


Universidad San Pablo - CEU



LA DOCTRINA MORAL DE SANTO TOMÁS SOBRE
LOS IMPUESTOS Y LAS OBLIGACIONES DE PAGARLOS
Valoración y significado desde una perspectiva social

por
José Luis Pérez de Ayala y López de Ayala
RECTOR HONORARIO DE LA
UNIVERSIDAD SAN PABLO-CEU

29 de Enero de 2002
Festividad de Santo Tomás de Aquino

LA DOCTRINA MORAL DE SANTO TOMÁS SOBRE LOS IMPUESTOS Y LA OBLIGACIÓN DE PAGARLOS. VALORACIÓN Y SIGNIFICADO DESDE UNA PERSPECTIVA ACTUAL

*Excmo. Sr. Canciller de la Universidad San Pablo - CEU y
Presidente de la Fundación San Pablo - CEU.*

Excmo. y Magnífico Sr. Rector de la Universidad San Pablo - CEU.

Excmos. Sres. Vicerrectores; Excmo. Sr. Secretario General;

Ilmos. Sres. Decanos; Autoridades académicas todas.

*Sres. Miembros del Patronato de la Universidad y de la
Fundación San Pablo - CEU.*

*Ilmo. Sr. Director General de la Fundación; Sres. Profesores,
alumnos, personal de Administración y Servicios.*

Señoras y señores.

I.- Agradecimiento y propósito

Es esta fiesta grande en la Universidad española; y, particularmente en la nuestra, son tradicionales la solemnidad y la ilusión con que nos reunimos, de año en año, en este día dedicado a honrar a nuestro Patrono, **Santo Tomás de Aquino**.

De aquí, que tenga que expresar muy sinceramente a la Universidad, y a la Junta de Gobierno, el que se me haya confiado el encargo de pronunciar, hoy, esta lección, lo que supone un gran honor para mí.

Tengo en la memoria todas las magníficas intervenciones que, en los años anteriores, se han dictado por ilustres personalidades y especialistas en el pensamiento tomista sobre diversos aspectos de la persona y la obra de nuestro Santo.

Desgraciadamente, hoy se rompe esta tradición, pues no puedo presumir de especialista en el estudio de **Santo Tomás de Aquino**. Pero sí puedo decir que, desde hace años, he trabajado su doctrina, sus ideas, acerca de los impuestos, habiendo recogido mis reflexiones en diversas publicaciones, a las que se añade la conferencia de hoy.

Voy a estructurar mi intervención en tres grandes apartados:

- Resumen de la doctrina de **Santo Tomás de Aquino** sobre la justicia de los Impuestos y la obligación moral de pagarlos.
- Aplicaciones y consecuencias de la doctrina tomista en orden al deber moral de contribuir, en los modernos sistemas tributarios.
- *Conclusiones.*

II.- Resumen de la doctrina de Santo Tomás de Aquino sobre la justicia de los Impuestos y la obligación moral de pagarlos.

Se ha señalado agudamente por *RENZO POMINI*, que la aportación de Santo Tomás de Aquino sobre la justicia del Impuesto supone un decisivo cambio en el pensamiento católico, y, en concreto, respecto de las concepciones del Tributo profesadas por los Padres de la Iglesia. En efecto, refiriéndose al pasaje evangélico que habla de que hay que “*dar al César lo que es del César*”; y, también, basándose en la carta de San Pablo a los Romanos, era doctrina común en los Padres de la Iglesia considerar que el pago de los impuestos se debía a los gobernantes, por tener, estos, un poder recibido de Dios; siendo tal deber, por tanto, un deber moral, tanto si los impuestos eran justos, como si no lo eran.

El no pago de impuestos, repetimos, -fuesen o no justos-, era, por tanto, considerado por los Padres de la Iglesia como una rebeldía condenable moralmente, frente a la autoridad, en todo caso.

A partir de la obra de Santo Tomás, y de su doctrina sobre el impuesto justo, el pensamiento católico, con excepciones (como la representada por la teoría de las leyes fiscales como leyes mere-penales) cambia: será opinión mayoritaria que sólo los impuestos justos generan el deber moral de pagarlos.

¿Cuáles son, para **Santo Tomás de Aquino**, las notas que hacen justo a un impuesto? Ya las he recordado en otros trabajos míos, en los siguientes términos:

1º. En primer lugar, el impuesto sólo es lícito cuando se ordena al bien común. Esto es, se exige para financiar unas actividades que sean necesarias o útiles al bien común. Históricamente este requisito tiene una gran importancia. Tanto, que el impuesto aparece como una concesión de los representantes de la sociedad estamental al soberano para financiar actividades, empresas o servicios públicos concretos de carácter excepcional, extraordinario y transitorio. No olvidemos que desde la alta Edad Media hasta el fin del Antiguo Régimen, la Hacienda Pública tiene, como ingresos ordinarios, los del propio patrimonio real y los tributos de carácter no impositivo. La consideración del impuesto como un ingreso ordinario sólo aparece justificada en el Estado demoliberal y con la desaparición de la llamada Hacienda Patrimonial. Hasta tal punto es ello cierto, que los impuestos, en los siglos en los que se elabora la doctrina que estamos comentando, se aprueban para regir sólo durante un período determinado de tiempo (el período durante el cual se prevé que durará la actividad pública extraordinaria que se va a financiar con los impuestos que se conceden). Y el impuesto sólo es lícito, sólo

es justo, sólo se concede y aprueba si los representantes de la sociedad consideran justificado el impuesto por los beneficios que para el bien común traerá consigo la actividad o empresa pública a financiar con él. Desaparecido este beneficio concreto, el impuesto concedido al efecto ha de extinguirse, desde luego, porque ha desaparecido la finalidad justa, la llamada **causa final**, exigida por el bien común, **causa final**, o finalidad que era la única razón de ser justa para establecimiento del Impuesto.

- 2º. El segundo requisito que ha de concurrir en los impuestos, para ser lícitos y obligar en conciencia, es que sean establecidos por los representantes de la sociedad. En síntesis, y extrapolando la cuestión a una realidad atemporal, el requisito que se proclama aquí es que el impuesto se apruebe por quien, en la constitución política, tenga poderes para implantarlo y se exija con las debidas garantías jurídicas.

- 3º. Un tercer requisito para la licitud del impuesto es que éste grave sólo a quien tiene capacidad económica suficiente. En la doctrina de **Santo Tomás**, esta exigencia es la que él llama la causa material del impuesto. Vale la pena detenerse unos momentos a considerarla, porque, a menudo, ha sido mal interpretada. Cuando **Santo Tomás** establece que la causa material del impuesto es la previa existencia de una realidad económica que indique que hay una capacidad para recaudarlo, sobre la que el impuesto pueda recaudarse, lo que está afirmando no es la adecuación justa de la carga tributaria a la capacidad de pago del contribuyente. Sólo está estableciendo las condiciones de hecho que permiten que un impuesto tenga existencia real. Si se exige el impuesto sólo por llevar barba, es más que probable que muchos de los llamados a pagarlo no sean solventes, o no lo sean en suficiente medida para que el impuesto proporcione la recau-

dación que con él se pretenda obtener, para que el impuesto sea viable, posible, llegue a ser la realidad que se perseguía al crearlo.

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

Necesidad o utilidad objetiva del impuesto para el bien común; legitimación del impuesto por emanar de los poderes competentes; viabilidad del impuesto, por aplicarse a realidades económicas que lo hacen posible; adecuación del impuesto por ser proporcionado, en su cuantía, a la capacidad económica de quienes han de pagarlo. He aquí, en síntesis, los fundamentales requisitos que han de concurrir con el impuesto para que sea lícito, justo y obligue moralmente a pagarlo. (Prescindimos de otros requisitos que pueden encontrarse en la doctrina. Esta no es sino una síntesis de la doctrina de **Santo Tomás** sobre las **causas del impuesto**, que el Santo expone en la *Summa Teológica*, I, II, cuestiones 95 y sigs).

Expuestas así las condiciones que han de concurrir en los impuestos para que puedan reputarse justos, podría pensarse que hemos cumplido, ya, la primera parte de nuestra exposición.

Sin embargo, antes de pasar a la segunda parte de este trabajo, conviene aclarar un concepto que ya ha aparecido al tratar del primer requisito. Es decir, de la justificación o causa final de los impuestos. Es el concepto de **bien común** en **Santo Tomás**. Es importante que nos detengamos en él por tres motivos: el primero, porque, en la doctrina tomista ya hemos visto que, según nuestro Santo, los impuestos sólo se justifican, por su finalidad, cuando se emplean en financiar actividades públicas referentes, y ordenadas, al **bien común**. El segundo motivo es que, en la segunda parte de nuestro trabajo hemos de profundizar, en esta idea, y sacar de ella conclusiones fundamentales para nuestro tema. De ahí que sea muy importante aclarar el concepto de bien común en **Santo Tomás**, y el significado que tiene hoy. Existe, por fin, un tercer motivo. Como ha señalado agudamente el profesor *SÁNCHEZ AGESTA* sobre el particular, se trata de un concepto que, en el pensamiento tomista, no está totalmente exento de aparentes paradojas.

Entendemos con *SÁNCHEZ AGESTA* que una buena interpretación de la idea tomista de bien común (que **Santo Tomás** encontró ya en *ARISTÓTELES*) es la que nos ha transmitido, en lenguaje muy actual, aquel “filósofo del sentido común” que fue *Jaime BALMES*: identifica este autor, tácitamente, el bien común, con el bien público. Y dice: “el bien público no puede ser otra cosa que la perfección de la Sociedad ... la perfección de la sociedad es, en último análisis, la perfección del hombre. Y será tanto más perfecta cuanto más contribuya a la perfección de los individuos”. Concepto este, -de bien común-, que como señala también el propio *SÁNCHEZ AGESTA*, se recibe a su vez, en el pensamiento pontificio contemporáneo: *Pío XII* así, definirá el bien común como “aquellas condiciones externas que son necesarias al conjunto de los ciudadanos para el desarrollo de sus cualidades y oficios, de su vida material, intelectual y religiosa”; esto, es, y al decir de *Juan XXII*, el bien

común es el “conjunto de las condiciones sociales que permiten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de su persona”. Y, concluye SÁNCHEZ AGESTA -en esta línea de interpretación que arranca desde el pensamiento tomista y llega hasta nuestros días-: “Así, la idea del bien común se centra en la perfección del hombre, **mediante la prestación de las condiciones sociales** que permiten y favorecen su desarrollo personal”.

De forma que, nosotros, podemos terminar diciendo que sólo cuando el impuesto se establece y se recauda para financiar actitudes públicas que procuran esas condiciones y prestaciones objetivamente necesarias para el desarrollo integral del hombre, el Impuesto estará justificado éticamente, por su fin, por servir al bien común, tal y como este aparece en la tradición del pensamiento tomista hasta su recepción en el pensamiento pontificio actual.

Vamos a llamar, al bien común, así concebido, un concepto objetivo del bien común. Pero para ello es necesario admitir que el desarrollo integral de la persona, y las condiciones sociales que lo hacen posible, puedan ser definidos objetivamente, según criterios de verdad objetiva sobre la naturaleza y doble dimensión de la persona humana, tal y como esa verdad objetiva es propuesta en el Derecho natural, cristiano.

Este es un postulado fundamental en la doctrina tomista y, en general, en el pensamiento católico. Y, también, será un postulado fundamental que habrá de tenerse en cuenta como subyacente o implícito en toda la exposición que sigue.

III.- Aplicación y consecuencias de la doctrina tomista en orden al deber moral de contribuir, en los modernos sistemas tributarios

A.- La llamada causa o justificación final del Impuesto.

En una versión resumida y divulgadora de la teoría tomista de las **causas del Impuesto**, esto es de los requisitos que han de concurrir en él para que sea justo, se puede exponer, con un lenguaje actual, que para **Santo Tomás** el Impuesto será justo cuando concurren en él todas las condiciones antedichas. De ellas, la más relevante es la primera, su finalidad: En primer lugar, el Impuesto ha de ser justo por su fin. Lo que significa que sólo puede y debe exigirse, en justicia, a los ciudadanos para atender finalidades relacionadas con el bien común de los mismos. Esta es la **causa final**, la que justifica por su fin, al Impuesto.

Algún autor ha interpretado la doctrina tomista en el sentido de que sólo son indiscutiblemente justos los impuestos que son evidentemente **necesarios** o, al menos, objetivamente útiles; para atender las finalidades y acciones públicas relacionadas con aquel bien común de los ciudadanos. De tal manera que, desde esta interpretación, se ha puesto en cuestión la ética objetiva de todo impuesto no necesario (entendiendo por tal aquel cuya necesidad no es evidente, o cuya utilidad no puede fundarse objetivamente al margen de políticas opinables).

Por fuerte que pueda parecer, tan rígida interpretación del pensamiento tomista podría no estar equivocada. Hay que tener en cuenta que la intervención del Estado en la actividad de los ciudadanos tiene, en **Santo Tomás**, siempre, un carácter subsidiario al de las asociaciones y entidades intermedias (Asociaciones, gremios, etc.) De toda claridad resulta que para el Santo, lo que puedan hacer libremente los ciudadanos en orden al **bien común**, no debe hacerlo el Estado, cuya acción es,

pues, repetimos, una acción regida o delimitada por el que hoy se llama principio de subsidiariedad. Así lo han puesto de relieve los más conspícuos estudiosos del pensamiento de **Santo Tomás**.

SAN RAIMUNDO DE PEÑAFORT ilustró con un ingenioso casuismo, por vía de ejemplos, cuando se puede considerar que el Impuesto es necesario, ya objetivamente útil para el bien común y, está justificado por su fin, debiendo pagarse en conciencia. O, al contrario, por faltar esa justificación objetiva, no existe obligación moral en su pago.

Adaptando el resumen de *R. POMINI*, sobre el tema:

- a) **SAN RAIMUNDO DE PEÑAFORT** establece como índices seguros de la ordenación del tributo al bien común cuando se aplique a pagar los siguientes gastos públicos: la defensa del territorio frente a ataques exteriores; el pago del rescate del soberano, si hubiera caído prisionero en una guerra justa; los gastos de viajes de la autoridad, si esos viajes son necesarios para el bien común; la cruzada contra los herejes (naturalmente, hay que salvar en este, como en otros puntos, los condicionamientos históricos de la época en que escribía **SAN RAIMUNDO DE PEÑAFORT**); en general, todos los gastos de las autoridades públicas que directa o indirectamente, favorecen el prestigio político de las instituciones. Y de la nación, etc. (dicho en términos actuales).
- b) Ahora bien: **SAN RAIMUNDO DE PEÑAFORT** formula, al respecto, una importante distinción muy sutil. En alguno de estos casos (la defensa del territorio, por ejemplo) el impuesto responde a una causa necesaria, por evidente. Pero en otros casos, más que de gastos públicos necesarios, por su evidencia, estamos ante gastos que no son de “necesidad” pública”, sino solo de “utilidad pública”. es decir cuya necesidad no es evidente indiscutible, sino sólo conside-

rados convenientes: en cuyo caso, esta conveniencia, o utilidad, que no necesidad evidente, del impuesto, en razón a su empleo, debe ser objetivamente acreditada y razonada, (y no fruto de una valoración subjetiva y opinable de los ciudadanos o de la autoridad política) para que el impuesto obligue moralmente por su causa o justificación final.

Podemos, incluso, avanzar un paso más, en esta lectura actual, o desde nuestra época, sobre este punto del pensamiento de **Santo Tomás**.

Cuando **Santo Tomás** escribe, la sociedad medieval está en el tránsito del régimen feudal al estamental. Es decir, los estamentos sociales, los gremios, las asociaciones, están adquiriendo un protagonismo que, desde el punto de vista del bien común y para el bien de la sociedad, debe en principio, ser respetado, y no estorbado por el Estado. Y desde este punto de vista, el Impuesto sólo puede justificarse cuando los propios estamentos lo consienten por resultar necesario para fines que ni los señores feudales ni los gremios, etc. están en condiciones de alcanzar o cubrir. (En esta perspectiva, es típico citar el siguiente ejemplo: La reina Isabel la Católica, en su Testamento, ordena que se considere si los fines para los cuales se estableció la famosa Alcabala, siguen vigentes; disponiendo, asimismo, que se debería estimar derogada e injusta, la Alcabala, si los fines por y para los que se instituyó, hubieran cesado).

Esta doctrina tomista sobre la justificación del Impuesto por su fin, por su necesidad, en orden a bien común, nos plantea, desde la perspectiva de la época en que hoy vivimos, dos importantes cuestiones:

a) La primera, si tal doctrina, la tomista, sobre la subsidiariedad de la acción estatal, en relación con la de la sociedad civil, sigue siendo válida en una economía de mercado, tan distinta de la estamental y gremial de la Edad Media. Y, en este punto, circulan dos opiniones.

Según una, **Santo Tomás** consideraba que “el comercio, en sí mismo, tiene un cierto carácter vergonzoso” ya que el comerciante “cede ante el deseo de lucro, y el lucro no conoce límites” (*LE GOFF*). Sin embargo, un minucioso analista del pensamiento económico de **Santo Tomás**, el historiador *ROTHBARD*, nos proporciona argumentos sobrados para afirmar que nuestro **Santo** fue perfectamente consciente de la necesidad del comercio y de los beneficios que comportaba, ya a la sociedad de su tiempo. Y, en consecuencia, no es temerario suponer que hoy pensaría que para los fines que, en orden al bien común, puedan alcanzarse libremente a través de la economía de mercado, la actuación de los poderes públicos, es subsidiaria de la sociedad. Con lo que -por tanto- el Impuesto, en cuanto detrae recursos de la economía de mercado y coarta la libertad privada, solo puede estar justificado cuando se demuestre que es necesario (éticamente) para lograr en la sociedad, las condiciones que el bien común demanda (y que la sociedad no puede - por sus medios- alcanzar).

Recuérdese que como bien se ha dicho por un filósofo actual -en la mejor tradición tomista- el bien común no es una situación que anula el bien particular (o que está en contraposición con él); ni tampoco anula la libertad del individuo. Se persigue, con el bien común, preservar la libertad y el bien privado de **todos los hombres**, de forma tal que ningún hombre sea utilizado, por otros, como medio, para sus fines privados egoístas. (*MILLAN PUELLES*).

- b) Establecida, como válida, pues, la lectura actual de la doctrina tomista, de que en las modernas economías de mercado sólo es justo aquel impuesto que es necesario desde las exigencias que impone la realización del bien común, hemos de hacer otra segunda observación respecto a la validez actual de la justificación moral del Impuesto en **Santo Tomás**. Hoy día, los impuestos no se exigen, como ocurría en

la Edad Media, para fines específicos. En el moderno Estado de Derecho los impuestos no se establecen y recaudan para financiar un gasto público concreto (por ejemplo una acción de guerra) sino que, con carácter general, los ingresos que de los impuestos se obtienen por los poderes públicos, se pueden destinar a cubrir cualquiera de los gastos públicos de los programas de gobierno, plasmados en los correspondientes presupuestos públicos. Esta desvinculación de cada impuesto de cualquier finalidad específica; esta desafectación del ingreso recaudado, respecto de un gasto concreto que justifique, por su fin, el impuesto que lo financia, ha llevado a los autores modernos a varias conclusiones. Una primera conclusión es que siguiendo la que hemos llamado causa o justificación final, moral, del Impuesto como necesario, no puede valorarse, hoy, ya, por el tipo de actividad pública concreta, del gasto público especial al que se destina, ya que, indistintamente, se puede aplicar a pagar cualesquiera gastos públicos de los exigidos por los programas de gobierno: incluso, es normal que estos programas cambien, que cambien los gobiernos, y los impuestos establecidos de antiguo, continúen inalterables.

Ello significa que hoy día no podemos ya aplicar la doctrina tomista en los términos tan claros como los que formuló uno de sus más eminentes compañeros de orden, *SAN RAIMUNDO DE PEÑAFORT* cuando señalaba que la aplicación y vigencia del Impuesto sólo se legitima si se ajusta al contenido del pacto entre el Rey y los ciudadanos implícito en el acuerdo parlamentario de aprobación del Impuesto para atender a **una determinada y específica finalidad.**

En la medida en que los impuestos modernos no están ya afectados o destinados a financiar un gasto concreto, sino a cualesquiera gastos públicos, en general; y por ello, se pueden poner al servicio de opinables y contrapuestas finalidades políticas de las que depende la elección de las formas o clases de impuestos que son técnicamente más

adecuadas para lograr aquellos fines políticos: en la medida en que así ocurre -decimos- estamos en el terreno de lo moralmente opinable.

Más aún: estamos en el terreno de opciones de gobierno opinables técnica y políticamente, que, en gran parte, son opciones que se deben a la ideología del partido o del grupo social que gobierna: de los móviles, incluso, electoralistas, que le impongan las preferencias de sus electores; o de los criterios de sus asesores técnicos. Todo ello es legítimo en un régimen democrático, pero en él los impuestos no están ya conectados siempre y necesariamente con una noción objetiva del bien común (tal y como se concebía por **Santo Tomás de Aquino** y por la Escolástica). Hoy la finalidad, de hecho, de los impuestos es servir a lo que los votos de la mayoría reconocen y sancionan.

Los comentaristas de la doctrina de **Santo Tomás** acerca del Impuesto y de la obligación moral de pagarlo, (así el ya citado *R. POMINI*) señalan que, en tal caso, los impuestos pierden su justificación o necesidad (objetiva) de ser, ético-moral, para explicarse sólo por juicios políticos ligados a las mutables exigencias históricas de la vida del Estado. (Esta era la opinión de *MARSILIO DE PADUA* y, más tarde de *KANT*).

Los que nos dedicamos al estudio del Derecho tributario sabemos que la regulación legal de los diversos impuestos está compuesta, en gran parte y necesariamente por preceptos concretos y específicos técnicamente opinables y mutables que no tienen ninguna conexión necesaria y objetiva con la Justicia del Tributo, ni tampoco con una definición ética, también objetiva, del bien común.

Ello no significa, naturalmente, ignorar, que en la medida en que los modernos sistemas tributarios son necesarios para la subsistencia del Estado (lo que no siempre fue así -por cierto- a lo largo de la historia),

el bien común exige sin duda moralmente, que existan impuestos y que se paguen. Nadie puede negar, desde la doctrina de Santo Tomás sobre los impuestos, (trasladada al momento actual), que todos tenemos obligación moral de pagar impuestos, en abstracto y en general.

El problema no está aquí. El problema está en decidir si la legislación vigente en cada momento, sobre tales impuestos, obliga moralmente en todos sus preceptos; y, también, si por tanto, existe la obligación moral de pagar tales impuestos **íntegramente** (subrayémoslo, **íntegramente**), o sea en la **totalidad prevista y exigida** por el legislador, **hasta la última pesetas**.

Prácticamente, todos los impuestos modernos tienen dos finalidades: una, la finalidad fiscal o recaudatoria, de proporcionar ingresos al Erario público; otra, la finalidad no recaudatoria, sino política, de influir, a través del propio impuesto, bien en la realidad social (redistribuyendo la renta desde los que más tienen a los menos pudientes, por ejemplo); o bien, en la realidad económica (desincentivando, o incentivando, con el Impuesto, ya unas, ya otras decisiones económicas de los ciudadanos).

Pues bien; en tales casos, el impuesto se construye en virtud de una opción política que en la práctica, no suele ser moralmente indiscutible, sino opinable.

Permítaseme, para demostrarlo, recordar una experiencia personal a la que ya he aludido en otras ocasiones.

En la década de los sesenta, y en pleno ambiente conciliar, asistí en el Centro de Estudios Sociales de la Santa Cruz del Valle de los Caídos, a varias mesas redondas en las que, bajo la siempre acertada dirección del profesor *SÁNCHEZ AGESTA*, se estableció como principio ético que las leyes fiscales habían de servir a las funciones que hoy

corresponden al Estado en la promoción del bienestar social, es decir, las funciones que tiene asumidas el llamado Estado de Bienestar o Estado-Providencia... Es, en este modelo político, el Estado el principal artífice de una sociedad más justa, tanto en el plano de la justicia distributiva (de una mejor y más justa distribución de la renta y de la riqueza nacionales) como en el plano de la justicia social a través de la promoción de sus recursos y prestaciones asistenciales que originan unos elevados gastos, los llamados gastos sociales: enseñanza, sanidad, cultura, seguridad social, etc. Y, se afirmaba, para realizar estos objetivos el impuesto es un medio rigurosamente necesario. Así, los poderes públicos tienen el derecho y el deber moral de utilizar ampliamente impuestos progresivos, fuertemente redistributivos y rentables para el fisco. Y el ciudadano está moralmente obligado a su cumplimiento.

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

En síntesis: los moralistas del Valle de los Caídos fundamentaban una obligación moral de pagar impuestos progresivos en la necesaria función redistributiva del tributo para la justicia social. Y animado por una preocupación también ética, el Ministro NAVARRO RUBIO consideraba que los impuestos personales progresivos podían ser perjudiciales y, en cambio, más justos y convenientes para el propio bienestar social de España, que a unos y a otros preocupaba en aquel enton-

ces, los impuestos proporcionales que gravan los ingresos medios o normales y no los ingresos obtenidos por encima de la media.

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

La triste respuesta es la siguiente, y no es la primera vez que la describo así.

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

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

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

Pero sucede que, cuando llega el Estado de Bienestar, en los años 60, los impuestos se ponen al servicio de una política de recaudación elevada con el fin de pagar los cuantiosos gastos que exige la implantación por el Estado de una “sociedad de Bienestar” planificada desde arriba.

Pues bien, las ideas mencionadas de *KEYNES*, y sus seguidores sobre la política fiscal e impositiva serán, más tarde, fuertemente criticadas por los llamados monetaristas de Chicago, con *MILTON*

FRIEDMAN al frente. Y la utilización, por el Estado de Bienestar, de los impuestos, en general, y en particular de los impuestos progresivos, serán sometidas a unas fundadísimas y muy técnicas objeciones por la mayor parte de los economistas contemporáneos. Ya hace años, el premio Nobel de Economía, profesor *HAYEK*, hizo una fortísima crítica ética y económica de los impuestos progresivos en el Estado de Bienestar. Pero no fue muy tenido en cuenta, dadas sus ideas reconocidamente liberales. Pues bien, las ideas de *HAYEK* son hoy ampliamente compartidas, o, al menos, consideradas, por los economistas y por los gobiernos que no son, incluso, liberales. Más aún, puede afirmarse que todos los informes de expertos hacendistas elaborados a lo largo de los últimos quince años son coincidentes, al menos, en reconocer que los impuestos progresivos sobre la renta convencionales carecen de una justificación indiscutible y objetiva y son, sólo, una opción de tipo político, no siempre más beneficiosa. Así, no faltan opiniones fundadas, de que más justo que gravar toda la renta resulta gravar sólo la parte de ella que se destina al consumo, deducido un mínimo vital (así, por ejemplo, el premio Nobel *MEADE*).

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

La implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lugar de otras formas, también posibles y distintas, de imposición eficazmente sobre el gasto, se reconoce que es, también, una opción política al servicio de unos determinados fines económicos. En suma, no es impuesto éticamente necesario, sino, sólo, preferible a otros desde unos ciertos argumentos y perspectivas: el argumento y la perspectiva de que el impuesto debe interferir lo menos posible en el funcionamiento libre del mercado nacional e internacional. Apurando el tema, hay, incluso, muchos economistas

que consideran que una institución aparentemente tan técnica como el I.V.A. encierra, en el fondo, una opción ideológica, neoliberal. Y muy probablemente es así aunque se haya adoptado por toda clase de gobiernos, los socialdemócratas incluidos.

B.- La justificación ética de los impuestos por la materia que gravan y por su forma (Las “causas material y formal” de los impuestos hoy).

No sólo no es posible, técnicamente, establecer una justificación –por su fin- moral, objetiva y necesaria –en su conjunto- a todos los preceptos que configuran, en la ley, cada uno de los modernos impuestos, según hemos razonado. Es que, además, técnicamente –también- los impuestos modernos o actuales sólo erráticamente, por azar o casualidad, garantizan la distribución de las cargas fiscales, en la igualdad de proporción que requería para que los impuestos fuesen objetivamente justos.

Santo Tomás.

Se trata de una dificultad técnica, no imputable a la intención del legislador.

Hay que señalar que los modernos tributos recaen sobre realidades económicas (la renta, el Patrimonio o el gasto de una u otro), que ponen de manifiesto una capacidad de pagarlos. Es decir, se respeta el llamado principio de capacidad económica de que el impuesto recaiga sobre materias imponibles adecuadas (o sea, se respeta –en principio, la que Santo Tomás llamaba **causa material** del tributo). Pero donde ya fallan los modernos sistemas fiscales es en el tratamiento que los impuestos hacen, el gravamen que suponen, de las realidades y capacidades económicas gravadas. Bastarían algunos ejemplos muy conocidos.

Comencemos con el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**. En su construcción **legal actual**, y desde el punto de vista de la técnica, es muy cuestionable y discutible; lo es que, para cada uno de los niveles de renta que se establecen en la tarifa, resulten adecuados –en justicia- los respectivos porcentajes o tipos, que llegan al 48% que para algunos niveles familiares lo hacen difícilmente soportable (y más lo cabe decir de los tipos más bajos del resto de la tarifa). No existe ningún procedimiento objetivo que permita afirmar que responde a un criterio también objetivo de ética-fiscal el grado mayor o menor de progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es, sólo, una opción técnica y política.

Como tampoco responde a ningún criterio objetivo de ética y justicia que puedan resultar gravados más intensamente los rendimientos de trabajo y de actividades económicas, para contribuyentes casados en régimen de gananciales, que los rendimientos y ganancias del capital, según los casos que, muy frecuentemente, se dan en la práctica.

Por otra parte, los niveles de renta que la legislación desgrava como mínimos vitales o necesarios, (o las deducciones que permite por circunstancias familiares) son claramente insuficientes, y no satisfacen a las exigencias de hecho que humanamente se dan en la realidad, ni responden a lo que la justicia sustantiva del Impuesto demanda.

Vayamos a otro Impuesto; al que pagan las sociedades. Es un impuesto creado para que su **carga económica la soporten** los socios, de forma que estos socios, pese a sus distintas capacidades de contribuir, serán tratados igualmente, indiscriminadamente por el tributo, contra lo que la justicia demandará. Se trata, una vez más, de una dificultad técnica, inherente al Impuesto de Sociedades.

El IVA y los otros impuestos que gravan el gasto, tales como los llamados impuestos especiales o el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por su propia naturaleza de impuestos sobre el gasto –o indirectos al consumo- no pueden aspirar a ser justos en el reparto de la carga tributaria que comportan, según las capacidades económicas diversas y personales de los sujetos que los soportan. Podríamos decir –y se ha dicho- que son impuestos **erráticos** o neutros (cuando no regresivos) desde el punto de vista de su adaptación a las capacidades económicas respectivas de los diversos consumidores y compradores que acaban soportándolos.

Añadamos, a la breve síntesis anterior, otras dos observaciones adicionales.

La primera, que todos estos impuestos son –en gran parte- aplicados por técnicas recaudatorias que podemos llamar automáticas, es decir que no dejan opción para defraudar el impuesto al sujeto incidido o gravado. Así ocurre, con el procedimiento llamado de **retención**, que se ha de descontar en el momento del pago de la nómina, a cargo del contribuyente asalariado. Lo mismo sucede para el IVA, que en fase minorista se cobra al consumidor incluido en el precio: o que se le carga separadamente en factura, del restaurante, del taller del automóvil, etc. (salvo que medie un acuerdo defraudatorio con el vendedor, lo que sólo es posible, en la práctica, para casos poco significativos en el volumen recaudatorio general de IVA). Siendo el empresario vendedor el primero que tiene interés en cargarlo a su cliente, puesto que no hace más que recuperar lo que él, ya anteriormente, ha pagado o soportado, y se evita, además, innecesarias responsabilidades.

Hay otros impuestos, como el de Bienes Inmuebles o el de Actividades Económicas, que por cobrarse a contribuyentes que están ya incluidos en un censo o padrón, tampoco dejan margen, en la realidad,

a significativas prácticas defraudatorias. Y el hecho de que otros tributos —tales como el de Transmisiones Patrimoniales, operaciones societarias o el de Sucesiones y Donaciones— graven operaciones que han de inscribirse en registros públicos, a los que no tienen acceso si previamente no se ha pagado el correspondiente tributo; este hecho acaba por demostrar, con todos los ejemplos antes citados, que por cualquiera de las vías que mencionamos, se podría ya en muchos casos, estar contribuyendo a los gastos y necesidades públicas, según los casos, con una parte de recursos más que suficiente, desde el punto de vista de lo que la justicia fiscal demandaría, en el caso, incluso, de que el sistema fiscal fuera, por su forma, por las técnicas que utiliza, indiscutiblemente justo.

No es imprudente afirmar que, para la mayor parte de los ciudadanos, los impuestos que acaban pagando por estas técnicas y procedimientos en los que no cabe fraude, esté saldando, más que de sobra, lo que se les puede exigir moralmente como contribución suya al bien común. Esta es, naturalmente, una opinión. Pero no estará de más corroborarla con otras muchas más autorizadas que la mía, que se formularon, por cierto, en momentos y para países en los que el esfuerzo fiscal exigido por la legislación al ciudadano era muy inferior al que hoy se da en los países tributariamente evolucionados con sistemas fiscales modernos.

La primera opinión es la Su Santidad Pío *XII*, y fue pronunciada en la alocución dirigida a los participantes en el Congreso del Instituto Internacional de Finanzas Públicas, el 2 de octubre de 1948.

Decía así el Papa Pío *XII*:

“Las necesidades financieras de cada una de las naciones, grandes o pequeñas, han crecido de manera formidable. El defecto no proviene solamente de las complicaciones o de las tensiones internacionales; se debe también, y quizá todavía más, a la extensión desmesurada de la actividad del Estado, actividad que, dictada con demasiada frecuencia

por ideologías falsas o malsanas, hace de la política financiera, y muy particularmente de la política fiscal, un instrumento al servicio de preocupaciones de un orden completamente diferente. ¿Quién se admirará, después de esto, del peligro en que se encuentran la ciencia y el arte de las finanzas públicas de descender, carentes de principios fundamentales claros, simples, sólidos, al papel de una técnica y de una manipulación puramente formales? Es, por desgracia, lo que se constata hoy día en muchos dominios de la vida pública: un tinglado hábil y audaz de sistemas y procedimientos, pero sin resorte interior, sin vida, sin alma". Hasta aquí, el Papa.

La segunda opinión es del propio Santo Tomás.

Con la valentía intelectual que le caracteriza, se planteó el problema del no pago de impuestos y su posible licitud moral en dos supuestos.

- A) El primer supuesto que analiza, se refiere a los impuestos establecidos por, emanados de, personas y entes públicos sin autoridad y potestad suficiente para ello. La respuesta del Santo es rotunda y clara: Son impuestos ante los que los súbditos tienen la facultad moral de rechazarlos por defecto de título y abuso de poder.
- B) Pero además de este supuestos, considera **Santo Tomás** cuál puede ser la actitud moral de los súbditos (hoy diríamos de los ciudadanos) cuando los impuestos, habiendo sido establecidos por quien tiene potestad legítima para crearlos, no están suficientemente justificados por su finalidad, o por su forma y cuantía en orden al bien común objetivo de la sociedad. Son impuestos cuya obligación moral de pagarlos -en tal caso, queda a la libre conciencia de los contribuyentes. Abundando en esta idea, esta libertad de conciencia no significa arbitrariedad, sino que ha de basarse en juicio de prudencia. Es la virtud moral de la prudencia la que ha de aconsejar con

criterio fundado, acerca de si la cuantía de los impuestos está proporcionada con lo que el bien común parece exigir.

Nos parecen inmejorables, en este aspecto, las siguientes consideraciones del Profesor A. D'ORS, que transcribimos (referidas, por nosotros, a las leyes fiscales). Dice D'ORS:

La obligatoriedad moral no depende de la misma imperatividad de la ley. En efecto, la voluntad de un legislador no puede obligar moralmente las conciencias individuales, sino que a éstas sólo puede obligar la regla moral personalmente aceptada. En consecuencia, la ley fiscal, en sí misma, no obliga moralmente, aunque se aplique independientemente de su aceptación o no por la conciencia del afectado por ella.

Esta no-obligatoriedad moral de la ley fiscal por sí misma no contradice el deber moral de acatar al poder constituido, mas este acatamiento **no implica el deber de cumplir todo lo ordenado por ese poder** ya que una cosa es reconocer que tal poder tiene facultad y deber de ordenar la convivencia social, y otra distinta, **que todos sus preceptos deban ser aceptados y voluntariamente cumplidos en el plano moral.**

Sin embargo, hay un deber moral de contribuir al orden necesario para la paz social, y, en este sentido, el rechazo de los preceptos legales, aunque no sean éstos, por sí mismos, moralmente vinculantes, puede resultar imprudente cuando no hay motivos morales suficientemente graves para tal rechazo personal. En realidad, esta no-obligatoriedad moral puede decirse de todas las leyes; a saber: que sólo por razones de prudencia personal los preceptos legales deben ser moralmente cumplidos, no por la mera imperatividad de la ley.

C) En efecto; volviendo ahora a **Santo Tomás** nos hubiera recordado los requisitos que tiene que tener una ley para obligar en justicia: 1) Según su fin, cuando se ordenan al bien común; y en tal sentido, ya lo hemos visto, la ley fiscal impone cargas a sus súbditos que no son indiscutibles siempre para el bien común, sino que se encaminan a satisfacer, más bien, opciones políticas históricas, aunque sean legítimas y opinables. 2) Para que la ley sea justa, además, debe reunir un segundo requisito: que no exceda la potestad del legislador, esto es que no mande más de lo que el legislador puede mandar. 3) Y, en fin, la ley debe ser justa según su forma: es decir, ha de distribuir las obligaciones entre los súbditos según una proporción igualitaria en los sacrificios, en orden al bien común. Y este requisito tercero de justicia de la ley no se da, cuando se reparten las cargas entre todos de esa manera no proporcional, **aun cuando tales cargas sean para el bien común.** (*SANTO TOMAS*, Summa Teológica, I-II, c. 96 a 4 (Sigo la versión de la B.A.C., pág. 184). Y, además, poco antes ha advertido el Santo, que las obligaciones deben imponerse a cada uno según su capacidad.

Y tras mencionar esta opinión de Santo Tomás, habríamos de recordar, nuevamente, nosotros, lo ya dicho antes en relación con el último de los requisitos de justicia citados, aplicado a las leyes fiscales: ya vimos que no puede, en absoluto, afirmarse, por imposibilidad técnica, y aunque el legislador lo pretenda, que se reparten las obligaciones o cargas tributarias entre los ciudadanos “según una proporción igualitaria en orden al bien común y a cada uno según su capacidad”.

IV.- Conclusiones

Llega el momento de terminar. Y lo haré proponiendo una serie de conclusiones, algunas de ellas a título de sugerencias, y, desde luego, sin ningún ánimo de dogmatismo. Como se suele expresar en la técnica

contable, considero estas conclusiones más coherentes con el pensamiento tomista, “salvo error u omisión”. Mis conclusiones son las siguientes: Las Haciendas Públicas actuales, a diferencia de lo que ocurrió en otras épocas, financian con impuestos una serie de servicios y prestaciones de los entes públicos que desde cualquier óptica política, cualquiera que sea la ideología de la que se parta, son necesarios, decimos, no sólo para la propia existencia del Estado, de los organismos y administraciones públicas, sino también para la propia sociedad civil, como son las funciones básicas del gobierno y de los poderes públicos en materia de legislación, de seguridad jurídica, de administración de justicia, de orden público, de defensa nacional, de ordenación del territorio y de infraestructuras en obras públicas, transportes, etc. Así como de pago de servicios asistenciales de carácter sanitario, hospitalario, educativo, de vivienda, de pensiones, etc. a las personas y clases económicamente más necesitadas de tales ayudas.

Segunda conclusión: Por su finalidad, pues: solo en la medida en que los impuestos se recauden y apliquen a estos fines necesarios indiscutiblemente para el bien común, todos los ciudadanos son éticamente llamados a contribuir a estas cargas públicas. Esta obligación moral básica de pagar impuestos necesarios para el bien común, ya hemos visto que es incuestionable, no sólo para **Santo Tomás**, sino también para toda la doctrina escolástica, de los jurisconsultos, glosadores y post-glosadores, medievales y renacentistas. Y ha sido una constante, también del pensamiento pontificio.

Tercera conclusión: Existen, sin embargo, en la práctica, dificultades para definir el **cuándo** y el **cuánto** de esa obligación moral de contribuir, en situaciones históricas concretas. Y esta dificultad fue ya notada y advertida por todos los estudiosos de la doctrina tomista, desde

SAN RAIMUNDO DE PEÑAFORT hasta el *P. FRANCISCO SUAREZ* (que, por cierto, era bastante exigente y minucioso en lo tocante al deber moral de pagar impuestos, como ha demostrado la profesora *M. CAROLINA ROVIRA*).

Cuarta conclusión: Estos autores, apelaron al casuismo para resolver ese problema. Pero el casuismo, como camino o método para concretar en la práctica y definir el cuándo y el cuanto del deber moral de pagar en impuestos, resulta poco viable, en nuestra época, por varias razones.

Quinta conclusión: En efecto, tanto la experiencia política real de las modernas sociedades, como el avance del pensamiento económico en la línea trazada por los premios Nobel de Economía *COASE* y *BUCHANAN* tienden a demostrar que una gran parte de las que tradicionalmente se consideraban necesidades públicas de la sociedad civil, que sólo se podían satisfacer por el Estado y otros entes públicos, son necesidades de la sociedad civil que pueden cubrirse con mayor eficacia, por la propia sociedad civil, en sí misma, mediante pagos voluntarios, y no mediante impuestos.

(Incluso economistas de tendencia socializante, han admitido que hoy necesitamos, más que nunca, comparar las ventajas e inconvenientes que, respectivamente, presentan las actividades públicas y privadas, en la solución de cada uno de los problemas económicos y sociales específicos que se presentan en las sociedades actuales (véase, por ejemplo, entre otros, las opiniones de los profesores *CULLIS* y *JONES*, en un libro que lleva el expresivo subtítulo de “una defensa del Leviatran”)).

Sexta conclusión: Otra razón por la que resulta difícil definir – casuísticamente- el nivel concreto de tributación moralmente exigible en aras del bien común, es la siguiente: no por voluntad del legislador, sino

por la propia complejidad técnica de los principales impuestos modernos, las leyes fiscales no pueden garantizar que la distribución de las obligaciones tributarias que definen y establecen, se efectúe entre los ciudadanos "según una proporción igualitaria en orden al bien común". Con lo que quiere decirse que incluso cuando los impuestos sean justos por su fin, no se presentan como moralmente obligatorios, necesariamente, por su forma y contenido. Esto es, no podemos afirmar que las modernas instituciones y leyes fiscales tengan un contenido de justicia moralmente obligatorio, repito, por su forma y contenido. Y, de acuerdo con las ideas del profesor D'ORS, antes citadas, (coherentes con el planteamiento tomista acerca del concepto y de la obligatoriedad moral de la ley positiva) estaríamos en el terreno ético de la libertad y de la prudencia moral.

Séptima conclusión: *Por otro lado, hemos de recordar una tercera razón: Sólo puede plantearse, paradójicamente, una solución moral, caso por caso, respecto el deber de contribuir, en aquellos supuestos en los que el contribuyente tiene, técnicamente, libertad moral de decisión. Pero en los modernos estados, y con las modernas técnicas tributarias, una gran parte del cumplimiento de las obligaciones impositivas se realiza **sin intervención**, o con una **intervención no moralmente libre**, del ciudadano llamado, según el artículo 31 de nuestra Carta Magna, a contribuir. Tal ocurre con los impuestos que se pagan o soportan por los procedimientos legales de retención, repercusión, mediante listas de contribuyentes y recibos elaborados, liquidados y recaudados compulsoriamente por la Administración (precisaré en el Impuesto de Bienes Inmuebles, el Impuesto de Actividades Económicas, etc.). Y es posible que, por estas vías, ya la mayor parte de los ciudadanos hayan cumplido moralmente (no legalmente, claro es) con su deber global y genérico de contribuir.*

Octava conclusión: Como consecuencia de todo ello, el modo concreto y específico de cumplir con el deber moral genérico de contri-

buir a las cargas públicas debe ser resuelto, por cada ciudadano, de acuerdo con su recta conciencia, caso por caso, sin que quepan, en tal punto, soluciones cuantitativas de aplicación general.

Esta no es opinión nueva. Citemos a uno de nuestros grandes filósofos clásicos del Derecho natural, al Cardenal *JUAN DE LUGO*, (1535-1600). Escribía hace cuatro siglos que la objeción de conciencia fiscal era legítima, moralmente, *a posteriori* (es decir, una vez no pagado el impuesto). Dice: "... a mí siempre me agradó sobremanera el consejo del *P. MOLINA* cuando dice, en primer lugar, que hay que inducir al pueblo a pagar los tributos y a juzgar bien de los mismos y presuponerlos justos, y a aconsejar antes del hecho consumado a que no defrauden. Pero después del hecho consumado y defraudado ya el tributo, si el contribuyente se persuade con certeza o sólida probabilidad de que en tanta multitud de tributos hay algo injusto que él paga, o que la misma multitud es excesiva, o que él mismo ya contribuyó competentemente a las necesidades públicas, atendiendo a la calidad de su persona, de sus negocios y teniendo en cuenta los demás tributos que no ha defraudado, digo que el confesor no le ha de obligar a la restitución (de los tributos defraudados al Estado)".

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

Novena conclusión: Además, y por lo ya expuesto, cabe también, otra posibilidad moral: cuando la ley tributaria se muestre claramente con la condición de un mero expediente político, sin significación moral ni a favor ni en contra, para el contribuyente que ha de cumplirla,

por lo que éste tiene la duda razonable acerca de la posición a tomar sobre su valor moral. En este caso, como en todos los que se plantean dudas razonables en relación con opciones personales de contenido exclusivamente político, la moral no puede imponer ningún tipo de comportamiento. Y el no pagar es tan lícito, éticamente, como el pagar.

Décima conclusión: Una adicional, pero importante, precisión. En todos los casos mencionados (y en otros que pudieran imaginarse hipotéticamente) la obligación de pagar los impuestos vigentes es, además, una obligación de respeto a la ley. Y, por tanto, siempre habrán de observarse las exigencias morales de prudencia que plantea al ciudadano la existencia de la ley positiva, y de los medios moralmente lícitos para eludir su cumplimiento. En tal sentido, no cabe la resistencia civil abierta o la objeción de conciencia por medios de confrontación política, esto es el recurso a la violencia o rebelión social, con perturbación colectiva del orden establecido.

Undécima conclusión: Y para finalizar, es preciso no confundir, en la legislación de la Hacienda Pública, lo que hay de opinable y legítima opción política, democráticamente respaldada por la mayoría, (opción política frente a la que, por respeto al poder constituido, sólo en un caso extremo cabría, moralmente, la resistencia civil, según Santo Tomás); es preciso, -digo- no confundir, esta legítima y opinable preferencia de la mayoría de los ciudadanos, con la obligatoriedad moral de esta opción política tributaria para los ciudadanos que no la compartan.

Insistimos, en este aspecto, porque a menudo, en la literatura moderna, se erige en regla moral lo que la mayoría quiere (obligatoria éticamente, para todos) **sólo por ser** la opinión de la mayoría.

Una cosa es, insistimos, que esta opinión mayoritaria deba ser políticamente no perturbada, conforme al ordenamiento jurídico, por

respeto al poder legítimamente constituido, por respeto a los derechos políticos y legales de la persona y en aras de la paz social; y otra cosa, muy distinta, es que lo que piensa la mayoría, sólo por serlo, acerca del interés público (tal y como se plasma en el presupuesto de gastos del grupo político en el poder) deba ser moralmente obligatorio en conciencia, para quienes discrepan, también legítimamente, de los criterios de gastos e ingresos públicos que han presidido la elaboración de aquel presupuesto público.

Decimos esto, porque es frecuente que se fundamente la justicia del impuesto, éticamente, en el deber de solidaridad de someterse al interés general, sin especificar en que consista este último. Se trata, simplemente, con esta conclusión final, de advertir sobre la confusión de planos (el político opinable, de un lado; y al moralmente necesario, de otro lado) que late en los modernos tributaristas.