

# Etica Tributaria

**Jorge del Busto Vargas**

Abogado. Ex-profesor de la Pontificia  
Universidad Católica del Perú

## I. Ideas generales

El Código Social de Malinas, en su artículo 158º, al tratar del impuesto dice que "las leyes fiscales justas y justamente aplicadas obligan en conciencia".

Este texto, admirable por su concisión, resume prácticamente toda la ética tributaria: la del legislador a quien corresponde dar leyes impositivas justas; la del administrador que debe aplicar justamente dichas leyes, en los reglamentos que expida y en las acotaciones que practique, aplicación sobre cuya justicia toca pronunciarse al juez, en la litis tributaria; la del contribuyente, a quien obliga en conciencia el tributo justo y justamente aplicado, lo que se traduce en declaraciones juradas impositivas veraces, autoacotaciones tributarias justas y pago sin discusión de las acotaciones fiscales correctas; y la del abogado, que interviene en los tres momentos que se acaba de describir, asesorando al legislador, y asesorando o defendiendo al administrador o al contribuyente.

En todo lo dicho aparecen reiteradamente las palabras justo-justa y justamente, lo cual hace pertinente un sumario esclarecimiento de lo que es la justicia.

La justicia, como Jano, es bifronte: por un lado es una virtud moral que lleva a la perfección de quien la practica, y, por el otro, es un valor jurídico fundamental cuya realización causa una perfección objetiva contenida en la norma justa o en el acto justo. Por lo demás, estas dos acepciones tienen una raíz común: un acto de voluntad singular o varios actos de voluntad concordantes (caso del legislador) que llevan a un resultado justo. Tiene lugar aquí la concatenación descrita por Kelsen: un acto crea una norma, la que a su vez es aplicable por otro acto y así sucesivamente en los diversos niveles de la pirámide jurídica<sup>1</sup> con la diferencia que aquí la norma fundamental no es "hágase la coacción" como en el positivismo

1. Kelsen Hans: "Théorie Pure du Droit", Seconde Edition, ps. 6-13, Dalloz, París, 1962.

kelseniano sino "da a cada cual lo suyo, no hagas daño a nadie", trasunto jurídico del primer principio de la ley moral "haz el bien, evita el mal".

Suele distinguirse, por el sujeto a que va dirigida, la justicia general, legal o social y la justicia particular.

La primera se llama general porque tiene un cierto imperio sobre las demás virtudes;<sup>2</sup> legal porque su instrumento es la ley u "ordenación de la razón para el bien común, promulgada por aquél que cuida de la comunidad" conforme lo expresa Santo Tomás de Aquino<sup>3</sup> y social porque el bien común es el fin de la sociedad, lo "suyo" de la sociedad que puede reclamarlo de cada uno de los individuos y grupos que la integran.

La justicia particular busca lo "suyo" de los individuos y grupos que forman la sociedad y se subdivide en justicia distributiva que rige los derechos de individuos y grupos frente a la sociedad con un criterio de igualdad geométrica, y justicia correctiva, sinálgmática o conmutativa que se refiere a los derechos de individuos y grupos frente a otros individuos y grupos, con un criterio de igualdad aritmética.<sup>4</sup>

El tributo, por una parte, es una exigencia de la justicia general, legal o social y, por otra, de la justicia distributiva. En efecto, por un lado, la ley lo crea, modifica o suprime; es requerido por el bien común, fin de la sociedad, para el mantenimiento de los servicios públicos; y, para su efectuación, la generalidad de la justicia exige, además, el cumplimiento de otras virtudes como por ejemplo la veracidad. Por otro lado, al contribuyente le asiste el derecho de no tributar más allá de su capacidad impositiva y al Fisco, la

2. Aristóteles: "Etica Nicomaquea", 1129B, 15-35.

3. Santo Tomás de Aquino: "Suma Teológica", I<sub>a</sub>, II<sub>a</sub>, cuestión 90, artículo 4º.

4. Aristóteles: Op. cit., 1131 a 10-1132 b 20.

obligación de respetar este derecho, todo lo cual pertenece al terreno de la justicia distributiva.

La clasificación de la justicia así expuesta, se cruza con la distinción entre lo justo por naturaleza que tiene en todas partes la misma naturaleza y no depende de la aprobación o desaprobación del legislador, como es, por ejemplo el principio de legalidad de la tributación; y lo justo puramente legal que es "todo lo que en principio puede ser de este modo o de otro, pero que cesa de ser indiferente desde que la ley lo ha resuelto",<sup>5</sup> lo que explica las variaciones de la legislación tributaria por razón de país, tiempo, personas, etc.

## II. El tributo justo

Las dos vertientes de la justicia de las que deriva el tributo explican los caracteres del tributo justo o principios que rigen su creación.

Así, de su dependencia de la justicia general, legal o social resulta que el tributo justo ha de tener legalidad; y si el tributo justo nace de la ley, ha de tener no solo la formalidad de ésta sino también los caracteres materiales de la ley justa, o sea, tiene que ser, como ésta, general, obligatorio o imperativo, cierto y publicado. Del origen legal del tributo, como la ley tiene por fin el bien común, resulta que el tributo justo debe ser para el servicio público y económico en su recaudación.

Por otro lado, encontrándose también en la raíz del tributo la justicia distributiva, de aquí derivan otros caracteres del tributo justo como son su pluralidad, su igualdad proporcional, geométrica, a la que se opone el privilegio, su progresión y, a la vez, como límite de ambas, su carácter no confiscatorio.

La legalidad de la tributación es un principio cuyo origen se encuentra en la Magna Carta que los nobles ingleses reunidos en 1215 impusieron a Juan sin Tierra, en la que establecieron que, en lo sucesivo, no pagarían al rey ningún tributo que no hubiese sido aprobado por sus representantes. En Inglaterra y Estados Unidos de América el principio se enuncia con la frase "no taxation without representation" y, en los países de derecho escrito se ha acuñado el neolatínismo "*nullum tributum sine lege*". Con razón expresa Guiliani Fonrouge, recogiendo ejecutorias de la Corte Suprema de Justicia de ese país, que "el cobro de un impuesto, sin ley que lo autorice, es un despojo y viola el derecho de propiedad".<sup>6</sup>

Hay que advertir que la mera legalidad, formal y no material aunque es condición necesaria del tributo

5. Aristóteles: Op. cit., 1134 a 10-1135 a 5.

6. Guiliani Fonrouge, Carlos: "Derecho Financiero, Vol. I, p. 284, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962.

justo no es condición suficiente del mismo, como lo revela la existencia de tributos formalmente legales pero materialmente injustos.

Veamos ahora los caracteres del tributo justo implicados en su legalidad plena.

En primer lugar, la generalidad, que deriva de la misma ley, pues si ésta es una "ordenación racional" ello implica que tenga que ser una ordenación general, dado que la razón trabaja siempre con conceptos generales y de allí que Aristóteles refiriéndose al saber de su tiempo, afirmase que no había ciencia de lo particular. Además, el destino de la ley que es el bien común,<sup>7</sup> impone también la generalidad del tributo justo.

Pero la generalidad no es la universalidad estricta. La generalidad admite casos en los que el tributo deja de aplicarse, no por razones personales sino por requerirlo ciertas situaciones objetivas de bien común y así tenemos las llamadas inmunidades previstas en la ley constitucional (v. g. la del art. 32º de la Constitución en favor de la educación) y las exoneraciones establecidas por la ley tributaria, con carácter temporal.

En segundo término, otra característica del tributo justo es la obligatoriedad. Hablar de un tributo voluntario o facultativo es una "contradictio in adjecto", aunque alguna vez se haya dado entre nosotros.<sup>8</sup> Y esta obligatoriedad no solo es moral sino también jurídica, lo que explica la potestad especial coactiva del Fisco excepcionalmente rápida para el cobro de tributos, que hoy se ha desnaturalizado extendiéndola a otros objetos no tributarios.<sup>9</sup>

En tercer lugar, como es obvio, el Fisco no podría exigir el tributo al contribuyente o al tercero responsable si la existencia del tributo no fuese un hecho cierto y publicado.

También la generalidad legal del tributo que tiene como fin el bien común impone que sea, como lo decía el artículo 8º de nuestra Constitución de 1933, "para el servicio público" y que su recaudación sea económica, esto es que el producto de su cobranza supere en cierta medida a los gastos incurridos en ella, pues, de lo contrario, se trataría de un derroche contrario al bien común.

Entre los caracteres del tributo justo relacionados con la justicia distributiva, el primero es la pluralidad, o sea, la existencia en cada país de una diversi-

7. Las leyes que se dan para casos particulares tienen la formalidad de la ley pero no la sustancia de la ley.

8. Artículo 14 del Reglamento del FONAVI aprobado por Decreto Supremo Nº 113-79-EF de 14 de agosto de 1979.

9. Ver Decreto Ley 17355 de 31 de diciembre de 1968.

dad de tributos que integran su sistema fiscal. El tributo único, como ciertos teóricos han propuesto en algún país que lo sea el impuesto a la energía, no se puede aplicar a todos en una medida justa y de aquí que los administrativistas franceses digan "impôt unique, impôt inique".

Un segundo rasgo del tributo justo relacionado con la justicia distributiva es la igualdad proporcional geométrica que pide gravar a todos por igual, no con una igualdad proporcional aritmética, como fue la antigua capitación o modo más primitivo de cobrar el impuesto a la renta, sino con una igualdad proporcional geométrica, esencial de la justicia distributiva según Aristóteles.<sup>10</sup> Esta proporción geométrica, según los modernos tributaristas se basa en la llamada "capacidad tributaria" de cada cual y explica no solo los impuestos de tasa proporcional sino aún los de tasa progresiva, justificados por la conocida teoría de la igualdad del sacrificio que el pago del tributo significa para el hombre pobre, para el de mediana condición y para el rico.

A la igualdad proporcional tributaria se opone el privilegio por razón de la persona que existió en el llamado "Antiguo Régimen" francés en el que las personas pertenecientes a determinados estamentos sociales —nobleza y clero— no tributaban y todo el peso de los tributos recaía sobre el tercer estado o "estado llano" constituido por la burguesía.

En tercer término, si desde el punto de vista de la justicia distributiva el tributo toma una parte de la renta, o del patrimonio del contribuyente, de aquí se sigue que no puede tomar la totalidad de los mismos. Hacerlo sería una confiscación que impediría al contribuyente seguir subsistiendo, trabajando y produciendo.

En cuanto a saber cuando comienza la confiscación, la prudencia del legislador debe tenerlo presente en cada tipo de tributo. En el impuesto a la renta, por ejemplo, puede estimarse que si por la aplicación acumulativa de una escala de tasas progresiva el Fisco tomase más de la mitad de la renta de una persona individual, nos hallaríamos frente a un caso de confiscación.<sup>11</sup> Podríamos decirle entonces al Fisco lo que los contribuyentes de cierto país expresaban sarcásticamente que su administración tributaria merecería que le dijeran: "Llévese la renta y déjeme el impuesto".

### III. El tributo justo y justamente aplicado

La justa aplicación del tributo justo tiene dos momentos: uno primero, abstracto y general que es el

10. Aristóteles: Op. cit. 1131 a 10-1131 b 15.

11. Pérez Luque, Mario: "Deberes tributarios y moral", pp. 108-113, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

reglamento y otro siguiente, concreto y particular, que es el acto de acotación.

Supuesta la justicia de la ley que crea el tributo, el requisito fundamental del reglamento tributario justo en el que señala nuestra Constitución para todo reglamento, esto es, que no debe transgredir ni desnaturalizar la ley, pues en la pirámide jurídica kelseniana los reglamentos deben estar subordinados a las leyes.<sup>12</sup> En este sentido, el reglamento no debe hacer más gravoso el tributo ni contemplar exoneraciones no consideradas por la ley.

El acto de acotación es la aplicación del tributo a un contribuyente particular. Hay casos en lo que esto es muy simple y pasa desapercibido para la generalidad de los contribuyentes, como es por ejemplo el de los impuestos al consumo en que el tributo forma parte del precio de un bien. Pero hay otros más complicados, como es el caso de los impuestos directos que hoy en día el contribuyente se autoacota, mediante una declaración jurada, y el Fisco sólo interviene o a posteriori revisando lo declarado por el contribuyente o lo retenido y pagado por un tercero responsable, o, supletoriamente, acotando a los omisos.

La administración pública tiene dos clases de actos: los actos reglados, que se ejecutan con sujeción a unas regulaciones legales y reglamentarias o simplemente reglamentarias y los actos discrecionales en los que goza de mayor libertad. Así por ejemplo, el otorgamiento de la buena pro en una licitación de adquisiciones o de obras es un acto reglado, mientras que, en las adquisiciones dispensadas de licitación, escoger al proveedor en un acto discrecional.

La acotación de un tributo, hecha por el contribuyente, o por el Fisco, o por un tercero responsable es un acto reglado y, más concretamente, un acto de justicia legal y distributiva, sujeto no solo a la ley sino también a la moral, por ser la justicia un punto de encuentro entre la disciplina jurídica y la ética. Cabe observar, sin embargo, que hay algunos casos en los que, sin desaparecer el carácter reglado de la acotación, tiene cierta cabida la discrecionalidad, como por ejemplo, la programación administrativa de los contribuyentes que deben ser fiscalizados o la acotación a un contribuyente por los signos exteriores de riqueza.

Así considerado, el acto de acotación tributaria pone en movimiento en el contribuyente, en el profesional que lo asesora y en el revisor las siguientes virtudes: la virtud intelectual del saber, exigida por la complejidad cada vez mayor y por los frecuentes cambios en la legislación y en la práctica tributaria; la virtud moral de la veracidad, requerida por la justicia legal, que obliga a declarar o a informar acerca de

12. Constitución Política del Perú, artículo 211, inciso 11 y artículo 87.

todas las circunstancias relevantes del caso para llegar a una acotación justa; la virtud moral de la honradez o probidad exigida por la justicia distributiva, o recta disposición de dar o reconocer lo debido en cada caso al Fisco y al contribuyente; y la virtud intelectual y moral de la prudencia o correcta estimativa de los factores que deben ser objeto de una apreciación discrecional.

Como muestra de honradez o probidad tributaria cita Maquiavelo el siguiente ejemplo, sacado de las ciudades alemanas de su época:

"Es costumbre en aquellas repúblicas, cuando precisa hacer gastos públicos, que los magistrados o consejos, con facultades para ello, impongan a los ciudadanos un tributo de uno o dos por ciento de lo que poseen. Dictada la orden, según la forma establecida, cada cual se presenta al recaudador del impuesto y bajo juramento de pagar lo que le corresponde, deposita en una caja destinada al efecto, sin más testigos que su conciencia, la cantidad que debe."<sup>13</sup>

Esta cita nos lleva como de la mano al siguiente tema de este artículo.

#### IV. La obligación en conciencia de pagar el tributo justo y la evasión tributaria

Una teoría que en el pasado tuvo bastante difusión y a la que aún se recurre para justificar la evasión de ciertos tributos indirectos, como por ejemplo los de aduana, es la que afirma la existencia de "leyes meramente penales", dentro de las que se encontrarían las leyes tributarias.

Una "ley meramente penal" sería aquella que no nos obligase en conciencia a cumplirla, esto es, que su infracción no constituyese un ilícito moral, un pecado del que nuestra conciencia nos acusaría y del que seríamos culpables sino, más bien, una ley que nos constriñese a cumplirla tan solo por temor a la pena que se nos impondría si la incumpliésemos y si nuestro incumplimiento fuese descubierto, pero que no generaría en nosotros ningún sentimiento de culpa. La "ley meramente penal" no obligaría pues "ad culpam" sino únicamente "ad penam".

La teoría nació en el siglo XIII en el campo religioso y no referida precisamente a leyes sino a las constituciones internas de la Orden de Santo Domingo, para disminuir la presión moral y la ocasión de pecado a que estaban sujetos los religiosos de la Orden por cualquier inobservancia de la Regla durante las veinticuatro horas del día.<sup>14</sup>

13. Maquiavelo, Nicolás: "Discurso sobre la primera década de Tito Livio", en *Obras Políticas*, pp. 140-141, Instituto Cubano del Libro, La Habana, 1971.

14. Pérez Luque, Mario: Op. cit., pp. 57-58.

Según el jurista español Antonio de Luna, esta teoría fue aplicada a las leyes civiles en general por Enrique de Gante.<sup>15</sup>

En el caso de las leyes tributarias tal aplicación se explica porque el tributo fue, originariamente, una exacción que los pueblos vencedores imponían a los vencidos y, más tarde, una fuente de recursos que incrementaba el patrimonio del príncipe o del señor feudal.

En el siglo XIX la referida teoría cobró gran auge, por el carácter individualista de dicha centuria, pero en el presente siglo se encuentra en franco retroceso.

Nuestra conciencia moral o razón práctica descubre en nosotros el imperar de la ley natural o ley moral que nos rige no solo en cuanto individuos sino también en cuanto miembros de una sociedad a la que estamos llamados por naturaleza. Esta sociedad no podría realizar su fin que es el bien común y que en el orden administrativo se expresa en los servicios públicos, si no contase para ello con los recursos necesarios, cuya fuente más importante son los tributos, exigibles, como ya hemos visto, por razones de justicia legal y distributiva. La conciencia de todo hombre honesto experimenta este llamado de la justicia a tributar; los que no lo sienten es porque no han formado debidamente su conciencia o porque la fuerza de las pasiones o las reiteradas violaciones de la ley natural han terminado por acallarla. Como dice Rousseau, hay que "escuchar la voz de la conciencia en el silencio de las pasiones".<sup>16</sup>

A la luz de las consideraciones expuestas, resulta claro que la evasión tributaria es no solo un ilícito jurídico sino también un ilícito moral. Este acto ilícito, que no hay que confundir con la llamada elusión tributaria que en ciertos casos es lícita moralmente, tiene lugar cuando se emplean medios que la moral reprueba —mentira, ocultamiento, omisión maliciosa a la espera de ganar la prescripción, etc.— para escapar al tributo. En cambio, en la elusión tributaria el medio empleado no es reprobable jurídicamente, pero desde el punto de vista ético debe usarse sólo en los casos de injusticia tributaria.

#### V. El tributo justo injustamente aplicado

Cuando tal cosa ocurre, al contribuyente le asiste el derecho de formular una reclamación.

No es ético formular reclamaciones frente a un tributo justo y justamente aplicado, cuando el contri-

15. De Luna, Antonio: "La doctrina de las leyes meramente penales", en *IX Semana de Derecho Financiero*, Madrid, 1981. Citado por Pérez Luque, Mario; Op. cit., p. 58.

16. Rousseau, Juan Jacobo: "Discursos a la Academia de Dijon", p. 68, Ediciones Paulinas, Madrid, 1977.

buyente pretende con ello simplemente "ganar tiempo". Ello era muy frecuente en época pasada en la que no existían los recargos e intereses que hoy sancionan el pago tardío. Si no se tiene por el momento fondos para pagar el tributo, lo correcto es pedir el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria y no hacer una reclamación improcedente.

Tampoco es ético que el Fisco, por alegaciones de penuria fiscal posponga indefinidamente las devoluciones de tributos pagados en forma indebida por el contribuyente.

Está dentro de la ética formular reclamaciones no solo en el caso que exista certeza acerca de la justicia de las mismas sino también cuando solo hay probabilidad de que la reclamación sea amparada y esto es lo que ocurre en la mayor parte de los casos, en que las razones a favor del contribuyente no excluyen otras que el Fisco podría tener a su favor. Como dice Couture: "El litigio está hecho de verdades contingentes y no absolutas. Los hechos más claros se deforman si no se logra producir una prueba plenamente eficaz; el derecho más incontrovertible tambalea en el curso del litigio si un inesperado e imprevisible cambio de la jurisprudencia altera la solución. Por eso, la mejor regla profesional no es aquella que anticipa la victoria sino la que anuncia al cliente que *probablemente* podrá contarse con ella".<sup>17</sup>

En los casos de duda, la ética aconseja procurar salir de dicho estado por todos los medios al alcance del contribuyente y/o de su consejero legal por cuanto los aforismos "in dubio contra Fisco" e "in dubio pro Fisco" son igualmente insostenibles.

Las virtudes éticas exigibles de los litigantes, abogados y jueces en el proceso tributario son las mismas que ya hemos examinado al tratar de la aplicación del tributo justo. En este artículo, dirigido a los estudiantes de Derecho, nos permitimos insistir en que, según el profesor Antonio de Luna, "la primera obligación del abogado es saber".<sup>18</sup>

Y llamamos la atención también sobre la virtud ética fundamental del juez tributario: la imparcialidad, esto es, que esté por encima de las partes, que no se identifique con ninguna de ellas, que se encuentre en una libertad cuya única pasión legítima sea el amor a la justicia, para determinar a cuál de las partes le asiste el derecho, o si ambas a la vez tienen y no tienen razón en parte. Por ello, en otra ocasión escribimos sobre la necesidad de que la justicia tributaria en todas sus instancias no fuera dependiente de la

entidad revisora de las declaraciones de los contribuyentes y acotadora de los tributos.<sup>19</sup>

## VI. El tributo injusto

¿Qué hacer frente a un tributo injusto?

¿Negarse a pagarlo? Ello daría lugar a una ejecución coactiva con intereses y recargos. El remedio sería peor que el mal.

¿Pagarlo, pues como decía Sócrates "el buen ciudadano debe seguir aún las leyes malas para no estimular al mal ciudadano a violar las buenas"?<sup>20</sup> Parece que este consejo sería demasiado conformista.

¿Hacer una huelga tributaria? Para ello sería necesario:

1. Que la situación tributaria que motiva la huelga sea insostenible;
2. Que se haya agotado todas las posibilidades de una solución pacífica o que sea evidente que el ponerlas en práctica sería inútil;
3. Que exista proporción entre la medida violenta que se asume y el mal que se trata de evitar y que la huelga sea practicable; y
4. Que haya fundadas probabilidades de éxito.

Sería extremadamente raro que en la práctica se diesen conjuntamente todos los requisitos enunciados. Hay leyes tributarias injustas pero que no llegan a ser insoportables. Los recursos pacíficos contra las mismas pueden reiterarse indefinidamente, sin que sea posible señalar a ciencia cierta cuándo están agotados. No parece haber proporción entre la huelga tributaria y los males que la puedan motivar, aparte de que es impracticable respecto de ciertos impuestos indirectos, por exigir del contribuyente que se abstenga de consumir bienes y de utilizar servicios indispensables. Por último, la unanimidad de pareceres y de actitudes entre los contribuyentes, requisito indispensable para el éxito de la medida, es punto menos que imposible.

Si tanto el conformismo socrático como las medidas violentas en esta materia no son aceptables, queda como única posibilidad el empleo de medios pacíficos de lucha tales como la organización de foros, de grupos de presión, la publicación de artículos en los periódicos y revistas especializadas, los

17. Couture, Eduardo J.: "Los mandamientos del abogado", pp. 45-46, Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1962.

18. De Luna, Antonio: "Conferencia sobre la moral del abogado citada por José María Martínez Val en *Abogacía y Abogados*, p. 234, Barcelona, Bosch, 1981.

19. Ver al respecto en el Nº 9 de la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario correspondiente a diciembre de 1985 el artículo del autor "Ética tributaria (El impuesto-II)".

20. Citado por Giorgio del Vecchio: "Filosofía del Derecho", T. II, p. 7, Uteha, México, 1946.

contactos políticos, etc. Como hemos advertido ya en el artículo citado, en algunas ocasiones tales medios de lucha han dado resultados.

### **VII. El tributo, justo o injusto, exigido a destiempo**

Tratamos aquí del aspecto ético del acogimiento a la prescripción extintiva de la deuda tributaria.

No está aquí en discusión el valor jurídico de la seguridad que justifica la prescripción.

Es lícito moralmente que el contribuyente que pagó un tributo pero que no está en situación de comprobarlo por haber destruido o extraviado los comprobantes se acoja a la prescripción. También lo es si el tributo es injusto.

No es lícito moralmente que el que omitió cumplir sus deberes tributarios, a la espera del cumplimiento del plazo prescriptorio se acoja a la prescripción una vez cumplido dicho término. Lo ético es que, en armonía con un conocido precepto de nuestro Código Civil, renuncie a la prescripción ya ganada y pague su deuda justa y justamente determinada.

**CONDASA**  
**CONSORCIO DE DEPOSITOS S.A.**

**DEPOSITOS ADUANEROS AUTORIZADOS**

CARLOS ALBERTO IZAGUIRRE 283-289  
KM. 16 AUTOPISTA ANCON  
TELEFONO 326010 - 328271  
SAN MARTIN DE PORRES - LIMA