

Los impuestos al servicio del bien común, no del interés general

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO¹

Los impuestos deben servir al bien común, concepto que debe distinguirse del de interés general, término menos comprometido con los planteamientos éticos que derivan de la noción de bien común.

La Constitución Española proclama en su preámbulo la necesidad de “promover el bien de cuantos [...] integran” la Nación española, pero su articulado utiliza el término “interés general” en varios de sus preceptos, sin llegar a definirlo.

De hecho, el concepto de bien común parece descartarse mayoritariamente para dar respuesta a las necesidades humanas. Sin embargo, paradójicamente, a raíz de la crisis y del aumento de los casos de corrupción se aprecia la necesidad de mayores referencias éticas en los individuos y en los gobernantes.

El Estado y la sociedad civil, dentro de la que se encuentra la Iglesia católica, deben promover el bien común. Ello requiere integrar dicho concepto en la configuración del ordenamiento financiero del Estado, mediante el establecimiento de un sistema justo de imposición, el sometimiento de la Administración al principio de legalidad, una mayor conciencia fiscal por parte de la ciudadanía, y la realización del gasto público de forma equitativa y eficiente.

1. Introducción

Conceptos como “interés general”, “bienestar general” o “bien público” son utilizados actualmente en la política para referirse a las decisiones normativas de la sociedad con base en motivaciones pragmáticas y utilitaristas.

¹ Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad San Pablo CEU. Cualquier sugerencia sobre la comunicación puede hacerse llegar a gorovi@ceu.es

En nuestra opinión, esta terminología está menos comprometida con los planteamientos éticos que derivan de la noción de bien común. Sin embargo, se ha postulado la desaparición de este término por la imposibilidad de realizar en toda la sociedad planteamientos de bien común, debido a que se considera una categoría premoderna ya superada², sustituyéndolo por esas expresiones menos conflictivas.

No obstante, paradójicamente, a raíz de la crisis y del aumento de los casos de corrupción, se aprecia la necesidad de mayores referencias éticas en los individuos y en los gobernantes. Al mismo tiempo, la globalización informática y financiera ha desembocado, extrañamente, en un perfil de individuo frágil y aislado, con escasa identificación a referencias comunitarias, salvo las más cercanas por su carácter afectivo o cultural, como se constata en la indiferencia a implicarse en las decisiones políticas³.

Tres peligros acechan al actual sistema político: la desafección de los ciudadanos con los proyectos políticos –por la sospecha de que el interés particular prevalece en la gestión del bien común–; la supremacía de la economía con sus acentos individualistas sobre el bien común del individuo y de la sociedad; y los localismos y nacionalismos que persiguen un bienestar excluyente para quienes no participan de sus planteamientos⁴. Tenemos ejemplos actuales en el desinterés de muchos ciudadanos por la política, la actitud de varios Estados miembros de la UE en relación con el problema de los refugiados, y el nacionalismo separatista que busca su propio beneficio sin importarle la posible fractura económica y social. Esta desafección viene motivada por el descrédito que ofrece la praxis política y por la insatisfacción general ante el predominio de un modelo de sociedad en el que predominan valores políticos más relacionados con el interés particular que con el bien común⁵. La utilización de este concepto, rectamente entendido, permitiría afrontar estos retos con fundadas posibilidades de éxito.

Por ello, pensamos que la noción de bien común, adaptada a la sociedad actual, sigue siendo válida como paradigma de la ética política contemporánea, y debe y puede constituir la clave de bóveda en la configuración del ordenamiento financiero del Estado, mediante el establecimiento de un sis-

² DÍAZ, C. *Vocabulario de formación social*. Valencia: Edim, 1995, p. 47.

³ DÉNIZ HERNÁNDEZ, C. *El bien común: ¿un paradigma de la política hoy?* Instituto Superior de Teología de Islas Canarias, 2006, pp. 22 y 23.

⁴ Sobre estas cuestiones puede verse GELARDO RODRÍGUEZ, T. *La política y el bien común*. Cuadernos del Instituto Martín de Azpilicueta, 2005; DÉNIZ HERNÁNDEZ, C. *El bien común...*, o.c., pp. 49 y 265.

⁵ CORTINA, A. *Hasta un pueblo de demonios, ética pública y sociedad*. Madrid: Taurus, 1998, p. 20.

tema justo de imposición, el sometimiento de la Administración al principio de legalidad, y la realización del gasto público de forma equitativa y eficiente.

Primero, mediante el establecimiento de un sistema justo de imposición, exigiendo a cada cual con base en su capacidad económica y los principios constitucionales de igualdad y progresividad.

Segundo, mediante unos procedimientos tributarios en los que los actos de la Administración se sometan a la ley y se orienten al bien común –con una Administración éticamente responsable–, no con un fin puramente recaudatorio, y los ciudadanos actúen de modo ético en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Tercero, con la realización del gasto público de forma equitativa y eficiente.

2. El bien común

El concepto de bien común, desde una perspectiva económica se refiere al bien que es de titularidad o uso común de toda la comunidad o sociedad en su conjunto, pero también se concibe como la condición material que promueve el bienestar general (Economía del bienestar). Desde el pensamiento ético y político se conceptúa como aquello que es compartido por y beneficia a todos los miembros de una comunidad⁶, llegándose a definir como un bien intrínseco a la naturaleza del ser humano e inalienable⁷.

En este trabajo se utilizará esta última perspectiva. Ha sido analizado por múltiples autores desde Platón y Aristóteles (como objetivo de los gobernantes: “orden estable y seguro, establecido y salvaguardado por la justicia, fundamento de la paz externa e interna, que hace posible la vida autárquica y virtuosa, y con ello la felicidad en este mundo para todos los miembros de la comunidad política”⁸), pasando por Santo Tomás en su *Suma Teológica* (como objetivo de la ley), Maquiavelo en *El Príncipe* (como objetivo del Estado), Erasmo de Rotterdam (justificador de la guerra en caso de legítima defensa), o Tomás Moro en la *Utopía* (como un derecho natural vigente y justo).

Obviamente, no podemos trasladar literalmente al momento presente estas concepciones pero pensamos que sí son asumibles por la sociedad

⁶ Ver https://es.wikipedia.org/wiki/Bien_com%C3%BAn

⁷ CASTELLANO, D. ¿Qué es el bien común? En: AA.VV. (coord. AYUSO, M.) *El bien común, cuestiones actuales e implicaciones político-jurídicas*. Madrid: Itinerarios, 2003, p. 24.

⁸ En la visión aristotélica se concibe como ciudad unida en el orden y en la paz, procurando proveer a sus miembros las necesidades suficientes de orden material, y como orientación racional de los miembros de la comunidad a obrar bien y a su perfección y su felicidad. Cf. FRAILE, G. El bien común en la política de Aristóteles. En: *Separatas de la Ciencia Tomista*. Palencia, 1955, nº 15, pp. 26 y 27.

actual las propuestas renovadas del Magisterio Social de la Iglesia Católica, surgidas a partir de la encíclica *Rerum Novarum*.

Siguiendo a Kaczor podemos identificar siete principios claves en la Doctrina Social de la Iglesia: respeto por la persona humana, promoción de la familia, derecho a la propiedad privada, el bien común, la subsidiariedad, derecho a un trabajo digno y la búsqueda de la paz y la preocupación por los pobres.

Para el pensador político cristiano Maritain lo que constituye el Bien Común de la sociedad política no es, solamente, el conjunto de bienes o servicios de utilidad pública o de interés nacional (camino, puertos, escuelas, etc.) que supone la organización de la vida común, sino también “y sobre todo, la suma [...] o la integración sociológica de todo lo que supone conciencia cívica, de las virtudes políticas y del sentido del derecho y de la libertad, y de todo lo que hay de actividad, de prosperidad material y de tesoros espirituales, de sabiduría tradicional inconscientemente vivida, de rectitud moral, de justicia, de amistad, de felicidad, de virtud y de heroísmo, en la vida individual de los miembros de la comunidad...ayudándoles, así, a perfeccionar su vida y su libertad de persona”⁹.

El bien común no es un fin, sino un medio o, si se quiere, un fin infravalente para lograr los fines últimos de la persona¹⁰, y, así dice Pío XI en la Encíclica *Divini Redemptoris* (1937) “que la sociedad es un medio natural de que el hombre puede y debe servirse para obtener su fin, porque la sociedad humana es para el hombre, y no al contrario”. Ello en el sentido de que el hombre no se ha hecho para el Estado sino el Estado para el hombre, sobre la base de que el hombre no está hecho para la sociedad sino que está ordenado a Dios.

El Papa Juan XXIII definió el bien común como “el conjunto de aquellas condiciones de la vida social que permiten a los grupos y a cada uno de sus miembros conseguir más plena y fácilmente su propia perfección” (*Pacem in Terris*, 55). Este bien es común porque sólo juntos como comunidad, y no simplemente como individuos aislados, es posible que disfrutemos, alcancemos y propaguemos este bien. Todas las personas están obligadas a trabajar en pos de hacer que el bien común sea una realidad cada vez más importante.

⁹ MARITAIN, Jacques. *Persona y Bien Común*, pp. 58 y 59. Afirma que el bien común en la tierra es, por un lado, superior al bien propio de cada uno, aunque revierte sobre cada una de ellas, p. 64. http://www.jacquesmaritain.com/pdf/18_FH/07_FH_KStAM.pdf

¹⁰ SANTAMARÍA, K. El bien común en Jacques Maritain. Conferencia impartida en 1955. Ver http://www.jacquesmaritain.com/pdf/18_FH/07_FH_KStAM.pdf

El bien común, tal como lo observa el Papa Juan Pablo II, “no es la simple suma de los intereses particulares, sino que implica su valoración y armonización, hecha según una equilibrada jerarquía de valores y, en última instancia, según una exacta comprensión de la dignidad y de los derechos de la persona” (*Centesimus Annus*, 47). El bien común, en otras palabras, no es simplemente lo que las personas querrían, sino lo que sería auténticamente bueno para las personas, las condiciones sociales que permitan la prosperidad del hombre.

La perfección humana incluye una dimensión física de la salud y el bienestar psicológico (agua, alimentos, sanidad), una dimensión intelectual (educación) y una dimensión ética o moral (familia y sociedad). El bien común incluye todos estos elementos.

En *Gaudium et Spes*, en el n. 26, sobre “La promoción del bien común”, se define éste como “el conjunto de condiciones de la vida social que hacen posible a las asociaciones y a cada uno de sus miembros el logro más pleno y más fácil de la propia perfección”. Se dice que la interdependencia, cada vez más estrecha, y su progresiva universalización hacen que el bien común se universalice y haya que “tener muy en cuenta el bien común de toda la familia humana”. Es “necesario que se facilite al hombre todo lo que éste necesita para vivir una vida verdaderamente humana, como son el alimento, el vestido, la vivienda, el derecho a la libre elección de Estado y a fundar una familia, a la educación, al trabajo, a la buena fama, al respeto, a una adecuada información, a obrar de acuerdo con la norma recta de su conciencia, a la protección de la vida privada y a la justa libertad también en materia religiosa”. Subordina el orden social y su progresivo desarrollo “al bien de la persona, ya que el orden real debe someterse al orden personal, y no al contrario”, fundando el orden social en la verdad y la justicia, vivificándolo por el amor. Esta postura enlaza con la concepción actual del crecimiento sostenible, procurando un aprovechamiento más racional de los recursos evitando dañar el medio ambiente, pues de otra manera puede ocasionarse un perjuicio para toda la humanidad.

El n. 30 advierte de la necesidad de superar la ética individualista: “El deber de justicia y caridad se cumple cada vez más contribuyendo cada uno al bien común según la propia capacidad y la necesidad ajena, promoviendo y ayudando a las instituciones, así públicas como privadas, que sirven para mejorar las condiciones de vida del hombre”.

En *Rerum Novarum* se condena la lucha de clases por negarse a respetar la dignidad de la persona en el otro y por tanto en sí mismo, excluyendo un acuerdo razonable y persiguiendo “no ya el bien general de la

sociedad, sino más bien un interés de parte que suplanta al bien común” (*Centesimus Annus* n. 14).

En la Carta Encíclica *Centesimus Annus*, S. Juan Pablo II afirma que el trabajo —que León XIII define como “la actividad ordenada a proveer a las necesidades de la vida, y en concreto a su conservación”, cuando analiza la dignidad del trabajo¹¹—, tiene una dimensión social, por su íntima relación bien sea con la familia, bien sea con el bien común, “porque se puede afirmar con verdad que el trabajo de los obreros es el que produce la riqueza de los Estados” (*Laborem Exercens*). El salario y el horario deben ser adecuados. La conciliación laboral y familiar debe promoverse con horarios flexibles¹².

Para el Papa Juan Pablo II es deber del Estado proveer a la defensa y tutela de los bienes colectivos, como son el ambiente natural y el ambiente humano, cuya salvaguardia no puede estar asegurada por los simples mecanismos de mercado. Con el nuevo capitalismo el Estado y la sociedad tienen el deber de defender los bienes colectivos que, entre otras cosas, constituyen el único marco dentro del cual es posible para cada uno conseguir legítimamente sus fines individuales (*Centesimus Annus*, 40). Sin embargo, para evitar un Estado “niñera” o “nanny state” que exceda sus funciones propias, el pensamiento social católico pone énfasis en el principio de subsidiariedad.

Las deficiencias y abusos del Estado de asistencia social [o el Estado del bienestar] derivan de una inadecuada comprensión de los deberes propios del Estado. En aplicación del principio de subsidiariedad, una estructura social de orden superior no debe interferir en la vida interna de un grupo social de orden inferior, privándola de sus competencias, sino que más bien debe sostenerla en caso de necesidad y ayudarla a coordinar su acción con la de los demás componentes sociales, con miras al bien común¹³. El Estado asistencial provoca la pérdida de energías humanas y el aumento

¹¹ En el contexto del Tercer Mundo conservan toda su validez —y en ciertos casos son todavía una meta por alcanzar— los objetivos indicados por la *Rerum Novarum*, para evitar que el trabajo del hombre y el hombre mismo se reduzcan al nivel de simple mercancía: el salario suficiente para la vida de familia, los seguros sociales para la vejez y el desempleo, la adecuada tutela de las condiciones de trabajo (*Centesimus*, n. 34).

¹² Las medidas de conciliación constituyen una forma de retribución y de atraer talento, aumentan el compromiso y la productividad y reducen el absentismo, en opinión de Cristina Jaraba, directora de RRHH de CLH. Se han planteado incentivos fiscales a las PYMES para que implanten la jornada continua con flexibilidad horaria.

¹³ El art. 128.2 CE permite acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general, encontrándonos con la dificultad de dilucidar dicho concepto. Como afirma Montalvo Albiol: “el concepto de ‘Interés General’ sigue siendo vago e indefinible dentro del ámbito del derecho común y no está definido con precisión política”. Ver <http://www.monografias.com/trabajos83/concepto-interes-general-administracion-moderna/concepto-interes-general-administracion-moderna.shtml#ixzz3wqGMitPG>

exagerado de los aparatos públicos, con enorme crecimiento de los gastos (*Centesimus*, n. 48).

En este sentido, si bien “[...] el Estado tiene la incumbencia de velar por el bien común y cuidar que todas las esferas de la vida social, sin excluir la económica, contribuyan a promoverlo, naturalmente dentro del respeto debido a la justa autonomía de cada una de ellas”, ello “no autoriza a pensar que [...] toda solución de la cuestión social deba provenir del Estado”, dado el carácter instrumental del Estado y los límites de su intervención, “ya que el individuo, la familia y la sociedad son anteriores a él y el Estado mismo existe para tutelar los derechos de aquél y de éstas” (*Centesimus*, n. 11). Y la Iglesia, que no puede ni debe sustituir al Estado, tiene también que trabajar por la justicia esforzándose por abrir la inteligencia y la voluntad a las exigencias del bien (Benedicto XVI, Carta encíclica *Deus caritas est*, 28, LEV, Città del Vaticano, 2006).

Señala en *Centesimus Annus* n. 43 que “la Iglesia ofrece, como orientación ideal e indispensable para fijar el modelo económico y social la propia doctrina social, la cual —como queda dicho— reconoce la positividad del mercado y de la empresa¹⁴, pero al mismo tiempo indica que éstos han de estar orientados hacia el bien común”.

El amor por el hombre y, en primer lugar, por el pobre, en el que la Iglesia ve a Cristo, se concreta en la promoción de la justicia. Ésta nunca podrá realizarse plenamente si los hombres no reconocen en el necesitado, que pide ayuda para su vida, no a alguien inoportuno o como si fuera una carga, sino la ocasión de un bien en sí, la posibilidad de una riqueza mayor. Solo esta conciencia dará la fuerza para afrontar el riesgo y el cambio implícitos en toda iniciativa auténtica para ayudar a otro hombre. En efecto, no se trata solamente de dar lo superfluo, sino de ayudar a pueblos enteros —que están excluidos o marginados— a que entren en el círculo del desarrollo económico y humano. Esto será posible no sólo utilizando lo superfluo que nuestro mundo produce en abundancia, sino cambiando sobre todo los estilos de

¹⁴ Junto a la propiedad privada. La Doctrina Social de la Iglesia desde la *Rerum Novarum* (1891) del Papa León XIII hasta la encíclica *Centesimus Annus* (1991) del Papa Juan Pablo II ha defendido el derecho a la propiedad privada contra la afirmación de que el Estado debería ser el dueño de todas las cosas. Aún mucho antes, Santo Tomás de Aquino, cuyos escritos son de central importancia para comprender los cimientos de la Doctrina Social de la Iglesia, dio tres motivos por los que la propiedad privada es esencial para la prosperidad humana: porque se gestiona de forma más diligente y cuidadosa, se administra más ordenadamente, y se producen menos disputas. Además, la propiedad privada ayuda a garantizar la libertad humana, pues la capacidad de una persona de actuar libremente se ve sumamente obstaculizada si no se le permite ser dueño de algo. En efecto, sin posesiones de ningún tipo, una persona puede quedar reducida a un tipo de esclavitud en la que la mano de obra no se retribuye y en la que si hablara en contra del ejercicio del poder del Estado quedaría expuesta a una enorme situación de riesgo. Pero la Doctrina Social de la Iglesia también destaca que la propiedad privada conlleva responsabilidades, en particular la responsabilidad de cuidar y promover el bien común.

vida, los modelos de producción y de consumo, las estructuras consolidadas de poder que rigen hoy la sociedad. No se trata tampoco de destruir instrumentos de organización social que han dado buena prueba de sí mismos, sino de orientarlos según una concepción adecuada del bien común con referencia a toda la familia humana. Hoy se está experimentando ya la llamada “economía planetaria”, fenómeno que no hay que despreciar, porque puede crear oportunidades extraordinarias de mayor bienestar. Pero cada día se siente más la necesidad de que a esta creciente internacionalización de la economía correspondan adecuados órganos internacionales de control y de guía válidos, que orienten la economía misma hacia el bien común, cosa que un Estado solo, aunque fuese el más poderoso de la tierra, no es capaz de lograr (*Centesimus Annus*, n. 58).

En *Laudato si*, el Papa Francisco alude a la necesidad de orientar al bien común y a un desarrollo humano sostenible e integral la intensificación de ritmos de vida y de trabajo (n. 18), y moderar las innovaciones tecnológicas con el derecho, estableciendo las reglas a la luz del bien común (n. 177). Califica el clima como “un bien común, de todos y para todos” (n. 23). Denuncia que hay demasiados intereses particulares y “muy fácilmente el interés económico llega a prevalecer sobre el bien común” (n. 54), privilegiando algunos países sus intereses nacionales sobre el bien común (n. 169), y sostiene que la actividad empresarial tiene como “parte ineludible de su servicio al bien común” la creación de puestos de trabajo (n. 129). El apartado IV se refiere a “El principio del bien común”, indicando que “la ecología integral es inseparable de la noción de bien común”. Tras definirlo como “el conjunto de condiciones de la vida social [...]” (ver *Gaudium et Spes*), observa que “el bien común presupone el respeto a la persona humana en cuanto tal, con derechos básicos e inalienables ordenados a su desarrollo integral”, reclama “el bienestar social y el desarrollo de los [...] grupos intermedios, aplicando el principio de subsidiariedad”, y requiere “la paz social”, la estabilidad y seguridad de un cierto orden que se consigue con “una atención particular a la justicia distributiva” (n. 157). Es “un llamado a la solidaridad y [...] una opción preferencial por los más pobres” (n. 158), incorporando la noción de bien común a las generaciones futuras a través de la solidaridad intergeneracional (n.159). Las necesidades particulares y las ideologías no deben afectar al bien común (n. 188). El bien común precisa que la política y la economía se coloquen al servicio de la vida humana (n. 189). Tiene más responsabilidad con el bien común quien tiene más poder (n. 196). La economía y la política deben encontrar formas de interacción orientadas al bien común, “la unidad es superior al conflicto” (n. 198, nota 140). El bien común requiere avanzar en un camino de diálogo entre

los diferentes grupos ecologistas con paciencia y generosidad, porque la realidad es superior a la idea” (n. 201, nota 143). “La paz interior de las personas tiene mucho que ver [...] con el bien común”, reflejándose “en un estilo de vida equilibrado” (n. 155). Los pequeños gestos cotidianos, el amor social (político, económico, cultural) y el compromiso por el bien común son una forma excelente de la caridad (n.231), muchas asociaciones intervienen a favor del bien común preservando el ambiente natural y urbano (n. 232).

3. El interés general

El preámbulo de la Constitución proclama solemnemente el deseo de la Nación española de “establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran”, estableciendo como elementos clave la justicia económica y social y el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular. Esta referencia explícita a “promover el bien” podría entenderse referida al “bien común” pero el concepto que recoge su articulado es el de interés general.

A diferencia del bien común, el interés general es un concepto jurificado. La Constitución Española lo recoge en numerosos preceptos. Así, se menciona la posibilidad de establecer un servicio civil para el cumplimiento de fines de interés general (art. 30.3), el derecho de fundación para fines de interés general (art. 34), la promoción de la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general (art. 44.2), la regulación de la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación (art. 47), la armonización de la legislación autonómica en aras del interés general (150.3), o el precepto que ha salido en los últimos meses a la palestra en relación con la ruptura del marco constitucional: “Si una Comunidad Autónoma no cumpliere las obligaciones que la Constitución u otras leyes le impongan, o actuare de forma que atente gravemente al interés general de España [...]” (art. 155).

El más relevante en nuestra opinión es el art. 128 cuando dispone que “toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general” y la posibilidad de “acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general”¹⁵.

¹⁵ El artículo 33 apartados 2 y 3, relativo al derecho de propiedad, recoge un derecho subjetivo y el 128.1 contempla una perspectiva objetiva que se subordina al interés general. La interconexión de ambos se hace patente en el artículo 14 de la Ley Fundamental de Bonn que dispone lo siguiente: “La propiedad obliga y su uso debe servir al mismo tiempo al bienestar general”. Ver comentario al art. 128 por Moreno Fernández-Santa Cruz en la web del Congreso (<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=128&tipo=2>).

El interés general se enmarca en el Estado del bienestar, que promueve el progreso social y económico y una distribución más equitativa de la renta personal y regional (art. 40 CE), el régimen público de Seguridad Social universal y desempleo (art. 41 CE), la protección de la salud pública (art. 43 CE), el acceso a la cultura (art. 44 CE) y la atención a los minusválidos y a la tercera edad (arts. 49 y 50 CE, respectivamente). Pero, a diferencia del bien común, se concibe como un fin al que deben servir la Administración y los ciudadanos, no como un medio para alcanzar la perfección.

En este modelo, los ingresos tributarios cumplen una misión esencial a través de la redistribución de la riqueza, por la íntima conexión entre los impuestos y los gastos públicos¹⁶. Y lo que caracteriza a los impuestos es la satisfacción de necesidades colectivas, no de necesidades privadas de las clases dirigentes¹⁷. Pero junto a esa función medial de sostenimiento de los gastos públicos, el art. 2.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que “podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”. Y en este orden de cosas puede contribuir a frenar la inflación o cumplir con la protección de la familia, el derecho a la salud, el derecho al trabajo, la protección de la tercera edad y de los minusválidos, la protección del medioambiente, etc. con medidas de carácter no financiero que tiendan a promover determinados derechos y a contrarrestar comportamientos perjudiciales.

En torno a los sistemas democráticos advierte *Centesimus* que “a veces parece que han perdido la capacidad de decidir según el bien común. Los interrogantes que se plantean en la sociedad a menudo no son examinados según criterios de justicia y moralidad, sino más bien de acuerdo con la fuerza electoral o financiera de los grupos que los sostienen –lo que equivaldría al interés general–. Semejantes desviaciones de la actividad política con el tiempo producen desconfianza y apatía, con lo cual disminuye la participación y el espíritu cívico entre la población, que se siente perjudicada y desilusionada. De ahí viene la creciente incapacidad para encuadrar los intereses particulares en una visión coherente del bien común. Este, en efecto, no es la simple suma de los intereses particulares, sino que implica su valoración y armonización, hecha según una equilibrada jerarquía de valores y, en última instancia, según una exacta comprensión de la dignidad y de los derechos de la persona” (*Centesimus*, n. 47).

¹⁶ RODRÍGUEZ BEREJIO, A. El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). En: *REDC*, 1992, n. 36, 1992, p. 13.

¹⁷ GRIZIOTTI, B., p. 220. Citado por PLAZA ECHEVARRÍA. La justicia del tributo y el deber de contribuir en el ordenamiento español: una aproximación a la situación actual desde la *causa impositio-nis*. Tesis doctoral. 2015, p. 41.

La cuestión es que el interés general suele confundirse con el interés de la mayoría sobre la base de la teoría de la acción colectiva ejercida mediante las elecciones democráticas. Pero en esta situación no todos resultan beneficiados¹⁸. Se nos ocurre un ejemplo para diferenciar este interés de la mayoría, equiparado al interés general, del bien común. Supongamos una empresa que tiene 100 trabajadores y se plantea despedir a 10 o reducir un 10% el sueldo a toda la plantilla. Probablemente si se somete a votación la mayoría estará a favor de despedir a 10 y conservar su salario íntegro, de acuerdo con el interés general, pero ello perjudicaría a los diez que serán despedidos, en contra del bien común.

En efecto, el bien que se consigue mediante estas decisiones, resultado de la elección democrática pluralista, podrá ser de interés general, entendido como interés de la mayoría, pero no es una situación en la que todos resulten beneficiados, y no coincide con el concepto de bien común¹⁹. Tenemos además ejemplos en la historia de elecciones democráticas que han desembocado en leyes profundamente injustas y en gobiernos autoritarios.

4. La utilización de los impuestos para el bien común

Según la teoría escolástica de la *causa impositionis* 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 general).

La utilización de los impuestos para el bien común requiere considerar previamente las necesidades de gasto (causa final), un diseño adecuado en función de la capacidad económica (causa formal), unos procedimientos de aplicación encaminados a dar cumplimiento al mandato legal de contribuir (causa eficiente), y el cumplimiento por los contribuyentes de sus obligaciones fiscales (causa material).

4.1. En la configuración y aplicación de los impuestos

De acuerdo con el art. 31.1 de la Constitución Española, la justicia constituye el eje rector del ordenamiento financiero: “Todos contribuirán al sos-

¹⁸ PÉREZ DE AYALA, J.L. *Algunos problemas*, p. 26

¹⁹ PLAZA ECHEVARRÍA. *O.c.*, p. 251. Señala este autor que el contenido del término “bien común” en términos actuales debe considerarse “más cercano al del interés común o interés general” (p. 243), pero a nuestro juicio son conceptos diferentes.

tenimiento 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 confiscatorio²⁰. Por ello, en el establecimiento y aplicación del sistema financiero es fundamental seguir un criterio de justicia guiado por la ética y la equidad, dado que la justicia, como fin esencial del Derecho, no es una creación del Derecho sino un principio ético²¹.

Primero, respecto de la configuración del sistema tributario, requeriría crear un conjunto ordenado y sistemático de tributos, evitando la doble imposición y las desigualdades. Actualmente nos encontramos con un Impuesto sobre la Renta que grava fundamentalmente a las rentas del trabajo, y enormes desigualdades dentro del territorio español en la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y existen regímenes fiscales que no contribuyen a la solidaridad, como los del concierto en el País Vasco y el de convenio en Navarra, por poner tres ejemplos paradigmáticos. Debería volverse al impuesto sintético sobre la renta creado en 1978, uniformar la tributación de los impuestos cedidos y calcular correctamente el cupo ajustándolo al gasto real de la Administración del Estado en dichos territorios.

En segundo término, es preciso que la aplicación de los tributos por la Administración responda a los principios de legalidad y eficacia administrativa, de modo que se cumpla con el mandato del art. 103 CE, cuyo apartado uno dispone que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”. El interés general se erige, pues, en el fin a cuyo servicio se postula la Administración, pero ni el artículo 103 ni ningún otro precepto de la Constitución ofrecen una definición –y quizá no podrían hacerlo– de lo que deba considerarse como tal interés público. Apartarse del recto entendimiento de tal concepto jurídico (interés público), que debería identificarse con el bien común al que nos venimos refiriendo, puede hacer quebrar la estructura sobre la que se asienta la actuación de una Administración en un Estado de Derecho. En más ocasiones de las deseables la Administración considera que cualquier ahorro en el gasto público (incluso no accediendo al pago de cantidades ciertamente debidas a un administrado) es conforme al interés público, con el argumento de que ello permitirá utilizar el dinero ahorrado (en detrimento de

²⁰ Sobre el principio de justicia véase CALVO ORTEGA, R. *¿Hay un principio de justicia tributaria?* Madrid: Civitas, 2012, pp. 15 y 104.

²¹ HERNÁNDEZ GIL. *Derecho de obligaciones*. Madrid: CEURA, 1983, p. 61.

un derecho de un particular) en beneficio de la comunidad. Obviamente, esta forma de entender el interés público nada tiene que ver con lo que el artículo 103.1 de la Constitución pretende garantizar. Y ello precisamente enlaza con los medios (y límites) que podrá utilizar la Administración para alcanzar el interés público, pues deberá actuar de forma objetiva y cumpliendo la legalidad (con “objetividad” y con “sometimiento pleno a la ley y al Derecho”). El artículo 103.1 garantiza de esta manera que las potestades administrativas reconocidas por el ordenamiento jurídico no se utilicen con fines distintos de aquellos que justificaron su creación y reconocimiento en favor de la Administración, evitando conductas penales tipificadas (por ejemplo, la prevaricación), ilícitos administrativos como la desviación de poder (artículos 63.1 de la Ley 30/1992 y 70.1 de la Ley 29/1998), o la actuación de la Administración como un acreedor que solo busca su propio interés²². En suma, se trata de salvaguardar el interés general o, mejor aún, el bien común, y no de salvar a toda costa la recaudación o la consecución de objetivos por parte de la inspección. Ello redundaría en una disminución de la litigiosidad²³.

Tercero, la obligación de contribuir se contiene en el mandato constitucional del art. 31.1, pero tiene un fundamento más profundo en el derecho natural, a través de dos vías que constituyen las dos caras de la misma moneda²⁴.

Desde un punto de vista subjetivo, el carácter social de la naturaleza humana exige prestar un apoyo desinteresado –sin contraprestación inmediata– a los demás. En efecto, “el derecho del Estado a recaudar impuestos se basa en el bien común, que no puede ser realizado sin la disposición de los ciudadanos a sacrificarse”. Se trata de añadir a la justicia la caridad, generando ambas la misericordia, en una sociedad en la que sea grato vivir, donde unos reciben de otros el aliento de su solidaridad²⁵. En definitiva, “todos los ciudadanos deben pagar sus impuestos [...] porque así lo ordena el recto orden jurídico, que responde a la misma naturaleza de la vida del hombre en la sociedad”²⁶, de

²² Véase el comentario a este precepto en la web del Congreso de los Diputados (<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=103&tipo=2>).

²³ RUIZ-JARABA justifica el aumento de la conflictividad en la agresividad fiscal de un número significativo de inspectores, manifestada en la interpretación de las normas (*in dubio pro Fisco*, contra resoluciones de los tribunales y consultas vinculantes de la DGT) y el proceso de valoración de la prueba (apoyándose en su condición de parte en el procedimiento, y la posterior revisión por el Inspector Jefe y en sede admva. y judicial). Ver RUIZ-JARABO COLOMER, I. *Estado fiscal y democracia (la Agencia Tributaria en perspectiva)*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010, pp. 69 y ss.

²⁴ HERRERA MOLINA, P.M. Ética fiscal (de los principios a la práctica). En: *Diritto e pratica tributaria*, 2006.

²⁵ CIPRIANI THORNE, J.L. *Testigos vivos de Cristo*. Rialp, 1999, p. 30.

²⁶ CIPRIANI THORNE, J.L. *Catecismo de Doctrina Social*. Madrid: Palabra, 1989, nº 277.

acuerdo a su capacidad económica. Un ejemplo de conducta conforme a la ética fiscal sería incluir la declaración del Impuesto sobre la Renta de todos los rendimientos de forma correcta, o pedir la factura en las compras.

A la misma conclusión puede llegarse desde una perspectiva objetiva, atendiendo a la función social de la propiedad (conocida también como la “hipoteca social”). 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 bienes²⁷. Pues bien, una de las concreciones de aquella función social radica en el pago de los impuestos con arreglo a la capacidad económica: “el pago de los impuestos justos es una primera y elemental prestación social de la propiedad privada”²⁸. También hay servicios individualizados por los que el ente público puede exigir el pago de tasas que reflejen el coste del servicio con un criterio de justicia conmutativa –aunque también distributiva mediante exenciones fiscales para los más necesitados-.

En *Divini Redemptoris*, n. 81, dice que los gobiernos deben inducir a las clases ricas “a aceptar por razón de bien común aquellas cargas sin cuya aceptación no puede conservarse el Estado ni pueden vivir seguros los mismos ricos”, y en *Gaudium et Spes*, n. 26, afirma que en no pocos países, “con diversos subterfugios y fraudes, no tienen reparo en soslayar los impuestos justos u otros deberes para con la sociedad” sin preocuparse de que con ello se perjudica al resto. Los individuos y los grupos sociales deben cultivar y difundir en la sociedad las virtudes morales y sociales.

Las necesidades públicas deben sufragarse por todos, y este principio se traslada al plano ético, convirtiéndose en un auténtico deber moral: 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 reestablece el deber moral de pago de impuestos²⁹, pues con anterioridad las normas tributarias se consideraban leyes *mere poenales* fundadas en la coerción, no en el fuero interno de los ciudadanos. La Constitución Española lo recoge en su art. 31.1 que establece 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.

En este sentido, la ética fiscal debe guiar la actitud del contribuyente pagando los impuestos de acuerdo fundamentalmente a su capacidad econó-

²⁷ SANTO TOMÁS DE AQUINO. *Suma de Teología*. 5ª Reimp. Madrid: BAC, p. 66.

²⁸ IBÁÑEZ LANGLOIS, J. *Doctrina Social de la Iglesia*. Pamplona: EUNSA, 1987, p. 201.

²⁹ MARTÍN OVIEDO, J.M. Reflexiones sobre Ética Fiscal. En: *Revista de Economía Política*, 1972, nº 61, p. 139.

mica, incluso frente a las desigualdades que deriven de la acción del 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 aceptable³⁰, no es un límite a la libertad sino una condición para su realización³¹. Pérez de Ayala aprecia que la 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 sociabilidad y en la convivencia cívicas”³². Cuestión distinta es que si un gobierno realiza una acción que claramente contraviene la recta conciencia de un ciudadano, este pueda legítimamente 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 plenamente³³, aunque el Tribunal Constitucional español no lo admite³⁴.

4.2. En la realización del gasto

La actividad financiera tiene un claro carácter político, al regular un sector de la realidad donde no rige el criterio de utilidad, sino un conjunto de valoraciones políticas que afectan a la propia naturaleza de la misma³⁵. La existencia de la actividad financiera es un producto de la voluntad del gobierno de cada país y de cada momento histórico. El carácter político de la actividad

³⁰ VANONI, Citado por GALLO, F. *Ètica 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. En: *Ètica 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.

³¹ SACCHETTO, C. *Ètica y fiscalità*. En: *Dir. e Pratica Tributaria*, 2006, nº 3, p. 478. Desde el punto de vista cristiano la libertad no es la ausencia de vínculos sino vincularse a lo que más se desea.

³² 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*. Madrid: Civitas, 2007, p. 31.

³³ 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.

³⁴ En Providencia de 28-6-90, declaró que la objeción fiscal no puede ampararse en la objeción de conciencia del artículo 30.2 Constitución Española puesto 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.

³⁵ Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T. *Compendio de Derecho Financiero*. Alicante: Compás, 1991, p. 10.

financiera de los entes públicos se ha puesto de manifiesto en España en las reformas fiscales que se vienen sucediendo en los períodos previos a los procesos electorales, fundamentalmente en el IRPE, y en la constatación de que, en más ocasiones de las deseables, los políticos elaboran sus programas para ganar las elecciones, en lugar de ganar las elecciones para llevar a cabo sus programas. Lamentablemente no se realiza un estudio previo de las necesidades de la población para aplicar un sistema de financiación adecuado.

Sería preciso, por tanto, dar cumplimiento al art. 31.2 CE que prevé la necesaria equidad, eficiencia y economía en la asignación del gasto, orientándolo al cumplimiento del bien común. 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, 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”³⁶. Ello implica priorizar el gasto en los sectores más necesitados –sanidad, educación, tercera edad– justificándolo en aras del bien común y no en razones meramente políticas. Y, naturalmente, la supresión de los gastos supérfluos e inútiles³⁷.

Además debería restringirse el gasto exagerado en varios sectores: exceso de ministerios y consejerías, mantenimiento de diecisiete parlamentos regionales (si no pueden reducirse disminuir al menos los diputados) con sus gobiernos³⁸, consejeros y viceconsejeros, directores generales, secretarios técnicos, asesores, fundaciones y consorcios sin una finalidad clara, televisiones autonómicas y locales³⁹, coches oficiales, subvenciones a determinadas

³⁶ 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”.

³⁷ 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...*, op.cit., p. 17. Realmente en muchos casos no es una impresión sino una certeza.

³⁸ Sobre el gasto autonómico véase el artículo de RAMÍREZ, Manuel. Autonomías: el derroche que parece intocable. En: *Diario del Derecho*, Iustel, 25-5-2010.

³⁹ El coste anual bruto por hogar de la televisión pública aumentó en 2008 un 0,6% hasta los 178 euros, de los que 59 euros fueron financiados con publicidad, por lo que el coste neto fue de 11 euros. La supresión de la publicidad en 2010 en las cadenas estatales aumentará este coste. Según información de *El Mundo*, en la televisión pública catalana (TV3) hay 2.700 trabajadores frente a los 713 de Telecinco. El conjunto de televisiones autonómicas tiene una plantilla fija superior a los 10.200 trabajadores y las trece cadenas autonómicas que hay en España acumulan una deuda de 1.622,6 millones de euros, superior al ahorro que se quiere conseguir congelando las pensiones en 2011. Cfr. J. BORRÁS y A. SALVADOR. No hay recesión para las autonómicas. *El Mundo*, Mercados, pp. 1 a 3, 23-5-2010.

actividades sin una justificación social sino política (por ejemplo el cine español). Habría que reducir los gastos corrientes.

Con ocasión de la crisis iniciada en 2008 y con objeto de equilibrar el presupuesto los sucesivos gobiernos han optado básicamente por aumentar los impuestos e incrementar la deuda pública. Pensamos que la reducción del déficit requiere dos medidas: primero limitar el gasto público y más adelante reducir los impuestos en aquellos tributos con mayor impacto sobre los incentivos, para, de este modo, dinamizar la economía y limitar la capacidad de gasto público.

5. Conclusiones

Es un estricto deber de justicia impedir que queden sin satisfacer las necesidades humanas fundamentales. Para algunos el concepto de bien común no resulta viable para dar respuesta a las necesidades humanas en las actuales condiciones sociales. A nuestro juicio, no solo es posible sino necesario establecer y orientar la acción política y social a la satisfacción del bien común, para garantizar una sociedad fundada éticamente en los valores de igualdad, justicia y convivencia pacífica.

El bien común no es un fin, no pretende dar satisfacción al interés general, sino que es un medio o, si se quiere, un fin infravalente para lograr los fines últimos de la persona, dando prioridad a la dimensión antropológica. Por el contrario, el interés general se concibe como un fin al que deben servir la Administración y los ciudadanos, un objetivo fundado en la decisión de la mayoría y, muchas veces, en motivaciones exclusivamente económicas.

El bien común es “el conjunto de condiciones de la vida social que hacen posible a las asociaciones y a cada uno de sus miembros el logro más pleno y más fácil de la propia perfección”, facilitando al hombre el alimento, el vestido, la vivienda, el derecho a la libre elección de Estado y a fundar una familia, a la educación, al trabajo, a una adecuada información, a obrar de acuerdo con la norma recta de su conciencia, a la protección de la vida privada y a la justa libertad, subordinando el orden social y su progresivo desarrollo al bien de la persona (*Gaudium et Spes*, n. 26). Frente al interés general, el bien común en la concepción de la Doctrina Social de la Iglesia se caracteriza por sus valores éticos y por dar protagonismo a los individuos y a la entera sociedad civil.

Tiene más responsabilidad con el bien común quien tiene más poder. El Estado debe velar por el bien común y cuidar que todas las esferas de la vida social, sin excluir la económica, contribuyan a promoverlo, dentro

del respeto debido a la justa autonomía de cada una de ellas, con base en el principio de subsidiariedad dado el carácter instrumental de la intervención del Estado y los límites de su intervención, ya que el individuo, la familia y la sociedad son anteriores a él y el Estado mismo existe para tutelar los derechos de aquel y de estas. En materia fiscal debe haber un comportamiento ético por parte de los poderes Legislativo y Ejecutivo. Ello implica la justicia en el establecimiento de los ingresos y también en los gastos, 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.

También la sociedad civil tiene un importante papel para dar satisfacción al bien común, a través de la participación social, de la solidaridad y del pago de los impuestos. Por ejemplo, acudiendo a los procesos electorales, acogiendo a los refugiados o actuando de modo ético en el pago de tributos, declarando correctamente los impuestos sobre la renta y pidiendo factura por las compras y servicios recibidos. La solidaridad es la determinación firme y perseverante de empeñarse por el bien común; es decir, por el bien de todos y cada uno.