

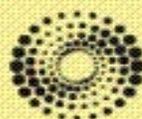
# Rafael Calvo Ortega

## ¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?



CIVITAS

Cuadernos  
Civitas



THOMSON REUTERS

# ¿HAY UN PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA?

**Primera Edición**

---

**(Autor)**

**RAFAEL CALVO ORTEGA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*

---

CIVITAS



*Primera edición, 2012*

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión. La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el consentimiento previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Civitas es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2012 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Rafael Calvo Ortega] © Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited  
Editorial Civitas, SA  
Camino de Galar, 15  
31190, Cizur Menor  
Teléfono: 902404047  
Fax: 902400010  
atencionclientes@thomsonreuters.com  
www.thomsonreuters.es  
Depósito Legal: NA 319/2012  
ISBN 978-84-470-4100-8

*A mi Maestro, el Profesor Berliri, con el reconocimiento afectuoso a sus trabajos en defensa de la justicia tributaria*

# Contenido

I. Introducción (RAFAEL CALVO ORTEGA)

II. Ética fiscal y justicia tributaria (RAFAEL CALVO ORTEGA)

III. La declaración constitucional sobre la justicia tributaria (RAFAEL CALVO ORTEGA)

IV. Doctrina del tribunal constitucional. Principio de justicia y principios tributarios específicos de carácter constitucional (RAFAEL CALVO ORTEGA)

V. La búsqueda de contenido a la justicia tributaria en el plano constitucional (RAFAEL CALVO ORTEGA)

VI. La comparación entre bloques de situaciones tributarias colectivas como presupuesto y criterio para la calificación de un sistema tributario como justo (RAFAEL CALVO ORTEGA)

VII. La inspiración del sistema tributario en el principio de progresividad como requisito para su consideración como sistema justo (RAFAEL CALVO ORTEGA)

VIII. Un sistema tributario justo ¿se limita, únicamente, a la ordenación y distribución de la carga tributaria o debe de contemplar otros aspectos de la fiscalidad? Importancia de la proporcionalidad, derechos y garantías de los obligados y sistema administrativo como aspectos relacionados con la justicia tributaria (RAFAEL CALVO ORTEGA)

IX. La indiferenciación en el tratamiento de los colaboradores forzosos de la administración tributaria y los contribuyentes constituye una transgresión del principio de igualdad y, por ello, incide sobre la justicia del sistema tributario (RAFAEL CALVO ORTEGA)

X. Establecimiento de medidas y figuras de garantía a favor de la administración tributaria (RAFAEL CALVO ORTEGA)

XI. Las relaciones entre los poderes del estado y los entes territoriales como posible campo de situaciones contrarias a la justicia tributaria (RAFAEL CALVO ORTEGA)

XII. Control de constitucionalidad del principio de justicia tributaria. Peculiaridades en los ordenamientos territoriales.

**Consideraciones sobre la cuestión de constitucionalidad (RAFAEL CALVO ORTEGA)**

**XIII. El principio de justicia en la ley general tributaria (RAFAEL CALVO ORTEGA)**

**XIV. Las funciones de ajuste y complemento del principio de justicia tributaria en relación con otros principios (RAFAEL CALVO ORTEGA)**

---

# I Introducción

**RAFAEL CALVO ORTEGA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

---

En las relaciones poderes públicos-obligados tributarios se invoca frecuentemente la justicia tributaria: esto es justo y esto otro no lo es. Lo justo sería suprimir esta norma, restablecer esta otra o regular esta materia, etc. El impuesto justo de forma diversa ha sido una figura tratada y estudiada durante años por los estudiosos de la Hacienda Pública, principalmente. También por los cultivadores de la ética fiscal e incluso de la filosofía. Estas afirmaciones dan por supuesto un principio de justicia explícito o implícito con valor superior a la ley y, por ello, al que debe someterse el legislador ordinario. No puede admitirse que éste, y mucho menos el poder reglamentario, produzcan normas jurídicas contrarias a un parámetro de justicia que debe presidir toda la actividad normativa de los poderes públicos.

La cuestión reside en conocer la existencia de tal principio de manera que los ciudadanos puedan apelar a él y, sobre todo, saber lo más exactamente posible en qué consiste.Cuál es su esencia. Y también medir su naturaleza y, por ello, su eficacia frente a otras normas o actos administrativos. ¿Es un principio constitucional? ¿Legal? ¿Pertenece al grupo de los principios generales del Derecho a que se refiere el Código Civil? ¿Es un valor y no un

principio? ¿Ha sido absorbido por el concepto de ética fiscal? ¿Es la justicia tributaria un fin universal del ordenamiento fiscal y no un principio? ¿Qué recurribilidad ofrece las distintas afirmaciones sobre la justicia tributaria contenidas en nuestro ordenamiento?, etc. <sup>1)</sup>.

---

<sup>1</sup> Ha recordado recientemente el Profesor SIMÓN ACOSTA, E., que «No es mucho lo que se ha avanzado en la investigación de los secretos de la justicia tributaria», en *La justicia tributaria en la imposición patrimonial*, Universidad de Navarra, 2011, pág. 5.

---

## II Ética fiscal y justicia tributaria

**RAFAEL CALVO ORTEGA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

---

La respuesta a los anteriores interrogantes es escasa en la doctrina. Normalmente ésta ha discurrido por el señalamiento de los principios de la imposición que, considerados conjuntamente, permitían hablar de una imposición justa. Eran principios de tipo principalmente ético, dando la impresión de que la imposición justa era una cuestión reservada a los campos de la filosofía y la política. Efectivamente, la aproximación más reiterada a la justicia tributaria ha venido dada por los estudios sobre ética fiscal. Entendida ésta como un conjunto de reglas morales vigentes en una comunidad política y en un momento dado, las referencias a lo que es o no ético podrían entenderse como formulaciones de justicia tributaria.

Esta respuesta, no obstante, conduce a una situación de indeterminación muy extendida. Primero, porque no existe una ética tributaria única aplicable a todos los sujetos y sí una ética de los poderes públicos y otra de los contribuyentes<sup>1)</sup>. Segundo, porque las respuestas de los ciudadanos a la tributación no son homogéneas y dependen cada vez más de su propia carga tributaria, de las técnicas de gestión empleadas por las Administraciones Públicas y de las normas sancionadoras establecidas en cada comunidad

política que terminan conformando las respuestas de los contribuyentes. Tercero, porque el concepto de justicia formulado con carácter general y, específicamente, la justicia tributaria, resulta incidido por planteamientos políticos que aportan nuevas perspectivas y elementos de juicio y señalan diversos objetivos que terminan influyendo en las reglas morales. Si la justicia es un valor con un componente ideológico importante<sup>2)</sup> la justicia tributaria lo es aún más. Se parte de la base de que el impuesto es la herramienta más eficaz para reducir las desigualdades sociales y para la puesta en marcha de políticas orientadas a la igualdad. La redistribución de la riqueza es siempre un objetivo polémico y su medida una cuestión discutida.

La incidencia más importante de la ética fiscal sobre la producción de normas y, en general, sobre el sistema tributario se realiza a través del desprestigio del gasto público. Las frecuentes críticas a éste, unas veces por excesivo y otras por parcialmente innecesario en muchos conceptos, contribuyen al deterioro de los ingresos públicos y a la resistencia a los mismos por buena parte de los contribuyentes. En el ordenamiento español, la reacción de inconstitucionalidad ante el llamado despilfarro del gasto público (TIPKE, K.) solo puede hacerse invocando la transgresión de los criterios establecidos en el art. 31.2 de la Constitución: falta de equidad de los recursos públicos (de difícil prueba) e inobservancia de los criterios de eficacia y economía. Como se acaba de indicar la falta de equidad en la asignación de los recursos públicos a que se refiere el precepto constitucional citado es de muy difícil demostración por su componente, en notable medida, político. Los criterios de eficacia y

economía tienen una mayor concreción y sí pueden fundamentar un recurso cuyo momento sería la aprobación de la Ley de Presupuestos, aunque en la realidad no suceda así. El juego de esta violación y reacción es a través de la ética y, en consecuencia, de la formación de la conciencia de los contribuyentes.

De cualquier manera, la ética tributaria juega más en las etapas y momentos previos a la producción de normas jurídicas. La creación de una opinión pública tributaria es su función más importante y termina influyendo sobre las decisiones políticas y éstas sobre la producción de normas, como acabamos de indicar.

La limitación más importante de la ética tributaria proviene del positivismo y del carácter en gran medida cerrado de los ordenamientos fiscales de nuestros días. Hay que destacar que gran parte de las Constituciones recogen en su texto principios tributarios específicos e incluso, en algunos casos, reglas materiales concretas relativas a los gastos públicos. La referencia expresa de las Leyes Fundamentales a principios como la generalidad tributaria, capacidad económica, igualdad y progresividad y su incidencia lógica y obligada sobre las leyes y normas reguladoras de cada tributo dejan un campo reducido para el juego de la ética tributaria. Hay que darse cuenta de que estos cuatro principios cierran el arco de producción de normas: quién debe tributar (todos), con arreglo a qué criterio (capacidad económica), se rechazan las discriminaciones en la ley y ante la ley (igualdad) y se permite una diferenciación cuantitativa en razón de la cuantía de la capacidad económica de cada contribuyente o de la importancia social de determinados bienes o productos (progresividad).

Además, el carácter cerrado del ordenamiento tributario viene reforzado, lógicamente, por la doctrina del Tribunal Constitucional y la existencia del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad<sup>3)</sup>.

Son principios, por lo demás, que se apoyan en una racionalidad muy extendida en el momento actual y que no tienen alternativas suficientes para su cambio por otros ni modelos esencialmente distintos en los países democráticos. ¿Quién ofrece hoy una alternativa a la generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad? Se proponen matices, ajustes y modificaciones pero no principios distintos. A partir de la esencia de la obligación tributaria (pago coactivo de una suma dineraria a un Ente público) estos principios se apoyan en una lógica irrefutable.

Con independencia del régimen constitucional tributario, otros principios contribuyen también indirectamente al encauzamiento de las corrientes de ética tributaria. Así, el principio de reserva de ley garantiza la publicidad en la producción de las normas a través del procedimiento parlamentario y, en consecuencia, su aportación a la formación de opinión pública, que constituye un elemento de racionalidad y, en última instancia, de control. No solo los tributos deben ser creados únicamente por los representantes de los ciudadanos democráticamente elegidos, sino además a través de un procedimiento público. En esta creación debe buscarse la realización del principio de seguridad jurídica, de manera que los obligados tributarios sepan a qué atenerse y conozcan de la manera más clara y sencilla posible los efectos fiscales de sus actos. Igualmente, la utilización obligatoria por los