

CALVO ORTEGA, RAFAEL (2012): *¿HAY UN PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA?* (CUADERNOS CIVITAS, PAMPLONA, THOMSON REUTERS / EDITORIAL ARANZADI) 127 PP.*

Luego de una vida escribiendo muchos e importantes libros y artículos de la especialidad, y en un momento de plena madurez intelectual, el Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid hace entrega de una obra que aborda quizás el tema del Derecho Tributario más cotidiano para el contribuyente, y a la vez difícil de resolver desde una perspectiva científica, cual es, la justicia tributaria.

Siempre, y en todo caso, la cuestión de la justicia tributaria puede emprenderse (como muchos otros asuntos complejos), desde la perspectiva de sus partes o desde la perspectiva de su propia idea, como una globalidad. Esto es relevante, porque la obra que aquí se comenta no se refiere a Filosofía sino a Derecho. Ello obliga al autor a argumentar considerando la norma (lo que no significa que no la cuestione, pero sí debe considerarla, lo que es uno de los aspectos más relevantes que particulariza al discurso jurídico).

A lo que quiero llegar es que el profesor español discurre desde su normativa nacional, lo que lo conduce a discutir un asunto crucial: acerca de si existe un principio de justicia tributaria, que debe ser respetado por el legislador, o si existen principios específicos que conforman al anterior, siendo estos aspectos particulares los que deben ser institucionalmente respetados para cumplir con el ideal de justicia (capa-

cidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad).

La gran mayoría de la doctrina, amparándose en una interpretación literal de la Constitución española, sigue la segunda tesis. Esto ha derivado en una despreocupación por el estudio del principio de justicia tributaria como principio autónomo. Es este espacio del que intenta hacerse cargo esta obra.

Ahora, si bien el autor desarrolla los aspectos especiales o los constitutivos del principio de justicia tributaria (dada la relación entre el principio general de justicia tributaria y los principios específicos detallados en la Constitución), no por ello abandona su tesis en orden a la existencia de este como principio autónomo (respecto del cual, expresa, debe perfilarse su contenido, extensión, límites cualidades, etc.).

La descripción del contenido de este libro puede informarnos del hilo conductor del discurso que contiene, como asimismo de cuáles son los respaldos para su tesis central. Por cierto, solo podré referirme a algunos de los puntos abordados de un texto increíblemente denso en tópicos y matices.

Como es posible observar, muchos de los problemas que plantea el autor (como extremos que violan los ideales de justicia tributaria) son asuntos también discutidos en Chile. Esto hace a este libro aun más universal, actual, necesario.

Inicia, equilibrando la justicia tributaria con la ética fiscal, refiriéndose a la opinión tan extendida de la legitimidad del gasto como fundamento del deber (obligatoriedad) de contribuir. Esto, por la suposición que a la base de ambos extre-

* El presente trabajo forma parte del Proyecto FONDECYT Código N° 11100190, denominado "Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado".

mos (ingreso y gasto públicos) debe estar la redistribución de la riqueza a efectos de reducir las desigualdades sociales.

A continuación se refiere a la declaración constitucional de los principios tributarios (art. 31.1. de la Constitución española). Aquí aborda varios asuntos: si ellos deben iluminar el sistema en su conjunto o también las figuras impositivas específicas (esto también se debate en Chile); si se imponen a la tributación estatal, o también a la autonómica o local.

Para el Catedrático de la Universidad Complutense, el precepto constitucional indicado tiene una redacción poco afortunada, por lo que lo somete a una batería de cuestionamientos.

Luego, se refiere a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional español (que son limitados en referencia al principio de justicia tributaria), y a continuación indaga en el contenido constitucional de la justicia tributaria (utilizando tanto un método positivo –lo que comporta– como negativo –lo que lo contraviene–).

En cuanto al contenido, el Dr. Calvo sostiene que la justicia tributaria no se agota en los principios materiales (referidos a la distribución de la carga tributaria), pues envuelve también a los principios de reserva de ley y certeza jurídica (que son principios formales). Además de los anteriores, involucra al respeto de los principios legales o de aplicación; a los derechos y garantías de los obligados tributarios; a los deberes de objetividad y eficiencia de los poderes públicos; la proporcionalidad y racionalidad de las normas y decisiones administrativas; la interdicción de la responsabilidad objetiva de los obligados tributarios; la obligación de devolución de ingresos indebidos; la reserva de los datos privados; el adecuado funcio-

namiento de los servicios fiscales; el costo mínimo para el contribuyente; etc.

Todos los capítulos anteriores parecen formar una parte de la obra, estableciendo hasta aquí una cierta teoría general de la justicia tributaria.

En lo que me parece una segunda parte del libro, el autor analiza, a la luz de su teoría general, una serie de regulaciones específicas evaluándolas bajo el tamiz de los principios específicos de la tributación referidos a la distribución de la carga impositiva: igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (capítulos VI y VII).

En el primero de esos capítulos, se detallan una serie de regulaciones tributarias particulares que parecen violentar los requerimientos del principio de justicia tributaria, particularmente vinculadas al principio de igualdad, a saber: la diferencia de gravámenes de riqueza inmobiliaria y mobiliaria (esta última soporta una menor carga); diferenciación entre renta general y renta de ahorro de personas físicas; la determinación de los beneficios empresariales (mediante estimación objetiva y estimación directa –que en alguna medida se asemejan a nuestra renta presunta y renta efectiva–; salvando el autor la necesidad de simplificar la imposición de algunos contribuyentes); diferencias del tratamiento de las rentas del trabajo y las rentas del capital (lo que el autor reconoce como un debate clásico); situaciones de injusticia fiscal por indiferenciación de situaciones desiguales.

En este capítulo, finalmente se aborda el asunto acerca de la elección por parte del legislador entre tasas e impuestos para financiar servicios públicos (los debates del copago y del pago están siendo cada vez más intensos en España; aun no incorporando como elemento de discusión general situaciones como la existente en Chile, refe-

rido a las utilidades para la Administración y para terceros gestores, lo que viola un principio tan básico como el de equivalencia entre su cuantía y el costo del servicio). Los elementos que expone el autor son de gran relevancia, puesto que la igualdad material y la capacidad económica (además de una serie de otros valores constitucionales, para empezar) deben ser tomadas en consideración para personalizar la cuantía de la tasas¹. Para el autor, la correcta calificación de una exacción pública de tasa o precio público se debe hacer haciendo uso del principio de justicia tributaria, pues no existe otro para tal objeto.

Seguidamente, el capítulo VII hace referencia a la progresividad, la que implica un aumento del tipo de gravamen en la medida que la base imponible aumenta, a efectos de igualar el sacrificio de los contribuyentes ante la imposición. Estas afirmaciones deben ser sometidas a múltiples precisiones, entre ellas, la determinación de montos exentos por diversas razones, o la aplicación de tasas proporcionales para determinados hechos imposables. Para el autor, es importante que la progresividad se aplique en impuestos globales, porque son más representativos de la capacidad económica efectiva del contribuyente. De este modo, se logran los objetivos de redistribución, sin vulnerar el principio de no confiscatoriedad.

Con todo, y si bien la doctrina está en general de acuerdo en esos conceptos,

existen discrepancias respecto de las medidas que los concretan.

Calvo analiza la progresividad no solo en impuestos a la renta o al patrimonio, sino también al consumo, el que en estos debe aplicarse en relación a la naturaleza del bien o servicio objeto de la transacción. Continuando este vínculo entre progresividad y prohibición de confiscatoriedad, expone como casos problemáticos la progresividad articulada y la imposición sucesiva a las transmisiones, fórmulas típicas del impuesto a donaciones y sucesiones.

En lo que me parece una tercera parte de la obra (capítulos VIII al XI), el autor evalúa, a la luz de su teoría, una serie de regulaciones del sistema tributario que no se vinculan con la distribución de la carga impositiva, sino con la relación del contribuyente con la Administración Tributaria, o en términos más amplios, con la estructura orgánica del sistema tributario: proporcionalidad en las decisiones, derechos y garantías del obligado tributario, ordenación del sistema administrativo (VIII); indiferenciación en el tratamiento de los colaboradores forzosos (IX); establecimiento de medidas y figuras de garantía a favor de la Administración Tributaria (X); relaciones entre los poderes del Estado y los entes territoriales (XI). Por razones de espacio no podré profundizar en dichos tópicos.

En una última parte y final, la obra se hace cargo del control constitucional del principio de justicia tributaria (XII); de la expresión de dicho principio en la Ley General Tributaria (XIII); y de las funciones de ajuste y complemento del principio de justicia tributaria en relación con los principios materiales específicos. En síntesis, el autor no ve obstáculos en el control constitucional del principio en estudio, y pone de relieve la cuestión de constitucionalidad

¹ Existe una mención a los precios públicos, que se rigen en España a través de regulaciones semejantes pero no iguales; aunque dichas diferenciaciones no dejan libre de crítica el abuso de cobros de órganos públicos –por sí o por terceros particulares– en consideración a una serie de evidencias, por ejemplo, si se tratara de una exacción coactiva de riqueza.

como una fórmula de control difuso de la constitucionalidad de la ley en relación al principio en análisis.

Es interesante la referencia a la Ley General Tributaria, ya que en su artículo 3° menciona los principios de ordenación del sistema tributario: capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria, y no confiscatoriedad (disposición que también alude a los principios de aplicación del sistema: proporcionalidad, eficacia, limitaciones de costes indirectos al contribuyente derivado de obligaciones formales, respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios). La importancia que Calvo observa en este cuerpo legal, es que permite la invocación individual (porque lo reconoce autónomamente) del principio de justicia tributaria, sin necesaria relación a los demás principios específicos. La conclusión a que se llegaría es que, sin un caso concreto se resuelve de modo directo con la aplicación de un principio específico, no es necesario acudir al principio de justicia tributaria. Por el contrario, será necesario recurrir a él en caso de que una situación no quede cubierta por un principio específico.

A modo de conclusión general (el libro no tiene un acápite específico así denominado, probablemente por el hecho de que aborda un asunto tan amplio como abierto), el Dr. Calvo sustenta la idea de que el principio de justicia tributaria puede iluminar al resto de principios específicos (que son abstractos y graduables) para resolver problemas concretos (ajustándolos y modulándolos), o en definitiva hacerlo en caso de que los otros no operen. Si lo interpreto correctamente, el principio en estudio constituiría un elemento de cierre que permite al ordenamiento construir un sistema tributario de acuerdo al ideal de justicia.

Mi valoración de este libro es la valoración de la teoría del autor, la cual creo que es acertada y disipa el problema analítico que se presenta al estudiar uno o varios principios específicos de la tributación, que no logran resolver todas las situaciones que exigen una solución de justicia. De alguna manera, la sola aplicación de los principios específicos no cierra importantes brechas e inconsistencia en el ordenamiento jurídico en general y en el sistema tributario en particular. Una teoría comprensiva de la justicia tributaria como la planteada por el Catedrático Rafael Calvo Ortega permite avanzar en la construcción no solo de un sistema tributario que responda a ideales comunes (compartidos) de justicia, sino también a otorgar coherencia al ordenamiento jurídico. Es un inicio, por cierto, porque una teoría completa en esos términos está por escribirse, y probablemente será el resultado de un esfuerzo colectivo de parte de los especialistas.

PATRICIO MASBERNAT**

** Abogado; Licenciado en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile; Magíster en Derecho, Universidad de Chile; Doctor en Derecho, Instituto Universitario de Derecho Comparado, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid. Correo electrónico: pmasbernat@alburquenque.cl.