es el derrumbamiento impresionante que experimentó el edificio clásico de la ciencia hacendística, afe-rrada a la neutralidad, con la aparición y puesta en práctica de las ideas de John Maynard Keynes. En razón de las mismas y de su desarrollo posterior, la actividad pública se transforma, de mal necesario, en motor

que los distintos miembros de la misma contribuyan a esos gastos de la manera más aproximada posible en proporción con sus respectivas posibilidades."

En cuanto a los restantes gastos públicos que señala, que son los de administración de justicia, los locales y provinciales, los de mantenimiento de buenas carreteras y comunicaciones y los de educación general, considera que si bien benefician a toda la sociedad, "sin embargo, quizás estos gastos pudieran ser pagados totalmente por quienes reciben los beneficios inmediatos" — ... — "Cuando los organismos o las obras públicas beneficiosas para toda la sociedad no alcanzan a ser mantenidas o realizadas totalmente, o no lo son en su totalidad, por la contribución de aquellos miembros de la sociedad que de ellas se benefician de manera más inmediata, tal deficiencia deberá casi siempre cubrirse mediante la contribución general de toda la sociedad." (Ob. cit., págs. 675 y 676.)

(24) COSCIANI, CESARE, "Principios de Ciencia de la Hacienda". Traducción española. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1967, pág. 233.

impulsor de la economía; el presupuesto público pasa, de ser un espejo en el que se refleja la vida económica, a constituir un instrumento activamente influyente en la misma; los principios clásicos quiebran y la regla de oro del equilibrio presupuestario deja de serlo; el supuesto orden económico tendente por sí mismo a la plena utilización de los recursos productivos, resulta no ser tal ni existir la supuesta propensión, al demostrarse la existencia de posiciones de equilibrio estable en situaciones de subempleo (25); en fin, los dogmas de la ortodoxia clásica se diluyen hasta casi extinguirse y surge, en su lugar, un núcleo de principios que la nueva ortodoxia va perfilando y elaborando. Con razón, pues, ha quedado establecido este hito histórico bajo el nombre de revolución keynesiana.

A partir de ella la ciencia de la Hacienda, si es que como tal sigue teniendo autonomía — “¿qué queda de la orgullosa estructura de la economía neoclásica, después de las sucesivas transformaciones experimentadas por el pensamiento económico en los últimos treinta años?” (26) — amplía el horizonte de su objeto material, que ya no es el concretísimo de la distribución de los tributos con criterios de justicia basados en la capacidad económica, sino que contempla todo cuanto atañe a la influencia de los ingresos y gastos públicos en el devenir económico, con lo que, en rigor

(25) “Sostendré — escribe Keynes en la introducción a su *Teoría General* — que los postulados de la teoría clásica sólo son aplicables a un caso especial, y no en general, porque las condiciones que supone son un caso extremo de todas las posiciones posibles de equilibrio” (*Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero*. Traducción española. Fondo de Cultura Económica, México, 1958, pág. 17).

“Desde los tiempos de Say y Ricardo — recuerda el propio autor — los economistas clásicos han enseñado que la oferta crea su propia demanda, queriendo decir con esto de alguna manera, aunque no claramente definida, que el total de los costos de producción debe necesariamente gastarse por completo, directa o indirectamente, en comprar productos.” (Ob. cit., pág. 31.)

“La demanda efectiva que trae consigo la plena ocupación — puntualiza en otro pasaje —, es un caso especial que sólo se realiza cuando la propensión a consumir y el incentivo para invertir se encuentran en una relación muy particular. Esta relación, que corresponde a los supuestos de la teoría clásica, es, en cierto sentido, una relación óptima; pero sólo puede darse cuando por accidente o por designio, la inversión corriente provea un volumen de demanda justamente igual al excedente del precio de la oferta global de la producción resultante de la ocupación plena, sobre lo que la comunidad decidirá gastar en consumo cuando la ocupación se encuentre en ese estado.” (Ob. cit., pág. 39.)

(26) SUREDA CARRIÓN, J. J., *Prólogo* citado pág. XIV.

dos vertientes inéditas y novedosas vienen a incorporarse al acotado ámbito de esa ciencia: una, la relativa a los efectos de los gastos públicos — además de los ingresos —, su impacto en la vida económica y su instrumentación interesada; otra, el propio gasto público, olvidado por la ortodoxia clásica por estimarlo, puramente, fruto de decisiones políticas, con lo que sin violencia alguna, se pone en evidencia que el principio de justicia en la imposición acuñado por el liberalismo, se limita a la participación de los ciudadanos en el coste de los servicios públicos, pero no en la determinación de éstos. De donde, quierase que no y dicho sea de paso, la justicia en la contemplación conjunta del fenómeno financiero, podía quebrar, aun cuando se lograra la misma en la vertiente de los ingresos.

La nueva ortodoxia surgida a partir de 1933, propugna valerse del impuesto, no sólo para atender necesidades públicas a la usanza clásica, sino para estimular o reducir el ritmo del sistema económico, según requiera cada situación. Exactamente igual postula del gasto. Gasto no sólo para necesidades públicas, sino gasto también con fines económicos.

Este nuevo planteamiento penetra en un ámbito en principio insospechado, cual es el concerniente a los criterios materiales de justicia fiscal, incidiendo en los mismos en el sentido que, al simultanearse dos objetivos diferentes cuales son la satisfacción de necesidades públicas, por un lado, y el desarrollo y estabilidad económica, por otro, no siempre es posible armonizarlos, surgiendo pugna al sacrificar a otros fines, el de justicia, en cuanto que concretado en la capacidad económica, por ejemplo estableciendo exenciones o desgravaciones tributarias por razones económicas, aunque beneficien a personas de elevada capacidad contributiva.

c) LA IDEA REDISTRIBUTIVA

A la revolución keynesiana, de acento marcadamente económico, se le ha unido en los últimos cuarenta años, otra aparentemente de menor impacto inmediato, pero dada su constancia y creciente arraigo, de relevante trascendencia en la delimitación del ámbito de la actividad financiera. Consiste, concretamente, en la ampliación de las funciones del Estado en la vertiente de sus deberes, por exigencias de justicia, según es entendida en el mundo actual, conocida con el impreciso nombre de justicia social.

Sin pretender, al menos en este primer momento, fijar las coordenadas básicas que acoten el concepto de justicia social, sí puede señalarse la estrella

polar que le sirve de guía en el mundo actual, cual es la cobertura de necesidades que permitan al ciudadano vivir como tal, a cuyo efecto y por exigencias del bien común, el Estado amplía la esfera de sus actividades dentro de las que incluye el amplio haz de las relativas a sanidad, higiene, enfermedad, enseñanza, invalidez, vejez, vivienda, descanso laboral, cultura física, infortunio, amén de otras muy diversas, que permiten a la persona contemplarse inmersa en el seno de la colectividad que la protege, sin merma, claro está, de su individualidad y personalidad, que, de esta suerte se refuerza, más que se diluye. Como ha escrito Parravicini, "el Estado que sigue instancias sociales es, en particular, también propenso a destinar sus gastos a fines que faciliten una distribución más equitativa de la renta, ya que ello es condición de mayor bienestar para la colectividad" (27).

En otros términos, al Estado se le exige hoy, dentro de la concepción capitalista o del mundo libre — quedan fuera del estudio las concepciones absolutistas en sus varias modalidades, no por subestimarlas o minusvalorarlas, sino por los propios límites aquí autoimpuestos —, que haga suyas un amplio abanico de necesidades, otrora insospechadas, cuyo fundamento y justificación ha de buscarse en la evolución de la civilización, en cuyo actual estadio resulta superada la idea imperante durante siglos, de órgano supremo de cada colectividad política cuya misión se limitaba a la salvaguarda de algunos derechos personales, a la protección frente a los anhelos dominadores de otras colectividades y a la satisfacción de un mínimo de necesidades de los súbditos.

Queda fuera de este estudio, el análisis de las fuerzas históricas que han influido en esta evolución, que si, ciertamente, son múltiples, adquieren, para cualquier observador, perfiles de muy singular relieve, tanto el cristianismo como el marxismo, ambos en cierto modo alineados frente al capitalismo, si bien con enfoques harto dispares, que les convierten, quizás, en incompatibles entre sí (28).

(27) PARRAVICINI, GIANNINO, "Scienza delle Finanze-Principi". Ed. Giuffré. Milano, 1970, pág. 174.

(28) CRISTIANISMO. — *Del Antiguo Testamento*: "Yo odio y aborrezco vuestras solemnidades y no me complazco en vuestras congregaciones. Si me ofreéis holocaustos y me presentais vuestros dones, no los recibiré, ni pondré mis ojos en los sacrificios de vuestras cebadas víctimas. Aleja de mí el ruido de tus cantos, que no escucharé el sonar de tus cítaras. Como agua impetuosa precipitaré el juicio,

Esa notable ampliación de los fines del Estado, en cuanto entre titular de deberes que ha de cumplir, exige el incremento y desarrollo de la actividad que le deviene en propia, actividad que para ser realizada precisa de crecientes medios que financien el coste de producción de los servicios que ha de proporcionar. La búsqueda y obtención de esos medios constituye uno de los objetivos del Estado contemporáneo. Sin ellos, no podría

como torrente que no seca, la justicia" (Amós 5, 21-25). "A mi qué, toda la muchedumbre de vuestros sacrificios? Harto estoy de holocaustos de carneros, del sebo de vuestros bueyes cebados; no quiero sangre de toros, ni de ovejas ni de machos cabríos... No me traigais mas esas vanas ofrendas... Cuando haceis vuestras muchas plegarias, no escucho... Dejad de hacer el mal, aprended a hacer el bien, buscad lo justo, restituid al agraviado, haced justicia al huérfano..." (Isaías, I, 11-17.)

Del Nuevo Testamento: "Es más fácil que un camello pase por el ojo de una aguja, que entre un rico en el reino de los cielos" (Mateo, 19-24). "Y vosotros los ricos llorad a gritos sobre las miserias que os amenazan... El jornal de los obreros que han segado vuestros campos, defraudado por vosotros, clama, y los gritos de los segadores han llegado a los oídos del Señor de los Ejércitos." (Epíst. Santiago 5, 1-4).

Padres de la Iglesia: "El que despoja a un hombre de su vestimenta es un ladrón. El que no vista la desnudez del indigente, cuando puede hacerlo, ¿merecerá otro nombre? El pan que guardas pertenece al hambriento. Al desnudo, el abrigo que escondes en tus cofres. Al descalzo el zapato que se pudre en tu casa. Al mismo, la plata que escondes." (San Basilio. Homilía 6 contra la riqueza, 7.) "¿Por qué rechazais al que comparte vuestra misma naturaleza, reivindicando su posesión? La tierra fué creada para todos en común, ricos y pobres. ¿Por qué los ricos, os arrogais solos, el derecho de propiedad? La naturaleza desconoce a los ricos, ella que nos hace nacer pobres. No nacemos vestidos, no nos dan a luz con oro y plata" (San Ambrosio).

Encíclicas: El liberalismo, "sistema que considera el provecho como motor esencial del progreso económico, la concurrencia como ley suprema de la economía, la propiedad privada de los medios de producción como un derecho absoluto, sin límites, ni obligaciones sociales correspondientes" (Quadragesimo Anno). "El incremento económico no debe ser dejado al curso casi mecánico de la actividad individual, ni solamente al poder de la autoridad pública. Son por consiguiente erróneas las doctrinas que, bajo pretexto de falsa libertad, se oponen a las reformas necesarias, así, como también aquéllas que anteponen la organización de la producción colectiva a los derechos fundamentales de las personas y de los grupos" (Gaudium et Spes).

MARXISMO. — "El dinero se transforma en capital, el capital en fuente de plusvalía y la plusvalía en causa de capital adicional. Pero la acumulación capi-

cumplir la misión que tiene asignada, según postulados de justicia social.

Las exigencias que esta concepción impone, orientan al Estado moderno, digamos al Estado social, hacia la captación de medios, que se concretan en ingresos públicos pecuniarios; medios que, en razón de esas mismas exigencias, han de obtenerse primero de quienes tienen sobrante, a cuyo efecto se precisa para su individualización, que se determine, como punto de partida, el módulo que fije el nivel personal o familiar de ingresos mínimos o indispensables, por encima de los cuales emerge el sobrante y, por debajo la situación deficitaria. Obviamente, el módulo o módulos en cuestión, no permiten, al menos en el momento presente, su determinación con validez absoluta y universal. Por el contrario, su carácter relativo es obligado por imperativo de la realidad, al constituir la Humanidad un mosaico de colectividades políticas o naciones, de bien desigual desarrollo económico, dentro de cada una de las cuales empírica y no abstractamente, han

talista presupone la existencia de plusvalía, y ésta la producción capitalista que, a su vez, no entra en escena más que cuando masas de capital y fuerzas obreras considerables se encuentran ya en manos de los productores mercantiles. Por consiguiente, todo el movimiento parece girar en un círculo vicioso del que no podría salirse sin admitir una acumulación primitiva anterior a la acumulación capitalista que sirva como origen a la producción capitalista en vez de ser su resultado."

"Esta acumulación primitiva desempeña en la economía política casi el mismo papel que el pecado original en la teología. Adán mordió la manzana y el pecado hizo su aparición en el mundo. Se nos explica el origen por un acontecimiento que había sucedido algunos días después de la creación del mundo." De manera parecida hubo una vez, ya hace tiempo, una época en la cual la sociedad se dividía en dos campos: por un lado la élite, personas trabajadoras, inteligentes y, sobre todo, dotadas de aptitudes económicas; por otro, un atajo de pícaros que se pasaban en francachelas desde la mañana a la noche y desde la noche a la mañana. Se sobreentiende que los primeros amasaron dinero sin cesar, mientras que los otros se vieron bien pronto desprovistos de todo. De ahí la pobreza que la gran mayoría, a despecho de un trabajo sin fin ni tregua, debe pagar con su propia persona, y la riqueza de una minoría, que recoge todos los frutos del trabajo sin mover un solo dedo."

"La historia del pecado original nos hace ver de una forma bien clara cómo el hombre ha sido condenado por el Señor a ganar el pan con el sudor de su frente; pero la del pecado económico cubre una laguna lamentable, al explicarnos de qué manera escapan algunos individuos a esta orden del Señor." (MARX, CARLOS, "El Capital". Traducción española. E.D.A.F., Madrid, Buenos Aires, 1967, tomo I, página 755.)

de ser fijados, si bien, invariablemente, acordes con el ideario de la justicia social. Conforme hace observar D'Albergo, si "la Revolución Francesa fijó el sistema ideal de reparto de la carga tributaria en la proporcionalidad, como caso típico de igualdad, las corrientes modernas, en la lucha entre ricos y pobres, han inducido a los menos acaudalados a desplazar la carga fiscal hacia los más poderosos, con fuertes exenciones en las rentas mínimas y con impuestos progresivos" (29).

Más, sea cual fuere el nivel cuantitativo del módulo en cada país, y las matizaciones cualitativas a considerar, es evidente que las exigencias de búsqueda y obtención de ingresos y la orientación que ilumina el quehacer político al respecto, según acaba de ser expuesto, tienden hacia cierta igualación de rentas o fortunas individuales, propensión que sin poder cristalizar en realidad plena, va conformando el nivel de riqueza económica (30) de todos cuantos integran las respectivas colectividades.

(29) D'ALBERGO, ERNESTO, "Economia della Finanza Publica", nuova edizione aggiornata volumen primo. Ed. Giuffré. Milano, 1971, pág. 319.

(30) "Riqueza económica", no constituye, al menos en el marco de este trabajo, pleonismo alguno, por cuanto, si bien comúnmente la riqueza se conecta con las rentas y bienes económicos, esto sucede mitad por comodidad, mitad por inercia, en el lenguaje corriente. En rigor, cabe hablar de riqueza deportiva, espiritual, cultural, de saberes, etc., y es obvio que, al menos en abstracto, las comunidades políticas o naciones, no tienen necesariamente que fijarse como meta la riqueza o el bienestar económico. El ser humano, en cuanto persona y con él las colectividades en las que se integra, tienen un haz de posibilidades a modo de metas, muy amplio, cuya elección concreta como objetivo preferente, depende de sus propias valoraciones.

II. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS

1. FORMULACIÓN CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

De lo dicho hasta ahora, resulta, pues, que los Estados actuales — dentro de la concepción de los mismos acotada en y para este estudio — siguen orientándose en materia de justicia tributaria, al menos constitucionalmente, en el principio de capacidad económica, tomado como criterio material de aquélla, tendiendo también, y al menos en abstracto, hacia la reducción de diferencias en la posesión de fortunas. La aspiración de justicia, en la esfera tributaria, la siguen refiriendo actualmente la mayoría de Constituciones de los Estados actuales, a la capacidad económica o sus equivalentes.

Así, por ejemplo, la Constitución portuguesa proclama que “todos los ciudadanos están obligados a prestar al Estado y a las autoridades locales cooperación y servicios en armonía con las leyes y a contribuir, conforme con sus posibilidades, a las cargas fiscales” (art. 28); y a “no pagar impuestos que no hayan sido establecidos en armonía con la Constitución” (artículo 16).

La Constitución griega, aprobada por referéndum en el año 1968, declara que “todos los helenos son iguales ante la Ley. Todos los ciudadanos helenos contribuirán, en la medida de sus fuerzas, al levantamiento de las cargas públicas” (art. 3.º).

En Francia, la Constitución de la V República, sometida a referéndum en 1958, lleva anexa la “Declaración de derechos del hombre y del ciudadano”, aprobada por la Asamblea Nacional francesa en 1789, en cuyo artículo 13 se preceptúa que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en

razón de sus posibilidades". Por su parte, el artículo 34 de la Constitución, dispone, entre otras, que "las leyes financieras determinan los ingresos y gastos del Estado en las condiciones previstas por una Ley orgánica y con las reservas que tal Ley establezca".

La Constitución brasileña del año 1946 establece que "los tributos tendrán carácter personal siempre que sea posible, y serán regulados según las posibilidades económicas del contribuyente" (art. 202) (31).

La Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, de 1949, determina que "mediante una ley federal que requiere la aprobación del Consejo Federal, ha de asegurarse una adecuada compensación financiera entre Estados de alta capacidad impositiva y de capacidad reducida, debiendo tomarse en cuenta el poder financiero y las necesidades financieras de los municipios (agrupaciones comunales). Dicha ley determinará que de los aportes de Estados de alta capacidad impositiva (aportes compensatorios) se concederán asignaciones compensatorias a Estados de capacidad reducida, debiendo determinarse en la referida ley las condiciones requeridas para reclamar la compensación y las obligaciones compensatorias, así como las proporciones para el monto de las compensaciones. La ley podrá determinar también que la Federación conceda de sus recursos asignaciones a los Estados de capacidad reducida para cubrir adicionalmente sus necesidades financieras generales (asignaciones adicionales)" (art. 107, 2) (32).

En Italia, la Constitución aprobada en 1947, declara que "todos están obligados a participar en los gastos públicos en razón de su respectiva capacidad contributiva" (art. 53), que difiere poco del Estatuto Albertino, en

(31) En relación a este precepto, la Subcomisión encargada de su preparación por la Asamblea Constituyente, dejó constancia de su sentir al afirmar que "si el Estado no es inculcado de la iniquidad de la organización social contemporánea, ha de esforzarse cada vez más en eliminarla y sobre todo en no acrecentarla a través de las exigencias del fisco, que tiende a menudo a no medir la capacidad económica de los contribuyentes, los cuales son tan diferentes entre ellos, que, se produciría una tremenda injusticia si fuesen tratados igualmente por el fisco".

(32) Una concepción similar rige en Suiza, donde en virtud de la llamada "perecuación financiera" establecida por ley, cada cantón participa en los gastos de la Federación según su respectiva capacidad financiera. Esta participación está en vías de revisión al redactar estas líneas (abril de 1973).

Ciertamente que, tanto en Alemania como en Suiza, la capacidad impositiva, aquí referida, es entre Estados y Cantones, respectivamente, pero esto no obsta para que sirvan de ejemplo ilustrativo.

cuyo artículo 25 se preceptúa que “los ciudadanos contribuirán indistintamente a las cargas del Estado, proporcionalmente a su riqueza”.

En España la Ley Fundamental de 17 de mayo de 1958, que proclama los Principios del Movimiento Nacional, establece que “todos los españoles tienen derecho a ... una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales” (P.IX). Otra Ley Fundamental, el Fuero de los Españoles, concreta que “los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley votada en Cortes” (P.9).

2. REFLEJO DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA EN LOS ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS

Conviene recordar ahora lo que anteriormente ha sido dicho, respecto a que los ingresos públicos provenientes de impuestos, han desdoblado, en tres, sus funciones, otrora única, al utilizarse los mismos bien para financiar el coste de los servicios públicos tradicionalmente producidos por el Estado, bien para estabilizar y desarrollar la economía, bien para fomentar, estimular y hacer viable la redistribución de rentas. Esa triple finalidad, empero, halla siempre como límite o frontera el que, a través de la misma, no se vulnere el principio de justicia proclamado en las Constituciones, que se concreta en la capacidad económica o sus equivalentes, a través de criterios de proporcionalidad o progresividad, descartados, por intuitivamente inapropiados, los de igualdad y regresividad.

De donde, la justicia tributaria, al menos en los Estados que constitucionalmente lo tienen proclamado, ha de alcanzarse a través de la capacidad económica. El concepto de justicia tributaria se perfila así como participación de todos los ciudadanos, según su capacidad económica o contributiva, a través de la imposición fiscal, en la financiación del coste de la actividad pública no atendida con ingresos extratributarios. O lo que es lo mismo: por imperativo constitucional, todos los impuestos, sea cual fuere su justificación y/o finalidad, han de someterse al principio de justicia, concretado, en cuanto al establecimiento y ordenación jurídica de los mismos, en la capacidad económica o contributiva de cada ciudadano.

La doctrina jurídica, al ocuparse del tema, si bien distingue las dimensiones formal y material del principio de justicia tributaria, de suerte que sea o no recogida expresamente por la Constitución “la justicia tributaria,

es por esencia, parte del Derecho tributario, en rigor es su cimentación y su razón de ser" (33); profundiza en la concreción de la idea, tal como la recogen generalmente los textos constitucionales, a través de los que se pretende plasmar en realidad, los ideales de los justo vivenciados por el ser humano, que los considera valor cimero de la persona, dentro de la axiología contemporánea, imantada por la dignidad del hombre.

Obviamente, aun en los supuestos en que las leyes básicas guarden silencio al respecto, el principio de justicia ha de colorear todo el ordenamiento fiscal, pues, como advierte el maestro Sáinz de Bujanda "las normas tributarias sólo serán legítimas si en ellas se establecen tributos justos, y esto sólo acontecerá en la medida en que esas cargas se impongan a los súbditos en orden al bien común y con arreglo a criterios que emanen del Derecho natural" (34). Mas, si como sucede frecuentemente, el principio se positiviza, con expresión de un criterio material determinado, cual es el de capacidad económica, es evidente que el sometimiento a disciplina jurídica de la fiscalidad, ha de realizarse con obligada supeditación y respeto a las directrices constitucionales.

Micheli, refiriéndose a Italia, señala que "la prestación coactiva tributaria, dimanante del deber constitucional de todos a concurrir en los gastos para la misma vida de la colectividad, constituye en efecto un límite a los derechos de libertad del hombre..." (35), y que si bien "con la locución de capacidad contributiva no se quiere formular un juicio concreto acerca de la efectiva posibilidad, por parte de cada uno, de contribuir y por tanto de pagar el tributo, ya que el legislador en sus previsiones generales debe apreciar la prestación coactiva refiriéndose a una situación económicamente susceptible de valoración" (36), sin embargo, el propio legislador "en tal actividad soberana no podía nunca crear tributos discriminatorios, persecutorios o expropiatorios, en consideración a ciertas categorías de ciudadanos o de extranjeros... así como el Estado no podía gravar con un tributo las personas altas o las rubias o, por ejemplo, los calvos" (37). Hensel, en relación a la Constitución vigente en la Alemania prenatal, escribe

(33) SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, "Hacienda y Derecho", tomo III, pág. 182.

(34) SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, "Hacienda y Derecho", tomo III, pág. 184.

(35) MICHELI, GIAN ANTONIO, "Corso di Diritto Tributario". UTET. Torino, 1972 (ristampa), pág. 81.

(36) MICHELI, G. A., *id.*, *id.*, pág. 82.

(37) MICHELI, G. A., *id.*, *id.*, págs. 82-83.

que el precepto consistente en que todos los ciudadanos contribuirán a las cargas públicas en proporción a sus medios... "podría tener efectos prácticos en el sentido de no permitir excepción alguna al principio de generalidad en la imposición, de no tolerar sobretodo la existencia de algún (efectivo) privilegio tributario y de formular además la base imponible, especialmente la medida del impuesto, de forma que no diera lugar a efectos jurídicos diversos, para situaciones económicamente iguales" (38).

En mi sentir, acorde, en lo fundamental, con la doctrina citada, si se quiere que la justicia tributaria sea algo más que una elucubración abstracta carente de verificación, o una formulación constitucional marginada del realismo jurídico, o ambas cosas a la vez, es decir, si la justicia tributaria ha de ser algo vivo y tangible que trascienda de su dimensión conceptual, a la realidad de la vida de cada día, realizándose como tal, ha de impregnar de su fina esencia todo el ordenamiento tributario, el cual por razón de jerarquía jurídica normativa ha de respetar y supeditarse a los principios constitucionales de justicia tributaria positivados. De ahí que, la pregunta que se formula D'Albergo, acerca de si las exenciones acordadas — sobre quienes tienen capacidad contributiva — tendentes a favorecer algunas ramas de actividad (agrícola, inmobiliaria o industrial) en interés de la propia nación, y en las que se hace sentir la necesidad de la colectividad, se hallan en oposición con la generalidad de la imposición (39), no parece tener más respuesta válida que la de que, efectivamente, se hallan en oposición y pugnan con el principio de capacidad contributiva, o si se prefiere, con la justicia tributaria.

Analizar, pues, si ese respeto y subordinación tiene efectivamente lugar, e incluso si, dadas las funciones que actualmente al impuesto se le asignan, puede tenerlo, es lo que procede hacer de inmediato, ya que sus resultados constituyen premisa para proseguir la indagación dentro del acotado marco en que la hemos situado.

Parece aconsejable, por razones metodológicas, apoyadas por otras de sistemática expositiva, distinguir las dos concepciones del impuesto, su-

(38) HENSEL, ALBERT, "Diritto Tributario". Edición italiana. Ed. Giuffré. Milano, 1956, pág. 54.

(39) D'ALBERGO, ERNESTO, "Le système fiscal et la nouvelle constitution italienne". Revue de Science et de Législation Financières. Librairie générale de Droit. París, 1948, pág. 166.

cesivamente habidas, dentro de los llamados Estados de Derecho, en los que se ha formulado el principio de justicia tributaria, pues, toda referencia a los absolutismos anteriores deviene en irrelevante e inútil, a nuestros efectos.

3. ETAPA DEL IMPUESTO ASÉPTICO

La primera de las concepciones, la identifico con la expresión de impuesto aséptico, que floreció en el marco de la llamada Hacienda neutral, cuya validez en el tiempo va desde los albores del siglo XIX, hasta la, más arriba citada, revolución keynesiana, que se produjo al declinar el primer tercio del siglo actual.

En esa etapa, es apenas admisible negar la influencia de otras anteriores, en el ordenamiento jurídico de la imposición fiscal. Como es notorio, la renovación de los ideales sociales se produce más por sedimentación y decantación, esto es, por evolución, que por revolución, aunque en ocasiones se precise de ésta para su implantación. Romper totalmente, es difícil y excepcional. Si esto es así en el ámbito de las ideas sociales, resulta obligado o poco menos en el mundo jurídico que los refleja, preñado, además, de tradiciones, de lentas y laboriosas construcciones dogmáticas, de máximas y de principios normativos arraigados, en fin, repleto de un arsenal de antecedentes, utilizados como medio y guía, que no es posible orillar bruscamente. El quehacer jurídico, en constante vigilia tras la fórmula idónea y el precepto adecuado que permita la realización de la justicia, es reactivo, por naturaleza, a los saltos bruscos y a las innovaciones precipitadas. La búsqueda de la justicia, el permanente caminar tras ella, exige serenidad de espíritu y claridad de pensamiento. Y esto ni se improvisa, ni se produce con fórmulas estandarizadas. Necesita tiempo y dedicación.

Quizás a ello se deba, al menos en parte, que, implantado el Estado de Derecho y proclamado en las respectivas Constituciones el principio de justicia tributaria, concretado, a menudo, en la capacidad económica individual, la plasmación del mismo en el Derecho tributario de cada país, no fuera, con mucho automática, antes al contrario, fuera tomando forma a medida que cabalgaba a lomos del tiempo. Al lento quehacer jurídico general, ha de añadirse, en el caso concreto del Derecho tributario, la existencia de unos tributos anteriores con cuyo producto se atendían las necesidades públicas. Por más injustos que resultaran los mismos según las

nuevas concepciones, no era posible, por razones prácticas, prescindir bruscamente de ellos; el cambio precisaba de un período más o menos amplio de transición. Si, además, se tiene en cuenta el sinnúmero de intereses creados y la resistencia de los supuestamente perjudicados en el cambio, y, se añade los defectos de organización político-administrativa, la mayor o menor desatención de los poderes públicos y otros mil que citarse pudieran, fácilmente se ha de comprender que, al socaire de evitar transformaciones bruscas, permaneciera durante años un manifiesto divorcio entre los principios constitucionales y los ordenamientos tributarios ordinarios.

Cierto que, esto, ni fue general en todos los países de civilización similar, ni se aduce aquí como justificación. En otro lugar (40), he dejado constancia de los nefastos efectos que produce una rectoría financiera deficiente y he contrastado la diferente mentalidad fiscal imperante en distintos países, según el comportamiento histórico de los respectivos poderes públicos. Pero esto no contradice en absoluto, antes al contrario, cuanto ahora señalo, que no es ni más ni menos que, la inercia, la tradición y los intereses creados, por una parte, y, las exigencias propias del quehacer jurídico, por otra, retrasaron la efectiva sincronización y coherencia entre los preceptos constitucionales y las normas jurídico-tributarias ordinarias, si bien dicho retraso fue muy desigual en el tiempo — breve en unos casos y amplio en otros —, como consecuencia del distinto comportamiento de los citados órganos rectores.

Mas, en cualquier caso, alcanzada antes o después la debida sincronización, o no alcanzada incluso, lo relevante a nuestros efectos es indagar si el principio de justicia tributaria proclamado en las Constituciones y concretado en la capacidad económica, era capaz de tomar forma y cuerpo en los ordenamientos, sin que surgieran obstáculos insalvables derivados de la propia lógica interna del sistema de organización económica, aunque pudieran existir otros superables, como los ya referidos.

Obviamente, si la justificación del *cómo* del impuesto — no del *porqué*, que no interesa aquí — respondía al obligado respeto a las normas constitucionales, y, si merced a este respeto se alcanzaba la realización del principio de justicia, que respondía, a su vez, a una posición ante la misma de cada respectiva comunidad nacional al aplicar el criterio de capacidad económica o contributiva, de suerte que, a mayores ingresos o a mayores

(40) El problema de la resistencia fiscal. Ed. Bosch. Barcelona, 1972.

bienes, más alícuota de renta a aportar; parece que, al menos en términos generales, era viable un ordenamiento jurídico-tributario acorde con el principio constitucional de justicia tributaria, máxime contando, en el *cómo* de la distribución, con los medios técnicos que fueron arbitrándose, entre los que, la imposición múltiple, la discriminación cuantitativa y cualitativa de rentas, y las exenciones tributarias, constituían poderosos auxiliares al servicio de la justicia tributaria plasmada en la capacidad económica.

En rigor, como ya ha sido dicho antes, toda la Hacienda clásica, tuvo como uno de sus principales objetivos, afanarse en hallar la justa distribución del impuesto bajo la guía de su estrella polar, cual era la capacidad económica (41). La llamada "Scienza delle Finanze" creada y desarrollada principalmente en Italia, aunque reverberada a otros países, al igual que los estudios hacendísticos alemanes y anglosajones, son paradigma de la dedicación de los estudiosos en la orientación señalada, cuyos frutos, lejos de quedar en pura hibernación teórica, trascendieron a la realidad de la vida política — la Hacienda es ciencia de medios —, impregnando del fino razonar de los científicos y de sus conclusiones, los sistemas tributarios positivos de todos los países de las áreas en que se desenvolvía un pensamiento acorde con esa concepción.

Los obstáculos que se oponían a la consecución de la justicia tributaria proclamada constitucionalmente, en ningún supuesto pueden considerarse insalvables, al menos en su razonabilidad teórica, esto es, en su concepción puramente lógica, sin que ello signifique que, prácticamente, tal justicia se alcanzara en todos los países plenamente. Las dificultades surgían en el entorno, principalmente motivadas por defectos de organización política, apreciándose a lo sumo, en algunos países, divergencias entre su respectiva capacidad para determinar directrices constitucionales y su capacidad para crear una organización política coherente que hiciera posible alcanzar las metas proclamadas (42). Mas, esto no puede conducir, en modo alguno,

(41) "El principio de capacidad contributiva es la verdadera estrella polar del tributarista." (CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 60, diciembre, 1965, pág. 989.)

(42) Son incontables los trabajos que se han elaborado para poner en evidencia la impericia de los poderes públicos tendente a alcanzar la identificación deseable entre normativa jurídico-tributaria y realidad fiscal. He aquí uno que resulta

a la conclusión de considerar utopía el contenido de aquellos principios, entre otras razones porque países hubo en los que se alcanzó un alto grado de identificación, ciertamente en abierto contraste con los escasos logros de otros pueblos.

4. FORMACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO

A coadyuvar a la consecución y realización de la justicia en la esfera tributaria vino la nascente ciencia del Derecho financiero, especialmente en la parte relativa a la formulación de principios generales y ordenamiento idóneo de los tributos, en un plausible intento, felizmente convertido en realidad, de someter a disciplina jurídica dentro de los moldes del Derecho, la regulación de los ingresos tributarios. Fueron quedando atrás, así, otros períodos de mera legislación fiscal anárquica, deshilvanada e incoherente, cuyo objetivo era obligar al pago de tributos, sin apenas consideración alguna hacia los principios rectores de la imposición a través de los que es factible alcanzar cotas satisfactorias de justicia fiscal, y sin posibilidad, por tanto, de construir un sistema tributario propiamente dicho (43), que, respondiendo a una concepción determinada, desarrollada a través de directrices idóneas, facilitara la elaboración de un núcleo de conocimientos científicos que, conforme a su propia lógica, permitieran coadyuvar el logro de niveles deseables de justicia en la praxis tributaria, esto es, en la aplicación del Derecho a cada caso concreto, sin olvidar, por supuesto, las raíces espirituales que lo vivifican.

A la altura de nuestro tiempo parece poco probable que, nadie con mínima responsabilidad científica, esto es, con alguna dedicación a esta

de singular enjundia por su brevedad y desenfado, que concluye como sigue: "hasta que nuestra alma no se desarrolle hacia concepciones verdaderamente morales, la única ley que debe y puede regular las relaciones entre fisco y contribuyentes es aquella de los ciudadanos de la jungla, defraudarse y rapiñarse recíprocamente sin exclusión de medios". (SCIALPI, ERMINIO, "I presupposti per la realizzazione del rapporto di reciproca fiducia tra fisco e contribuente". Cedam. Padova, 1950, página 21.)

(43) "Un sistema tributario no puede ser, en último análisis, sino el conjunto armónico de prestaciones pecuniarias que han de ser satisfechas por una colectividad al Estado, o a otros entes públicos, en la forma, tiempo y cuantía que la ley establezca, con sujeción a un criterio de justicia." (SÁINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda y Derecho, tomo III, pág. 181.)

área de saberes, pueda sostener la falsa tesis de que, con mera y exclusiva contemplación económica de la tributación, puedan alcanzarse cotas satisfactorias de justicia fiscal, habida cuenta que la panorámica que desde esta óptica se contempla es limitada y se ocluye, precisamente, en el momento en que el horizonte jurídico emerge radiante y diáfano, merced al que es factible ordenar y disciplinar los tributos de acuerdo con directrices idóneas perfectamente congruentes con otros postulados económicos y con situaciones fácticas de evidente relevancia económica, pero contempladas y manejadas con método jurídico, esto es, como puntualiza Sáinz de Bujanda, "actuando con métodos que la ciencia del Derecho proporciona al impulso de unos juicios de valor que derivan de una concepción del Derecho como instrumento de seguridad y justicia" (44).

La mera legislación tributaria, como consecuencia de un enfoque exclusivamente económico de la fiscalidad, capaz de saciar las inquietudes sentidas desde esa área, devenía a menudo en mera maraña legislativa o selva impenetrable de normas inconexas, dentro de la que resultaba inútil todo intento de penetración jurídica y, por tanto, vana cualquier fundada aspiración de justicia (45), hasta el extremo que, para dar alguna salida medianamente airosa al problema, surgió la tristemente célebre catalogación de las leyes tributarias, como leyes meramente penales, que en esencia venía a ser un reconocimiento por parte de los moralistas de su marginación de la justicia, y, por la de los juristas de su exclusión del Derecho (46).

La feliz conjunción de ambas áreas de conocimientos, al servicio de la justicia tributaria, constituye, probablemente uno de los avances más importantes, dentro de este sector, en lo que va de siglo, sin que tenga mayor trascendencia la polémica entablada y la lucha dialéctica mantenida, ne-

(44) SÁINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda y Derecho", tomo I, pág. 109.

(45) "El jurista debería unirse al economista, al sociólogo y al político; aunque tal vez sería más exacto afirmar que son el economista, el sociólogo y el perito en política quienes deberían unirse al jurista en la tarea, no sólo de explicar la norma financiera en abstracto, sino de responder del porqué de la norma, o sea, de persuadir y hacer ver cómo los fenómenos financieros nacen y siguen esta o aquella otra determinada suerte." (MORSELLI, EMANUELE, "Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública". Ed. Derecho Financiero. Traducción española. Madrid, 1964, página 384.)

(46) Una referencia a las leyes meramente penales en cuanto a la significación que le atribuyo, puede verse en mi citada obra "El problema de la resistencia fiscal", págs. 226 y siguientes.

cesarias por otra parte para superar posiciones parcialistas e incluso quizás interesadas, que han de considerarse, al menos en lo sustancial, definitivamente vencidas, merced al rigor y a la contrastación científica a que ha sido sometido el fenómeno financiero, imposible de reconducirlo, si no es a costa de deformarlo y mutilarlo, a enfoque unívoco (47). La fiscalidad en

(47) La necesidad de profundizar en el análisis del fenómeno financiero con métodos idóneos según sea la perspectiva desde la que se contemple, que supere el sincretismo de unos y la ceguera de otros, ha llevado a algunos profesores, con indiscutible acierto, a postular la separación de las enseñanzas centradas en la actividad financiera, en cátedras diferentes. Así, por ejemplo, en Italia, ha escrito Cosciani: "Ciertamente puede convenirse en que el óptimo podría alcanzarse en el caso de que el mismo estudioso pudiese examinar al mismo tiempo cada una de las cuestiones desde todos los puntos de vista, en todos sus aspectos, y de modo particular tanto como jurista cuanto como economista. Mas, parece igualmente sensata la observación de que cuando se examinan los problemas jurídicos hay que examinarlos como juristas, con sus métodos y principios y cuando se estudian los problemas económicos debe hacerse con mentalidad de economista. Los instrumentos teóricos, el significado de las palabras y el método de análisis, son profundamente distintos, y su uso simultáneo exigiría por parte del estudioso una mente tan elevada que queda hoy al margen de todas nuestras posibilidades." ("Principios de la Hacienda". Traducción española. Ed. D.F., Madrid, 1967, pág. 10.)

En España, Sáinz de Bujanda, afirma que "la enseñanza seguirá adoleciendo inevitablemente de la misma laguna, si el profesor universitario no se dedica definitivamente a reconocer sus limitaciones y a confesar su incapacidad para ahondar simultáneamente en el estudio de la Economía Financiera y del Derecho financiero... Si persiste la actual organización habrá de exigirse que los titulares de las cátedras de Economía y Hacienda sean, a la vez, juristas y economistas, y que posean una formación tan profunda en uno como en otro campo, lo cual como evidencia la experiencia en el mundo entero, constituye una perfecta utopía ("Hacienda y Derecho, tomo II, págs. 130 y sigs.)

El Derecho positivo español se ha hecho eco del sentir de la doctrina, a finales del año 1970. Una O. M. de 20 de noviembre expresa en su preámbulo que "hoy claramente puede apreciarse que las mencionadas cátedras de "Economía Política y de Hacienda Pública" han quedado ampliamente desbordadas por el enorme contenido que se les asigna, toda vez que por la citada cátedra se imparte la enseñanza de un curso completo de "Economía Política", otro de "Hacienda Pública (Principios generales)" y, por último, otro de "Derecho Fiscal", con particular referencia al sistema tributario español. La experiencia de los años ha puesto de manifiesto las muchas perturbaciones y anomalías a que da lugar la integración en una misma cátedra de disciplinas que por su naturaleza puedan quedar adscritas al tronco de la ciencia económica o al de la ciencia del Derecho. Estas perturbaciones o anomalías se ponen de manifiesto tanto en la realización de las tareas docentes

cuanto tal, es realidad viva de la vida diaria que no se adapta pacíficamente, en cuanto objeto de estudio, a uno sólo de los recipientes hasta ahora ideados y conocidos para ubicar el conocimiento científico del entorno humano y de su misma interioridad. La coloración entre áreas de saberes distintas, sean o no limítrofes, es indispensable en el ámbito tributario, si se quiere superar una división artificiosa y perjudicial. La coordinación entre economistas y juristas, amén de psicólogos y sociólogos, entre otros es altamente recomendable en el área financiera, con la debida consideración hacia sus respectivos métodos, o como expresa Sáinz de Bujanda, "con acrecido respecto a sus específicas exigencias metodológicas y a sus cometidos científicos diferenciados" (48).

Recapitulando, pues, diremos que en la concepción del impuesto aséptico que dio lugar a la Hacienda neutral, el principio de justicia tributaria formulado constitucionalmente, trascendió o fue susceptible de trascender a los ordenamientos jurídicos ordinarios, a través de su concreción en la capacidad económica o contributiva, y por tanto, realizarse prácticamente la justicia proclamada, apreciándose concordancia entre la formulación del principio constitucional y su efectiva realización, debiendo imputarse los desajustes, en su caso, a imperfecciones externas que en absoluto inciden en la lógica interna del sistema.

5. ÉPOCA DEL IMPUESTO ACTIVO

Corresponde ahora proseguir con el análisis de la nueva concepción del impuesto, surgida a partir de la profunda crisis de finales de la tercera década del siglo actual, concepción principalmente debida, como ya ha sido indicado, a Keynes, con posteriores ampliaciones de su horizonte, en la que junto a la función tradicional de fuente de financiación del coste de producción de servicios públicos, al impuesto se le asigna otra, cual es la de instrumento idóneo para fines de estabilidad y desarrollo económico. En

como en la deficiente preparación de los opositores..." La propia O. M. en su apartado primero dispone: "Las actuales cátedras de «Economía Política y Hacienda Pública» de las Facultades de Derecho de todas las Universidades, con excepción de la de Madrid, quedarán desdobladas en dos cátedras distintas, una de las cuales conservará su actual denominación, y la otra se designará con el título de «Derecho Financiero y Tributario»..."

(48) SÁINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda Pública Española". Instituto de Estudios Fiscales, núm. 16. Madrid, 1972 (Presentación), pág. 14.

esta misma época también, y en las décadas siguientes va perfilándose y afianzándose otra nueva función del impuesto, de acento humanístico, consistente en favorecer la redistribución de rentas. De ahí que se transforme en impuesto activo, que da paso a la Hacienda beligerante, o, viceversa, si se prefiere.

¿Se mantiene ahí la concordancia, coherencia y subordinación de los ordenamientos tributarios al principio constitucional de justicia fiscal que proclaman las Constituciones y que se concreta en la capacidad económica o contributiva?

La búsqueda de respuesta, suficientemente fundada, va a constituir nuestra más inmediata tarea.

Para llevar a cabo, por parte del impuesto, la realización de la primera de las funciones enumeradas, coincidente con la que en la Hacienda neutral fue única, es evidente que resulta válido cuanto ya ha sido dicho, pues, en rigor, aun dentro de la Hacienda beligerante los principios y directrices que informan la realización de esa función pueden e incluso deben, por imperativo constitucional, ser los mismos.

En cuanto a la nueva y cada vez más perfilada dimensión del impuesto como vehículo redistribuidor de rentas, es obvio que las decisiones políticas al respecto, han de orientarse hacia la asunción de deberes otrora atribuidos a cada persona en particular, tales como enseñanza, sanidad, vejez e invalidez, enfermedad, cultura física, infortunios varios, entre otros muchos, a la vez que a la realización de nuevas actividades en idéntica línea, surgidas como consecuencia de la evolución de la concepción del Estado y de las funciones a realizar, acordes con el sentir general.

Es obvio también que para realizar ese nuevo cometido público, el Estado precisa de medios económicos cuyo abastecimiento ha de procurárselo, al menos en gran parte, a través de los impuestos. Consecuente con su función y con el principio constitucional de justicia — de obligado respeto —, el Estado habría de proceder a una determinación y fijación de módulos de renta individual estimados mínimos, por debajo de los cuales el impuesto no sólo no puede maniobrar sino que surge la figura negativa del mismo, en el sentido de que, bien directamente a través de subvenciones, bien indirectamente a través de la realización de servicios, atienda dicho déficit. De donde, los recursos impositivos habrían de extraerse de las rentas superiores a las mínimas, con la particularidad de que forzosamente tendrían que ser las rentas altas, más que las medias, las que re-

sultasen gravadas, lo que podría alcanzarse a través de una imposición progresiva (49), mejor que con otra proporcional.

De esta suerte, la propensión a la reducción de diferencias en los niveles de las fortunas tiende a realizarse prácticamente, con lo que la redistribución de rentas, merced al impuesto, se convierte en realidad.

Hasta ahí, pues, los preceptos constitucionales y el ordenamiento fiscal ordinario pueden mantener perfecta congruencia, entendida como respeto de éste a las proclamas de aquél, en lo concerniente a justicia tributaria.

Pasemos ahora a situar en primer plano la función del impuesto como instrumento de política económica coadyuvador de la estabilidad y del desarrollo económico. Como tal, el impuesto se contempla desde una perspectiva diferente de las anteriores. Conforme señala Laufenburger, "cuando el impuesto abandonando su objetivo principal de procurar recursos al Tesoro, deviene en instrumento de la política económica y social, experimenta un cambio profundo en su técnica tradicional" (50). El criterio o criterios que sirven de guía y por los que se opta para la delimitación del hecho imponible y la cuantificación de la obligación tributaria, cuyo objeto es, a su vez, la prestación pecuniaria, han de responder a las necesidades dimanantes del sistema económico considerado en sí mismo, conforme sea la coyuntura; de modo que, según se trate de situaciones de estancamiento o de auge, serán los efectos buscados de impuesto-impulsor o de impuesto-freno, respectivamente, amén de otras modalidades que las circunstancias de cada momento aconsejen, entre las que las subvenciones a algunas actividades privadas, adormecidas y deficitarias dentro del sistema económico, que se estima aconsejable desarrollar, las subvenciones para mitigar el paro, y las exenciones fiscales por áreas o sectores, constituyen fórmulas de uso bien conocido.

Pero obsérvese que lo relevante en estos supuestos, no es la supeditación al principio de justicia tributaria constitucional que se concreta en la capacidad económica, sino la consecución de los objetivos deseados en cada coyuntura, según directrices políticas, que pueden o no coincidir con

(49) Ya en 1898 escribía Zorli que "el principio de la progresividad está íntimamente unido con el de la exención de las rentas mínimas, del que deviene en lógica consecuencia". (ZORLI, ALBERTO, "Y dati di fatto della Scienza dei Tributi". Editorial Fratelli Boca. Milano, Roma, Firenze, 1898, pág. 127.)

(50) LAUFENBURGER, HENRY, "Théorie économique et psychologique des Finances Publiques", tome I. Ed. Sirey. París, 1956, pág. 168.

aquél. Claro es que en estos supuestos no cabe aducir que las proclamas constitucionales no tienen el carácter de normas vinculantes. Conforme señala Maffezzoni, "la doctrina del Derecho constitucional ha explicado suficientemente que este tipo de preceptos, son característicos de las llamadas normas programáticas de la Carta Constitucional, las cuales, no obstante, a parte del nombre, son normas vinculantes como todas las otras, con la sola salvedad que el vínculo que de ellas deriva afecta al legislador ordinario. Éste, a su vez, debe supeditarse al vínculo, ya que, a falta de ello, las normas tributarias de él emanadas, serían constitucionalmente ilegítimas..." (51).

Lo primero, pues, que procede aquí, es determinar si ese enfoque pugna o se armoniza con el de justicia tributaria constitucional. Los ejemplos, más que los razonamientos, han de ilustrarlo, y, en su selección resulta apropiado centrar la atención en las exenciones fiscales (52). Después, habrá de indagarse si el propio enfoque es congruente con la justicia en su dimensión extralegal, esto es, con las valoraciones de nuestro tiempo a las que la misma se vincula.

6. EXENCIONES, DESGRAVACIONES Y SUBVENCIONES

En la concepción neutral de la Hacienda y con ella del impuesto aséptico, la exención fiscal constituye un mecanismo técnico coadyuvante al

(51) MAFFEZZONI, FEDERICO, "Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario". Ed. Utet. Torino, 1970, págs. 9 y 10.

(52) Sáinz de Bujanda cala hondo en el tema del pluriénfoque de las exenciones en la fiscalidad actual. A este respecto escribe: "Cuando se habla, como hemos de hablar en esta ocasión, de las "exenciones, subvenciones y otros estímulos fiscales"; la propia formulación del tema se produce ya en unos términos que revelan el enfoque con el que las exenciones tributarias han de ser contempladas en nuestro debate. Se trata, fundamentalmente, de indagar la idoneidad de esta figura fiscal para estimular la actividad social en determinados sentidos. Estamos inmersos en un planteamiento del tema que deriva de la concepción del tributo como instrumento de una política, que puede ser calificada con muy distintos adjetivos. Cabe, en efecto, que la exención se emplee al servicio de una política social, en sentido amplio, o de una política económica, o de una política de la que, aún reconocida su adscripción a uno de esos campos fundamentales, se prediquen notas más limitativas, v.gr.: demográfica, de la vivienda o de cualquier otra de las manifestaciones de la vida social o económica sobre las que la acción estatal sea susceptible de ejercer un influjo más o menos intenso." ("Hacienda y Derecho", tomo III, Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un Coloquio, pág. 389.)

logro de una imposición justa, a tenor de la concepción constitucional de la justicia fiscal. Ésta era la única justificación y razón de ser de la exención, aunque a modo de excepción y, por ejemplo, se aplicara, por razones de reciprocidad de trato internacional, a los representantes diplomáticos. Su valoración es, pues, exclusivamente jurídica, y como señala Sáinz de Bujanda, "capacidad contributiva y exenciones pueden, en efecto, considerarse, desde cierta perspectiva, como conceptos complementarios. Se exime — debe eximirse — lo que es justo que no tribute. Inversamente: no se exime — no debe eximirse — lo que es justo que tribute. He ahí lo que pudiéramos llamar un planteamiento clásico o tradicional: la exención tributaria como instrumento de justicia" (53).

Por el contrario, en la concepción beligerante de la Hacienda, las exenciones — al menos algunas — alteran su génesis y transmutan su naturaleza en el sentido antes indicado, aplicándose bien para estimular la actividad económica general, bien para reactivar un sector en concreto, bien para canalizar inversiones, bien para protegerlas o fomentarlas. No es infrecuente que esas exenciones y/o desgravaciones — unas y otras reducen la deuda tributaria aunque operen sobre diferentes elementos de la obligación — se produzcan en los impuestos directos y, dentro de ellos, en los que gravan las rentas netas, sea de personas o de sociedades mercantiles, con lo que, en definitiva, se produce una reducción de la alícuota tributaria en beneficio de sus titulares, beneficio no deseado desde la óptica del impuesto configurado a tenor del principio constitucional de justicia, aunque sí querido desde el ángulo político-económico de equilibrio y desarrollo.

La pugna entre ambos enfoques es o puede ser, pues, evidente. Mientras uno pretende materializar la fiscalidad, en cuanto a distribución impositiva, en base a la capacidad económica individual, otro usa de la fiscalidad como medio para fines distintos a los de procurar ingresos a tenor de la capacidad económica, incidiendo en la misma y desvirtuando los criterios inspiradores de su distribución. Con ello, ya no se consigue, al menos en la medida esperada, la redistribución de rentas, ni se respeta la justicia tributaria en su enunciado constitucional. En cierto modo cabe incluso que se consiga que los ricos sean más ricos y que los pobres no lo sean más, pero tampoco menos. Con razón escribe Sáinz de Bujanda que "inevitablemente surge así ante nosotros el terrible problema de la justicia — o in-

(53) SÁINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda y Derecho", tomo III, pág. 417.

justicia — de la exención tributaria con fines extrafiscales o, para decirlo con lenguaje jurídico más próximo y directo, el de la legitimidad constitucional de ese tipo de exoneraciones" (54). Terrible problema, añado por mi parte, de consecuencias prácticas imprevisibles, si bien graves, como lo prueba la desazón pública exteriorizada violentamente en Francia, en el mes de febrero de 1972, al difundirse situaciones fiscales personales de algunos dignatarios públicos, amparadas legalmente en medidas tributarias dictadas con fines extrafiscales, estimuladoras, real o supuestamente, del ahorro y de la inversión, pero que, al parecer pugnan con el sentir general del pueblo, para quien se trata, quizá, de una legalidad carente de legitimación, al ser contraria a arraigados sentimientos de justicia (55).

7. INDICIOS DE DISPARIDAD

Las maquinaciones en el impuesto como consecuencia de su instrumentalización político-económica, introducen, pues, una variable atípica en la

(54) SÁINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda y Derecho", tomo III, pág. 418. El propio autor añade: "No vacilo en calificar el problema en la forma en que lo he hecho — problema terrible — porque lo que esas exenciones en gran parte provocan es una alteración radical en los criterios del reparto impositivo... Merced a las exenciones con fines extrafiscales, puede, por tanto, ocurrir que se exima de tributación, — ... — precisamente a aquellas manifestaciones y signos de riqueza que desde el estricto punto de vista de la justicia tributaria ofrecen mayor idoneidad para ser gravados." (Id., *id.*, págs. 418 y 419.)

(55) El problema a que me refiero, planteado en el país vecino, tiene su origen en la Ley de 12 de julio de 1965, en cuyo artículo primero se establece que las personas que perciban dividendos distribuidos por sociedades francesas disponen, en base a ello, de una renta constituida, de una parte, por las sumas que ellos reciban efectivamente, y, de otra, por "l'avoir fiscal", o crédito tributario, el cual lo constituye la mitad del dividendo. Se imputa sobre el montante del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas o sobre el Impuesto de Sociedades, con fuerte aligeramiento de la cuota a pagar, que prácticamente, puede reducirse a cantidades ínfimas, aun en el supuesto de rentas altas.

Pues bien, al hacerse pública la situación tributaria del Primer Ministro francés, acogido a esta desgravación, se planteó un problema que trascendió al terreno político, en forma "particularmente virulenta", al decir de Mérigot y Labourdette, que reactivó "la vieja controversia relativa a la tributación de las rentas del trabajo y del capital". Para una ampliación, véase: J. G. MÉRIGOT y A. LABOURDETTE, "Chronique Fiscale Française", *Revue de Science Financière*, 1972, núm. 2, páginas 480 y sigs., y núm. 3, 1966, págs. 738 y sigs.

fiscalidad que altera su significación tradicional, desdibujando el principio que informaba su distribución cual es el de participación en razón de la capacidad económica o contributiva de cada uno. Las exenciones fiscales, las subvenciones, los oasis productores de renta marginados expresamente, y, en suma, la delimitación de hechos imposables, se establecen y efectúan, respectivamente, con arreglo a criterios que si no marginan íntegramente el principio de capacidad económica, al menos lo comparten con otros divergentes e incluso opuestos, que toman como referencia orientadora la estabilidad y el desarrollo económico, no siempre compatibles con aquél.

Se presenta así ante el estudioso objetivo, esto es, ante el investigador de la realidad social en el acotado marco tributario, un panorama ciertamente complejo por la contradicción que parece contener.

Por una parte las comunidades modernas, entre ellas las inmersas en la llamada civilización occidental o mundo libre — ¿...? —, acentúan el aspecto comúnmente llamado social, una de cuyas concreciones se halla, por ahora, en la redistribución de rentas a través del impuesto, que se consigue, en general, exonerando las rentas personales medias y bajas y gravando, progresivamente, las rentas altas. Esta política tributaria constituye algo así como un axioma de los Estados contemporáneos (56), al menos en el área de los principios y enunciados políticos, saltando de la progresividad impositiva a la progresividad del sistema tributario, que es cosa distinta, aunque no necesariamente independiente, pues si bien es cierto que con impuestos basados en tipos impositivos progresivos puede conseguirse la progresividad del sistema, difícilmente se conseguirá esta última con tipos de gravamen no progresivos (57). La razón es clara por lo que resulta innecesario de-

(56) "El criterio de la progresividad tributaria — escribe Vicente-Arche —, además de encarnar en los momentos actuales ese objetivo de justicia, puede ser contemplado como instrumento de política económica — y muy importante — a través de cuyo manejo se tiende a la consecución de determinadas metas económicas y sociales. En este sentido dicho criterio constituye uno de los instrumentos básicos para operar la justa distribución de rentas en el seno de la colectividad (a través de la redistribución de las mismas) que es, ciertamente, una meta de política económica, pero también, y todavía antes que esto, uno de los principios rectores de la convivencia social, sancionado, en cuanto tal, por las modernas Constituciones." (VICENTE-ARCHE DOMINGO, FERNANDO, "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria." Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 60, Madrid, 1965, pág. 973.)

(57) "La progresividad de algunos impuestos — escribe Neumark — puede

tenerse en su examen. Basta considerar simplemente un sistema basado en la imposición indirecta, con oasis de renta marginados en la vertiente directa o con exenciones y desgravaciones notables. Aunque los tipos sean progresivos, el sistema no lo será, por más que se predique ese atributo. La progresividad del sistema no deviene de proclamas o de enunciados, sino de un planteamiento adecuado de la fiscalidad, que exige, como punto de partida, configurar como hechos impositivos todas las percepciones de renta, sin excepción ni evasión posible, a partir de módulos preestablecidos que discriminen las rentas mínimas o medias, según los casos.

Por otra parte, esos mismos Estados modernos se hallan empeñados en el bienestar económico, que lo conectan con el equilibrio y desarrollo de la economía nacional, que puede identificarse con el progreso material, sirviéndose para alcanzar este objetivo del impuesto. Con el mismo se manobra en razón a este fin, al margen de los criterios que informan la redistribución de rentas, a menudo opuestos, según ha sido expuesto y es dable contemplar, por poca atención que se dedique al examen de la realidad, hasta el extremo que, los oasis, las exenciones y las desgravaciones, explicables ciertamente desde este punto de vista, se convierten en escandalosas desde el ángulo de la distribución del impuesto y de la aportación individual de renta a las necesidades públicas en razón de la capacidad económica de cada uno.

¿Qué pasa ahí? El contrasentido parece difícil negarlo. Mas, ¿es mero contrasentido superable en el seno de la propia fiscalidad, o, por el contrario, surge como consecuencia de contradicción interna del propio sistema de organización económica llamado capitalista, de economía libre o de mercado?

El tema, así planteado, desborda en mucho las coordenadas dentro de las que se centra el presente trabajo, si bien, la formulación de la duda resulta inevitable, así como alguna digresión en torno a la misma que, probablemente, habrá de ser útil para seguir adelante.

acarrear una progresividad, una proporcionalidad o una regresividad en el conjunto del sistema tributario." (FRITZ NEUMARK, "Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista". Traducción española. Ed. Derecho Financiero. Madrid, 1964, pág. 437.)

III. FISCALIDAD Y SISTEMAS CONTEMPORÁNEOS DE ORGANIZACIÓN ECONÓMICA

El mundo actual, en lo concerniente a idearios económico-políticos en boga, presenta dos concepciones o enfoques harto diferentes entre sí, tanto que, al menos en términos relativos, divide a la Humanidad en dos grupos.

1. LIBRE COMPETENCIA O SISTEMA CAPITALISTA

Uno, que centra la atención en la persona, haciendo de la libertad el valor cimero — dentro de la axiología que le es propia —, y estimando que, el respeto y desarrollo de la misma, esto es su realización, exige una organización política que la auspicie, a cuyo efecto cultiva y hasta mima la iniciativa personal cualquiera que sea el ámbito o parcela susceptible de actividad individual, sea cultural, religiosa, artesana, científica, económica o estética, entre otras. Consecuente con esta concepción, la organización política despliega su eficacia hacia el respeto y tutela de la iniciativa individual, de la que son paradigma los sistemas económicos de mercado, también llamados capitalistas, probablemente por la tradicional prevalencia o dominio que ha ejercido el capitalismo, en su seno, con lo que la propugnada libertad, puede ciertamente, menguar.

En el marco de esa concepción, la iniciativa personal halla sus mejores resortes impulsores en el principio de beneficio o lucro material. La vida colectiva se desarrolla bajo el signo de ese principio, y, en rigor, lo económico prevalece por encima de todo lo demás, tanto que, de un atento examen de la realidad, se deduce una especie de castración o atrofia de otros valores del ser humano susceptibles de dignificar a la persona y de dar sentido a la vida. La actividad desplegada individualmente, apenas si trasciende de lo puramente económico. Unos para subsistir, otros para acumular más riqueza individual y otros para transitar del ámbito de las restricciones económicas al de las fortunas, lo cierto es que el eje de la vida moderna, en el

ámbito de esta concepción, parece girar en torno a la obtención de rentas, necesarias o no para atender las necesidades personales, como si en esto consistiera y de esto dependiera la felicidad (58).

2. ECONOMÍA CENTRALIZADA

Otro, que, bien como reacción frente al descrito, bien por otras causas, centra su posición en la organización colectiva y centralizada de la producción, eliminando o al menos restringiendo el acceso a la propiedad privada. El Estado emerge aquí no sólo como órgano tutelador de la vida social, sino como eje en torno al que gira toda la actividad económica. El principio de lucro deja paso al de satisfacción de necesidades, y, la libertad de iniciativa (59) se supedita a las conveniencias colectivas, cuyo encauzamiento se materializa a través de directrices y normas. Al marginarse el principio de lucro, se cercenan, claro es, los impulsos que los auspician, y se frena el afán de enriquecimiento material a la vez que se elimina el dominio del capital (60). Son paradigma de esta concepción, los sistemas económicos denominados centralizados, dirigidos o socialistas, aunque el concepto de socialismo, como lógico universal, ha de reconocerse que no es fácil actualmente delimitarlo, sea en la esfera económica o en la más amplia política, pues, por tal se ofrecen versiones asaz dispares, al menos en las autocalificaciones que emanan de los poderes públicos de las diversas unidades políticas que se consideran tales, así como de la doctrina.

3. REALIZACIÓN DE LA PERSONA

Se trata, como puede verse y es sabido, de dos concepciones que, al menos abstractamente, carecen de similitud, pudiendo decirse que no sólo

(58) "La felicidad — dice Aristóteles —, es ciertamente una cosa definitiva, perfecta, y que se basta a sí misma, puesto que es el fin de todos los actos del hombre." (Moral a Nicodemo. Libro Primero. Ed. El Ateneo. Buenos Aires, 1950, página 68.)

(59) Sutilmente, Liberman escribe que "la libre iniciativa y el espíritu de iniciativa no son lo mismo. En el socialismo — afirma — existen amplias oportunidades de iniciativa". (LIBERMAN, EVSEI y otros, "Plan y beneficio en la economía soviética". Traducción española. Ed. Ariel. Barcelona, 1968, pág. 192.)

(60) "En el folklore del capitalismo — ironiza Lippincott — se halla la creencia de que una economía socialista es impracticable." (LIPPINCOTT, BENJAMÍN, E., Introducción a "Sobre la teoría económica del socialismo" de OSCAR LANGE y FRED M. TAYLOR. Traducción española. Ed. Bosch. Barcelona, 1967, pág. 7.)

son dispares, sino opuestas, si bien ambas, al menos en principio, buscan la realización del ser humano en su dimensión de persona, pretendiendo dar sentido a la vida.

Debajo de ellas, en el trasfondo que les sirve de soporte, se halla toda una filosofía de la vida, un sentir vital, que indudablemente trasciende a lo puramente económico, penetrando incluso en la totalidad cósmica y planteando lo que el ser humano, es, representa y significa en su seno. Pero esto va más allá de nuestro encuadre indagatorio aquí, por lo que ha de orillarse.

Es de señalar, con todo, que en la actualidad, las dos formas puras de organización económica apenas si se dan en alguno que otro Estado (61), en razón a la influencia que recíprocamente se ejercen ambas posiciones (62), pues como ha advertido Garrigues, "el comunismo está admitiendo, absorbiendo y en parte transformando los métodos y las técnicas del capitalismo, cosa que no puede hacerse sin asimilar en alguna medida el espíritu del mismo de donde procede todo ello, y, por su parte el capitalismo, sin la enorme presión que supone el afianzamiento y las realizaciones positivas de los regímenes colectivos, no hubiera cedido como lo ha tenido que hacer, en muchas de sus posiciones de privilegio, de monopolio y de explotación" (63). No obstante, interesa considerarlas en su estado inmaculado, para conocer el papel que la tributación desempeña en uno y otro.

En los países de economía libre, se aprovecha la existencia del impuesto, aparte de su función inicial y clásica, para: *a*) redistribuir las rentas; *b*) equilibrar y desarrollar la economía.

En los países de economía dirigida o socializada, al impedirse el libre

(61) "La estricta economía del mercado — escribe Madariaga — se ha ido para no volver, aunque la economía definida por Röpke y practicada por Erhard siga vigente." (MADARIAGA, SALVADOR, "El salario justo". Diario de Barcelona, 9-5-1973.)

(62) "¿No es cierto acaso — se pregunta Niveau — que el progreso económico realizado tanto en el Este como en el Oeste tiende finalmente a aproximar las sociedades industriales? ¿No existe una tendencia a una cierta "convergencia" de los sistemas que iría atenuando lentamente sus enfrentamientos y los llevaría a superarse con vistas a una obra más humana, más orientada hacia el desarrollo que hacia la destrucción?" (NIVEAU, MAURICE, "Historia de los hechos económicos contemporáneos". Traducción española. Ed. Ariel. Barcelona, 1968, pág. 450.)

(63) GARRIGUES, ANTONIO, "El desarrollo económico-social". La Vanguardia Española, Barcelona, 29-4-1973, pág. 13.

despliegue de la iniciativa individual, aun en el supuesto que sólo sea por la vía indirecta de limitación o cuasi eliminación de la propiedad privada, y, al colectivizarse los medios de producción, el impuesto, en el supuesto de subsistir (64), se transmuta, pasa a ser una cosa distinta, en suma, es otra su naturaleza. Sus funciones (65) no son las del impuesto activo, tal

(64) "Si algún día — escribía Schäffle — el régimen socialista se realiza, estará caracterizado por la desaparición de los impuestos, puesto que éstos son característicos de las finanzas de la economía liberal; el socialismo de acuerdo con sus principios, fundará la producción y la distribución sobre principios sociales, y, por tanto, públicos, así como actualmente el capitalismo se funda unilateralmente sobre los principios de la economía y del derecho privado." (Citado por MARIAN WERALSKI, "Los problemas de la fiscalidad en los Estados socialistas". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 96, 1971, pág. 1.183.)

(65) Según Musgrave el papel de la política fiscal en los sistemas capitalista y socialista se puede sintetizar como sigue:

Funciones de la política fiscal	Sistema capitalista	
	Clásico (*) Cl, Wl, Sl, Ol	Neoclásico Cl, Wl, Sg, Ol
Satisfacer necesidades sociales . .	Necesaria	Necesaria
Satisfacer necesidades preferentes .	Nada	Necesaria
Ajustes en la distribución de la renta	No necesarios	Necesarios
Estabilización	No necesaria	Necesaria
Crecimiento óptimo	No necesario	Necesario
	Sistema socialista	
	Liberal Cl, Wl, Sg, Og	Ortodoxo Cg, Wg, Sg, Og
Satisfacer necesidades sociales . .	Necesaria	Nada
Satisfacer necesidades preferentes .	Necesaria	Todas incluidas
Ajustes en la distribución de la renta	Necesarios	No necesarios
Estabilización	No necesaria	No necesaria
Crecimiento óptimo	Necesario	Necesario

(*) La clave de símbolos es:

como se concibe en los sistemas de economía de mercado, aunque aparentemente exista alguna semejanza. "Contrariamente a la economía liberal — escribe Berak — en la economía planificada, el producto de los impuestos se convierte en la fuente de financiación de las actividades previstas en el plan, especialmente en lo que concierne a las inversiones, cuyo producto sirve para el aumento futuro y más rápido del estandard de vida de las masas de la clase trabajadora..." (66). No procede, pues, manejar el impuesto, en razón de las preocupaciones y de los problemas de la economía capitalista. Son otras las coordenadas y otros los resortes. Conforme escribe Weralski, "con la transformación de las relaciones sociales, el carácter social del impuesto se modifica. En el socialismo, los impuestos garantizan el desarrollo organizado de la economía nacional y la realización de las tareas socio-culturales extendidas. Contribuyen a salvaguardar y consolidar las nuevas relaciones socio-económicas en las cuales debe aplicarse el principio *a cada uno según su trabajo*, y que excluyen las rentas individuales del capital" (67). Y Musgrave puntualiza que si bien "el presupuesto socialista de gastos públicos es mayor, debido a la inclusión de la mayor parte de la formación de capital y de las tendencias opuestas en la elección de bienes privados-públicos, el problema fiscal (si excluimos la asignación de los gastos de inversión de esa categoría) es mucho más sencillo. Al mismo

-
- Ci (Producción de bienes de consumo en base a preferencias individuales).
 - Cg (Producción de bienes de consumo dirigido por el Estado).
 - Wi (Determinación de salarios de acuerdo con el producto marginal del trabajo y elección libre de trabajo).
 - Wg (Determinación de salarios por el Estado e igualmente la designación de puestos de trabajo).
 - Si (Determinación de la tasa de ahorro general por libre elección individual).
 - Sg (Determinación de la tasa de ahorro general por el Estado).
 - Oi (Medios de producción de propiedad privada. Deciden su uso los particulares).
 - Og (Medios de producción de propiedad pública).
- (MUSGRAVE, RICHARD, A., "Sistemas Fiscales". Traducción española. Ed. Aguilar, Madrid, 1973, págs. 5, 6 y 30.)
- (66) BERAK, JAROMIR, "Les finances publiques dans la nouvelle constitution tchecoslovaque". Archivio Finanziario, vol. I, 1950 (ristampa), 1955, pág. 66.
- (67) WERALKY, M., Ob. cit., pág. 1.196.

tiempo, ciertas operaciones fiscales o más bien cuasi fiscales, constituyen un importante eslabón en el proceso de planificación socialista, introduciendo de este modo consideraciones en su política fiscal que no se encuentran en el caso del capitalismo. Este eslabón es el uso de los impuestos, como un medio para gobernar la conducta de la empresa socialista y como un artificio para orientar la marcha de los mercados (suponiendo socialismo liberal), donde los planes de producción no anticiparon apropiadamente la elección de los consumidores. De esta forma el sistema tributario se convierte en un mecanismo de control en la más amplia estructura de la planificación económica... Este aspecto de la política tributaria puede considerarse o no como una función fiscal, pero en cualquier caso constituye una gran diferencia entre los dos sistemas económicos" (68).

4. MECANISMOS FUNCIONALES DE CADA SISTEMA

Cada uno de los dos sistemas, posee, pues, su propia lógica interna. En el primero, en virtud de la prevalencia de la libertad de iniciativa, el sistema funciona o debería funcionar casi por sí mismo, si bien, por una parte, el predominio del factor capital y los propios afanes insaciables de riqueza, desembocan en la acumulación de la misma en un número limitado de personas o entidades, permaneciendo las restantes en situación semiestable (69), sin que apenas sea posible, ortopédicamente, corregir esta propensión por cuanto todo intento frena la iniciativa individual, al frustrarse el principio de lucro que mueve el sistema. Por otra, el propio desarrollo y las fuerzas del sistema producen situaciones alternativas de auge y decaimiento económico, que entorpecen su normal devenir.

En el segundo, el funcionamiento del sistema no obedece al impulso individual espontáneo, ni responde a mecanismos propios de la libre iniciativa que lo pongan en marcha. La planificación sustituye a los impulsos emprendedores individuales y las normas emanadas de la misma a los me-

(68) MUSGRAVE, R. A., Ob. cit., pág. 31.

(69) "¿Qué haremos todos nosotros — se pregunta Meade — cuando advirtamos que la productividad por hora de trabajo es muy alta, pero que la totalidad de esa producción, prácticamente, va a parar a unos pocos dominadores de la propiedad, en tanto que la masa de trabajadores permanece relativamente (o incluso en términos absolutos) en una situación de bienestar peor que antes?" (MEADE, JAMES EDWARD, "Eficiencia, Justicia y Propiedad". Traducción española. Ed. Tecnos. Madrid, 1972, pág. 23.)

canismos automáticos de desenvolvimiento. Su desarrollo — sin entrar en modo alguno, en la bondad o reparos del sistema, ni en la valoración del ser humano dentro del mismo — desde el punto de vista estrictamente económico, parece coherente con los principios que informan el sistema.

Es en los sistemas de economía libre, en los que parece apreciarse contradicción en su lógica interna, al no alcanzarse a través del normal funcionamiento de su engranaje, los objetivos de equilibrio y desarrollo con enriquecimiento general, que responden al principio de lucro, debiendo entonces recurrirse a medidas rectificadoras y correctivas, entre las que, la utilización del impuesto, es relevante y especialmente significativa para poner en evidencia dicha contradicción. Y lo es porque, si bien se le exige al mismo, sea por precepto constitucional, sea por imperativo humanístico, que se establezca y determine con sujeción a directrices congruentes con el principio de capacidad económica, al objeto de lograr la justicia tributaria anhelada y necesaria — dentro de la que se incluye la redistribución de rentas —, luego resulta que, según hemos visto, se maneja el impuesto al margen de esas directrices, a través de exenciones y desgravaciones amparadas en razones de política económica, con lo que, amén de vulnerar preceptos constitucionales, o de lesionar sentimientos de justicia, se obstruye la consecución del primero de los fines políticos fijados por los Estados con ese tipo de organización económica, consistente, al menos en su enunciado, en la dignificación de la persona, dignificación que, por definición, requiere libertad, justicia e igualdad, trilogía que quiebra con la discriminación tributaria efectuada en sentido inverso al coherente y congruente con esos principios.

De ahí que debamos responder a la pregunta formulada antes, señalando que el contrasentido que se aprecia en la fiscalidad, desde el punto de vista de la justicia, no es más que el reflejo y la consecuencia de la contradicción existente en la lógica interna del sistema capitalista.

Esta conclusión es del mayor interés para seguir adelante, ya que ayuda a aclarar porqué la justicia fiscal, tal como aparece proclamada en las Constituciones, no siempre trasciende al ordenamiento jurídico ordinario. Son conveniencias extrafiscales, reflejadas en decisiones políticas, las que impiden u obstaculizan la efectiva realización de la justicia fiscal, aunque, ciertamente, puedan existir también otras causas. De ahí que haya de reconocerse que, al menos parcialmente, el principio de capacidad contributiva, se halla en crisis.

5. DIFICULTADES PARA LA COMPATIBILIZACIÓN DE FUNCIONES DESDE LA PERSPECTIVA DE LA JUSTICIA

¿Quiere esto decir que estamos en un callejón sin salida?

La respuesta ha de demorarse, si bien lo que está claro es que la concreción del principio de justicia tributaria como lo proclaman las Constituciones actuales, no siempre admite las directrices de política económica que, a su vez, constituyen exigencias que emanan de la propia naturaleza de la organización económica que impera en los países cuyos principios políticos dicen adecuarse al Estado de Derecho.

¿Qué hacer, entonces?

La alternativa es clara. Bien seguir con el divorcio entre los principios constitucionales y el ordenamiento jurídico ordinario, lo que es tanto como declarar impotencia para superar el "status", con todas las consecuencias inherentes a esa declaración, entre las que es singularmente relevante la que pone en entredicho y en tela de juicio la esencia del propio Estado de Derecho — que lo es no porque existan y tengan vigencia normas coactivas, sino por la vinculación entre ellas y por su congruencia orgánica acorde con la jerarquía a la que responden, que, partiendo de enunciados genéricos de rango superior o fundamental, se desarrollan en estratos normativos de obligada subordinación y respeto, bajo el principio inderogable de igualdad ante la ley —; bien intentar clarificar el tema, buscando puntos de referencia que, naturalmente inmersos y congruentes con la idea de justicia, permitan superar el divorcio que se aprecia, sin violentar el sentir de la misma.

6. MISIÓN DEL JURISTA

Por supuesto que, al menos para el jurista, la opción no ofrece duda. Someterse a la divergencia es tanto como renunciar a cumplir su misión; es aceptar un estado de impotencia para reglar la vida social; es declarar la imposibilidad de que el Derecho, con su profundo significado, siga siendo fórmula de convivencia idónea que permita transformar en realidad el respeto mutuo debido, al ser, en el feliz decir de Del Vecchio, "coordinación

objetiva de las acciones posibles entre varios sujetos, según un principio ético que las determina excluyendo todo impedimento" (70); es, en suma, doblarse ante exigencias materiales que, en un lógico orden de valores acorde con la propia naturaleza humana, han de supeditarse a esos valores y no a la inversa. De ahí que para el jurista no exista, en rigor, opción, sino vía única a seguir, cual es la de esforzarse en hallar la fórmula que supere divergencias y armonice la realidad con el Derecho y viceversa, en el marco de un ideario en el que la justicia constituya permanente e irrenunciable punto cenital. Y esto no por prurito de jurista, sino por sacrosanto deber de velar por y para el desarrollo y desenvolvimiento armónico de la vida social a través del orden jurídico. Ciertamente que, como señala Ascoli: "el Derecho no es la justicia, así como el práctico no es el teórico, pero en la vida unitaria de nuestro espíritu no se puede entender uno de los dos elementos sino es como perenne esfuerzo para alcanzar el otro" (71).

La misión del jurista es notoriamente relevante, actualmente, ante el problema planteado. No es suficiente denunciar y poner en evidencia la desarmonía que se aprecia; no basta puntualizar los supuestos en los que la vulneración del principio constitucional de justicia tributaria se produce, por inadecuación del ordenamiento fiscal; no cumpliría su deber con meras exclamaciones de disconformidad ni se comportaría con auténtica responsabilidad cruzándose de brazos, impotente. El jurista ha de reaccionar y la actividad que despliegue al efecto, ha de consistir tanto en poner en evidencia el actual estado de cosas, cuanto en esforzarse para hallar fórmulas

(70) DEL VECCHIO, JORGE, "Filosofía del Derecho". Traducción española. Editorial Bosch. Barcelona, 1969, pág. 327.

(71) ASCOLI, MAX, Ob. cit., pág. 166.

"No hay duda de que derecho y justicia no son la misma cosa — escribe Carnelutti —: hay entre ellos la relación de medio a fin; Derecho es el medio, justicia es el fin." ("Cómo nace el Derecho". Traducción española. Ed. E.J.E.A. Buenos Aires, 1959, pág. 95.)

"Una cosa es el Derecho y otra la justicia. Aunque desde luego entre el Derecho y la Justicia debe haber una relación superlativamente íntima de obediencia del primero a la segunda. El Derecho es el instrumento producido por los hombres para servir a la justicia." (RECASENS SICHES, LUIS, "Introducción al estudio del Derecho". Ed. Porrúa. Méjico, 1970, pág. 6.)

"El concepto de Derecho está unido, de modo indisoluble, a la idea de Justicia." (CASTRO Y BRAVO, FEDERICO DE, "Derecho Civil de España". Parte general, I. Instituto Estudios Políticos. Madrid, 1955, pág. 22.)

conciliadoras. Cortés Domínguez acierta cuando afirma que "el tributarista no puede permanecer ajeno a las necesidades y a las mutaciones de la vida económica. Con tal fin, deberá cuidar que la idea "justicia de los tributos" esté concretada, en cada momento histórico de la manera más conveniente y coherente, para el logro de la justicia financiera" (72).

(72) CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica tributaria". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 60, 1965, pág. 1.014.

IV. LA JERARQUÍA DE VALORES DE NUESTRO TIEMPO, PAUTA OBLIGADA PARA LA BÚSQUEDA DE ÓPTIMOS DE JUSTICIA

Preciso es, pues, pertrecharse de ánimos y paciencia e iniciar de inmediato la tarea, nada fácil por cierto, de indagar en el propio terreno de la realidad acerca de cuáles podrían ser las posibles fórmulas que, ante las exigencias de la vida de nuestro tiempo, cohonesten con la justicia, conforme al sentir actual de la misma en lo concerniente a tributos.

I. PREMISAS

Algunas premisas es conveniente establecer y concretar. Una consiste en que, dados los mecanismos inmersos en la propia lógica interna de los sistemas económicos de mercado o economías capitalistas, merced a los que éstos funcionan, no cabe, al menos en mi sentir, renunciar absolutamente a la utilización del impuesto como instrumento de política económica para el equilibrio y desarrollo de la economía, demostrada cómo está su bondad para reducir los efectos negativos que los exclusivos mecanismos de mercado producen en el sistema.

Otra, que, según pienso, la concreción o criterio material dimanante de la formulación de un principio constitucional, por más solemne que sea y por más respeto que merezca, no posee entidad suficiente para imponerse con evidencia a la realidad — los enunciados constitucionales también son revisibles — si ésta por exigencias de la propia vida social, del sentir general, de la evolución y cambio natural de la misma no pudiera admitirlo sin trauma en el interés general, puesto que, como señala Perassi, “ante todo el ordenamiento jurídico positivo, considerado en su formación y en su evolución, reproduce en sus normas, más o menos profundamente, la im-

pronta y el espíritu de las concepciones de justicia que están, en un cierto momento, difundidas en la sociedad" (73).

De la conjunción de estas dos premisas se obtiene una tercera, consistente en que la concreción constitucional del principio de justicia tributaria ha de inspirarse en la propia realidad de la vida social, ha de emerger de ella, reconduciéndola a precepto fundamental conforme al sentir colectivo y a las posibilidades reales de sometimiento al mismo, según el sano criterio que valora los intereses generales antes que los particulares y que sitúa al bien común por encima de los afanes egoístas privados, entendiendo por bien común, con Messner, "el bien de la sociedad en la colectividad de sus miembros y en la totalidad de sus fines" (74).

2. INMUTABILIDAD DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA

Las coordenadas de la indagación quedan así claramente establecidas. El principio de justicia tributaria permanece inalterable en su esencia, coloreando con su singular pigmentación la ordenación de los tributos; su luz sigue brillando con invariable esplendor y, desde lo alto, sirve de guía que orienta y de brújula que marca el rumbo. La propia esencia del Derecho así lo exige, pues como hace observar Corts Grau, "el hombre auténtico no se aviene a acatar meros conceptos, sino que ahonda en ellos y cuando no encuentra un fondo de justicia en la ley no la respeta, y mucho menos será capaz de sacrificarse por ella" (75).

Se trata, pues, ni más ni menos, que de someter a análisis la validez extralegal — la legal no es discutible — del criterio material de justicia tributaria proclamado en las Constituciones, a la vista de la realidad económica dentro de la que, actualmente, ha de operar. Y esto ha de realizarse con ánimo sereno, sin prejuicios, ni toma anticipada de posiciones. Dicho

(73) PERASSI, TOMASO, "Introduzione alle Scienze Giuridiche". Cedam Padova, terza ristampa, 1967, pág. 37.

El propio autor afirma que "muy frecuentemente una innovación en el ordenamiento jurídico va precedida de un período en que la moral, que más rápidamente se modifica con la mutación de sentimientos y de exigencias sociales, contrasta con la norma jurídica, de la que provoca la revisión". (Ob. cit., pág. 15.)

(74) MESSNER, JOHANNES, "El bien común, fin y tarea de la Sociedad". Traducción española. Ed. Euramérica. Madrid, 1959, pág. 81.

(75) CORTS GRAU, JOSÉ, "Principios de Derecho Natural". Ed. Nacional. Madrid, 1944, pág. 43.

en otros términos, se trata de verificar y, en su caso, de revisar la validez del mentado criterio material de justicia tributaria, tal como aparece, en general, positivado, a la vista de la evolución de la sociedad y de las valoraciones de la misma, ya que, al menos, a priori, resulta posible que, el descubrimiento de nuevos valores y el dar vida a ideales distintos pudiera hacer posible "una regulación más justa de las realidades sociales" (76); toda vez que, como hace observar Del Vecchio, "el criterio de lo justo no es algo inmutable y fijo, del que por necesidad categórica, sin distinción de tiempos y lugares, nacen uniformemente instituciones y juicios iguales; por el contrario, aquél toma diversos aspectos siempre que varíen las condiciones reales de que depende" (77).

El tributo, ya lo hemos dicho repetidamente, ha trifurcado sus funciones. De éstas, dos — financiación del coste de servicios públicos y redistribución de rentas —, se acomodan, perfectamente, al principio de justicia que utiliza como sustrato material o criterio-guía, la capacidad económica. La tercera — instrumento al servicio de la estabilidad y desarrollo económico — no siempre se aviene a dicho criterio material, aunque puede resultar coherente con el mismo, al igual que, en ocasiones opuesto, según sean las medidas que se adopten.

¿Cuál habrá de ser, entonces el criterio o criterios materiales en los que se pueda plasmar constitucionalmente, sin violencia, el principio de justicia tributaria?

La respuesta, si no quiere pecar de precipitada, exige, previamente, penetrar en el marco, de coordinadas ciertamente difusas, en el que se ubica la idea y el concepto de justicia.

3. JUSTICIA COMO SENTIMIENTO, COMO VIRTUD, COMO IDEA Y COMO VALOR

Se pierde en la remota lejanía histórica la proclama de que la justicia es el pilar básico que hace posible y sostiene la vida social. Mas, no obstante este sentir general y perdurable, y a pesar del ingente número de trabajos dedicados al tema por insignes pensadores y eruditos en todas las

(76) LEGAZ LACAMBRA, LUIS, "Filosofía del Derecho". Ed. Bosch. Barcelona, 1961, pág. 337.

(77) DEL VECCHIO, JORGE, "Supuestos, Concepto y Principio del Derecho". Traducción española. Ed. Bosch. Barcelona, 1962, pág. 65.

épocas, su concepto sigue siendo tormentoso, quizá porque, como afirma Castán, "no es la justicia una idea simple, de contornos claros e inequívoca" (78); o como exclama Gómez Robledo, "¡extraña configuración y extraño destino el de la justicia! Parece estar en todo y no ser, a la vez, nada concreto y tangible; en el momento en que vamos a apresarla, se nos disuelve muy esquivo" (79). Incluso se ha escrito que "la justicia absoluta es un ideal irracional, o lo que es lo mismo, una ilusión, una de las eternas ilusiones de la Humanidad" (80). Henkel, por su parte, puntualiza: "La pregunta ¿Qué es la justicia? no tiene respuesta" (81).

Una primera aproximación puede facilitarla, a los efectos de este estudio, la consideración de la misma en dos sentidos o enfoques, subjetivo uno y otro objetivo. El primero contempla la justicia como sentimiento y como virtud que emerge del interior de la persona y que se halla anclado en lo más profundo de su ser, merced al que distingue lo recto de lo que no lo es, y del que es prueba y manifestación la espontánea exclamación "no hay derecho", como reacción íntima frente algo que motiva repulsa interior (82). El segundo, considera a la justicia como idea y como tal la valora.

Ambos sentidos, empero, son confluentes, pues, como afirma Del Vecchio, "el hombre tiene una facultad originaria, no deducible de la experiencia, de distinguir la justicia de la injusticia... que es una fuerza viva, originaria y autónoma, y la fuente primera del desarrollo del Derecho" (83); que "existe una conciencia de sí, en forma objetiva, mediante la cual la subjetividad se proyecta en una coordinación" (84); y que se encuentra la esencia de la justicia "en la posición objetiva de la subjetiva" (85). Ascoli

(78) CASTÁN TOBEÑAS, J., "La Justicia". Ed. Reus. Madrid, 1968, pág. 10.

(79) GÓMEZ ROBLEDO, ANTONIO, "Meditación sobre la justicia". Fondo de Cultura Económica. México-Buenos Aires, 1963, pág. 30.

(80) KELSEN, HANS, "What is Justice: Justice, Law and Politics in the Mirror of Science", University of California Press, Berkeley-Los Angeles, 1957, página 21.

(81) HENKEL, HEINRICH, "Introducción a la Filosofía del Derecho". Traducción española. Ed. Taurus. Madrid, 1968, pág. 498.

(82) Un estudio sobre este sentimiento, desde un encuadre psicológico, puede verse en mi citada obra "El problema de la resistencia fiscal", págs. 107 y sigs. y 114 y siguientes.

(83) DEL VECCHIO, J., "Filosofía...", págs. 491, 492.

(84) DEL VECCHIO, J., *id.*, *id.*, pág. 518.

(85) DEL VECCHIO, J., "La Justicia", pág. 72.

hace observar que "la justicia resplandece como ideal, cuando las luces de una de las dos esferas en las que gira nuestra vida, se ha gastado y la claridad de la otra no resplandece todavía" (86); Radbruch ensambla, con feliz expresión, ambos sentidos al escribir que el primero es "el estado de conciencia dirigido a la justicia" (87); y Vela Sánchez considera que "la justicia es, inseparablemente, subjetiva-objetiva, es criterio y es fuerza... es razón y voluntad... es instrumento de humanización" (88).

Por supuesto que ha de excluirse aquí, como ya hemos dicho, toda concepción positivista de la justicia en el sentido de identificarla a priori, con la norma legal. Si estamos buscando un punto de referencia material de justicia tributaria que satisfaga las exigencias del actual sentir de la vida social, para positivarlo, esto es, convertirlo en precepto coactivo, sería un

4. CONTENIDO DE LA JUSTICIA

Aunque son innumerables las definiciones que de la justicia se han dado, quizás una de las que más ha arraigado y resistido el transcurso del tiempo, de las ideas, de las valoraciones y de las perspectivas, es la conocida de contrasentido manejar la justicia bajo ese enfoque, toda vez que ya estaría concretado en las normas constitucionales vigentes. Conforme afirma Del Vecchio, "queda firme la posibilidad de un contraste entre la justicia absolutamente considerada, y la legalidad o justicia empírica positiva" (89).

Ulpiano "Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi" (90). Y es que el "suum", lo suyo, el dar a cada uno lo que le pertenece como suyo, parece penetrar en la propia esencia de la noción de justicia, erigiéndose en sustancia básica configuradora de su contenido formal.

Mas, ¿cómo se determina y concreta el "suum"? ¿Cómo conocer lo que cada uno tiene derecho a llamar *suyo*, y a requerirlo como tal? ¿Cuáles han de ser los criterios de medida?

Tanto la doctrina clásica, como, en lo fundamental la moderna, conec-

(86) ASCOLI, M., Ob. cit., pág. 158.

(87) RADBRUCH, GUSTAV, "Filosofía del Derecho". Traducción española, Madrid, 1933, pág. 44.

(88) VELA SÁNCHEZ, LUIS, "La Justicia como valor". Revista de Fomento Social, 1969, núm. 96, págs. 389-393.

(89) DEL VECCHIO, J., "La Justicia", pág. 118.

(90) Digesto. Libro I, tit. I, fr. 10. Instituciones de Justiniano.

tan la idea de justicia con las de igualdad, proporcionalidad, equilibrio, orden, armonía o en el ensamblamiento de varias de ellas. Así, Mayer, observa que la esencia de la justicia estriba "en el logro de la total armonía, en la compensación de antítesis y en la distribución de bienes, dentro de las posibilidades de la cultura vivida" (91). Del Vecchio entiende que "en un significado generalísimo, justicia indica una armonía, una cierta congruencia y proporción" (92). Henkel, señala que la "justicia de las relaciones sociales humanas, representa, como tal, una necesidad fundamental de toda vida social. Toda persona exige justicia de los semejantes y, por lo general, tiene también conciencia de deber a éstos, a su vez, justicia" (93). Para Geny, la justicia es una "noción primaria, irreductible e indefinible, que implica, esencialmente, al parecer, no solamente los preceptos elementales de no hacer daño a nadie (*neminem laedere*) y de atribuir a cada uno lo suyo (*suum cuique tribuere*), sino el pensamiento más profundo de un equilibrio a establecer entre intereses en conflicto, en vista de asegurar el orden esencial al mantenimiento y al progreso de la sociedad humana" (94). Legaz estima que "todo ideal de justicia entraña la idea de una ordenación según una cierta proporcionalidad. Todo ideal de justicia implica a su vez la idea de un nivel desde el que conviene proceder a una cierta igualación" (95). En el pensar de Ascoli, "la justicia es equilibrio y voluntad de equilibrio del hombre frente a su obra... es sobre todo el momento de nuestra vida espiritual en que nos es dado conocer la libertad bajo la tutela de la norma moral y dominando la norma jurídica" (96).

La consideración de la justicia en los autores citados, a modo de ejemplo, al igual que la compartida por la doctrina más representativa, conecta su noción, como antes ha sido dicho, con las ideas de armonía, equilibrio, igualdad, proporcionalidad, orden, etc., en rigor, implícitamente incluidas en el "suum", pero sin precisar un criterio material en que plasmarlo, que permita su tránsito de la esfera formal a la justicia operante en el ámbito

(91) MAYER, MAX, E., "Filosofía del Derecho". Traducción española. Editorial Bosch. Barcelona, 1947, pág. 178.

(92) DEL VECCHIO, J., "La Justicia", pág. 2.

(93) HENKEL, HEINRICH, Ob. cit., pág. 495.

(94) GENY, FRANÇOIS, "Science et Technique en Droit privé positif". París, 1922, tomo I, pág. 50.

(95) LEGAZ LACAMBRA, L., Ob. cit., pág. 333.

(96) ASCOLI, MAX, Ob. cit., pág. 217.

casuístico de la realidad viva de cada día. Como observa Recasens Siches, "las meras ideas de igualdad, de proporcionalidad o de armonía no nos suministran ningún criterio de mensura, no nos dan el principio práctico mediante el cual podemos determinar o la equivalencia entre los bienes que se cambian, o la igualdad proporcional o la armonía en la distribución entre personas desiguales. Esas ideas de igualdad y proporcionalidad no nos muestran cuál debe ser el punto de vista desde el cual podemos establecer la equivalencia o la igualdad, o la proporcionalidad" (97).

Probablemente esto sea debido a la imposibilidad de reconducir a una sola fórmula, válida para todos los casos, la manifestación de inmensidad espiritual que alberga la idea de justicia, si bien esa misma inmensidad permite concretarla en cada supuesto de la vida, dentro y merced a la concepción, producción y aplicación de un Derecho concreto, en el marco de cada época, que, para serlo ha de superar, al menos en mi sentir, la mera noción positivista del mismo. Y es que, como escribe Del Vecchio, la "identidad de origen de la noción formal, y de la exigencia absoluta, o, si así quiere decirse, de la consideración "lógica" y "deontológica" de la justicia, explica como los mismos preceptos que tienen propiamente por sí una significación formal (por ejemplo, el *suum cuique* y el *alterum non laedere*) sean comúnmente entendidos o invocados como si tuviesen un contenido, con referencia a una medida, que en realidad no está expresa por ello sino ofrecida tácitamente por la misma conciencia" (98).

El Derecho, si propiamente es tal, esto es vehículo de la justicia, no puede marginar esa realidad, pues, como afirma Pekelis, "el valor de la ley jurídica está en su íntima e imprescindible tendencia a ser igual para todos, en la tendencia hacia la Moral, hacia el ser verdadero Derecho" (99), puesto que "Derecho y Moral no son voluntades distintas o dos acciones diversamente caracterizables, sino la misma realidad que es luz para uno y sombra para el otro" (100), sin que, obviamente, ambos conceptos hayan de identificarse (101).

(97) RECASENS SICHES, L., Ob. cit., pág. 312.

(98) DEL VECCHIO, J., "La Justicia", págs. 98 y 99.

(99) PEKELIS, ALESSANDRO, "Saggio sui rapporti tra Diritto e Morale". Cedam. Padova, 1932, pág. 24.

(100) PEKELIS, A., Ob. cit., pág. 28.

(101) "Entre Derecho y Moral existe distinción, pero no separación y muchísimo menos antítesis." (DEL VECCHIO, J., "Filosofía...", pág. 333.)

En un intento de concreción de "lo suyo", Aramburo explica su materia a través de la determinación de: 1) lo que se deben todas las personas; 2) lo que se debe al Estado, y 3) lo que debe el Estado, distinguiendo al efecto, entre los bienes que el Estado debe distribuir, los referentes: *a)* bienes económicos; *b)* penas; *c)* premios, y *d)* cargos públicos (102).

Dabin, por su parte, desarrolla la cuestión del *sumum* o materia de la justicia, distinguiendo el caso de la justicia *conmutativa* o justicia propiamente dicha, que se refiere a las relaciones estrictamente individuales, sin especificación política o familiar, y en los casos de las demás especies de la justicia, *legal*, *familiar*, *distributiva*, que tienen ya la complejidad propia de las relaciones comunitarias (103).

5. JUSTICIA CONMUTATIVA Y JUSTICIA DISTRIBUTIVA

En realidad esas clasificaciones de la justicia, que un sector probablemente mayoritario de la doctrina moderna efectúa, al objeto de concretar la materia del *sumum*, son reproducción matizada del sentir antiguo que arrancando de Aristóteles, desarrolló principalmente Santo Tomás. Y es que, conforme advierte Castán, "teniendo en cuenta que los hombres guardan relaciones entre ellos de una doble manera — individualmente o como miembros de la sociedad con el conjunto de ella —, se contempla, en definitiva, la justicia en un triple aspecto: en las relaciones de los individuos entre sí (justicia conmutativa), como deber de la sociedad hacia sus miembros (justicia distributiva) y como deber de estos últimos con respecto a la sociedad (justicia general o legal)" (104), aunque, según pienso, los dos primeros tipos o clases de justicia se realizan merced a la última, que, más que un tipo diferenciado, constituye la forma de plasmación efectiva de la justicia a través del Derecho. "Es verdad — escribe Giardina — que los conceptos de justicia son varios y mudables, pero ellos mediante un correcto proceso de abstracción, pueden ser reconducidos a pocos tipos ideales, que, en definitiva, son aquellos que corresponden a las universales categorías de la justicia (justicia distributiva y justicia conmutativa)" (105).

(102) ARAMBURO, MARIANO, "Filosofía del Derecho". Instituto de las Españas de los Estados Unidos. Nueva York, 1924. Tomo I, págs. 351 y siguientes.

(103) DABIN, JEAN, "La Philosophie de l'ordre juridique positif, spécialement dans les rapports de Droit privé". Ed. Sirey. París, 1929, págs. 375 y siguientes.

(104) CASTÁN, J., "La Justicia", pág. 30.

(105) GIARDINA, E., Ob. cit., pág. 107.

6. JUSTICIA SOCIAL

Actualmente el contenido material del *sum*, y con ello la orientación de la idea de justicia en su concreción, mira, tanto en el sentir general, cuanto en un sector de la doctrina, hacia el fortalecimiento de la dignidad humana y de los derechos inherentes a la persona que proclaman su libertad, pues "la libertad es oportunidad de hacer y es también desarrollo de la propia personalidad, porque ésta no puede desarrollarse sin las acciones del hacer" (106). En definitiva mira hacia un humanismo que, por destacar lo que el ser humano es y representa, se hace cada vez más social, hasta el punto que el acento predominante se centra, en cuanto a contenido, en lo que se ha dado en llamar justicia social, entendida como "justicia que tiene por objeto el libre perfeccionamiento del hombre, que tiende a posibilitar al máximo el personal acrecentamiento de los valores humanos" (107).

Es, si se quiere, una valoración de la civilización occidental en el presente estadio, que siendo en rigor ajena a la idea de justicia en su dimensión formal, conecta con ella, al igual que los restantes valores jurídicos de nuestro tiempo. Bien entendido que ese realce de la persona a través de sus valores (108), sólo erróneamente puede ser interpretado como exaltación del individualismo. Si el hombre aislado es una abstracción, si el ser humano es sociable por naturaleza, obviamente el realce de sus valores, para que tenga sentido, sólo puede concebirse como fecunda y madura manifestación de sociabilidad, dentro de la que el hombre se realiza en el marco del bien común, que es bien de todos y de cada uno. Con acierto escribe Welzel que "el reconocimiento del hombre como persona responsable es el presupuesto mínimo que tiene que mostrar un orden social si éste no quiere forzar simplemente por su poder, sino obligar en tanto que Derecho" (109).

La justicia social así entendida, no es una modalidad o especie de jus-

(106) DEMARIA, GIOVANNI, "Lo stato sociale moderno" (ristampa). Ed. Cedam. Padova, 1962, pág. 280.

(107) MOIX MARTÍNEZ, MANUEL, "Nuevas perspectivas de la justicia clásica". Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1968, pág. 643.

(108) "Entendemos por valores humanos — escribe Savatier —, en términos corrientes, los inherentes a las exigencias de la vida humana; y en términos superiores, los que corresponden a las razones de vivir del hombre." (SAVATIER, RENÉ, "El Derecho Contable al servicio del hombre". Traducción española. Ed. ICE. Madrid, 1972, pág. 1.)

(109) WELZEL, HANS, "Introducción a la Filosofía del Derecho". Traducción española. Ed. Aguilar. Madrid, 1971, pág. 252.

ticia. Es, mejor, la justicia en su sentir actual; es la dimensión de la justicia del mundo contemporáneo; es la justicia que postula la realización del ser humano como persona en el seno de la sociedad. No hay, pues, desde esta perspectiva, una justicia conmutativa y otra distributiva, independientes o separables de la justicia social, sino que permaneciendo la sustantividad de aquéllas, la justicia social las envuelve y engloba, esto es penetra en su esencia fortaleciéndolas con la savia de su sentir.

Precisamente porque la justicia social es la expresión del "suum" de nuestro tiempo, porque es la expresión de este principio supremo de justicia, no puede limitarse a tener exclusiva resonancia económica, ya que junto a los bienes de esta naturaleza, se alinean otros espirituales y culturales de obligada protección. Conforme puntualiza Castán, "la justicia social no ha de actuar únicamente en la esfera económica, tutelando los intereses materiales de la distribución de la riqueza, de la propiedad y del trabajo, sino también los intereses morales derivados de la dignidad de la persona humana, los educacionales comunes a todos los hombres y aún, también, en la medida de lo posible, los ampliamente culturales; todo ello a fin de que el hombre — todos los hombres — pueda alcanzar las condiciones necesarias para su pleno e integral desarrollo como persona, dentro de la sociedad" (110).

7. MISIÓN DEL DERECHO

Al Derecho, que en esencia es valoración, le corresponde captar y reflejar ese sentir del mundo moderno, adentrarse en su axiología y transformarlo en normas, para hacer realidad una convivencia social ordenada y armónica, es decir justa, puesto que "la grandeza del Derecho moderno está en su capacidad de crear una vida social más humana y elevada" (111).

Conforme escribe Pekelis, "no es ya que el Derecho sea esencialmente social, más bien es la sociedad que no podría surgir y existir si no fuese en algún modo jurídica; que no es ya el Estado que sea la fuente del Derecho, sino es el Derecho que es la fuente del Estado. *Iustitia*, más que *regnum* *fundamentum*, aparece como su origen como la voluntad que lo produce" (112). Y Recasens Siches hace observar que es tarea preferente la de determinar "los valores supremos que en todo caso deben inspirar al De-

(110) CASTÁN, JOSÉ, "La idea de justicia social". Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Madrid, septiembre de 1966, pág. 236.

(111) DEMARIA, G., Ob. cit., pág. 297.

(112) PEKELIS, A., Ob. cit., pág. 41.

recho, es decir los valores que dan lugar a normas o ideales de carácter general, aplicables a todo caso y a toda situación, siempre y en todos los lugares. Entre esas ideas, por ejemplo, figura la dignidad moral del ser humano, o sea el principio de que el individuo tiene un fin propio que cumplir, fin intransferible y privativo" (113).

La idea de justicia, pues, como objetivación de sentimientos profundamente arraigados en la naturaleza humana, que fluyen de su interioridad más íntima, si bien halla en el "suum" una formalización correcta, no desvela la concreción material del mismo, concreción que para hacerla posible ha de conectarse con los valores predominantes en cada sociedad y época histórica. Esos valores, en nuestro tiempo, ya los conocemos; resuenan por doquier, a modo de inconfundible música de fondo y se inspiran en los derechos humanos y en la dignidad de la persona.

Ahora bien; como esta axiología humanística se despliega en un amplio haz en el que son varios los sectores o parcelas susceptibles de acotarse dentro de la convivencia social, cuya normación corresponde y tienen atribuida las diversas ramas del Derecho, hemos de reconocer que para delimitar materialmente el "suum", ha de atenderse a las valoraciones prevalentes en cada parcela jurídica, si bien, siempre, el respeto a la dignidad humana y a los derechos inherentes a la persona, constituyen común denominador que se convierte en guía permanente tras la búsqueda de los criterios materiales de justicia, por sectores, ya que, como escribe Savatier, "hoy el servicio de los valores humanos es la razón misma del Derecho" (114).

Esta conclusión ha de estimarse suficiente para remitirnos a la cuestión formulada unas páginas atrás, consistente en buscar respuesta a la pregunta de cuál habrá de ser el criterio o criterios materiales en que pueda y deba plasmarse constitucionalmente, sin violencia, el principio de justicia tributaria (115).

(113) RECASENS SICHES, L., Ob. cit., pág. 317.

(114) SAVATIER, R., Ob. cit., pág. 12.

(115) "Cuantos reparos u objeciones se han formulado o pueden formularse a la existencia de un criterio distributivo — escribe Sáinz de Bujanda —, deben ser tomados en cuenta, considerados en su verdadera entraña, y, en suma, a través de una paciente y serena elaboración, resueltos positivamente dentro de un sistema jurídico que salve las posibles desarmonías entre los valores individuales y los sociales o comunitarios." ("Hacienda y Derecho", tomo III, pág. 233.)

V. CONCRECIÓN DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A TENOR DE LAS VALORACIONES DEL MUNDO ACTUAL

I. JUSTICIA TRIBUTARIA Y JUSTICIA SOCIAL

Contamos con una inestimable ayuda para proseguir la indagación. Ésta es la que ofrece, por una parte, el sentir de la sociedad moderna, en cuanto a la valoración del ser humano, que se concreta en la dignidad del mismo y que se recoge en la fórmula de justicia social; y por otra la que resulta de la clasificación clásica y actual de la justicia, en conmutativa (relaciones de los individuos entre sí) y distributiva (relaciones entre la sociedad y sus miembros de las que surge el deber de aquélla para con éstos y viceversa), clasificación que virtualmente queda enriquecida por el sentir moderno que hace de la dignidad, el valor cimero.

Merced, pues, al concreto sentir del mundo moderno y a los horizontes hacia los que despliega sus valoraciones, sabemos que el bien de todos y de cada uno, que en esto consiste la plenitud de realización en el seno de la sociedad humana, tiene como eje la dignidad y el respeto de la persona en cuanto esencia y módulo óptimo de convivencia, para su libre perfeccionamiento, de cuya valoración se impregna, al igual que la otra si bien con mayor acento, la justicia distributiva, y, dentro de ella, a modo de subespecie de la misma, la justicia tributaria. Como acertadamente expresa Castán, "en un ambiente de egoísmo y materialismo no puede florecer la justicia. Ésta, como sentimiento, como virtud, como valor espiritual, no puede ser disociada del conjunto de los demás sentimientos, valores e ideales nobles, necesarios para el desarrollo de una vida social armónica y plenamente humana" (116).

Pues bien; la justicia tributaria, decididamente uncida y hasta subsumida en la social, ha de plasmarse en realidades congruentes con el principio que la informa, marginando cualquier contacto con el egoísmo, con la dis-

(116) CASTÁN, J., "La Justicia", pág. 194.

criminación artificiosa, con la desigualdad, con los favoritismos y con cualquier manifestación que atente a la dignidad de la persona, y, por el contrario, ha de acentuar su orientación hacia la superación y eliminación de situaciones personales vejatorias, como lo serían, a la altura de nuestro tiempo, aquéllas que impidieran la realización del ser humano como ser social, esto es, como persona, por falta de medios económicos y materiales necesarios, en contraste con la abundancia y el exceso de recursos pertenecientes a otros.

2. LÍMITES EN LAS DESIGUALDADES

Y no es que con ello se predique la igualdad económica de todos los miembros de la sociedad, que sería tanto como postular una utopía, a la vez que una injusticia, dadas las diferencias existentes en los seres humanos, por propia naturaleza, en cuanto a capacidad, virtudes y defectos. Como advierte Demaria, "el Estado no puede aspirar a convertir a todos iguales sin contradecir la libertad individual. Demasiadas son las diferencias de carácter natural y derivadas, absolutamente ineliminables. No se puede pensar en igualar al inteligente con el débil de mente, al artista con el carente de espíritu creador, al hombre activo con el perezoso, al niño con el adulto..." (117). Y Neumark hace observar que "nadie puede negar que cierta desigualdad en la distribución de la riqueza es económicamente adecuada y está socialmente justificada. De un lado, existen diferencias en la aptitud y eficiencia de quienes participan de un modo u otro en la formación del producto social. De otra parte, esa desigualdad constituye el estímulo para la actividad de trabajadores y empresarios y cumple, por tanto, un importante cometido" (118).

Las desigualdades económicas devienen en naturales, y, por tanto, impuestas en el seno de la vida social, pero estas desigualdades tienen sus límites entre un mínimo y un máximo, cuya concreción se halla, respectivamente, en garantizar una vida digna de la persona conforme a sus indeclinables derechos y en la eliminación de la superabundancia y el enriquecimiento desmesurado, tanto si se manifiesta en atesoramiento, como en despilfarro, pues uno y otro, amén de atentar contra los demás, sólo pueden entenderse como desafortunada colaboración de la sociedad para que se produzcan, cuando es deber de la propia sociedad velar para evitarlo o al menos atenuarlo.

(117) DEMARIA, G., Ob. cit., pág. 282.

(118) NEUMARK, F., Ob. cit., pág. 448.

Cierto que no es posible, en términos universales, fijar módulos cuantitativos, ni siquiera concretar un elenco de necesidades mínimas, no sólo físicas, sino culturales y espirituales (119), cuya satisfacción garantice la sociedad, pues, aquél depende, en cada país, de sus propias posibilidades, pero lo que sí está claro es que, a mayores arremolinamientos de riqueza frente al infortunio y a la pobreza, mayores exigencias para con los poseedores de aquélla, en beneficio de los que soportan infrasituaciones de vida. La relatividad es, pues, ahí inevitable, si bien, dentro de ella aparece siempre diáfana, como estrella matutina en el decir de Aristóteles, como estrella polar y como guía, la idea de justicia, que en nuestro tiempo refuerza su vigor, como consecuencia de las valoraciones reiteradamente dichas, de fuerte acento social, esto es, humano (120).

3. JUSTICIA FINANCIERA

El razonamiento que venimos efectuando, va acercándonos al desenlace final del interrogante planteado, consistente en desvelar los criterios idóneos actuales de justicia tributaria. Antes, no obstante, hemos de incorporar alguna nueva consideración.

En el marco de estas reflexiones, parece que la justicia tributaria penetra en una más amplia dimensión formal, al atisbarla no sólo como participación equitativa individual en la financiación del coste de las necesidades públicas tradicionales, sino como fórmula que fortalezca la dignidad humana a través de la redistribución de la riqueza. De donde, por exigencia, a mi modo de ver lógica, la justicia tributaria al colorearse de la idea social, sin dejar de ser tributaria, pasa a ser también financiera, esto es justicia en el marco de la actividad inescindible, desde esta perspectiva, de los ingresos y gastos públicos.

En efecto, de poco habría de servir postular justicia tributaria ceñida a los ingresos, es decir a la equitativa participación individual en el coste de los servicios públicos, si éstos fueran a su vez, injustos o insuficientes. O el fenómeno financiero se contempla en su conjunto, en cuanto a justi-

(119) "Es falsa — afirma Castán — la concepción del hombre como mero *homo oeconomicus*. Si el bienestar económico redujese al hombre a un ser sin ideales, seguiría siendo necesaria la actuación de una más completa y auténtica justicia social que rectificase los principios y las ideologías que hubieran inspirado una política social tan imperfecta." ("La idea de justicia social" — ya citada —, pág. 243.)

(120) "Justo social — escribe Moix — es lo exigido por el libre perfeccionamiento de la persona humana." (MOIX MARTÍNEZ, M., Ob. cit., pág. 663.)

cia, o se pierde el tiempo con parcelaciones artificiosas desfiguradoras de la realidad, que bajo apariencias de mayor realismo, pero de auténtica sofisticación, convierten a la justicia tributaria en una entelequia. Con acierto afirma Cortés Domínguez, que "en verdad, la justicia tributaria no tiene ningún sentido si no está asegurada la justicia financiera" (121).

La justicia en el gasto público, constituye, pues, junto con la justicia en los ingresos públicos, la auténtica justicia tributaria, en el marco de la actividad financiera. Y, como vehículo de la justicia es el Derecho, a la rama o parte de éste que cuida de la disciplina jurídica de este sector de la realidad social, esto es al Derecho financiero, corresponde velar que la justicia tributaria se materialice, sin perjuicio de auxiliarse o de colaborar con otras parcelas extrajurídicas del saber, que tienen, igualmente, como objeto de conocimiento la actividad financiera, aunque contemplada desde otras perspectivas.

La genuina justicia tributaria, es pues, en rigor, justicia financiera, y ésta, a su vez, no puede ignorar ni ser ajena al sentir de la justicia de nuestro tiempo, esto es, a la justicia social, cuyo criterio definidor no es otro, conforme señala Moix, que el propio de la humana justicia, esto es, "el libre perfeccionamiento del hombre" (122).

4. SUBSISTENCIA Y FORTALECIMIENTO DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA

La consecución de la justicia tributaria ha de buscarse, por tanto, a través de la realización de la persona, lo que requiere una fiscalidad y un gasto público acorde con las valoraciones de aquélla.

Esta directriz fundamental ha de ser guía de la fiscalidad de nuestro tiempo. En razón de la misma, los criterios lícitos para el establecimiento y determinación de las alícuotas individuales de renta a aportar por medio de tributos, han de ceñirse estrictamente a aquellos que permitan plasmar en realidad dichas valoraciones, al objeto de conseguir que la fiscalidad sea parcela coadyuvante en el perfeccionamiento del hombre. Exactamente lo mismo cabe predicar del gasto público en sus dos vertientes, cuantitativa una y cualitativa otra, lo que exige la contemplación integral de las necesidades públicas y su valoración ético-política, para decidir en consecuencia.

Esa concreción del tema permite ver con claridad, por una parte, que cualquier desviación, por ínfima que fuere, de las directrices fundamentales a las que ha de someterse la tributación, deviene en germen de injusticia, y

(121) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "Ordenamiento...", pág. 50.

(122) MOIX MARTÍNEZ, M., Ob. cit., pág. 643.

por otra, que la exigencia de limitación de las desigualdades en el sentido ha poco expuesto, requiere que el impuesto se ajuste, más que nunca si cabe, a los postulados de capacidad económica, o contributiva, porque también la sociedad muestra, más que nunca, sensibilidad hacia ese fenómeno. No es ya sólo la distribución justa de la fiscalidad, en sentido estricto, lo que ha de lograrse, sino además, que esa propia fiscalidad permita la redistribución de rentas tendente a la reducción de diferencias en la posesión de bienes materiales, para su mejor aprovechamiento al servicio del hombre. Es así como se materializa la justicia tributaria impregnada de sentido social, lo que requiere acentuar y fortalecer el principio de capacidad económica como criterio material de justicia fiscal — ¿cómo si no? —, de suerte que el sometimiento al mismo exija, a su vez, profundizar en los criterios y porcedimientos técnicos que hagan posible el respeto y sumisión que merece, según el espíritu social que lo inspira. En otras palabras, podemos decir que la capacidad económica sigue siendo indispensable punto de referencia de la justicia fiscal, si bien el criterio de aplicación del mismo ha evolucionado, al entrar en su horizonte nuevas valoraciones del hombre actual, que acentúan la importancia de la propia capacidad económica al hacerla más social.

5. FUNCIÓN EXTRAFISCAL DEL IMPUESTO Y JUSTICIA TRIBUTARIA

Mas, ¿cómo armonizar estas directrices, con la función extrafiscal del impuesto en cuanto instrumento al servicio de la estabilidad y del desarrollo económico?

Vayamos por partes. En primer lugar coloquemos en plano destacado la idea actual de justicia. Sabemos ya cuál es y sabemos la relevancia que, en conexión con la misma, tienen las valoraciones de la sociedad actual. En rigor, lo que la sociedad ha de procurar es justicia integral. Pues bien; si aquélla se orienta hacia el respeto y la dignidad de la persona, para hacer realidad la auténtica convivencia social, tal como hoy es sentida, es obvio que ha de desplegar todas sus energías y valerse de todos los medios idóneos para lograrlo, pues, conforme afirma Recasens, "el nudo del problema sobre la justicia estriba en averiguar cuáles son los valores que deben ser tomados en consideración por el Estado y el Derecho" (123), razón por la que, "el meollo del problema sobre la justicia no consiste en definir el

(123) RECASENS SICHES, L., Ob. cit., pág. 317.

valor formal de justicia... sino indagar la jerarquía de los valores según los cuales se deba establecer la equivalencia y la proporcionalidad..." (124).

Aceptado y tomado, pues, como premisa que la estabilidad y el desarrollo económico son un bien para la sociedad, es decir, aceptado que se trata de objetivos estimados justos, ya que con ellos se coadyuva al fomento de la dignidad humana, al hacer posibles mayores cotas de riqueza que satisfagan necesidades de las personas (125), y valorados estos objetivos como primeros o cimeros — esto también es un dato dado —, es obvio que deviene en lícito y hasta obligado utilizar el impuesto a este fin, si se reconoce su bondad en tal menester (126).

Ahora bien; incuestionablemente esa licitud ha de tener — tiene — un límite. Éste no es otro que el de la propia justicia, reflejado en la congruencia entre el principio de capacidad económica y las medidas tributarias con miras extrafiscales, que en ningún supuesto pueden acentuar las desigualdades económicas, y ello, no sólo por exigencias de justicia legal — obligatorias pero no insuperables —, sino por imperativos de humana justicia, según la axiología de la sociedad de nuestro tiempo.

Situemos ahora en primer plano, la función extrafiscal del tributo. Aunque resulte obvio, quizá sea conveniente recordar que no es la función extrafiscal en sí misma y por su naturaleza, la que pugna con la justicia tributaria, sino algunas de las medidas susceptibles de adoptarse al amparo de esa función. La estabilidad y el desarrollo económico no sólo no están reñidos con la justicia tributaria, sino que ésta puede constituir una poderosa ayuda para aquéllos, y viceversa.

Sin más propósito que el de ilustrar esta afirmación, bien conocida de juristas y economistas, entre otros, es oportuno recordar, por significativa, a

(124) RECASENS SICHES, L., Ob. cit., pág. 317.

(125) "Las aspiraciones de los pueblos de los países subdesarrollados son muy claras — escribe Heller —: mejoramiento económico y estabilidad que suministren el terreno material donde puedan crecer la dignidad humana y la libertad política." (HELLER, WALTER, W., "Políticas fiscales para los países subdesarrollados." En "La imposición fiscal en los países en desarrollo". BIRD, R. y OLDMAN, O. Editorial U.T.E.H.A. México, 1968, pág. 8.)

(126) Coincidimos con el profesor Cortés Domínguez respecto a que "el instrumento fiscal, desde la revolución que se operó en la Ciencia de la Hacienda por obra de Keynes y sus seguidores, cumple un papel preponderante en la marcha de la economía de los países y puede, y debe, ser utilizado para lograr el crecimiento del producto nacional y su mejor distribución" ("Ordenamiento...", pág. 46).

título de ejemplo, la recíproca dependencia entre estabilidad económica y progresividad impositiva, "Un sistema fiscal progresivo — escribe Jané — en un momento de reactivación, de euforia, lo que hace es recaudar más que proporcionalmente el aumento de renta. Sería un sistema flexible con elasticidad superior a uno, lo que significa que los ingresos del Estado, vía impuestos, son más que proporcionales a los aumentos de renta. Y al revés, en un momento de recesión, cuando precisamente interesa que la demanda no decaiga del todo, al ser el sistema progresivo, actúa en sentido inverso y lo que hace es absorber menos dinero del que en un sistema regresivo estaría obteniendo del sistema económico. Un sistema fiscal progresivo es un estabilizador automático fundamental. Naturalmente, un sistema fiscal regresivo es un desestabilizador automático fundamental, por las mismas razones expuestas, porque en el momento en que se produce una euforia, los aumentos de renta son más que proporcionales que las deducciones vía impositiva, y en un momento de caída de la actividad económica, por ser regresivo, se está absorbiendo todavía a mayor ritmo de lo que está cayendo la renta" (127).

Igualmente es ilustrativa la interconexión entre desarrollo económico y progresividad impositiva. El crecimiento económico requiere la correspondiente financiación. Con un sistema fiscal regresivo se cercenan las posibilidades de la misma. ¿Por qué? Simplemente porque el crecimiento es, entre otras, acumulación de capital, para el que es necesario ahorro. Éste puede conseguirse bien por reducción del consumo o por aumento de renta permaneciendo el consumo invariable, ambos muy difíciles en un país en desarrollo. Queda entonces otro camino cual es el del ahorro forzoso a través, por ejemplo, de la fiscalidad, pero con no pocas dificultades, dados los bajos niveles de renta y la regresividad del sistema. Si, por el contrario, en idéntica situación, el sistema tributario fuera progresivo, podría obtenerse con menos dificultad, el ahorro forzoso preciso. Con razón afirma pues, el último autor citado, que "un sistema fiscal regresivo es un freno importante para la acumulación de capital, esto es, para el desarrollo económico" (128).

No existe, pues, una divergencia "per se" entre justicia tributaria y uso extrafiscal del impuesto (129). Es más, por lo que acabamos de ver, hay

(127) JANÉ SOLÁ, JOSÉ, "Los frenos al desarrollo económico español". Conferencia en el Club de Bolsa. Barcelona, noviembre 1972, pág. 14.

(128) JANÉ SOLÁ, J., *íd.*, *íd.*, pág. 15.

(129) En opinión de Maffezzoni, tal divergencia existe, si bien puede, en

incluso plena convergencia en algunos supuestos, puesto que, si tanto la estabilidad como el desarrollo económico encuentran mayores facilidades a través de la progresividad del sistema tributario, también la justicia fiscal de hoy exige, en razón a la jerarquía de valores en que se concreta, que la capacidad económica sea criterio de la misma pero con la valoración de nuestro tiempo, lo que exige marginar de la imposición las rentas mínimas y gravar con tipos distintos en sentido ascendente las rentas altas discriminadas en estratos, o lo que es lo mismo establecer tipos de gravamen progresivos que permitan reducir las diferencias máximas en los niveles de fortuna (130). Como señala Vicente-Arche, "el establecimiento de un sistema tributario que, en su configuración global, responda al criterio de progresividad, se está imponiendo modernamente, con un objetivo de justicia tributaria..." (131).

La progresividad deviene así en exigencia de la fiscalidad moderna por imperativos de justicia social, o, si se prefiere, de justicia integral, perfectamente acorde con la justicia tributaria, que, en su propia esfera predica progresividad, sin la que la justicia no es hoy posible. Bien entendido, que la progresividad, como advierte Cosciani, "puede producirse tanto por el hecho de que la detracción se efectúa exclusivamente a las clases ricas o en medida más que proporcional respecto a las demás, como por el hecho de que el gasto público se dirija a favorecer, preferentemente o exclusivamente, a las clases menos acomodadas" (132).

Ahora bien; en la contemplación conjunta de justicia tributaria, por una parte, y política económica, por otra, puede suceder que, una medida estimada idónea por esta última, no lo sea para aquélla, v.gr., una exención o desgravación por razones extrafiscales a aplicar a manifestaciones elevadas

parte, superarse. Escribe al respecto, que "...se puede precisar el modo por el que el principio de capacidad contributiva y los principios distributivos extrafiscales, aun siendo al menos potencialmente divergentes, puedan entre ellos concurrir, sin contradecirse, a inspirar idénticas normas reguladoras del impuesto". (MAFFEZZONI, FEDERICO, "Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta". Ed. Giuffré. Milano, 1969, pág. 24).

(130) Sobre los efectos de la progresividad fiscal en la redistribución de las rentas, ver, por todos: NEUMARK, F., Ob. cit., págs. 439 y siguientes.

(131) VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria". Revista citada, pág. 971.

(132) COSCIANI, C., Ob. cit., pág. 255. El mismo autor entiende que "el

de renta (133). ¿Qué hacer entonces? (134). En el sentir de Sáinz de Bujanda, "la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atraentes que éstos sean" (135). Para Cortés Domínguez la afirmación de Sáinz de Bujanda "es susceptible de una matización que permita enfrentarse con el problema fuera de situaciones históricas concretas... Me parece, en efecto — escribe —, que dadas ciertas estructuras económicas y políticas, el legislador "ideal" puede verse obligado a manejar el instrumento fiscal en contra del principio de capacidad económica para conseguir un mayor grado de justicia en el reparto de la renta. Entonces nos encontraríamos con dos principios, cuya aplicación contemporánea no es posible. Más exactamente, con un sistema que contiene principios contradictorios entre sí" (136).

Creo que la respectiva posición de ambos profesores, admite, a su vez, una nueva matización. En abstracto, estimo que la afirmación de Sáinz de Bujanda, puede admitir excepciones, en supuestos muy especiales ciertamente, pero que entran en lo posible, habida cuenta que "la equitativa distribución de la carga fiscal" no puede constituir un oasis de justicia que pugne con otros valores que la humana justicia considere superiores. Esto mismo es lo que, en principio, parece apuntar Cortés Domínguez, aunque inmediatamente lo concreta "en un mayor grado de justicia en el reparto de la renta"; reparto, pienso, que difícilmente podrá conseguirse prescindiendo de la equidad impositiva, pues, al menos en un primer momento — el de la exención extrafiscal que lesiona el principio de capacidad económica — lograría lo contrario, con lo que luego tendría, primero, que re-

modo más racional de que dispone la clase dirigente para realizar la progresividad del sistema tributario consiste en establecer un impuesto progresivo sobre la renta y sobre el patrimonio". (Ob. cit., pág. 257.)

(133) "Es indudable — afirma Fonrouge — que el sistema de las exenciones (se refiere a las que se establecen con fines extrafiscales) implica limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación." (FONROUGE, GIULIANI, "Derecho Financiero", vol. I, 2.^a edición. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1970, página 304.)

(134) El informe Carter es significativamente contundente al respecto. "Estamos persuadidos — afirma — de que una escrupulosa justicia tributaria tiene primacía sobre cualquier otro objetivo que pueda oponérsele." (CARTER REPORT, "Economía Financiera Española", núms. 26-27. Madrid, 1968, pág. 97.)

(135) SÁINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda y Derecho", tomo III, pág. 420.

(136) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "Ordenamiento...", págs. 48 y 49.

cuperarse el déficit de justicia distributiva producido, para después obtener los beneficiosos efectos esperados, lo que no deja de ser, al menos, dudoso, no sólo por las dificultades inherentes para lograrlo, sino por los efectos nocivos que la injusticia, aceptemos que momentánea, sería capaz de generar en la propia sociedad.

El problema, creo, precisa de otro dato que el propio Cortés Domínguez apunta cuando escribe: "Debemos preguntarnos si todo el problema no nace de una falta de adecuación entre el perfil que adopta el jurista cuando ve el sistema a través del principio de capacidad económica y la misión que hoy ha de cumplir el Estado a través de la política fiscal. Quizás el principio de capacidad económica, tal como lo hemos encontrado en la doctrina — continúa —, construye el sistema partiendo del individuo y de salvaguardar los derechos como tal. La llamada Hacienda neutral, cuya finalidad única es conseguir los ingresos necesarios para cubrir el gasto, opera dividiendo el gasto común (del que aprovecha toda la comunidad política) entre todos los súbditos y ese reparto lo lleva a cabo atendiendo al principio de capacidad económica. La solución era indudablemente acertada... Pero ahora los hacendistas se han dado cuenta de que, en realidad, la operación es más compleja. Saben que las consecuencias económicas que se derivan de la realización de aquel mecanismo, en apariencia tan simple, son muy importantes para la marcha de la economía, para el crecimiento y distribución de la renta nacional..." (137).

Pues bien; de acuerdo con lo que sugiere este autor, procedamos a adecuar el perfil del jurista a la actual misión del Estado, pero no sólo en el marco de la política fiscal, sino en su misión global.

¿Cuál es, en esencia, la misión del Estado? Está claro que no puede ser otra que la de lograr una convivencia acorde con el sentir de cada época, desarrollando y tutelando, a través del Derecho, los valores que la sociedad estima como tales, puesto que al realizar esta misión lo que realmente hace es producir justicia. Y bien, ¿cuáles son los valores cimeros, actualmente? Lo hemos dicho ya en páginas anteriores, en forma reiterativa. El respeto de los derechos humanos merced a los que la libertad se realiza, dignificando a la persona, y permitiendo su perfeccionamiento.

Centradas así las cosas, resulta que la justicia fiscal, con ser mucho, no es más que un componente de la justicia integral — humana —, justicia

(137) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "Ordenamiento...", pág. 49.

ésta, que en nuestro tiempo, exige disponer del mínimo de medios materiales a cada uno; medios que, a su vez, en los sistemas de economía capitalista, han de ser objeto de redistribución por imperativos de su propio desenvolvimiento, al tender al arremolinamiento y a la acumulación de riqueza. La política fiscal, entonces, si no quiere ser contradictoria y anularse a través de inútiles sisifismos, habrá de ser congruente con la misión del Estado y programarse teniendo bien presente que los estímulos a la acumulación de rentas, que a esto equivalen las exenciones y desgravaciones en el sentido que aquí les damos, no generan por sí mismos redistribución, sino todo lo contrario. Esto no ha de ser óbice para que se utilice el impuesto con fines extrafiscales, acordes con el equilibrio y desarrollo de la economía. Ya hemos visto que algunas de las medidas susceptibles de adoptarse al respecto, no sólo facilitan el logro de estos fines, sino que también favorecen la redistribución de rentas, medidas de las que es paradigma la progresividad impositiva (138) cuando cristaliza en progresividad del sistema fiscal.

La alternativa, pues, en rigor y al menos en nuestro tiempo, no se plantea, para el jurista ni para nadie, entre justicia tributaria y justicia integral, sino entre justicia tributaria y medidas tributarias con fines extrafiscales contrarias a ésta. ¿Son esas medidas, apropiadas para generar justicia integral? Creemos haber razonado que no lo son, antes al contrario, opuestas a la misma. De ahí que la opción no ofrezca duda.

De donde, la capacidad económica, valorada en el marco de la justicia integral de hoy, es decir, contemplada con los perfiles de nuestro tiempo, refuerza, en lugar de atenuar, los atributos que la configuran como idónea para repartir con justicia los tributos, para redistribuir la renta y para coadyuvar al equilibrio y desarrollo de la economía. Lo que ocurre es que, algunas medidas estimadas idóneas desde el ángulo estrictamente económico, como, por ejemplo, las exenciones y desgravaciones con fines meramente extrafiscales, pierden esa aptitud al someterlas a análisis desde el ámbito más amplio del interés general y del bien común, esto es de la conveniencia

(138) He aquí lo que escribe Meade, dirigiéndose a sus compatriotas: "En Suecia existe; un impuesto progresivo sobre las ganancias de capital; un impuesto progresivo anual sobre la riqueza personal total; un impuesto progresivo sobre las donaciones inter vivos; y un impuesto progresivo sobre los legados testamentarios individuales. Suplico a cualquier compatriota que lea este libro que no objete "no puede hacerse eso". (MEADE, J. E., Ob. cit. Prefacio.)

de la sociedad, por lo que devienen en contraindicadas. Esto, aparte de los peligros ínsitos en las mismas, que Sáinz de Bujanda apunta cuando advierte que "el desarrollo de complejos planes políticos, sociales y económicos exige, al parecer, que las supremas facultades decisorias en el gobierno de las cosas públicas sean ejercitadas por equipos restringidos de personas que, en ocasiones, aún amparando su actividad en nobles propósitos de bien común, son, sin embargo, proclives a favorecer con peculiar intensidad los intereses económicos o ideológicos, de los grupos a que pertenecen" (139); peligros ciertamente nada desdeñables, al igual que los que éstos podrían generar, a su vez, al ser fecundo germen de repartos injustos de los tributos, con obligada y negativa incidencia en los efectos esperados de los propios tributos, cuando se utilizaran como instrumento para fines extrafiscales al servicio de la política de estabilidad y de desarrollo económico, ya que, en rigor, estos usos parten siempre de un modelo de fiscalidad justa, modelo sólo imaginario cuando ésta no ancla sus raíces en el principio de capacidad económica.

Si bien se mira, cuando la fiscalidad prescinde de la estrella polar que le sirve de orientación y guía, cual es la capacidad económica, en realidad se convierte en un avispero de intereses particulares que, prácticamente, hace inevitable la afloración de injusticias.

No se trata, por tanto, y como es obvio, de contraponer en términos absolutos la capacidad económica al empleo extrafiscal del tributo, como parece dar a entender La Rosa cuando afirma que "en verdad, atribuir al principio de capacidad contributiva una eficacia obstructiva para el uso del instrumento fiscal a efectos extrafiscales, significa sostener una concepción de la actividad financiera inadecuada a las actuales funciones de los entes públicos" (140), sino de evitar situaciones que, al amparo de conveniencias extrafiscales, lesionen la justicia tal como se concibe en nuestro tiempo.

Por otra parte, el hecho de que existan las contraindicaciones a que acabo de aludir, nada tiene de particular ni de extraño, pues, como ya he dicho en otro lugar (141), en el cuerpo social, al igual que en el cuerpo humano, lo importante y lo primero es la salud, y, si bien la conservación

(139) SÁINZ DE BUJANDA, F., "Hacienda y Derecho", tomo III, pág. 420.

(140) LA ROSA, SALVATORE, "Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali". Ed. Giuffré. Milano, 1968, pág. 30.

(141) PONT MESTRES, M., "Diversidad de funciones del Impuesto". La Vanguardia Española. Barcelona, 10-5-1973.

de la misma en éste, requiere en ocasiones de tratamientos y fármacos, tiene, no obstante, determinadas contraindicaciones para algunas de sus especies, en beneficio de la propia salud. Y dado que en el cuerpo social la muestra más expresiva de salud es la prevalencia de la justicia, las contraindicaciones para la consecución de la misma, constituyen el límite en la utilización extrafiscal de los tributos.

VI. CONCLUSIÓN

De todo cuanto antecede, creemos se infiere, que el principio de capacidad económica no es, actualmente, ni un capricho constitucional, ni una proclama demagógica, ni ha perdido en absoluto validez. Es una exigencia, ahora más que nunca, de la propia justicia social, en el sentido que aquí la entendemos. La igualdad en el marco jurídico, es un postulado primario sobre el que no hemos de insistir, ni para reafirmarlo, ni para aclarar que no significa identidad (142).

Cuando el Estado de Derecho proclama que todas las personas son iguales ante la ley, ya hemos dicho que no las transforma, ni lo pretende, en seres física y espiritualmente indiferenciados y estandarizados. Si tal pretendiera, amén de utópico, produciría el primer intento de injusticia. Las personas, esto sí, son iguales en cuanto a derechos y deberes. Es este esencial principio de igualdad el que vitaliza al Derecho; es, si se quiere, la propia razón de ser del Derecho, ya que hace posible la justicia.

Como en la esfera tributaria esa igualdad continúa teniendo su soporte en la capacidad económica, y dado que, según hemos visto, el sometimiento y respeto a la misma, permite la realización de la justicia social, es obvio, que deviene en reafirmada la validez actual del principio que expresa que todos han de contribuir igualmente en razón de sus posibilidades económicas. Al Derecho, en especial en su rama financiera, le corresponde velar para que ese principio siga siendo realidad tanto en la esfera legislativa como en la aplicativa.

(142) "En toda convivencia humana bien ordenada y provechosa hay que establecer como fundamento el principio de que todo hombre es persona, esto es, naturaleza dotada de inteligencia y de libre albedrío, y que, por tanto, el hombre tiene por sí mismo derechos y deberes, que dimanen inmediatamente y al mismo tiempo de su propia naturaleza. Estos derechos y deberes, son, por ello, universales e inviolables y no pueden renunciarse por ningún concepto." (*Pacem in Terris*, I, 9.)

De esta suerte, si el principio queda reafirmado y debidamente tutelado, la justicia tributaria efectuará un evidente servicio a la justicia social, pues, impedirá posibles desviaciones y arbitrariedades que, aún incidiendo directamente en la primera, penetran en el ámbito de la segunda, con detrimento del bien común, esto es, del respeto y de la dignidad de la persona, valores éstos estimados cimeros en la sociedad de nuestro tiempo, y por lo tanto, de insoslayable respeto por parte de los poderes públicos, de la sociedad y de los miembros que la integran.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- ANDREADES, A., *Storia delle Finanze Greche*. Ed. Cedam. Padova, 1961.
- ARAMBURO, M., *Filosofía del Derecho. Instituto de las Españas de los Estados Unidos*. Nueva York, 1924. Tomo I.
- ARDANT, G., *Histoire de L'impôt*. Livre I. Ed. Fayard (S. p.), 1971.
- ARISTÓTELES, *Moral a Nicodemo*. Libro Primero. Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1950.
- ASCOLI, M., *La Giustizia*. Ed. Cedam. Padova, 1930.
- BARTHOLINI, S., *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*. Ed. Cedam. Padova, 1957.
- BERAK, J., *Les Finances publiques dans la nouvelle constitution tchecoslovaque*. Archivio Finanziario. Vol. I, 1950 (ristampa, 1955).
- BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario*. T. I, Vol. II, Ed. Giuffré, Milano, 1957.
- BIGO, P., *Doctrina social de la Iglesia*. Traducción española, Ed. I.C.E.S. Barcelona, 1967.
- BIRD, R. y OLDMAN, O., *La imposición fiscal en los países en desarrollo*. Traducción española. Ed. U.T.E.H.A., México, 1968.
- CARANDE, R., *Carlos V y sus banqueros. La Hacienda Real de Castilla*. Ed. Sociedad de Estudios y Publicaciones, Madrid, 1949.
- CARNELUTTI, F., *Cómo nace el Derecho*. Traducción española. Ed. E.J.E.A., Buenos Aires, 1959.
- CARTER REPORT, *Carter Report, Economía Financiera Española*, núms. 26 y 27, Madrid, 1968.
- CARTOU, L., *Droit Financier et Fiscal Européen*. Ed. Dalloz (S. p.), 1972.
- CASTÁN TOBEÑAS, J., *La Justicia*. Ed. Reus, Madrid, 1968.
- *La idea de justicia social*. Revista General de Legislación y Jurisprudencia, Madrid, septiembre de 1966.
- CASTRO BRAVO, F. de, *Derecho Civil de España*. Parte general I. Instituto Estudios Políticos. Madrid, 1955.
- COCIVERA, B., *Principi di Diritto Tributario*, V. I (ristampa). Ed. Giuffré, Milano, 1961.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario español*. Ed. Tecnos, Madrid, 1968.
- *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 60, diciembre de 1965.

- CORTS GRAU, J., *Principios de Derecho Natural*. Ed. Nacional. Madrid, 1944.
- COSCIANI, C., *Principios de la Hacienda*. Traducción española. Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1967.
- D'ALBERGO, E., *Economia della Finanza Publica. Nuova edizione aggiornata*. Volumen Primo. Ed. Giuffré. Milano, 1971.
- *Le système fiscal et la nouvelle constitution italienne. Revue de Science et de Législation Financières*. Librairie générale de Droit. París, 1948.
- DABIN, J., *La Philosophie de l'ordre juridique positif, spécialement dans les rapports de Droit privé*. Ed. Sirey. París, 1929.
- DEL VECCHIO, J., *La Justicia*. Traducción española. Ed. Góngora. Madrid, 1925.
- *Filosofía del Derecho*. Traducción española. Ed. Bosch. Barcelona, 1969.
- *Supuestos, Concepto, y Principio del Derecho*. Traducción española. Ed. Bosch. Barcelona, 1962.
- DEMARIA, G., *Lo stato sociale moderno (ristampa)*. Ed. Cedam. Padova, 1962.
- FENECH, M., *La posición del Juez en el Nuevo Estado*. Ed. Espasa-Calpe. Madrid, 1941.
- FONROUGE, G., *Derecho Financiero*. Volumen I, 2.^a edición, Ed. Depalma. Buenos Aires, 1970.
- GENY, F., *Science et Technique en Droit privé positif*. París, 1922. Tomo I.
- GIANNINI, A. D., *Instituzioni di Diritto Tributario (Ristampa)*. Ed. Giuffré. Milano, 1968.
- GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Ed. Giuffré. Milano, 1961.
- GOLDSCHMIDT, W., *La ciencia de la justicia*. Traducción española. Ed. Aguilar. Madrid, 1958.
- GÓMEZ ROBLEDO, A., *Meditación sobre la justicia*. Fondo de Cultura Económica. México-Buenos Aires, 1963.
- HENKEL, H., *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Traducción española. Ed. Taurus. Madrid, 1968.
- HENSEL, A., *Diritto Tributario. Edición italiana*. Ed. Giuffré. Milano, 1956.
- IRIBARRE, J. y otros, *Ocho grandes mensajes*. Ed. Católica. Madrid, 1972.
- JANÉ SOLÁ, J., *Los frenos al desarrollo económico español*. Conferencia en el Club de Bolsa. Barcelona, noviembre 1972.
- JUANO, M. DE, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Ed. Molachino. Rosario, 1972.
- JUSTINIANO, *El Digesto*. Traducción española. Ed. Aranzadi. Pamplona, 1968.
- KELSEN, H., *What is justice: Justice Law and Politics in the mirror of Science*. University of California Press. Berkeley-Los Angeles, 1957.
- KEYNES, J. M., *Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero*. Traducción española. Fondo de Cultura Económica. México, 1958.
- LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*. Ed. Giuffré. Milano, 1968.
- LANGE, O. y TAYLOR, F., *Sobre la teoría económica del socialismo*. Traducción española. Ed. Bosch. Barcelona, 1967.

- LAUFENBURGER, H., *Théorie économique et psychologique des Finances Publiques*. Tome I. Ed. Sirey, París, 1956.
- LEGAZ LACAMBRA, L., *Filosofía del Derecho*. Ed. Bosch. Barcelona, 1961.
- LIBERMAN, E. y otros, *Plan y beneficio en la economía soviética*. Traducción española. Ed. Ariel, Barcelona, 1968.
- MAFFEZZONI, F., *Il principio de capacità contributiva nel Diritto Finanziario*. Ed. Utet. Torino, 1970.
- *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*. Ed. Giuffré. Milano, 1969.
- MANGIONE, G., *Problemi attuali di Diritto Finanziario*. Ed. Cedam. Padova, 1971.
- MARGAIZAZ, A., *La fraude fiscale et ses succédanés*. (Impreso en Suiza. Sin editorial ni población), 1970.
- MARX, C., *El Capital*. Traducción española. A.D.A.F., Madrid-Buenos Aires, 1967. Tomo I.
- MAYER, M. E., *Filosofía del Derecho*. Traducción española. Ed. Bosch. Barcelona, 1947.
- MEADE, J. E., *Eficiencia, Justicia y Propiedad*. Traducción española. Ed. Tecnos. Madrid, 1972.
- MERIGOT, J. G. y LABOURDETTE, A., *Chronique Fiscale Française*. Revue de Science Financière, 1972, números 2 y 3.
- MESSNER, J., *El bien común, fin y tarea de la Sociedad*. Traducción española. Ed. Euramérica. Madrid, 1959.
- MICHELI, G. A., *Corso di Diritto Tributario*. UTET. Torino, 1972 (ristampa).
- MOIX MARTÍNEZ, M., *Nuevas perspectivas de la justicia clásica*. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1968.
- MORSELLI, E., *Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública*. Ed. Derecho Financiero. Traducción española. Madrid, 1964.
- MUNNE, F., *Grupos, masas y sociedades*. Ed. Hispano Europea. Barcelona, 1970.
- MUSGRAVE, R. A., *Sistemas Fiscales*. Traducción española. Ed. Aguilar. Madrid, 1973.
- NEUMARK, F., *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Traducción española. Ed. Derecho Financiero. Madrid, 1964.
- NIVEAU, M., *Historia de los hechos económicos contemporáneos*. Traducción española. Ed. Ariel, Barcelona, 1968.
- NOCERA, G., *Ins naturale nella esperienza giuridica romana*. Ed. Giuffré. Milano, 1962.
- PALAO TABOADA, C., *La imposición sobre las Ganancias de Capital y la Justicia Tributaria*. Hacienda Pública Española (Revista), Instituto de Estudios Fiscales, número 9, 1971.
- PARISIS, A. y otros, *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*. E.S.S.F. Bruxelles, 1965.
- PARRAVICINI, G., *Scienza delle Finanze (Principi)*. Ed. Giuffré. Milano.
- PEACOCK, A. y SHAW, G. K., *Politique budgétaire et problème de l'emploi*. Ed. C.D.L.C.D.E. París, 1971.
- PEKELIS, A., *Saggio sui rapporti tra Diritto e Morale*. Cedam. Padova, 1932.

- PERASSI, T., *Introduzione alle Scienze Giuridiche*. Cedam, Padova (terza ristampa), 1967.
- PONT MESTRES, M., *El problema de la resistencia fiscal*. Ed. Bosch. Barcelona, 1972.
- *La fiscalidad a debate*. Ed. Boixareu. Barcelona, 1973.
- RADBRUCH, G., *Filosofía del Derecho*. Traducción española. Madrid, 1933.
- RADBRUCH, G. y otros, *Derecho injusto y Derecho nulo*. Traducción española. Ed. Aguilar. Madrid, 1971.
- RECASENS SICHES, L., *Introducción al estudio del Derecho*. Ed. Porrúa. México, 1970.
- *Experiencia jurídica, naturaleza de la cosa y Lógica "razonable"*. Ed. Fondo de Cultura Económica. México, 1971.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Estudio preliminar a la traducción española de la obra de Amilcare Puviani "Teoría de la ilusión financiera"*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*. Seminario de D.F. de la Universidad de Madrid, 1967.
- *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, varios años. Varios tomos.
- *Hacienda Pública Española (Revista)*. Instituto de Estudios Fiscales, núm. 16, Madrid, 1972.
- SAVATIER, R., *El Derecho Contable al servicio del hombre*. Traducción española. Ed. ICE, Madrid, 1972.
- SCIALPI, E., *Ordinamenti e giustizia tributaria nelle fonti bibliche*. Estratto dal vol. 23.^o, fasc. 2.^o degli Atti dell'Accademia delle Scienze di Ferrara. Cedam. Padova, 1948.
- *I presupposti per la realizzazione del rapporto di reciproca fiducia tra fisco e contribuente*. Cedam. Padova, 1950.
- SMITH, A., *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Traducción española. Ed. Aguilar. Madrid, 1956.
- STEFANI, G., *Problemi tributari nell'economia del benessere*. Ed. Cedam. Padova, 1958.
- STEVE, S., *Lezioni di Scienza delle Finanze* (sesta edizione). Ed. Cedam, Padova, 1972.
- SUREDA CARRIÓN, J. L., *Prólogo a la obra de H. Brochier y P. Tabatoni. Economía Financiera*. Ed. Ariel. Barcelona, 1967.
- USCATESCU, G., *Del Derecho romano al Derecho soviético*. Instituto Estudios Políticos. Madrid, 1968.
- VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. (Sin editorial), Montevideo, 1970.
- VANONI, E., *Opere Giuridiche*. Ed. Giuffrè. Milano, 1961.
- VELA SÁNCHEZ, L., *La justicia como valor*. Revista de Fomento Social, 1969, número 96.
- VICENTE-ARCHE, DOMINGO, E., *Elementos cuantitativos de la obligación tributaria*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 60. Madrid, 1965.

WAGNER, A. y otros, *Storia e storiografia del pensiero finanziario*. Ed. Cedam. Padova, 1960 (ristampa).

WELZEL, H., *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Traducción española. Ed. Aguilar. Madrid, 1971.

WERALSKI, M., *Los problemas de la fiscalidad en los Estados socialistas*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 96, 1971.

ZORLI, A., *I datti di fatto della Scienza dei Tributi*. Ed. Fratelli Boca. Milano, Roma, Firenze, 1898.

DISCURSO DE CONTESTACIÓN POR EL ACADÉMICO NUMERARIO

ILTMO. SR. DR. ANTONIO VERDÚ SANTURDE

EXCMO. SR. PRESIDENTE:
EXCMOS. E ILTMOS. SRES.:
ILTMOS. SRES. ACADÉMICOS:
SEÑORAS Y SEÑORES:

Con el magistral discurso que acaba de pronunciar el Dr. Pont Mestres se consuma su incorporación a la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras que de esta forma pasa a contar con un nuevo miembro cuyo prestigio está fuera de toda duda y cuya probada capacidad de trabajo es la mejor garantía de su valiosa aportación.

Mucho cabe esperar de este hombre tenaz y agudo que no ha dejado de perfeccionarse cursando una tras otra varias carreras (es Intendente Mercantil, Licenciado en Ciencias Económicas, Doctor en Derecho, Catedrático, etc.) y cuya producción intelectual es tan prolífica que abarca temas que van desde la Historia a la Política, del Derecho a la Economía, de la Hacienda Pública a la Psicología, pasando por la Contabilidad, la Sociología, etc. Prueba de dicha fertilidad son sus copiosos trabajos: estudios de investigación, comunicaciones técnicas y, además, doce importantes publicaciones de variable extensión y temática. Estos y otros merecimientos le han llevado a su elección como Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y a su nombramiento como Director de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales. A sus incesantes actuaciones profesionales ha unido una permanente dedicación al análisis y difusión de temas varios, especialmente financieros, habiendo colaborado en ocho revistas y tres periódicos, publicando cerca de 350 artículos y pronunciando más de 30 conferencias.

Para no hacer demasiado extensa la exposición de su enorme ejecutoria terminaremos señalando que recientemente y en reconocimiento de sus méritos ha sido nombrado miembro del Consejo Directivo de la Unión Europea de Expertos Contables, Económicos y Financieros, miembro de la

Comisión Central de Planificación Contable del Ministerio de Hacienda y Presidente del VII Congreso Internacional de Expertos Contables, Económicos y Financieros.

En su exposición sobre el tema de la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos, se plantea abiertamente lo que podríamos llamar la crisis del principio de justicia impositiva, concepto escurridizo pero imprescindible para un moderno Estado de Derecho sometido a la penetración de nuevas ideas — y nuevas realidades — causantes de continuos problemas todavía pendientes de resolver ante las enormes dificultades que entrañan, pues si la idea de justicia en abstracto siempre se prestó a controversia, la de justicia tributaria en particular añade la espinosa cuestión del bienestar social frente a riqueza individual, cuestión agravada por las modernas corrientes opuestas a la Hacienda neutral y clamando por la beligerancia financiera en el sentido de no limitar los esquemas del sistema fiscal a una finalidad recaudatoria según la capacidad contributiva, propugnándose por el contrario la utilización de todas las herramientas de la economía pública para alcanzar otros objetivos tan importantes, si no más, que los puramente recaudatorios como son los ya clásicos del desarrollo, la estabilidad y la distribución de las rentas, cuya imprescindibilidad para el logro de una auténtica justicia social hoy ya casi nadie pone en duda. Pero es que además (como dije hace bastantes años cuando empezaba a caminar por los senderos de la Hacienda Pública y en España no habían arraigado las nuevas tendencias) en el momento en que el Estado establece un impuesto está haciendo política económica aunque no lo sepa ni lo quiera. Y puesto que esto sucede fatalmente, mejor es que piense antes los efectos de cada gravamen y procure estructurarlo de la manera más favorable a los intereses de la colectividad.

Por eso el Dr. Pont Mestres nos habla de aquellas fórmulas cuyo propósito "no es la supeditación al principio de justicia tributaria constitucional que se concreta en la capacidad económica, sino la consecución de objetivos deseados en cada coyuntura según directrices políticas" siempre, lógicamente, que sean claras, meditadas, objetivas y proporcionen un mayor bienestar social, aunque haya que sacrificar algo las exigencias de la ortodoxia neutralista, no por ello justas en cuanto descuidan la prioridad de los intereses generales sobre los particulares. Por ejemplo, una diferenciación matizadora de efectos redistribuidores, e incluso una exención o una subvención oportunas de efectos multiplicadores positivos, benefician más

a la colectividad que una inflexible exacción indiscriminada revestida de todos los requisitos formales de equidad. En análogo sentido el Dr. Pont Mestres advierte que "el principio de justicia tributaria ha de inspirarse en la propia realidad de la vida social... situando al bien común por encima de los afanes egoístas particulares, entendiendo por bien común, con Messner, el bien de la sociedad tanto en la colectividad de sus miembros como en la totalidad de sus fines".

Ahora bien, en la práctica dicha justicia tributaria exige la implantación de dos requisitos inexcusables: la absoluta transparencia de las operaciones económicas, *sin ninguna excepción*, como única vía para la práctica de efectivas verificaciones fiscales y, por otro lado, la suficiente rigurosidad para sancionar el delito fiscal además de con penas pecuniarias (no hace falta enviar a los defraudadores a prisión) castigando también a los responsables directos e indirectos de declaraciones fraudulentas (administradores, gerentes, censores, etc.) por el daño que con sus acciones u omisiones infringen a la sociedad hurtándole unos recursos indispensables y que como tales habrán de sufragarlos otros sujetos menos desaprensivos. Esto, sin embargo, no significa perderse en menudencias particularistas, pues si alguna situación merece se le aplique el famoso adagio de "lo mejor es enemigo de lo bueno" será precisamente la distribución de las cargas públicas; porque una cosa es impedir que existan núcleos privilegiados por encontrarse en circunstancias especialmente propicias a la ocultación impune, y otra muy distinta perderse en detalles insignificantes buscando una utópica exactitud en tanto grandes masas de defraudadores eluden su aportación. Esta visión macrofiscal (perdón por el neologismo) permitirá ceñir la tarea investigadora de la Administración Financiera a centros neurálgicos o sectores específicos, en vez de difuminarse desbordada bajo el peso de inmensos montones de declaraciones a cada una de las cuales apenas se le puede dedicar tiempo.

Si reflexionamos un poco sobre este problema veremos que no se trata de una mera cuestión de procedimientos; muy al contrario nos lleva a la conclusión de que cualquier Hacienda Pública (y por tanto la española) no entrará en la vía de una auténtica madurez hasta el momento en que sea suficiente la comprobación de una fracción de las declaraciones para mantener un aceptable grado de justicia tributaria. Precisamente porque todo acto económico tiene resonancias sociales y forma parte de un entramado en equilibrio inestable; precisamente porque toda acción nos conecta

a los demás, pues como ya dijo Goethe "sin darse uno cuenta se convierte en deudor o en acreedor", debemos mirar al mecanismo financiero desde una altura suficiente para que sin perder de vista los detalles podamos contemplar toda la efectiva magnitud del conjunto, sin caer en aquella anecdótica obcecación del astrónomo que entusiasmado por la magnificencia de su telescopio perdió el interés por el firmamento.

La masificación de nuestra sociedad se hace incompatible con la metódica casuística, en cualquier campo y, por tanto, también en el fiscal. Salvo en ocasiones muy singulares o socialmente notorias, no se puede pretender siempre la absoluta precisión sencillamente porque es imposible. Debemos conformarnos con lo menos malo, con lo más justo en términos generales, aunque se cometan pequeños errores amortiguados ante la eficacia *global* de la normativa fiscal. No se trata de que cada uno de los 10 ó 50 millones de contribuyentes de un Estado moderno paguen al Tesoro Público *exactamente* lo que tienen que pagar. Se trata de que *todos* ellos contribuyan aproximadamente en la misma proporción a las cargas públicas. Ya nos podríamos dar por satisfechos si se consiguiese que pagasen todos los obligados, aun con desviaciones sobre lo estrictamente legal de un 10 ó un 15 %. Cuando ganancias de millones escapan al control del Fisco, cuando algunos controlados pagan anualmente muchos miles de pesetas en tanto otros no pagan nada o casi nada, es pueril perder cientos de horas de trabajos técnicos en discutir pequeñas partidas declaradas o dictar disposiciones prolijas que se aplicarán sobre bases falseadas. La justicia tributaria, pues, exige en nuestra sociedad el empleo de estimaciones objetivas bien sea *a priori* (como en las evaluaciones globales, los forfaits, conciertos, etc.), bien sea *a posteriori* como se hace en algunos países (por ejemplo USA mediante la aplicación de modelos) para seleccionar las declaraciones a comprobar ante la imposibilidad de revisarlas todas. Es por ello que cualquier sistema fiscal moderno ha de estar basado en dos pilares: estudios sectoriales determinantes de los módulos o coeficientes normales para cada actividad o proceso que sea fuente del impuesto, y comprobación discriminada a cargo de cualificados facultativos que sepan seleccionar los casos a investigar individualmente, siempre dentro del contexto de la economía nacional en la que cada sujeto no es más que una pieza ligada a, o dependiente de, otros muchos sujetos. Los citados estudios permitirán calcular desviaciones, así como contrastar los resultados parciales con los totales; y la comprobación depurada servirá para confirmar (o en su caso rectificar)

los criterios iniciales, al tiempo que mantiene el respeto a la norma fiscal sancionando a los infractores.

El otro problema — que no podemos pretender desarrollar en estas breves anotaciones — es el de señalar en quiénes deberá polarizarse la acción fiscal y qué elementos constituirán el objeto de dicha acción. En síntesis, es obvio que habremos de acomodarnos a la división económica funcional: unidades de consumo (personas físicas) y unidades de producción (empresas) aun cuando existen algunas nebulosas como es la confusión de ambas en el caso de empresas individuales. En cualquier caso, la distinta naturaleza de las unidades impone también el señalamiento de distintas magnitudes a las que referir la imposición. En las personas físicas serán el patrimonio, los ingresos y los gastos (como fuentes simultáneas o alternativas), y en las empresas el capital, las rentas y las ventas que debidamente combinadas y moduladas según las peculiaridades estructurales, pueden ser la más eficaz palanca para promover y encauzar la economía de acuerdo con cada fase coyuntural.

Aunque entre ambos tipos de sujetos impositivos existen obvias diferencias, también se dan interconexiones, como corresponde a una compleja economía de mercado. Así, la mayor parte de los ingresos percibidos por las personas físicas proceden de los pagos que en concepto de rentas hacen las empresas (salarios, intereses, beneficios, etc), y los gastos de las personas físicas corresponden a las ventas efectuadas por el último escalón de las empresas. Pero no son esos puntos de contacto (que dicho sea de paso facilitan la contrastación) lo que ahora queremos destacar; lo más importante en nuestra opinión es que si bien ambos grupos de impuestos cumplen la finalidad de sufragar las necesidades públicas, simultáneamente alcanzan otra meta aún más trascendental cual es la de servir de vehículos activos y no simplemente pasivos, de unos objetivos fundamentales en nuestro mundo de hoy: la justicia social y la económica. La social mediante los impuestos sobre las personas físicas que a través de sus discriminaciones subjetivas y su progresividad redistribuyen la renta nacional, exigiendo mayores sacrificios a los más ricos en beneficio de los más pobres, y los impuestos sobre empresas que incidiendo en las operaciones de los órganos de producción conforman la economía en el sentido más favorable a los intereses de la comunidad.

Estas consideraciones, al presentar a la política financiera como el más idóneo procedimiento para la consecución de gran parte de los fines del

Estado, puede despertar sospechas de parcialidad y para evitarlo recurriremos a un caso reciente: las medidas antiinflacionistas para las que en principio se ha descartado la política monetaria clásica, habida cuenta de que el dinero en circulación representa actualmente una fracción bastante pequeña del total de medios de pago. Caben otras medidas a las que ya aludimos en este mismo lugar con motivo del acto de apertura de curso académico diciendo que "la solución a nuestro juicio, sólo puede venir de un instrumento redistribuidor que influya en la canalización de los incrementos y frene los excesos de demanda, y este instrumento no es la reglamentación de precios — tan molesta como inútil — sino un elástico sistema tributario correctamente aplicado". Poco después manifestaba en Cambio 16 un importante banquero: "la política monetaria no sirve de nada sin una política fiscal adecuada... la política monetaria para lo que sirve es para cargarse la inversión y hundir la economía en recesiones espantosas de las que tanto trabajo cuesta salir" y también, agreguemos, como medidas circunstanciales para salir al paso de desequilibrios temporales. Sin embargo, esta política de tira y afloja, de sube y baja, es nociva a largo plazo pues aparte de no atacar la raíz del mal crea una sensación de incertidumbre e inquietud desmoralizadoras. Hace falta algo más consistente, más sustantivo que penetre hasta la estructura del sistema incidiendo sobre sus canales de alimentación y distribución regulando sus flujos para evitar que la corriente monetaria perturbe el normal discurrir de la corriente real. Este algo instrumental no puede ser más que la política financiera, única capaz de influir sobre la economía del país en conjunto, saliendo al paso de tensiones perniciosas mediante un inteligente manejo del sistema financiero sincronizando sus múltiples componentes en respuesta a aquella exigencia de la que se ocupa el Dr. Pont Mestres cuando señala cómo "la justicia tributaria al colorearse de la idea social sin dejar de ser tributaria, pasa a ser también financiera, esto es justicia en el marco de la actividad inextinguible, desde esta perspectiva, de los ingresos y gastos públicos"; aclarando más adelante que "o el fenómeno financiero se contempla en su conjunto en cuanto a justicia o se pierde el tiempo con parcelaciones artificiosas desfiguradoras de la realidad, que bajo apariencias de mayor realismo, pero de auténtica sofisticación, convierten a la justicia tributaria en una entelequia". Y profundizando en estos postulados analiza las alternativas que inevitablemente plantea el concepto de justicia aplicado al mundo financiero. Con ello demuestra lo peligroso que resulta dogmatizar en el actual ambiente de contradicciones jurídico-polí-

ticas sobre el que haremos, para terminar, algunas breves disgresiones enfocadas hacia las evoluciones de la estructura del poder en cuanto premisa de toda actividad pública.

En efecto, una de las notas hoy admitidas como consustancial a los fenómenos sociales es la contradicción: dos fines deseados resultan ser irreconciliables y la adopción de una medida produce por reacción efectos inducidos opuestos. La justicia al igual que el bienestar, la seguridad, el desarrollo, la estabilidad, el progreso, el equilibrio y tantas otras aspiraciones sociales se muestran contradictorias, como sucede con las acciones humanas no siempre congruentes y en ocasiones paradójicas. Entre las numerosas contradicciones, sin duda figura en un lugar muy aleccionador por lo representativo la existente entre dos naturales pretensiones del hombre: libertad y orden. Y para destacar sus más notables modalidades empezaremos resumiendo la recopilación hecha por Josef Pieper en "Folia Humanística": Como principio de toda aspiración renovadora está la libertad, opina Albert Camus, pero luego resulta que la justicia exige la limitación de la libertad. Por su parte, Ernst Jünger al hablarnos del orden global anuncia el peligro de que la perfección alcance sus formas definitivas a costa de la libertad. El sociólogo Wilhelm Röpke teme la consecuencia de habituarnos a un creciente dominio estatal y Hermann Rauschning opina que el mundo se desarrolla en dirección a un centro de poder absoluto y habla de la amenaza de una civilización de disfrutes materiales, pero sobre la base de una progresiva deshumanización bajo un dominio oligárgico como el aludido por Dostoyewski cuando escribió: "al final colocarán su libertad a nuestros pies y nos dirán: hacednos vuestros esclavos pero alimentadnos".

Más modernamente prolifera la mentalidad de la llamada "mayoría silenciosa" caracterizada, en definición de Ortí Bordás, por no tener preocupación política, por no sentir deseos de participar, por carecer de solidaridad, por gustarle ser tutelada, por su pasividad y por su inmovilismo.

Tras estas actitudes humanas, aparentemente absurdas, hallamos ese inextricable manojito de factores psicológicos (hábitos, suspicacias, temores, apatías) que actúan como motivaciones; entre ellas el miedo, ese miedo a la propia incapacidad, al sufrimiento, a las dificultades, acentuado por la ignorancia o la incertidumbre que nos hacen preferir un soportable sometimiento frente a una arriesgada libertad. Luego por desgracia suele suceder que quienes asumen la responsabilidad de los asuntos sociales no se conforman con ser unos buenos administradores u organizadores y quieren

imponerse, someter, procurando utilizar los fantasmas del miedo a posibles hecatombes como argumentos para justificar sus hegemonías dictatoriales.

Dentro de esta línea Aldous Huxley, basándose en experiencias históricas, llega a una idea anticipadora del futuro aventurando la hipótesis de una "dictadura científica" en la que los individuos, "serán manipulados sin dolor por un cuerpo de ingenieros sociales perfectamente adiestrados"; allí, "la democracia y la libertad serán los temas de todas las emisiones radiofónicas y de todos los artículos editoriales", pero las circunstancias de fondo podrían ser "un nuevo tipo de totalitarismo sin freno"; lo cual llevaría a la conclusión — según cita recogida de Gabriel Marcel — de que "todo habla claramente en favor de que se nos ha dado la facultad de construir, por nosotros mismos, el calabozo en el que deseemos vivir.

Ante estos supuestos de irracionalidad, conducentes a injustas situaciones, cada vez más peligrosas con el aumento de los poderosos medios técnicos en manos de los hombres, no cabe otro recurso que huir de los dogmáticos extremismos simplistas ante los cuales — siguiendo a G. Trompiz — "el hombre sereno, que conoce la historia, que medita y sabe de la imperfección humana, se detiene. Teme a los líderes no porque los crea a todos falsos y aventureros, sino porque aun los más honestos pueden estar engañados por una idea, por un sofisma, u ofuscados por una pasión. Si desea encontrar soluciones tendrá que abandonar su actual función sectaria, demagógica, y la forma tradicional de partidos en que priva más el interés individual y parcial que el de la comunidad. Tendrá que dejarse llevar de un humanismo adaptado al bien común, a los avances de la ciencia y a las exigencias humanas cada vez mayores, ecléctico y sin fanatismo, posición russelliana digna de encomio". No debe pues perderse la esperanza de que los avances culturales hagan al hombre más apto para asumir responsabilidades, borrando de su espíritu ese miedo que le impulsaba a vender inconscientemente su libertad para garantizarse una quimérica tranquilidad. El ascenso de la cultura alimenta nuestra esperanza de que algún día la anhelada justicia personal se vaya haciendo compatible con la existencia del inevitable organicismo social resultante de una integración y compatibilización de las redes de relaciones humanas, cada día más numerosas y complicadas, entre las que figura en relevante lugar el sistema financiero que vincula irremediabilmente a todos los ciudadanos haciéndoles partícipes de la tarea común de contribuir al sostenimiento de las cada día más numerosas y complejas necesidades públicas.

Sirvan estos apretados comentarios para dar tono de diálogo al solemne acto de recepción del académico doctor Pont Mestres cuyo discurso ha sido una elocuente muestra de su peculiar profundidad y madurez de ideas. Nuestra más efusiva bienvenida a esta Corporación Científica, que desde ahora cuenta con un nuevo valor para cumplir su elevada misión.

INDICE DE AUTORES

- | | |
|--|--|
| <p style="text-align: center;">A</p> <p>Amós, 22</p> <p>Andreades, A. M., 9</p> <p>Aramburo, M., 61</p> <p>Ardant, G., 9</p> <p>Aristóteles, 12, 45</p> <p>Ascoli, M., 5, 11, 12, 52, 57, 58, 59</p> <p style="text-align: center;">B</p> <p>Berak, J., 48</p> <p>Bird, R., 100</p> <p>Brochier, H., 16</p> <p style="text-align: center;">C</p> <p>Camus, A., 95</p> <p>Carande, R., 14</p> <p>Carnelutti, F., 52</p> <p>Castán Tobeñas, J., 57, 61, 63, 66, 67</p> <p>Castro Bravo, F. de, 52</p> <p>Cortés Domínguez, M., 8, 32, 53, 68, 70, 73, 74</p> <p>Corts Grau, J., 55</p> <p>Cosciani, C., 18, 35, 72</p> <p style="text-align: center;">D</p> <p>D'Albergo, E., 24, 29</p> <p>Dabin, J., 61</p> <p>Del Vecchio, J., 11, 51, 52, 56, 57, 58, 59, 60</p> <p>Demaria, G., 62, 66</p> <p style="text-align: center;">E</p> <p>Erhard, L., 46</p> | <p style="text-align: center;">F</p> <p>Fenech, M., 12</p> <p>Fonrouge, G., 73</p> <p style="text-align: center;">G</p> <p>Garrigues, A., 46</p> <p>Geny, F., 59</p> <p>Gardó, J., 6</p> <p>Giardina, E., 8, 15, 61</p> <p>Goethe, 92</p> <p>Goldschmidt, W., 11</p> <p>Gómez Robledo, A., 57</p> <p style="text-align: center;">H</p> <p>Heller, W. W., 70</p> <p>Henkel, H., 57, 59</p> <p>Hensel, A., 28, 29</p> <p>Huxley, A., 96</p> <p style="text-align: center;">I</p> <p>Isaías, 22</p> <p style="text-align: center;">J</p> <p>Jané Solá, J., 71</p> <p>Jüger, E., 95</p> <p>Justiniano, 58</p> <p style="text-align: center;">K</p> <p>Kelsen, H., 57</p> <p>Keynes, J. M., 18, 19, 36, 70</p> <p style="text-align: center;">L</p> <p>La Rosa, S., 76</p> <p>Labourdette, A., 41</p> |
|--|--|

Lange, O., 45
Laufenburger, H., 38
Legaz, L., 56, 59
Lieberman, E. y otros, 45
Lippincott, B. E., 45

M

Madariaga, S., 46
Maffezzoni, F., 39, 72
Marcel, G., 96
Marx, C., 23
Mayer, M. E., 59
Meade, J. E., 49, 75
Merigot, J. G., 41
Messner, J., 55, 91
Micheli, G. A., 28
Moix, M., 62, 67, 68
Montesquieu, 14
Morselli, E., 34
Musgrave, A. R., 47, 48, 49

N

Neumark, F., 42, 43, 66, 72
Niveau, M., 46

O

Oldman, O., 100

P

Palao Taboada, C., 13.
Parravicini, G., 21
Pekelis, A., 60, 63
Perassi, T., 55
Pieper, J., 95
Pont Mestres, M., 57, 76, 89, 90, 94, 97
Puviani, A., 16

R

Radbruch, G., 58
Rauschnig, H., 95
Recasens Siches, L., 52, 60, 63, 64, 69,
70
Ricardo, D., 19

Richard, G., 11
Rodríguez Bereijo, A., 16
Ropke, W., 46, 95
Rousseau, J. J., 14

S

Sáinz de Bujanda, F., 8, 11, 28, 33, 34,
35, 36, 39, 40, 41, 64, 73, 76
San Ambrosio, 22
San Basilio, 22
San Mateo, 22
Santiago (Apóstol), 22
Santo Tomás, 61
Savatier, R., 62, 64
Say, J. B., 19
Scialpi, E., 10, 33
Schafle, 48
Smith, A., 15, 23
Stefani, G., 17
Steve, S., 17
Sureda Carrión, J. L., 16, 19

T

Tabatoni, P., 16
Taylor, F. M., 45
Trompiz, G., 96

U

Ulpiano, 58

V

Valdés Costa, R., 7
Vela Sánchez, L., 58
Verdú, A., 87
Vicente-Arche Domingo, F., 42, 72
Vico, 11

W

Welzel, H., 62
Weralski, M., 48

Z

Zorli, A., 38

INDICE SISTEMATICO

	<u>Págs.</u>
PROPÓSITO	7
I. FISCALIDAD HISTÓRICA Y JUSTICIA.	9
1. La tributación como constante.	9
2. Diversidad de criterios aplicados	10
3. Dificultades para una valoración correcta en términos de justicia	10
4. La idea moderna de justicia tributaria.	12
5. Evolución de la concepción del impuesto	16
a) La idea de neutralidad.	17
b) La idea de beligerancia	18
c) La idea redistributiva	19
II. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y ORDENAMIENTOS TRIBUTARIOS	25
1. Formulación constitucional del principio de justicia tributaria	25
2. Reflejo del principio de justicia en los ordenamientos tributarios	27
3. Etapa del impuesto aséptico	30
4. Formación del Derecho financiero.	33
5. Época del impuesto activo	36
6. Exenciones, desgravaciones y subvenciones.	39
7. Indicios de disparidad.	41
III. FISCALIDAD Y SISTEMAS CONTEMPORANEOS DE ORGANIZACIÓN ECONÓMICA	44
1. Libre competencia o sistema capitalista	44
2. Economía centralizada	45
3. Realización de la persona.	45
4. Mecanismos funcionales de cada sistema	49
5. Dificultades para la compatibilización de funciones desde la perspectiva de la justicia	51
6. Misión del jurista	51
IV. LA JERARQUÍA DE VALORES DE NUESTRO TIEMPO, PAUTA OBLIGADA PARA LA BÚSQUEDA DE ÓPTIMOS DE JUSTICIA	54
1. Premisas	54

	<u>Págs.</u>
2. Inmutabilidad del principio de justicia	55
3. Justicia como sentimiento, como virtud, como idea y como valor.	56
4. Contenido de la justicia	58
5. Justicia conmutativa y justicia distributiva	61
6. Justicia social.	62
7. Misión del Derecho	63
V. CONCRECIÓN DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA A TENOR DE LAS VALORACIONES DEL MUNDO ACTUAL	65
1. Justicia tributaria y justicia social.	65
2. Límites en las desigualdades	66
3. Justicia financiera.	67
4. Subsistencia y fortalecimiento del principio de justicia. . . .	68
5. Función extrafiscal del impuesto y justicia tributaria	69
VI. CONCLUSIÓN	78
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	81
DISCURSO DE CONTESTACIÓN DEL ACADÉMICO DR. VERDÚ	87
ÍNDICE DE AUTORES	99
ÍNDICE SISTEMÁTICO	101