

Departamento: Derecho Económico y Social

Director: Javier Alonso Madrigal

Área: Derecho Financiero y Tributario

Coordinador: Javier Alonso Madrigal

Profesora: Pilar Navau Martínez-Val

Libro revisado: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2002. 156 páginas

La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho

Autor: Juan Manuel Barquero Estevan. Profesor Titular de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid.

En esta monografía su autor se propone contribuir al debate que existe en la actualidad acerca de la crisis del Estado social, crisis de importantes consecuencias en la actividad financiera pública. En la época de esplendor que vivió el Estado del bienestar durante las décadas de los años cincuenta y sesenta, la actividad financiera pública se convirtió en instrumento indispensable del Estado para llevar a cabo las nuevas funciones que se le encomendaban: dirección de la economía y transformación social. Para ello los sistemas tributarios ganaron en capacidad recaudatoria, pero también en complejidad y, en consecuencia, se incidió enormemente en la justicia como criterio de reparto de las cargas públicas.

Sin embargo las cosas han cambiado en la actualidad. Si tras la crisis económica de principios de los setenta se empezaron a cuestionar los dos pilares básicos del

Estado del bienestar -teoría económica keynesiana y política asistencial- en la actualidad se detecta una intensa crítica al Estado social procedente de una corriente neoconservadora que lo considera un modelo de Estado paternalista que no respeta la libertad del individuo, que ha llevado a una hipertrofia del sector público y ha cosechado escasos éxitos en política asistencial. Dentro de esta corriente se encontraría la llamada “nueva economía”, dentro de la cual a su vez se distinguen varias líneas lideradas por economistas como Hayek, Milton Friedman, la escuela del “Public Choice” y la de los economistas de la oferta. Todas ellas otorgan mayor protagonismo al mercado como mecanismo más eficiente de organización de los recursos. Esta nueva visión de la política económica estaría teniendo ya consecuencias en la actividad financiera pública. Concretamente se tiende a restringir la política presupuestaria (ingreso y gasto públicos) de Gobierno y Parlamento. En este contexto de crisis del Estado social y de restricción de la política presupuestaria habría que preguntarse si el tributo sigue teniendo prioridad sobre otras fuentes de ingresos públicos y, dando un paso más, si dentro de los ingresos tributarios, estamos asistiendo a una evolución desde el Estado de impuestos típico del Estado del bienestar a un Estado de tasas en el que se otorga prevalencia al principio de equivalencia o del beneficio sobre el principio de capacidad económica.

A tales cuestiones responde el autor. Deja clara desde un principio su postura personal: no se puede hablar de desaparición del Estado social en nuestro país, no sólo por su consagración constitucional, sino por sus ventajas de aunar consenso social y de equilibrar productividad y justicia social. Es partidario de la necesidad de reformarlo para que siga siendo viable. En esta línea intenta responder a los interrogantes planteados más arriba, con un peculiar método consistente en trasladar a nuestro país la teoría alemana del Estado fiscal o Estado impositivo. Dicha teoría tendría interés para España debido a las similitudes entre nuestra Constitución económica y la alemana y a que el ordenamiento alemán, al igual que el nuestro, ha acogido un sistema de Estado de bienestar o Estado social. Por ello dedica un primer capítulo de la monografía a explicar el concepto alemán de Estado fiscal o Estado impositivo. Se trata de una teoría -con origen histórico a finales del siglo XIX- según la cual el impuesto debe ser el instrumento típico y esencial de financiación del sector público. Tiene su base ideológica en el liberalismo económico, ya que se fundamenta en la dualidad o separación entre Estado y sociedad. A esta última le corresponde la libre disposición sobre los objetos impositivos a través de instituciones como la libertad de profesión y empresa, la propiedad privada y la herencia, gracias a las cuales desarrolla una actividad económica. El Estado permanece al margen de la actividad económica y se limita a participar de su éxito a través del impuesto. El Estado fiscal presupone, por tanto, una economía de mercado (sería incompatible con el Estado socialista), pero no se encuentra necesariamente ligada al modelo del “laissez-faire”, sino que tiene una gran capacidad de adaptación, de modo que, al aparecer el Estado del bienestar, ha forjado una estrecha vinculación con el mismo, y

así el impuesto ha ido evolucionando de ser un instrumento mínimo y neutral hasta convertirse en instrumento de política económica y social. Esta vinculación del Estado impositivo con el Estado de bienestar es tan intensa que la doctrina alemana afirma que el Estado impositivo es un presupuesto funcional del Estado social y democrático de Derecho. Esto es así porque el Estado impositivo se guía por el principio de completa separación entre prestación pública y contraprestación -principio característico del impuesto-, lo cual aporta al Estado la libertad e independencia que necesita para elegir por sí mismo el uso de sus recursos, sin depender de la voluntad de sus financiadores. Según la teoría del Estado impositivo el objetivo financiero sólo se podría lograr a través del impuesto y se debe, en consecuencia, limitar el recurso a otras fuentes de ingresos públicos, ya procedan de empresas públicas o de tributos “causales” (en los que no se daría la separación entre prestación y contraprestación típica del impuesto). En la actualidad un sector mayoritario de la doctrina financiera alemana y el mismo Tribunal Constitucional de aquel país afirman que el Estado impositivo es un principio estructural del Estado con rango constitucional y, por consiguiente, con plena eficacia jurídica. Como consecuencia, en Alemania existe a nivel constitucional una preferencia cualitativa por el impuesto frente a los demás tributos e ingresos públicos, e incluso algunos autores defienden que la preferencia ha de ser, además, cuantitativa.

Una vez explicada la teoría alemana de Estado impositivo, en el capítulo II el autor intenta dar respuesta al primero de los interrogantes que se mencionaron más arriba: ¿se puede afirmar que, en el marco de nuestra Constitución, existe una preferencia del tributo como medio esencial de financiación del Estado?. El autor afirma que sí: el artículo 31.1 de la CE exige un sistema de financiación en el que el tributo ocupe una posición central, lo que significa una preferencia cuantitativa y también cualitativa del tributo frente a otros ingresos públicos. Para llegar a esta conclusión el autor interpreta el artículo 31.1 CE dentro del contexto de la “Constitución financiera” y de ahí extrae que la CE indudablemente asigna a la Hacienda pública una función redistributiva o de transformación social. Para financiar este modelo de Hacienda pública el tributo es el instrumento preferible por dos motivos. Primero por su capacidad productiva y flexibilidad es el único medio capaz de sufragar las necesidades financieras de un Estado social. Y segundo por su aptitud para redistribuir rentas y es que, pese a que la función redistributiva se pueda llevar a cabo por la vía del gasto público, la CE no renuncia en modo alguno a una función redistributiva vía ingresos, concretamente a través del tributo, como pone de manifiesto la exigencia de progresividad tributaria en el artículo 31.1 CE.

En el capítulo III de la obra el autor se pregunta cuál es el lugar que, dentro del Estado social que consagra la CE, se debe otorgar a la empresa pública con finalidad exclusivamente financiera. Los teóricos del Estado impositivo en Alemania parten de que la actividad empresarial pública es por principio ajena a la idea de Estado impositivo y que cuando el Estado puede financiarse vía impuestos el ánimo de lucro

no justifica suficientemente la actividad empresarial pública. Por ello dicha actividad debería quedar restringida a los supuestos en los que viene asociada a otra que sí se justifica en razones de interés público económico o social. Para el caso español el autor señala una solución distinta debido al modelo económico abierto que consagra la CE, con el reconocimiento expreso de la iniciativa pública en la actividad económica (artículo 128.2 CE). Así, si bien la CE reconoce una preferencia cualitativa del tributo como medio de financiación pública, dicha preferencia no hay que entenderla en sentido absoluto y por tanto no sería incompatible con la actividad pública empresarial con finalidad exclusivamente financiera. La finalidad exclusivamente financiera en la empresa pública sirve a los intereses generales de la comunidad porque el interés financiero es mediato o instrumental, sirve a otros fines públicos directos. No obstante, la actividad pública empresarial podría perjudicar en algún caso los derechos fundamentales económicos de los sujetos privados, especialmente el de libertad de empresa. Se trataría de un conflicto entre bienes jurídicos constitucionales -derechos fundamentales de libertad económica frente al interés financiero del Estado- que no tiene solución directa en la CE, sino que cae dentro del margen de configuración del legislador, a quien le corresponde ponderar cuál de los dos prima en caso de conflicto.

El último capítulo de esta monografía -el capítulo cuarto- se titula “De un Estado de impuestos a un Estado de tasas: capacidad económica o equivalencia”. Es el más denso y complejo de este trabajo, y también al que se dedica mayor extensión material. La pregunta a la que quiere responder el autor es cuál sería en un modelo de Estado social la importancia relativa que tendría el impuesto, por un lado, y los tributos causales (tasa y contribución especial) por otro. El autor parte del hecho de que en la actualidad en los países apoyados en la economía del bienestar se detecta una tendencia hacia el debilitamiento, en su aplicación práctica, del principio de capacidad económica. Dicha tendencia debe inscribirse en el contexto descrito más arriba de “crisis fiscal del Estado” y, de manera más general, de “crisis del Estado social” y tendría su origen en la crítica neoconservadora al Estado social, especialmente por parte de la llamada “nueva economía”. Ejemplo paradigmático de esta pérdida de vigencia del principio de capacidad económica sería el caso del IRPF debido a su elevado grado de elusión -motivada en gran parte por la deslocalización de rentas permitida por la libre circulación de capitales- y al tratamiento privilegiado que se da a las rentas del capital, consecuencia de la competencia fiscal entre Estados. En un contexto como éste surge la duda de si no se debería optar por un sistema de financiación pública basada en tributos causales, como la tasa, que responden al principio de equivalencia o del beneficio.

Se trata de un apasionante debate con carácter interdisciplinar. Para mostrar el carácter intensamente dialéctico de este debate el autor emplea un método de exposición peculiar que consiste en describir dos posiciones contrapuestas: la del economista alemán Grossekkettler, defensor de la financiación pública basada en el princi-

prio de equivalencia, y enfrente la de los juristas Birk y Eckhof, defensores del principio de capacidad económica. Una vez expuestas ambas posturas, el autor muestra su opinión y extrae una serie de conclusiones que serían aplicables al caso español.

En primer lugar Grossektler está a favor de un Estado de tasas, guiado por el principio de equivalencia, en el que sólo un reducido núcleo de tareas estatales serían financiadas por impuestos. Las tareas de asignación de recursos podrían financiarse mediante prestaciones basadas en la idea de contraprestación o equivalencia, y pone ejemplos concretos de financiación por tributos causales de museos, redes viarias o policía y defensa. También serían financiables a través de tasas o contribuciones especiales una gran parte de las tareas estatales de redistribución de renta y riqueza. Esto se lograría si el Estado establece un sistema de seguros obligatorios con primas calculables por técnica actuarial. Sólo para las prestaciones que no pueden basarse en cálculos actuariales se harían necesarias prestaciones redistributivas articuladas a través de un sistema de impuestos y transferencias.

Grossektler explica las ventajas que tendría este modelo de financiación. En primer lugar se lograría la eficiencia en la asignación de recursos ya que, al no haber separación presupuestaria entre ingreso y gasto en el Estado de tasas, el ciudadano percibe correctamente el coste de cada bien y servicios público y compara el coste con el beneficio particular que obtiene: se pueden conocer así las preferencias de los ciudadanos y esto permite que en las citas electorales salga elegido el partido político cuya provisión de bienes colectivos y sus respectivos costes se acerca más a las preferencias del votante medio. Además se consigue cumplir el principio de autorresponsabilidad: el ciudadano sabe lo que le cuesta cada bien o servicio público y hace un uso más responsable de los mismos, eliminándose la tendencia ciudadana a pedir cada vez más. Por otra parte desaparecen los costes que en un Estado de impuestos vienen asociados a su recaudación y pago, así como los costes derivados de la desviación típica que en el Estado de impuestos hay entre precios brutos y precios netos. Finalmente el Estado de tasas es mucho más resistente a la elusión, frente al Estado de impuestos, en el cual a la larga las cargas públicas las soportarán únicamente los propietarios de inmuebles y los trabajadores menos cualificados.

Enfrente de Grossektler encontramos la postura defendida por Birk y Eckhof, dos juristas que se enmarcan dentro de la teoría del Estado impositivo. Como otros autores de esta corriente afirman que la Constitución alemana ha optado por el impuesto como fuente financiera primaria del Estado. Analizan la característica fundamental del impuesto, que es su condición de tributo no vinculado a contraprestación alguna y señalan que este rasgo es a la vez su principal ventaja y su debilidad fundamental. Debilidad porque el ciudadano no percibe la ventaja individual asociada a su pago, por lo que tiende a resistirse al mismo, abriendo camino a la elusión (para evitarlo el sistema impositivo debe cubrir una mínima exigencia de justicia y así ganarse la cooperación leal de los ciudadanos). Y ventaja decisiva porque permite al legislador presupuestario una independencia y libertad de decisión que son

imprescindibles para que las decisiones financieras atiendan al interés general, y no al interés particular de los pagadores del tributo.

Birk y Eckhof exponen, por otro lado, una serie de deficiencias que tendría el Estado de tasas y el principio de equivalencia. En primer lugar, debido al derecho de tasas vigente hoy en Alemania, no es posible controlar el lado de los gastos estatales, con lo que se pierde la ventaja del principio de equivalencia de vinculación entre prestación y contraprestación. En segundo lugar las tasas serían más impermeables al control jurídico que los impuestos: el principio de que la recaudación total de la tasa no debe superar el importe total del coste de la actividad administrativa no tiene rango constitucional y la Constitución alemana sólo prohíbe que entre la cuantía de la tasa y el citado coste haya una desproporción manifiesta. En tercer lugar el principio de equivalencia no soluciona cómo financiar las tareas públicas allí donde existe demanda ciudadana, pero no existe capacidad de pago. Y es que, llevando el Estado de tasas a sus últimas consecuencias, el procedimiento democrático como medio para tomar decisiones financieras sería sustituido por el procedimiento del mercado.

Barquero Estevan expresa su acuerdo con los argumentos que proponen Birk y Eckhof y, además, pasa a desmontar una por una las ventajas concretas que Grosse-kettler atribuía a este modelo de financiación pública. Así, frente a la mayor eficiencia en la asignación de recursos, Barquero señala la incapacidad del principio de equivalencia para valorar las preferencias de consumo que el individuo percibe en relación a otros individuos o como miembro de una comunidad. Frente a la ventaja de que garantiza el principio de autorresponsabilidad en el consumo de bienes públicos, el tributarista español apunta que este principio no se puede aplicar a las actividades administrativas que se imponen coactivamente al ciudadano ni a los servicios cuyo consumo resulta indispensable desde el punto de vista de la dignidad de la persona. Frente a la ventaja de un mayor control al legislador para decidir el importe de la contraprestación, Barquero señala que en Alemania el principio de equivalencia carece de rango constitucional, por lo que sólo se podrían controlar las desviaciones del legislador que fueran notoriamente desproporcionadas. Frente a la ventaja de que el Estado de tasas da una mayor libertad y capacidad de elección al ciudadano sobre los bienes públicos que desea consumir se encontraría el inconveniente de que esta autonomía sólo sería posible para los ciudadanos con capacidad económica suficiente. Y, para acabar, frente a la ventaja de una mejor aceptación psicológica de la tasa por el ciudadano Barquero advierte que no se trata psicología, sino de que la tasa es más resistente al fraude por la sencilla razón de que se exige su pago como requisito previo para acceder al bien o servicio público concreto.

Barquero extrae la conclusión de que, al igual que en el caso alemán, en España no cabe la implantación de un Estado de tasas porque vulneraría la opción ideológica de la CE por un Estado social: del artículo 31.1 CE se desprende que la CE, sin excluir al principio de equivalencia, expresa una preferencia por el principio de capacidad económica porque únicamente este principio permite “un sistema tributario

justo”, entendiendo por “justo” el cumplimiento de la idea de justicia tributaria que tiene la CE y que supone la confluencia de los principios de igualdad -formal y material-, generalidad y progresividad con el principio de solidaridad.

Además, dentro del sistema tributario, la CE otorgaría una preferencia cuantitativa y cualitativa al impuesto frente a los tributos causales en tanto que sólo el impuesto puede dar cumplimiento a “la capacidad económica mediante un sistema tributario justo” del artículo 31.1 CE. Porque la tasa, por mucho que se la quiera someter al principio de capacidad económica, sólo de un modo imperfecto e incompleto puede dar cumplimiento a este principio. Por otra parte el Estado social que consagra la CE implica, como objetivo ineludible de la actividad financiera pública, la redistribución de la renta y la riqueza, no sólo vía gasto público, sino también a través del sistema tributario, como prueba la consagración expresa del principio de progresividad. Y los tributos causales, al estar articulados sobre la idea de la equivalencia, sólo de manera muy imperfecta pueden servir al objetivo redistributivo, lo que hace necesario un sistema de impuestos y transferencias.

No obstante, esta opción constitucional deja al legislador un amplio margen de actuación dentro del cual decidirá si opta por la individualización o, por el contrario, por la socialización del coste de determinados bienes y servicios públicos, empleando en el primer caso la figura del tributo causal y la del impuesto en el segundo. El legislador debería ponderar los argumentos a favor de una u otra opción y tomar una decisión que permita un adecuado equilibrio. Se podría llegar así a fórmulas mixtas de financiación que podrían contribuir a descargar el sistema de impuestos y dar así solución al verdadero y grave problema de la financiación pública: que el sistema impositivo pueda ser aplicado real y eficazmente en la práctica. Para ello es requisito indispensable que sea percibido por los contribuyentes como “justo” porque, como concluye el autor, “no se debe olvidar que sólo un sistema que se perciba como justo recibe la aceptación que es precisa para su eficaz aplicación”.