

João Bosco Coelho Pasin, *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 2010, 272 pp.

por Andrés Pretelt Arango\*

Varias veces dentro del sistema constitucional se ha expresado la necesidad imperante de regir al sector público en términos de legitimidad, dejando al derecho sustancial y formal públicos como guardas del respeto a los derechos fundamentales de los administrados. Tal vez no existe una especialidad del Derecho público donde lo anterior pueda ser más visible que en el ámbito tributario. Es en la relación jurídico-tributaria donde los principios generales del derecho pueden hacer su aparición, resaltando los

valores del *pro hominem* en cada una de las actuaciones de la administración tributaria. Sin embargo, no se puede reducir el estudio del Derecho tributario y sus principios –como ya se lo ha hecho– a los contenidos del artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador,<sup>1</sup> sino que debe expandirse el análisis de los mismos más allá de lo convencional, situación que se repite en los análisis de los principios tributarios españoles<sup>2</sup> y brasileros.<sup>3</sup>

El trabajo de João Coelho Pasin da un paso interesante al anexar el estudio de la moral, en la presentación del principio de moralidad, frente a las actuaciones de la administración y los contribuyentes partiendo de las experiencias en la legislación española y rescatando las vivencias del sistema jurídico de su país, el Brasil, que en la Constitución tiene positivizado el “principio de moralidad” como fundamento basilar de la actuación de la administración pública.<sup>4</sup>

El nivel de esta investigación es muy elevado: es una tesis doctoral en Derecho de la Universidad de Salamanca, dirigida por Eusebio González García (†),<sup>5</sup> y a su vez contiene un ensayo preliminar de José Luis Pérez de Ayala;<sup>6</sup> este último refiere de la

\* Abogado y egresado en Finanzas, maestrante del Programa Internacional en Derecho con mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Es decir a los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Constitución de la República del Ecuador, R.O. No. 449, 20 de octubre de 2008.

2. Principio de Igualdad y Progresividad. Constitución española de 1978, artículo 31.

3. No se establecen principios en forma taxativa, pero se coligen los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad e individualización de los tributos. Constituição da República Do Brasil 1988, artículo 145.

4. Constituição da República Do Brasil 1988, artículo 37.

5. Falleció el 2 de noviembre de 2008, lo que ocasionó una pérdida irreparable para el desarrollo del pensamiento del Derecho tributario en España y en toda América Latina.

6. Conde de Cedillo y miembro de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de la Corona.

obra que: “[...] es una magnífica exposición sobre la moralidad de la administración tributaria con referencia a los fundamentos éticos de la imposición de los teóricos italianos de la *causa impositionis*, y en la línea escolástica-tomista de la escuela de Salamanca”.<sup>7</sup> Expresión puntual y reveladora de la obra de Coelho Pasin.

*Derecho tributario y ética* se divide en tres partes importantes: “Introducción”, “Bases fundamentales” y “Bases analíticas”; se trata de un buen ejemplo para estructurar investigaciones académicas, ya que la manera como se desarrollan las ideas lleva a conclusiones comprensibles, sin por ello dejar de ser innovadoras y con la profundidad que requiere una tesis doctoral.

La introducción de la obra se plantea varios retos: primero, el objeto de la investigación, que es el estudio de la aplicabilidad del principio de moralidad en el Derecho tributario y la incidencia de los principios generales del derecho desde la teoría general, evidenciando el carácter instrumental de la Filosofía del Derecho, en especial en lo atinente a la hermenéutica, utilizando la moral como el prisma con el cual apreciar las relaciones jurídico-tributarias.

En segundo lugar, se plantea los antecedentes que se adentran al desarrollo de la moralidad en la Antigua China con el pensamiento de Confucio, Mencio y Xunzi (551-238 a.C.), y en la India de antaño con Kautilya (siglos IV-III a.C.) con su obra *Arthashastra*, que inspiró el pensamiento occidental de Max Weber. Realmente un análisis histórico valioso y fuera del estilo convencional.

En tercer lugar se contempla el origen científico del estudio de la moralidad pública; Coelho Pasin atribuye a Maurice Hauriou la autoría en el desarrollo de sus estudios sobre moralidad institucional. Hauriou expresa que:

[la moralidad] proviene del hecho de que todo aquel que posee una conducta hace necesariamente la distinción entre el bien y el mal. Como la administración tiene una conducta, hace esta distinción al mismo tiempo que diferencia lo justo y lo injusto, lo lícito y lo ilícito, lo honroso y lo deshonroso, lo conveniente y lo inconveniente. La moralidad administrativa es, en general más exigente que la legalidad.<sup>8</sup>

Un silogismo del que parte el autor para desarrollar su investigación, y más adelante analizar el desvío del poder.

En cuarto lugar, se analiza el papel del Derecho público, ya que el estudio se marca alrededor de la institucionalidad, más explícitamente del Derecho institucionalista que tiene un amplio desarrollo como movimiento doctrinal que exalta lo

---

7. José Luis Pérez de Ayala, “Ensayo preliminar”, en João Bosco Coelho Pasin, *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 2010, p. 30.

8. Maurice Hauriou, *Précis de Droit Administratif et de Droit Public*, Paris, Recueil Sirey, 1921, pp. 352 y 353.

estatal, y ya que el Estado es considerado la mayor de las instituciones, la naturaleza pública de la moralidad institucional es indiscutible.

En quinto lugar, el autor destaca que en los últimos tiempos se ha dado un especial interés al estudio de la ética pública, otorgándole autonomía académica, y específicamente a la ética administrativa. Destaca que la corrupción ha llegado en los últimos tiempos a niveles muy preocupantes, lo que pone de manifiesto la crisis de la moralidad institucional y la moral ciudadana; así también, la legislatura y la jurisprudencia, tanto en el *civil law* como en el *common law*, respectivamente, no han dado una solución efectiva a la conducta inmoral y contraria al interés público.

En sexto lugar, la imposición y la moralidad pública son estudiadas desde la perspectiva de la ética tributaria que, en términos de Tipke: “[...] es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos –Legislativo, Ejecutivo y Judicial– y por el ciudadano contribuyente”.<sup>9</sup>

La preocupación del autor es en doble vía: le preocupa la moralidad objetiva que practica la administración, y a su vez la moral subjetiva desde el ciudadano contribuyente; así, la ética tributaria debe de ser considerada como un capítulo relevante dentro del estudio del Derecho tributario.

En séptimo lugar, el estudio del principio de moralidad y su aplicación es de importancia si el objetivo perseguido es el bien común. Por ello, debe asegurarse la implementación del principio mencionado en un sistema impositivo, como principio rector de las actuaciones, no solo de las relaciones jurídico-tributarias, sino de toda la Administración Pública.

Como última consideración de la introducción, el autor –basado en Tipke– menciona la necesidad de alinear la ética tributaria con la ética de los derechos humanos fundamentales. Por ello, sostiene que la defensa de la ciudadanía por medio de la fiscalidad no debe ser vista como una utopía. Es decir, que la línea de investigación del autor nos lleva a concebir al sistema tributario como una poderosa herramienta para garantizar el cumplimiento de los derechos fundamentales, en un sistema garantista, protector del ciudadano, concepto nuevo y alejado de los conflictos entre administración y contribuyente.

En el apartado que se ocupa de las “Bases fundamentales”, dentro de la noción del principio de moralidad, es trascendental la equiparación de este con los principios de justicia, los cuales son mandatos supremos, rescatando a su vez que una especie de estos últimos, los principios generales del derecho, tienen tres características básicas: ser inalienables, imprescriptibles e irrenunciables, como ocurre con los derechos humanos fundamentales. Dentro de los principios de justicia, los únicos

---

9. Klaus Tipke, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2002, p. 21.

exigibles por someterse a positivización son los principios generales del derecho, es por ello que se hace necesario el estudio de sus fuentes. A pesar de que los mismos principios son fuentes de derecho, estas últimas se pueden dividir en formales u objetivas, y materiales o subjetivas; las fuentes formales del derecho son siempre escritas y se encuentran en la legislación o en la jurisprudencia; las fuentes materiales del derecho son subjetivas y no tienen ningún tipo de reconocimiento formal, aunque podrían coincidir con situaciones contempladas en el ordenamiento jurídico.

Al autor le interesa analizar las fuentes del Derecho público estrictamente, por lo que recrea las siguientes fuentes: normas constitucionales, normas no constitucionales, normas consuetudinarias en sentido estricto, normas consuetudinarias, en sentido lato, y los principios generales del derecho. Podría discutir con el orden, pero respeto la exposición del autor. El interés es llegar hasta las fuentes del Derecho tributario, que son las mismas del Derecho público, por ser el primero una especie del segundo. La particularidad está en la hermenéutica, en cuanto a la metodología económica o jurídica necesaria para entender los principios generales del derecho. En el caso puntual de la existencia de lagunas jurídicas u oscuridad, se analiza la opción de la analogía *juris* y de la analogía *legis*.

Coelho Pasin procede a analizar los fundamentos de la justicia tributaria, para ello menciona que los problemas centrales del Derecho tributario constituyen, en primer lugar, los fundamentos mencionados; y, en segundo lugar, señalar fehacientemente los límites del Estado en la determinación y recaudación de tributos a lo largo de la historia, precisando que no se puede dejar a una sola materia este desafío, sino que han debido intervenir el Derecho, la Economía, la Filosofía, la Teología, entre otras,<sup>10</sup> por eso considera no separar lo uno de lo otro.

Igualdad, objetividad y seguridad jurídica pueden constituir los principales fundamentos de justicia tributaria, y deben cubrir todos los segmentos de los tributos, en cuanto a lo normativo y lo aplicativo. Cita a Neumark para analizar varios principios, dividiéndolos primero en postulados éticos, jurídicos y políticos, agrupando a los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad; y después en postulados de una justa técnica fiscal aglomerando a los principios de congruencia, transparencia, factibilidad, continuidad, economicidad y comodidad,<sup>11</sup> anexando al estudio los principios de objetividad, subsidiariedad y seguridad jurídica, cada uno de ellos desarrollados en el texto.

---

10. Ottmar Bühler, *Principios de Derecho internacional tributario*, serie IV, vol. XIV, *Tratados de Derecho financiero y Hacienda Pública*, traducción de Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 191.

11. Fritz Neumark, *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, traducción de José María Martín Oviedo, Colección *Tratados de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, Derecho Financiero,

En el acápite que revisa las “Bases analíticas”, el autor, a través de un excelente antecedente histórico sobre la ética tributaria, inicia la estructuración de su análisis, deduciendo que, tanto en el Viejo como en el Nuevo Mundo, el impuesto se convirtió en una herramienta de confiscación para las diferentes formas de Estado, en especial el monárquico. Se parte de la necesidad de analizar la moralidad dentro de la ética tributaria, de ahí su vinculación lógica con el principio de moralidad cuyo estudio repercute en pensar una administración tributaria que toma una postura acorde con la política fiscal del gobierno. El cumplimiento o no de estos parámetros por parte del ciudadano es un punto de partida de la moral tributaria, pero la medida real estará siempre en el *quantum* recaudado. También el efecto de la desviación de poder generará repercusiones económicas, ya que puede incidir en el comportamiento de los agentes económicos, pero siempre contra la realización del bien común y la paz pública.<sup>12</sup>

El orden jurídico, en su forma positiva y natural, forma parte de los elementos del Estado junto con los elementos materiales –pueblo y territorio– y es expresión de la soberanía estatal, *suprema potestas imperio*; esto en el ámbito tributario es mucho más visible en el concepto de soberanía tributaria,<sup>13</sup> el cual no es ilimitado y responde a los principios de democracia. El autor recrea la diferencia entre poder tributario y potestad tributaria, en sus propias palabras “potestad tributaria normativa” y “potestad de imposición”.<sup>14</sup> Esto es importante porque desemboca en el estudio de la moralidad tributaria dentro de las diferentes funciones del Estado o por lo menos las tradicionales, en el campo de la ciencia política: Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

La moralidad legislativa se expresa evidentemente en la aplicación del principio de legalidad; sin embargo, Coelho Pasin manifiesta que esto no es suficiente, ya que la materia tributaria es un ámbito que conlleva la utilización de una herramienta fundamental de los últimos tiempos: la planificación. Esta es la que guía las políticas públicas y, por lo tanto, recae sobre ella una fuerte carga de moralidad institucional; cualquier política pública sin la debida planificación es, por tanto, inmoral. Así, los legisladores son quienes deben inteligenciarse de los fines de las reformas tributarias desde una perspectiva macro y constatar si consigue claramente el objetivo del bien común en aquello que debaten y aprueban. Es decir, que toda acción legislativa debe estar orientada a consagrar honestos agentes fiscales, los funda-

---

1963; *Principios de la Imposición*, traducción de Luis Gutiérrez Andrés, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 1994, 2a. ed.

12. El concepto de paz pública lo desarrolla John Finnis en *Principios de política, derecho y Ciencia de la Hacienda*, traducción de Enrique R. Mata, Madrid, Reus, 1935, p. 213.

13. Contemplado en la Constitución del Brasil de 1988, artículos 145 a 161, y en la Constitución de la República del Ecuador de 2008, artículo 301.

14. Ernesto Lejeune Valcárcel y Eusebio González García, *Derecho tributario*, vol. 1, Salamanca, Plaza Universitaria, 2000, 2a. ed., pp. 119 y 120.

mentos de una buena administración tributaria y una equilibrada carga tributaria, en palabras del autor.

Dentro del campo de acción moral de la administración, debemos dejar de decir que esta es un “mal necesario”,<sup>15</sup> sino más bien un instrumento capaz de transformar para bien la vida social de los ciudadanos. La administración no tiene otro cometido que el de aplicar la ley pero sometida al fin del bien común, tal como lo explica Messner:

La ética de la responsabilidad también exige [del funcionario], en primer lugar, que se atenga a la norma del bien común, y en segundo lugar, no obstante, que examine cuidadosamente la situación objetiva dada; en tercer lugar, que influya en lo posible sobre la situación de hecho, de modo que la norma del bien común halle una correspondencia progresivamente mejor [con el hecho aludido].<sup>16</sup>

El administrador tributario tiene algunos deberes que cumplir, pero los más relevantes son, en primer lugar, la recaudación de tributos de conformidad con las normas constitucionales, la fiscalización de los deberes tributarios y la orientación general de la sociedad civil, y la difusión de información a los ciudadanos sobre sus deberes tributarios.

La estabilidad del sistema tributario depende de la moralidad y la legalidad, pero esta última depende en gran medida de la primera para ser legítima.

La moralidad judicial analiza al juez cohesionado con la ética al realizar su tarea jurídica, cuando declara el derecho con el debido sentido ético jurídico cada vez que su competencia es provocada, así la judicatura está diseñada para asegurar la moral pública. La moral tributaria debe ser defendida por los jueces competentes, ya que es su labor natural; el autor despliega diversos ejemplos en España y Brasil.

Finalmente, el autor explica y desarrolla el progreso constitucional y la formulación del principio de moralidad en forma detallada utilizando el ejemplo brasilero, con conclusiones brillantes de la necesidad de incorporar este principio al ordenamiento jurídico en la Administración Pública y, más concretamente, al ámbito tributario.

*Derecho tributario y ética* es una obra bien escrita, metódica y clara. Contiene temas complejos y de actualidad que derivan en cuestionamientos que acercan la moralidad institucional nuevamente a los debates académicos; es una gran investigación, con excelencia en el reconocimiento de ideas ajenas, con una bibliografía relevante que denota un trabajo alabado por los grandes del Derecho tributario. A

---

15. Eduardo García de Enterría, *La Administración Española*, Madrid, Alianza, 1972, p. 30.

16. Johannes Messner, *El funcionario en la sociedad pluralista*, traducción de Rafael de la Vega, Madrid, Rialp, 1962, p. 333.

ciencia cierta constituye una obra que recomiendo para la lectura crítica, permite recordar en pocas páginas desde conocimientos básicos hasta temas especializados, todo ello en apenas un poco más de doscientas páginas, donde el lector encontrará una lectura entretenida y de mucho aporte.

## BIBLIOGRAFÍA

- Bühler, Ottmar, *Principios de Derecho internacional tributario*, serie IV, vol. XIV, *Tratados de Derecho financiero y Hacienda Pública*, traducción de Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- Finnis, John, *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, traducción de Enrique R. Mata, Madrid, Reus, 1935.
- García de Enterría, Eduardo, *La Administración Española*, Madrid, Alianza, 1972.
- Hauriou, Maurice, *Précis de Droit Administratif et de Droit Public*, París, Recueil Sirey, 1921.
- Lejeune Valcárcel Ernesto, y Eusebio González García, *Derecho tributario*, vol. 1, Salamanca, Plaza Universitaria, 2000, 2a. ed.
- Messner, Johannes, *El funcionario en la sociedad pluralista*, traducción de Rafael de la Vega, Madrid, Rialp, 1962.
- Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, traducción de Luis Gutiérrez Andrés, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 1994, 2a. ed.
- *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, traducción de José María Martín Oviedo, Colección Tratados de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, Derecho Financiero, 1963.
- Pérez de Ayala, José Luis, “Ensayo preliminar”, en João Bosco Coelho Pasin, *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 2010, p. 30.
- Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid, Barcelona, Marcial Pons, 2002.

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

- Constitución española de 1978.
- Constituição da República Do Brasil 1988.
- Constitución de la República del Ecuador de 2008.