



CEU
Biblioteca

Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de docencia e investigación de acuerdo con el art. 37 de la Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 de Julio del 2006.

Trabajo realizado por: CEU Biblioteca

Todos los derechos de propiedad industrial e intelectual de los contenidos pertenecen al CEU o en su caso, a terceras personas.



El usuario puede visualizar, imprimir, copiarlos y almacenarlos en el disco duro de su ordenador o en cualquier otro soporte físico, siempre y cuando sea, única y exclusivamente para uso personal y privado, quedando, por tanto, terminantemente prohibida su utilización con fines comerciales, su distribución, así como su modificación o alteración.





La ética fiscal del contribuyente

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

1. Planteamiento
2. La ética y la justicia legal
3. Deber legal versus deber moral en el pago de los impuestos.
4. Fundamento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos
5. La objeción de conciencia fiscal
6. Conclusiones

1. Planteamiento

¿Puede analizarse la obligación tributaria desde un planteamiento ético? ¿Cómo ha evolucionado la percepción de los impuestos a lo largo del tiempo? ¿Cuáles son las modalidades de incumplimiento y cómo se enjuician desde la ética? ¿Es admisible la objeción de conciencia fiscal? ¿Y la canalización del ahorro a través de paraísos fiscales?

Estas son algunas de las cuestiones que se tratan en este artículo. Hay que precisar que se analiza la ética del contribuyente, pero también debe haber un comportamiento ético por parte de los poderes Ejecutivo y Legislativo. Y no solo en materia de ingresos sino también del gasto, pues de nada serviría un comportamiento equilibrado en el diseño y aplicación del sistema tributario si el gasto no fuera eficiente y ajustado a las necesidades reales de la población, pues en otro caso *"la Hacienda podría destruir con la mano del gasto*

público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto";

Por tanto, se requiere también una ética de la Administración en el cobro de tributos y realización del gasto, así como en el diseño de las leyes financieras por parte del legislador. En tal sentido, hacemos nuestras las palabras de SAINZ DE BUJANDA cuando se refiere a la necesidad de una *Ética financiera que define como la "disciplina filosófica, de índole normativa, que estudia los criterios de valoración moral de las reglas jurídicas o de las conductas integradas en el área de la actividad financiera de los entes públicos"*.² Si bien la moral va referida a la conducta humana –*"moralidad subjetiva"*–, también hay una *"moralidad objetiva"* en cuanto que, primero, dicha conducta debe valorarse respecto de un núcleo de normas o valores morales, y segundo, las normas jurídicas no constituyen conductas pero prescriben determinados comportamientos, y su contenido puede oponerse a los contenidos de los preceptos morales.³

En el marco concreto del tributo, siguiendo a TIPKE podemos decir que *"la ética tributaria es la teoría que estudia la moralidad en el ejercicio del poder público –legislativo y administrativo– y del comportamiento del contribuyente en materia tributaria"*.⁴

¹ El Senador FUENTES QUINTANA razonaba en estos términos la enmienda por la que se introdujo el apartado dos del art. 31, que reza así: "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

Advierte DE MIGUEL que "se debería avanzar en la consideración de que el fraude fiscal lo es en los dos lados de la relación: el Estado y los contribuyentes... al público le da la impresión de que no hay responsabilidad cuando los políticos o funcionarios gastan mal los dineros públicos". Cfr. DE MIGUEL, A., "Los españoles y los impuestos: aspectos sociológicos", en SERRANO ANTÓN (coord.), *La conciencia fiscal...*, ob.cit., p. 17. Realmente, y lamentablemente, en España no es una impresión sino una certeza.

² Como señala este autor, el objeto de la *Ética financiera* no puede circunscribirse al estudio del aspecto moral de la conducta de los contribuyentes como pagadores de los tributos, sino que se extiende a las autoridades, y dentro de éstas, a todos los sectores de la Hacienda. Hay, pues, una moralidad de los ingresos y una moralidad de los gastos. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. primero, Madrid 1977, p. 236.

³ Ob.úit.cit. p. 237.

⁴ Ver TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 22.

Ciñéndose a la ética fiscal del contribuyente, el estudio comienza deslindando la obligación legal y la obligación moral en el pago del tributo, si bien el concepto de obligación tributaria es más amplio y comprende también las obligaciones de hacer y soportar. Ejemplificándolo, la obligación moral del contribuyente se extiende a las obligaciones formales, como la presentación del modelo 347 en el que se declaran las operaciones empresariales y profesionales con terceras personas y los pagos realizados a los trabajadores; y también a la actitud del contribuyente frente a una actuación inspectora, favoreciéndola o entorpeciendo.

A continuación se aborda el tránsito de la obligación legal a la obligación moral desde las enseñanzas de Jesucristo, pasando por la escolástica de Santo Tomás de Aquino hasta la actualidad.

Más adelante se analiza el fundamento del deber de contribuir y la justicia del impuesto. Si bien no es posible concretar qué es un impuesto justo, por tratarse de un concepto indeterminado, conviene establecer unos parámetros para su concreción.

Después se tratará la objeción de conciencia fiscal, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional español y sus deficiencias.

Se finaliza con unas conclusiones que recogen los aspectos fundamentales del estudio realizado.

2. La ética y la justicia legal

Cabe distinguir entre la obligación legal de pagar impuestos, que se impone por ley, y la obligación moral de satisfacerlos, que deriva de la recta conciencia de la persona y concierne a su fuero interno. La cuestión es: ¿Se pueden cohonestar ambas obligaciones? ¿Se puede enjuiciar desde el punto de vista ético la obligación tributaria?

Ciertamente, la ética fiscal es un concepto complejo y objeto de estudio por muchas disciplinas, entre otras la filosofía y la economía, pero también

por el Derecho. De otro lado, un comportamiento ético implica rectitud de conciencia y conformidad con la moral, mientras que la obligación tributaria viene definida en la ley. Sin embargo, precisamente por recogerse en una ley debe regirse por un criterio de justicia, y ésta, como fin esencial del Derecho, no es una creación del Derecho sino un principio ético.⁵ En nuestro ordenamiento la justicia se ha constitucionalizado a través del art. 31.1 de nuestra Carta Magna, y constituye el eje rector del ordenamiento tributario.⁶ Por ello, en el establecimiento y aplicación del sistema financiero es fundamental seguir un criterio de justicia guiado por la ética –en particular la ética fiscal– y la equidad. Como dice el prof. SACCHETTO *“etica e diritto sono due dimensioni che possono essere separate concettualmente, ma che nel concreto non possono vivere separate”*.⁷

A su vez, dentro de la noción de justicia cabe distinguir dos conceptos: la justicia conmutativa, que rige las relaciones recíprocas entre dos personas, como relación de parte a parte (en cierto modo equivale a la justicia humana: doy en la medida en que recibo); y la justicia distributiva, aplicable al reparto de cargas y prestaciones entre determinado círculo de personas, entendida como relación del todo respecto a las partes (completa la justicia humana con la solidaridad). Por ejemplo, el reparto de las cargas públicas, esto es, de las prestaciones destinadas al sostenimiento del gasto público, puede estructurarse mediante tasas o precios pagados por la contraprestación de un servicio público (tratándose de bienes divisibles), o mediante impuestos para financiar servicios que afectan a la mayoría de los ciudadanos (para los bienes indivisibles). La justicia conmutativa no impide aplicar también la distributiva mediante exenciones fiscales para los más necesitados (por ejemplo, eximiendo del pago de una tasa).

En todo caso, la ley que rige las relaciones entre los ciudadanos y el Estado debe guiarse por un criterio de justicia legal aprobado por la autoridad

⁵ HERNÁNDEZ GIL, Derecho de obligaciones, CEURA, Madrid, 1983, pág. 61.

⁶ “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

⁷ SACCHETTO, C., “Etica e Fiscalità”, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* (Editorial), vol. III, núm. 1, Enero-Abril, 2006, pág. 9.

legítima. La dificultad está en ¿qué se entiende por ley justa? No se puede aspirar a la perfección, por lo que hay que buscar una ley razonablemente justa, dentro de los límites del derecho natural (que permite soluciones muy distintas), con una regulación general (que aborde, en lo posible, casos concretos pero sin excesiva casuística), sencilla, permanente (si no cambian las circunstancias), y adecuada a los medios personales y materiales para que sea operativa.

En España, las deficiencias legislativas - complejidad e inestabilidad- y administrativas - inequidad- provocan una elevada litigiosidad que genera problemas en el tercer poder, el judicial, con sentencias que llegan demasiado tarde, y convirtiendo el Derecho en historia del Derecho,

3. Deber legal versus deber moral en el pago de los impuestos

En la época del Imperio romano, en que vivió Jesucristo, había un impuesto civil que los judíos pagaban a Roma. Encontramos una mención en el evangelio de San Mateo, capítulo 22, versículo 15, párrafo 21, que ha dado lugar a todo tipo de interpretaciones, tanto políticas, como morales y religiosas. La pregunta que le hacen, a Jesús, los fariseos y los simpatizantes de Herodes, sobre si se debe pagar tributo al César o no, es de suma importancia y tremendamente comprometedor. Pero Él no puede dar respuesta a esa pregunta en el sentido que esperan quienes se la hacen. Jesús no resuelve una cuestión política, económica o jurídica, solamente manifiesta que los ciudadanos tienen obligaciones como miembros de una sociedad y como hombres pertenecen a Dios, sea cual fuere su condición y situación como ciudadanos. Por eso Jesús concluyó diciendo: "dad, pues, al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios".

De ello se induce que el seguimiento de las ideas cristinas implica cumplir con las obligaciones tributarias.

Posteriormente, los padres de la Iglesia señalaban que era básico obedecer las leyes tributarias. En tal sentido San Ambrosio afirmó que al pagar los impuestos no nos quitan nada sino que devolvemos algo que no es nuestro: "*no le das al pobre lo tuyo sino que le devuelves lo suyo*".⁸

La situación cambiaría con las enseñanzas de Santo Tomás (1224-1274). En su obra distingue entre leyes justas e injustas. Las leyes deben ser justas por razón del fin, es decir, porque se ordenan al bien común; por razón del autor, esto es, porque no exceden de los poderes de quien las instituye, y por razón de la forma, o sea, porque distribuyen las cargas entre los súbditos con igualdad proporcional y en función del bien común. Por eso estas leyes que reparten las cargas proporcionalmente son justas, obligan en conciencia y son verdaderamente legales". Las leyes son injustas por incumplir cualquiera de esos parámetros: leyes onerosas que busquen el interés del gobernante, sobrepasando sus poderes o imponiendo cargas de forma desigual, aunque sea mirando al bien común. Dice Santo Tomás que tales leyes no obligan en el foro de la conciencia.

De ahí derivan los planteamientos de la Escuela Histórica del Derecho⁹ - que sólo reconoce como auténticas normas jurídicas las enraizadas en la conciencia popular, en el "*espíritu del pueblo*"- negando a las normas tributarias el carácter de auténticas normas jurídicas, considerando que el pago de los tributos era un deber que obligaba, no según la conciencia, sino únicamente en razón de la autoridad que lo imponía. El único sustento de las normas tributarias -como leyes mere poenales- era la coerción, no el fuero interno¹⁰, y su incumplimiento no constituía una infracción moral sino penal.

Pero las necesidades públicas deben sufragarse por todos, y este principio se traslada al plano ético, convirtiéndose en un auténtico deber moral:

⁸ Véase, al respecto, el artículo de GONZÁLEZ FAUS, J.I., "Impuestos", La Vanguardia, 22-3-2004, pág. 30.

⁹ Encabezada por Savigny (1779 - 1861) y Puchta (1798 - 1846).

¹⁰ Cfr. PÉREZ ROYO, F., Derecho financiero y tributario, Parte general, Civitas, 1993, p. 72.

el hombre en sociedad tiene el deber (ético) de subvenir a la satisfacción de las necesidades públicas o colectivas. Ya en el siglo XX, la doctrina social de la Iglesia restablece el deber moral de pago de impuestos.¹¹

Finalmente, la Constitución española lo recoge en su art. 31.1 que menciona el deber de "todos" de contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos" de acuerdo con los principios de justicia tributaria material, entre los que destaca el de capacidad económica.

4. Fundamento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

Según la teoría escolástica de la Causa impositio-nis que Santo Tomás de Aquino tomó de Alberto Magno, el tributo debe cumplir con cuatro causas: material (prestación material), eficiente (una autoridad que lo imponga), formal (proporcionado a los recursos de quien lo paga) y final (dirigido al bien común).

La última causa se traduce en el deber de sostenimiento de los gastos públicos. Dicha obligación se contiene en el mandato constitucional del art. 31.1, pero tiene un fundamento más profundo en el Derecho natural.¹² De un lado, el carácter social de la naturaleza humana exige prestar un apoyo desinteresado –sin contraprestación inmediata- a los demás. De otro, la propiedad privada no constituye una facultad ilimitada a disponer de los bienes, sino que constituye una manifestación secundaria del Derecho natural derivada del acceso universal a los bienes.¹³

Finalmente el legislador se puede apartar del criterio de capacidad económica para fomentar

determinados objetivos de interés general (pleno empleo, protección ambiental, fomento de la cultura) proporcionalmente al fin legítimo perseguido. En las últimas décadas han surgido una serie de impuestos basados en el coste social, fundamentalmente en las Comunidades Autónomas –impuesto sobre emisiones contaminantes, sobre el vertido de residuos, sobre infrutilización de fincas rústicas, etc.–, aparte de los tradicionales impuestos sobre el alcohol o el tabaco.¹⁴

En cuanto al "límite máximo fiscal permitido" según el art. 31.1 CE el principio de capacidad económica tiene como límite, en cuanto a la progresividad del tributo, la no confiscatoriedad, pero la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional lo ha convertido en inoperable. En cambio, el Tribunal Constitucional alemán, afirmó que el límite se encuentra en la mitad de los ingresos, dado que –según su función social- la propiedad ha de servir "por igual" a los fines públicos y a los privados [Sentencia de 22 de Junio de 1995 (BVerfGE 93, 121, 138)], aunque esta doctrina fue expresamente rectificada por otra sentencia de 18 de enero de 2006 (2 BvR 2194/99).

Ciertamente, el tributo se funda en la solidaridad y debe promover una redistribución de la riqueza éticamente aceptable¹⁵, no es un límite a la libertad sino una condición para su realización¹⁶, pero hay que fijar un límite a la exacción fiscal. El problema, como advierte HÖFFNER, es la imposibilidad de "fijar a priori las cifras máximas de los impuestos". Para este autor, "según los principios de la justicia social, la medida de la carga fiscal es determinada por las respectivas exigencias del bien común".¹⁷ PÉREZ DE AYALA aprecia que la

¹¹ MARTÍN OVIEDO, J.M., "Reflexiones sobre Ética Fiscal", Revista de Economía Política, núm. 61, 1972, p. 139.

¹² HERRERA MOLINA, P.M., "Ética fiscal (de los principios a la práctica)", *Diritto e pratica tributaria*, 2006, p. 12.

¹³ SANTO TOMÁS DE AQUINO: *Suma de Teología*, 5ª Reimp. BAC, Madrid, p. 66.

¹⁴ Hay que tener en cuenta que el impuesto tiene como fines la obtención de dinero para financiar gastos públicos, la redistribución de la renta, la lucha contra la inflación y la reducción de las actividades socialmente perturbadoras o perjudiciales. Cfr. PÉREZ DE AYALA, J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho tributario*, Edersa, Madrid, 2009, p. 57.

¹⁵ VANONI. Citado por GALLO, F., "Ética e giustizia nella tassazione", *Convegno Napoli 14 maggio 2007*, quien afirma que el límite a la imposición está en el gasto que determine el legislador, y que sólo puede defenderse mediante el voto. Según GALLO si se imponen límites a la tributación se rompería la correlación entre el deber solidario de contribuir y la financiación del gasto público, y la elección del gasto la hace el legislador. Cfr. "Ética e giustizia nella tassazione", *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2/2007.

En España el límite está en la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 de la Constitución, lo cual es lógico aunque difícilmente mensurable.

¹⁶ SACCHETTO, C., "Ética y fiscalidad", *Dir. e Pratica Tributaria*, n. 3, 2006, pág. 478. Desde el punto de vista cristiano la libertad no es la ausencia de vínculos sino vincularse a lo que más se desea.

¹⁷ HÖFFNER, J., *Manual de Doctrina social cristiana*, Rialp, Madrid, 1974, p. 290. Obviamente, existe un límite máximo y no es legítimo que "la propiedad privada se vea absorbida por la dureza de los tributos" (LEÓN XIII, *Rerum Novarum*, núm. 31 y PIO XI, *Quadragesimo Anno*, núm. 67, citado por HERRERA MOLINA, P.M., "Ética fiscal...", ob.cit.).

obligación moral del contribuyente en cuanto a la delimitación moral de su contenido pecuniario es empíricamente indeterminable e indeterminada, habla de una ética "*consecuencialista*" que justifica moralmente el deber de contribuir "*como una necesidad impuesta, simplemente, por las consecuencias positivas que genera el pago del tributo en la sociedad y en la convivencia cívicas*".¹⁸

Realmente el importe exigible dependerá de las prestaciones y servicios realizados por la Administración. Previamente habría que delimitar qué servicios debe prestar aquélla, pues según el principio de subsidiariedad el Estado no debe asumir competencias que se puedan realizar por los ciudadanos. Se trata de atender las necesidades fundamentales de los ciudadanos, sin crear un sistema público elefantiásico y, por tanto, insostenible. También hay que procurar la economía y eficiencia en el gasto. En suma, el tributo deberá ser acorde a los servicios recibidos por el administrado, y la Administración deberá evitar el gasto superfluo e ineficiente.

5. La objeción de conciencia fiscal

Constituye una reacción de los contribuyentes ante ciertos gastos que desarrolla el ente público (financiación de abortos provocados, defensa militar, etc.) y que se financian con el pago de los impuestos. Por tanto, parecería razonable detraer de la cuota tributaria una cantidad proporcional al porcentaje de la recaudación impositiva que se destina a tales fines. Lógicamente, la objeción de conciencia tributaria no puede utilizarse como excusa para reducir la contribución económica al interés general, de modo que las cantidades detraídas de la cuota deberían destinarse a instituciones que persiguieran fines de interés general.¹⁹

La objeción de conciencia fiscal encuentra algunas dificultades "técnicas" que, sin embargo, podrían ser resueltas. Por una parte la determinación de los gastos considerados inmorales -si se reconoce legalmente la objeción de conciencia debería abrirse un espectro relativamente amplio-

y por otra la cuantificación del porcentaje de gasto que suponen en la financiación impositiva del ente público que desarrolla tales gastos (recordemos las competencias autonómicas en materias de sanidad y educación).

Por otra parte, la objeción de conciencia fiscal no puede equivaler a una decisión personal del destino de los impuestos, pues resultaría impracticable e ineficiente. De otra parte, si cada declaración dispusiera de una casilla en la que se pidiera autorización para financiar determinados gastos y los objetos no la marcasen, el resultado total no variaría, puesto que lo inmoral no es el pago de impuestos sino financiar actividades inmorales (carácter indirecto) y se financiaría con otros impuestos.

Ha habido algunos intentos de establecerla por ley que resultaron fallidos:

- en EEUU en 1977 sobre los gastos de defensa
- en Italia en 1989 como "*opción fiscal*": defensa armada o civil

Las sentencias han sido contrarias a su admisión. Es paradigmático al respecto el caso ERZINGER, denegando a un alumno de una Universidad de Canadá la exención de la parte proporcional de las tasas académicas con las que se financiaba la sanidad del campus, que incluía abortos voluntarios de las alumnas.

Sin embargo, en temas conexos se ha admitido: en EEUU y Canadá se permitió que el importe de las cuotas sindicales se abonara a instituciones de beneficencia o charities.

En el Reino Unido, incluso, se aprobó una ley que permite el derecho a no sindicarse a cambio de hacer un pago a una entidad benéfica.

El Tribunal Constitucional en Providencia de 28-6-90, declaró que la objeción fiscal no puede ampararse en la objeción de conciencia del artículo 30.2 de la Constitución Española, argumentan-

¹⁸ Cfr. "La ética fiscal de los contribuyentes en la Hacienda Local", en SERRANO ANTÓN (coord.), La conciencia fiscal y el marketing tributario en las Haciendas Locales, Civitas, Madrid, 2007, p. 31.

¹⁹ Por ejemplo, según el porcentaje de gasto presupuestario que represente una guerra ilegítima o la realización de abortos en hospitales públicos, se puede destinar la parte correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a una organización benéfica.

do que ello supondría la vulneración de las competencias de las Cortes Generales para la aprobación de los PGE y la quiebra del principio de no afectación. Y el Auto del TC 71/1993 la denegó por tres motivos:

- a) el principio de reserva de ley
- b) la libertad ideológica del art. 16 no ampara la objeción no contemplada en la ley
- c) el principio de no afectación

Sin embargo, este planteamiento no es coherente con la actuación del legislador y del propio Tribunal. De una parte, la STC 53/1985 sí permitió la objeción de los facultativos frente a abortos voluntarios con ausencia de ley. Y de otra, el principio de no afectación se incumple con la casilla del 0,7% para la Iglesia y otras entidades de interés social.

En todo caso la objeción fiscal queda garantizada, si bien de modo indirecto, en la medida en que sea posible practicar deducciones por donativos a entidades que realicen actividades de interés general, como sucede frecuentemente en el Derecho comparado, y ocurre en la normativa española. A ello no se opone el que tales deducciones sean limitadas -aunque sería deseable que fuesen más generosas- pues la objeción de conciencia fiscal no equivale a que cada ciudadano pueda decidir sobre el destino de sus impuestos.

6. Conclusiones

La ética fiscal debe guiar la actitud del contribuyente pagando los impuestos de acuerdo fundamentalmente a su capacidad económica, incluso frente a las desigualdades que deriven de la acción de Gobierno, pues dicha inequidad no se combate con el incumplimiento de las obligaciones fiscales sino mediante la colaboración para erradicarla en su represión. El tributo se funda en la solidaridad y debe promover una redistribución de la riqueza éticamente aceptable. El importe del tributo debe guardar relación con el nivel de gasto realizado por la Administración, teniendo en cuenta que por el

principio de subsidiariedad la Administración no debe realizar actuaciones que puedan llevarse a cabo de forma más eficiente por los ciudadanos.

El Tribunal Constitucional español no admite la objeción de conciencia fiscal. No obstante, si un Gobierno realiza una acción que claramente contraviene la recta conciencia de un ciudadano, éste podría de facto ejercitar la objeción de conciencia fiscal, destinando la parte del impuesto sobre la renta correlativa al gasto de la Administración, a otros fines que comparta plenamente. Sin embargo, lo más correcto sería hacer un donativo fiscalmente deducible a una institución que promueva los planteamientos de ese contribuyente.

Los obligados tributarios deben enjuiciar objetivamente las normas fiscales. Bien está la crítica a las leyes injustas y que se intente, por la fuerza de la razón, su modificación, pero hay que luchar contra la subjetivización de lo que es justo, tal vez con mayor razón en países latinos -como el nuestro- donde el sentido de solidaridad social a través del pago de impuestos es más leve.

La ética fiscal debe ampliarse a la ética financiera, pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, fundado en el principio de solidaridad en la medida de la capacidad económica de cada cual, es correlativo a la necesaria equidad, eficiencia y economía en la asignación del gasto (art. 31.2 CE). La acción del Gobierno debe regirse por dichos principios en la utilización de los recursos públicos. El conjunto de impuestos debe distribuirse con arreglo a los criterios de capacidad económica y progresividad, pero la Hacienda tiene también la mano del gasto público, junto a la mano de la imposición. Un deber de coherencia obliga a aplicar la justicia en el ingreso y en el gasto. Ello implica priorizar el gasto en los sectores más necesitados -sanidad, educación, tercera edad- justificándolo en razones económicas y no meramente políticas. Y, naturalmente, la supresión de los gastos superfluos e inútiles.