

Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino*

Grounds for the Contributing Capacity Principle
in the Thinking of Saint Thomas Aquinas

Os fundamentos do princípio de capacidade contributiva
no pensamento de São Tomás de Aquino

ANDREA AMATUCCI¹

Profesor emérito de la Universidad Federico II de Nápoles – Italia

Fecha de recepción: 5 de noviembre de 2014

Fecha de aprobación: 9 de diciembre de 2014

Página inicial: 161

Página final: 176

Resumen

Santo Tomás de Aquino, gran exponente del tercer período de la filosofía y teología medieval denominada Escolástica, se inspiró en el pensamiento aristotélico y agustiniano. Le atrajeron de modo especial las teorías causales de Aristóteles, de la Escolástica y de su Maestro Alberto Magno. Santo Tomás propuso las siguientes concausas del tributo: a) la causa final; b) la causa formal; c) la causa eficiente; d) la causa material. La teoría de las causas de Santo Tomás consolida y enriquece algunos aspectos del actual concepto de tributo, y permite valorar si la ley tributaria respeta o no el principio de capacidad contributiva, que garantiza la igualdad y la equidad. El Derecho de la Unión Europea atribuye al Principio del “efecto útil”, que Santo Tomás formuló y refirió a la ley tributaria, la función de imponer una interpretación y una aplicación de la norma comunitaria “funcional”, orientada a la consecución de sus fines. La ley tributaria debe aplicarse al caso concreto cuando de ello se deriven efectos que se identifiquen con los fines eco-

* Conferencia impartida en las Jornadas de estudio sobre La evolución del sistema fiscal y el principio de capacidad contributiva, celebradas en la Universidad Federico II de Nápoles en septiembre de 2012.
Traducido por María Eugenia Simón Yarza.

1 Profesor emérito de la Universidad Federico II de Nápoles

nómicos y sociales (justicia distributiva) que persigue la ley. El actual principio de capacidad contributiva debe recuperar los valores destacados por Santo Tomás; solo así cumplirá la función fundamental que le corresponde dentro de los sistemas constitucionales nacionales.

Palabras clave

Santo Tomás, teoría de las causas, causa final, causa formal, causa eficiente, causa material.

Abstract

Saint Thomas Aquinas, great exponent of the third period of medieval philosophy and theology denominated Scholastic, was inspired in the Aristotelian and Agustinian thinking. He was especially attracted to the causal theories of Aristoteles, of Scholastics and its Master Albert the Great. Saint Thomas proposed the following joint causes of the tribute: a) the final cause; b) the formal cause; c) the efficient cause. Saint Thomas' Theory of causes consolidates and enriches some aspects of the current concept of tribute/tax, and allows valuing whether or not the tax law respects the contributing capacity principle, which guarantees equality and equity. The European Union Law attributes to the "useful effect" principle that Saint Thomas formulated and referred to the tax law, the function of imposing an interpretation and application of the "functional" community norm, oriented to the achievement of its ends. The tax law must be applied to the concrete case whenever from there effects are derived that are identified with the economic and social ends (distributive justice) that the law pursues. The current Contributing Capacity Principle must recover the values stressed by Saint Thomas; only then it shall comply with the fundamental function that corresponds to it within the national constitutional systems.

Keywords

Saint Thomas, theory of causes, the *final* cause, the *formal* cause, the *efficient* cause.

Resumo

São Tomás de Aquino, grande expoente do terceiro período da filosofia e teologia medieval denominada Escolástica, inspirou-se no pensamento aristotélico e agostiniano. Lhe atraíram de modo particular as teorias causais de Aristóteles, da Escolástica e de seu Professor Alberto Magno. São Tomás propôs as seguintes concausas do tributo: a) a causa final; b) a causa formal; c) a causa eficiente. A teoria das causas de São Tomás consolida e enriquece alguns aspectos do atual conceito de tributo, e permite valorar se a lei tributária respeita ou não o princípio

de capacidade contributiva, que garante a igualdade e a equidade. O Direito da União Europeia atribui ao princípio do atribui ao princípio do “efeito útil”, que São Tomás formulou e referiu à lei tributária, a função de impor uma interpretação e uma aplicação da norma comunitária “funcional”, orientada à consecução de seus fins. A lei tributária deve se aplicar ao caso concreto quando dele se derivem efeitos que se identifiquem com os fins económicos e sociais (justiça distributiva) que persegue a lei. O atual princípio de capacidade contributiva deve recuperar os valores destacados por São Tomás; só assim cumprirá a função fundamental que lhe corresponde dentro dos sistemas constitucionais nacionais.

Palavras-chave

São Tomás de Aquino, teoria das causas, causa final, causa formal, causa eficiente.

Sumario

1. La aplicación del método causal aristotélico al concepto de tributo en los Escolásticos, en Alberto Magno y en Santo Tomás de Aquino. El Aquinate, pionero de un estudio de tipo científico – 2. El contenido de las causas del tributo en Santo Tomás – 2.1. La causa final: el bien común – 2.2. La causa formal: el deber tributario según la igualdad de proporción y las posibilidades de cada uno – 2.2.1. La concepción iusnaturalista considera que el objeto del Derecho es la justicia. La definición del objeto de la justicia presupone la distinción entre derecho positivo y derecho natural – 2.2.2. Destaca un principio de adecuación a la capacidad del individuo, según la igualdad de proporción, de extensión inusitada – 2.3. La causa eficiente: la ley – 2.4. La causa material: la distinción del presupuesto respecto a las otras concausas – 3. La causa del tributo consiste en la síntesis de todas las causas – 4. La interpretación de la ley tributaria. El estudio de la doctrina tomista enriquece el actual principio de capacidad contributiva

1. La aplicación del método causal aristotélico al concepto de tributo en los Escolásticos, en Alberto Magno y en Santo Tomás de Aquino. El Aquinate, pionero de un estudio de tipo científico

La carrera académica del filósofo y teólogo Santo Tomás de Aquino³ discurrió entre los centros culturales más insignes de su época. En el año 1239 se inscribió en la Universidad de Nápoles, fundada por Federico II, y más tarde estuvo en Bolonia, París y Colonia. Desplegó su investigación cuando estaba en pleno auge la tercera etapa de la filosofía y de la teología medieval, denominada escolástica, y expre-

3 Nació en 1222 en Roccasecca de Aquino, entre Nápoles y Roma, en los alrededores de la Abadía de Montecassino, sede de los benedictinos fundada en 529 por San Benito de Nursia. Este napolitano de

sión de ciertos principios comunes de una realidad especulativa cultural compleja. Durante este período, Europa, encrucijada de la cultura greco-árabe y la tradición del pensamiento cristiano, recibió el material aristotélico-neoplatónico griego y sus pensadores aportaron importantes reflexiones en torno a la relación entre la filosofía y la teología. La actividad de Santo Tomás es paradigma de dicha época.

El Aquinate se inspiró en el pensamiento aristotélico y en el agustiniano; como Hartmut Hahn⁴ ha demostrado, tomó de ambos sus elementos comunes y comentó la *Ética*, la *Metafísica* y una parte de la *Política* de Aristóteles⁵. Le atrajo especialmente la teoría causal de Aristóteles, quien estuvo a su vez influido por el método hipersintético de Platón, que propugnaba el progreso del conocimiento a través de un procedimiento de análisis y de síntesis que se realizaban bajo un criterio de unidad. Movido por el deseo de encontrar una interpretación lógica y teológica del universo, el Estagirita desarrolló el método causal⁶.

Este bagaje está presente en el conjunto de sus doctrinas filosóficas y teológicas, que reciben el nombre de tomismo. De acuerdo con su pensamiento, todo lo que se mueve tiene una causa. En efecto, el orden presente en el universo invita a reflexionar sobre la teoría causal de Santo Tomás por las importantes implicaciones que tiene en el ámbito científico además del teológico.

cuna noble fue uno de los muchos clérigos y académicos que vivieron en el siglo XIII. (Cfr. Rocco Bonanni. *Uomini illustri di Aquino e Diocesi*. Pág. 25. Ed. Isola Editore (1923). Su abuela paterna, Francisca de Suevia era hermana de Federico Barbarroja y estaba emparentada con el emperador Federico II. Su padre, el conde Landolfo, descendía de la nobleza lombarda, y fue en un primer momento gibelino y más tarde güelfo. Sus nobles raíces le abrieron las puertas del monasterio de Montecassino, en el que ingresó como "oblato". A los 15 años se trasladó a Nápoles. Allí se educó según el método de enseñanza propio de la época, que no distinguía entre niveles de educación elemental, medio y superior. La figura de Aristóteles le fascinó de tal manera que Pedro de Irlanda inició al joven Tomás de Aquino en los estudios del filósofo griego. A los 19 años, en 1239, empezó sus estudios en la Universidad de Nápoles. Se formó a la sombra de ilustres maestros dominicos. En 1243 también él ingresó en la orden de Santo Domingo. Viajó a la Universidad de París para hablar personalmente con el famoso maestro San Alberto Magno. A los 21 años frecuentó la Universidad de Bolonia y después regresó al Ateneo parisino con la intención definitiva de estudiar teología bajo la guía de su maestro. Allí permaneció durante tres años y más tarde fue profesor de teología entre los años 1252 a 1257. Entre 1259 y 1262 continuó con sus estudios en la Universidad de Nápoles, a continuación regresó al Ateneo de París y el final de su carrera docente transcurrió en la Universidad de Nápoles. Impartió sus lecciones como profesor de teología, entre los años 1272 y 1274 en el complejo de Santo Domingo el Mayor, junto al edificio del Ateneo napolitano (Eudaldo Forment. *Dos cursos en la Universidad de Nápoles*. En *Santo Tomás de Aquino. El oficio de un sabio*. Pág. 181. Ed. Ariel (2007)). Falleció el 2 de marzo de 1274, a los 50 años de edad, cuando se dirigía al XIV Concilio Ecuménico de la Iglesia Católica. Juan XXII lo canonizó en el año 1323 y Pío V lo nombró "Doctor angélico" en 1567.

4 Hartmut Hahn. *Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*. Pág. 167. Ed. Steuer und Wirtschaft (2004).

5 Guillermo de Mörbeke le tradujo las obras de los filósofos griegos, sobre todo las de Aristóteles, y rehizo las traducciones que ya existían. Analizó una parte del *Timeo* de Platón y el comentario de *Simplicio* al *De Caelo* de Aristóteles. Sobre la recepción del pensamiento de Aristóteles cfr. v. Fernand Steenbergen. Pág. 85. *Die Philosophie im 13. Ed. Jahrhundert* (1977); Raimondo Spiazzi (director). *Thomae Aquinatis in octo libros Politicorum Aristotelis Expositio*. 1966, Lectio I, n° 31; Rolf Schönberger. *Tomaso d'Aquino*. Pág. 18-19. Ed. Il Mulino (2002).

6 Annibale Pastore. *Il problema della causalità con particolare riguardo al metodo sperimentale*. Pág. 56. Ed. Bocca (1921).

La escolástica consideró que el método causal⁷ de la filosofía griega estaba compuesto por causas concomitantes y causas primeras, presentes en todos los fenómenos de la realidad. Los escolásticos recondujeron las fases del método causal de la filosofía griega a las causas concomitantes expresadas por dos binomios: causa formal-causa material (método de individuación de la realidad) y causa eficiente-causa final (método para alcanzar el bien supremo al que todo acto se dirige).

El maestro de Santo Tomás, Alberto Magno, defendió con argumentos algo farragosos que el tributo es la prestación material aprobada por la autoridad en el ejercicio legítimo de su poder, que tiene como fin el bien general y es proporcional a los gastos necesarios para el cumplimiento de tal fin. El aporte de Alberto Magno contribuyó a desarrollar la idea de que cada causa se refiere a un aspecto del tributo. Reconoció la causa material en el presupuesto del tributo, la causa formal en su medida, la causa eficiente en la norma que lo instituye y la causa final en el bien común⁸ al que se orienta.

El Aquinate fue el primero que estudió la *causa impositionis* con rigor científico⁹. Su análisis sobre la causa del tributo a partir de las conclusiones de Aristóteles, de los escolásticos, de Alberto Magno y de otros estudiosos de su época, constituye un legado fundamental para el mundo del derecho.

2. El contenido de las causas del tributo en Santo Tomás

2.1. La causa final: el bien común

A juicio de Aquino, el objetivo que persigue toda comunidad, la vida buena, no coincide con el fin último del hombre en el plano teológico. Sin embargo, su defensa de la autonomía de la filosofía respecto a la teología no impide descubrir en su especulación filosófica trazos sutiles de inspiración teológica. Santo Tomás compartió con Aristóteles la idea de la estructura ontológica del mundo, basó en sus lecturas la teoría de la justicia¹⁰ y construyó el valor del *bonum commune*¹¹

7 Sobre el Tratado *De Causis*, recogido en la Obra de Proclo, el maestro de las causas de la Escuela de Alejandría, cfr. R. Murari. "Il De causis" e la sua fortuna nel Medioevo. *Giornale storico*, 1899, 34.

8 Alberti Magni. *Opera omnia*. T. 28. 1894.

9 En este sentido, véase Giuseppe Abbamonte. *Principi di diritto finanziario. La causa impositionis nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Pág. 13. Ed. Giuffrè (1954). Cfr. B. Nardi. *San Tommaso d'Aquino. Opuscoli e testi filosofici scelti*. Bari, 1915.

10 Cfr. Santo Tomás de Aquino. *Summa theologiae*. Deutsche Thomas-Ausgabe, Albertus- Magnus Akademie Walberberg bei Köln. Parte 18: *Recht und Gerechtigkeit* (primera parte del libro segundo de la *Summa theologiae*, quaestio 57-79) 1953, p. 216; *Recht und Gerechtigkeit bei Thomas von Aquin*, 2000, p. 151; Wachenhausen, *Staatsaufgabe und öffentliches Interesse in den Steuerrechtfertigungslehren des naturrechtlichen Rationalismus*, 1972, p. 68. Renzo Pomini. *La causa impositionis nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Ed. Giuffrè (1954).

11 A. Verdross. *Begriff und Bedeutung des "bonum commune"*. Pág. 239. En *San Tommaso e la filosofia del diritto oggi*, *Studi tomistici* 4 (1975).

sobre la base del concepto griego de *Polis*. La comunidad, que comparte este valor, debe concretarlo estableciendo los medios que considere más oportunos.

El Aquinate depuró el tributo de la idea de instrumento de latrocinio que el poder emplea a través de la coacción y lo consideró un fenómeno social, un medio necesario para la tutela del bien común con el fin de realizar la justicia. En definitiva, consideró que la causa final del tributo, es decir, el bien común, estriba en la búsqueda de los medios necesarios y útiles para alcanzar la justicia. Sobre esta base construyó una relación lógica entre tributo y gastos públicos.

La especificidad del pensamiento contemporáneo radica en el juicio de que la decisión de instituir tributos y ordenar gastos obedece a una razón eminentemente política. A la hora de elaborar la Ley Tributaria, la doctrina actual toma en consideración todos los intereses nacionales. Como señala Giuseppe Abbamonte¹², en la medida en que los intereses emanan de distintos grupos locales o sectoriales, a veces se oponen entre sí. De ahí deriva la necesidad de fijar un fundamento político lo suficientemente indefinido para responder al ámbito nacional de los intereses y de las funciones institucionales. Acá, la actividad financiera desempeña una función instrumental respecto al resto de las actividades públicas.

El concepto de bien común formulado por Santo Tomás es distinto del interés público. El bien común es único, íntegro, inescindible y aúna a la comunidad. El interés público, por el contrario, se articula de acuerdo con las posturas de los grupos locales y sectoriales y divide a la comunidad.

2.2. La causa formal: el deber tributario según la igualdad de proporción y las posibilidades de cada uno

2.2.1. *La concepción iusnaturalista considera que el objeto del Derecho es la justicia. La definición del objeto de la justicia presupone la distinción entre derecho positivo y derecho natural*

El Aquinate se inspiró en Aristóteles para establecer la distinción entre justicia conmutativa y justicia distributiva¹³. La relación de las partes entre sí (justicia conmutativa) pertenece al derecho privado. La relación de las partes con el todo (justicia distributiva) es objeto de la vertiente pública del derecho, en especial del derecho tributario.

La filosofía política de Santo Tomás despierta un interés particular por el alcance que en ella adquiere la relación del tributo con el principio de justicia distri-

12 Giuseppe Abbamonte. Principi di diritto finanziario. Pág. 12. Ed. Liguori (2000).

13 Santo Tomás de Aquino. Summa theológica. II – II, Quaestio 58 art. 11, quaestio 61, arts. 1, 2.

butiva. En opinión de Santo Tomás, la causa formal procura asociar el impuesto al individuo, que se relaciona con la comunidad a través de la justicia distributiva. De lo antedicho se desprende la dimensión ontológica, que posee un aspecto lógico (concepto de tributo) y otro deontológico (instrumento de justicia distributiva).

Como el individuo es parte del todo, le corresponde parte de todo lo que la comunidad distribuye para realizar la justicia. Santo Tomás indica con exactitud los modos en que el tributo puede desempeñar la función de instrumento de tutela del bien común al servicio de la justicia distributiva. Señala, en efecto: *'Unicuique secundum aequalitatem proportionis¹⁴ y secundum suam possibilitatem'*.

Además, Santo Tomás definió el principio de igualdad de modo peculiar, como una derivación del principio de proporcionalidad. La ley es racional si se inspira en el principio de proporcionalidad del tributo en relación con los fines perseguidos que expresan el bien común.

El todo y sus partes se orientan a los fines de la justicia distributiva. El tributo se debe configurar en función del bien común respetando la igualdad de la proporción. Cada uno debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo con la igualdad de proporción, que en la doctrina tomista reviste también otro significado, pues la igualdad incluye la exigencia de que el tributo sea proporcional a la capacidad del individuo. También la equidad se asienta sobre el principio de igualdad de proporción. La causa formal tiene un elemento objetivo (bien común) y uno subjetivo (las posibilidades de cada uno). Así, la justicia distributiva reclama que el individuo se beneficie de los gastos públicos en función de sus necesidades: el bien común se distribuye en función de los méritos en la comunidad (valor) y el tributo tiene que mantenerse dentro de los límites delineados por el fin al que se orienta el bien común. La ley debe establecer un equilibrio adecuado para que se cumplan ambas exigencias.

Santo Tomás elevó la causa formal a medida del tributo, proporcional a la realización del bien común, y a instrumento de justicia de las posibilidades de cada uno. La equidad de la proporción¹⁵ se fundamenta en el principio de igualdad de proporción y en el deber de contribuir al bien común en función de las po-

14 Santo Tomás de Aquino. Summa theologiae, I – II, quaestio 95, art. 3, quaestio 96, art. 4. Afirma: "Dicuntur autem leges iustae et ex fine, quando scilicet ordinantur ad bonum commune; et ex auctore, quando scilicet lex lata non excedit potestatem ferentis; et ex forma, quando scilicet secundum aequalitatem proportionis imponuntur subditis onera in ordine ad bonum commune. Cum enim unus homo sit pars multitudinis, quilibet homo hoc ipsum quod est et quod habet, est multitudinis, sicut et quaelibet pars id quod est, est totius. Unde et natura aliquod detrimentum infert parti, ut salvet totum. Et secundum hoc, leges huiusmodi, onera proportionabiliter inferentes, iustae sunt, et obligant in foro conscientiae, et sunt leges legales".

Además enseña que: "Debet enim esse disciplina conveniens unicuique secundum suam possibilitatem, observata etiam possibilitate naturae".

15 Santo Tomás de Aquino. Summa theologiae, I, II, quaestio 96, art. 4, I, II, quaestio 96, art. 4.

sibilidades de cada uno en relación con los fines perseguidos que expresan el bien común.

Santo Tomás entiende la proporcionalidad como principio general vinculado a la racionalidad para actuar la justicia distributiva. La actualidad de este concepto resulta impresionante. El principio de proporcionalidad, hoy, es esencial en el derecho comunitario¹⁶ en cuanto permite establecer si una obligación o una sanción es legítima en relación con los fines perseguidos. Así se evita que la obligación o la sanción sean más gravosas o más leves de lo que es preciso para alcanzar el fin que justifica su establecimiento. Las constituciones vigentes declaran que el Estado debe asumir la realización de esta clase de justicia.

El concepto de causa formal del tributo elaborado por Santo Tomás contiene los fundamentos sobre los que se ha construido en los siguientes ocho siglos el principio de capacidad contributiva. Hoy en día, el Estado de bienestar no se limita a garantizar la igualdad formal de todos los ciudadanos ante la ley, también procura la igualdad con actuaciones de redistribución que realiza mediante la actividad financiera, con el establecimiento de tributos y la aprobación de gastos¹⁷. Estas operaciones fomentan la igualdad de hecho, eliminando los obstáculos a la participación de los ciudadanos en la vida económica, política y social. Son ellos los beneficiarios de las utilidades que tal vida reporta y quienes soportan los sacrificios que exige.

La función legislativa ha crecido gracias a la Hacienda funcional, que se ha incorporado a las constituciones vigentes y atribuye un amplio espacio a los fines extrafiscales, en cuanto objetivos económicos y sociales, fijando las condiciones para establecer los tributos y los gastos. La capacidad contributiva refuerza la garantía de la igualdad de hecho que es expresión de la justicia redistributiva¹⁸.

16 Véase Tesauro (G.). *Diritto dell'Unione Europea*. Pág. 109. Ed. Padova (2012).

17 Franco Gallo. *L'uguaglianza tributaria*. Pág. 47. Ed. Editorial Scientffica Università Suor Orsola Benincasa (2012). Propone una reforma fiscal orientada a una mejor redistribución horizontal y vertical de las rentas respetando el principio de igualdad.

18 Cfr. Berliri. (L.V.). *La giusta imposta*, in *Collana della Ricostruzione dell'Annuario di Diritto comparato e di Studi legislativi*. 3ª serie, vol. XIX, fasc. 3, Roma, 1945.

2.2.2. Destaca un principio de adecuación a la capacidad del individuo, según la igualdad de proporción, de extensión inusitada

La adecuación que plantea Santo Tomás no se reduce estrictamente al presupuesto que revela la capacidad del individuo (la renta, el patrimonio, la transmisión y el consumo de bienes). Se extiende también, sobre la base de la responsabilidad social, al bien público. Hoy en día hay que entender la capacidad contributiva no sólo como condición económica del individuo, sino también como idoneidad para no realizar el presupuesto que lesione el bien público. En este sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de los Estados Unidos en una interesante sentencia del año 2012¹⁹.

Resulta significativa la noción actual de “capacidad de lesionar” por medio de conductas que la norma tributaria desincentiva mediante su elevación a categoría de presupuestos de los impuestos.

2.3. La causa eficiente: la ley

Santo Tomás descubrió el origen del deber tributario a partir del estudio del concepto de autoridad. Como observa Mauricio Plazas Vega²⁰, individualizó el principio de la autoridad según la lógica formal aristotélica con el siguiente silogismo:

- Premisa mayor: la sociedad es una exigencia de la naturaleza del hombre mortal, racional, religioso y social.
- Premisa menor: para vivir en sociedad es necesaria una autoridad superior que ordene a cada miembro que procure el bien común.
- Conclusión: la autoridad es una exigencia de la naturaleza del hombre porque el fin no se puede alcanzar sin instrumentos adecuados.

El siguiente silogismo de Santo Tomás enriqueció el anterior con contenido teológico:

19 Así lo manifestó la Supreme Court of the United States, National Federation of Independent Business VS Sebelius, 28.6.2012. El texto completo se publicó en *Dir. e prat. trib. internaz.*, n. 4 del 2012. Cfr. Rosembuj. La capacità contributiva del “non fare”. Il concetto di imposta. A proposito di un’importante sentenza della Corte Suprema degli USA, en esta Rivista, 2012, I, 1295. El autor ya se había interesado por el tema del “bien ambiental” en el volumen *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Pág. 20 y 62. Madrid, 1995, pp. 20 y 62. El concepto de bien público coincide con el interés difuso porque el equilibrio del ecosistema es un bien que compromete a toda la comunidad. Por los graves daños que la contaminación del ecosistema ha producido en todo el planeta, el interés difuso es único para toda la comunidad. También cuando la contaminación la provoca una fuente local sobre un único territorio el interés lesionado es difuso, pues no se produce colisión con los intereses difusos de todos los que no habitan ese territorio. En este sentido cfr. Amatucci. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*. Pág. 351. En *Riv. dir. fin. sc. fin.*, (1975).

20 Cfr. *Historia de las ideas políticas*. (Pág. 222). Ed. Temis (2013).

- Premisa mayor: las exigencias de la naturaleza proceden de su autor, que es Dios.
- Premisa menor: la autoridad es una exigencia de la naturaleza.
- Conclusión: la autoridad deriva de Dios.

Aristóteles y Santo Tomás consideran que la política es la ciencia más excelsa²¹ porque tiene por objeto el bienestar de la comunidad, que es el bien más elevado. Santo Tomás introdujo el discurso ético a partir de la causa final de la política: la realización del bien común. La causa eficiente es la voluntad de la ley y coincide con la voluntad de la autoridad.

Según Santo Tomás, la ley es la ordenación de la razón dirigida al bien común, aprobada y promulgada por quien tiene a su cargo el cuidado de la comunidad²². La ley humana positiva tiene fuerza y valor de ley siempre que derive de la ley natural. De ahí que el acto de la autoridad que instituye el tributo tenga fuerza y valor de ley y, por tanto, *virtus obligandi*.

Cuando esta ley responde a la conciencia colectiva, su razón de ser radica en el bien común al que se orienta el deber tributario establecido según las posibilidades de cada uno. La causa final confiere legitimidad jurídica a la ley tributaria y es manifestación de un orden racional. El Aquinate considera que la ley tributaria debe garantizar la igualdad de proporción, tutelar el bien común y adecuarse, en sentido amplio, a las posibilidades de cada individuo. Su función consiste en transformar el deber ético en obligación positiva²³. La ley tributaria es primero ética y luego jurídica. El deber de contribuir a los gastos públicos adquiere un significado jurídico-natural que se concreta en la ley que dicta la autoridad.

Aquino superó la concepción, difundida hasta el siglo II d. C. por los apologistas²⁴, de que la autoridad tiene carácter absoluto y no repara en condiciones, como son las causas del tributo.

Tanto la concepción de los apologistas como la doctrina tomista presuponen que la autoridad deriva de Dios, pero hay una diferencia clara entre unos y otros. Mientras los apologistas consideran que la autoridad responde por sus actos solo ante Dios, Santo Tomás advierte que existen límites, las causas de tributo, que tiene efectos sobre la fuerza y el valor de la ley que emana de la autoridad. Los

21 Passerin d'entrèves. La filosofía política medioeval. Torino, 1934.

22 Summa theologica, I, II, quaestio 90, art. 4, c.

23 Hamm. Zur Grundlegung und Geschichte der Steuermoral, Trier, 1908.

24 Tertullian. Frühchristliche Apologeten und Martyrerakten. Pág. 318. En Bibliothek der Kirchenväter, II vol. Ed. Kempten (1913).

padres de la Iglesia consideraron que el deber tributario no es del todo ilimitado porque exige la contraprestación de servicios públicos.²⁵

La lógica tomista es el fundamento del principio constitucional, vigente hoy en día, que considera que la soberanía para crear tributos reside en la comunidad, que delega su poder en la asamblea representativa. Hoy por hoy, observa Hartmut Hahn²⁶, la norma injusta se reputa inconstitucional si viola el derecho natural tal como lo considera la doctrina contemporánea e impone al poder estatal que procure el bien común y no el interés público.

2.4. La causa material: la distinción del presupuesto respecto a las otras concausas

Santo Tomás mostró que el aspecto formal del tributo debe estar asociado a un contenido material que sea conforme al principio de justicia distributiva. Al unirse a la causa formal, la causa material concreta el concepto. Santo Tomás consideró la causa material como la manifestación concreta del hecho que, según la ley, expresa la igualdad de proporción y la adecuación a la capacidad del individuo sobre el que recae el tributo. La elaboración de la teoría de la imposición individual garantiza que, más allá de la forma, se respete también la sustancia.

A juicio del Aquinate, para que la justicia distributiva sea real, es preciso que, al definir el presupuesto del tributo, la ley respete el principio de igualdad de proporción (que se delimita en función del bien común) y las posibilidades de cada individuo. De este modo se procuran las condiciones favorables para que se realice la justicia distributiva.

Según Santo Tomás, el principio de igualdad contenido en la causa material permite distinguir qué hechos indicativos de la capacidad de cada individuo son susceptibles de imposición y cuáles no lo son. La manifestación de renta o de patrimonio es apta como presupuesto tributario a condición de que una y otro se hayan obtenido legítimamente. La renta y el patrimonio que proceden de una fuente ilícita se deben confiscar.

Todas estas premisas están en el origen del actual concepto de discriminación cualitativa de la renta. Cuando la fuente es diversa, también lo es la capacidad contributiva que manifiesta una misma cantidad de renta. En este sentido, es preciso distinguir el capital del trabajo, el trabajo autónomo del trabajo dependiente y el trabajo dependiente público del trabajo dependiente privado.

25 Migne. Patrologia latina, Tomo 6/578.

26 Der Einfluss des Thomas von Aquin. Op. Cit. 2.

3. La causa del tributo consiste en la síntesis de todas las causas

Durante muchos años se consideró que la fuerza y el valor de ley del mandato radicaban en su origen soberano y los juristas se mostraron reacios a admitir la causa del tributo. Poco a poco esta actitud cambió y, al final, por influjo de la teología, el concepto de causa del tributo penetró el ámbito jurídico²⁷. El Aquinate consideraba que la justicia distributiva desempeña un papel fundamental coordinando los varios tipos de concausas. Se garantiza cuando el presupuesto (causa material) de la ley (causa eficiente) se dirige a la consecución del bien común (causa final) y de la igualdad adecuada a las circunstancias de cada individuo (causa formal). El tributo procede de la voluntad (causa eficiente) y de la razón (causa final). Ambas son inseparables y constituyen elementos esenciales del tributo, uno de carácter subjetivo (causa material) y el otro objetivo (causa formal). Los conceptos de igualdad de proporción o justicia²⁸ y de adecuación a las posibilidades de cada uno derivan de esta conjunción de causas concomitantes que se encuentra en la base de la doctrina tomista.

La causa en el tributo es relevante porque su naturaleza es sustancial, distinta de la ley, y porque al asociar el tributo al bien común y justificar el deber, satisface las exigencias de la razón. La causa del tributo hace justa la autoridad y entraña una sanción divina que exige el respeto de la ley²⁹. La causa jurídica del tributo consiste en su adecuación al bien común.

En la concepción actual de tributo³⁰, la causa no presupone la contraposición sino la participación del ciudadano en la vida de la comunidad a través de su participación en la financiación de los gastos públicos, en función de su capacidad contributiva y a través de las utilidades que derivan de las actividades que él, junto a los demás ciudadanos, aprueba.

Ciudadano y Estado se encuentran unidos por una relación de la parte con el todo pues el ciudadano forma parte de la institución. El concepto de causa permite considerar justificado el tributo mientras se sitúe dentro de los límites que fija el principio de capacidad contributiva. El tributo es equitativo³¹ cuando dis-

27 Agostino Caputo. De Regimine Republicae Tractatus Fertilis. Pág. 309, cap. VII, 32, 1621.

28 Santo Tomás de Aquino. Summa theologiae, quaestio 58, art. 2, quaestio 57 art. 1.

29 Santo Tomás de Aquino. Summa theologiae, I, II, quaestio 96, art. 4.

30 Cfr. en particular Giuseppe Abbamonte. Principi di diritto finanziario. Pág. 259. Op. cit., nota 11.

Cfr. Salvatore Scoca. Sulla causa giuridica dell'imposta. Riv. dir. publ., 1932, 1; Tesoro. La causa giuridica della obbligazione tributaria. Riv. it. dir. fin., 1937, I; Trotabas. L'applicazione delle teorie della causa nel Diritto finanziario. Riv. dir. fin. sc. fin., 1937; I. Bühler. La causa giuridica nel diritto tributario tedesco. Riv. dir. fin., sc. fin., 1939, I, 9; Blumenstein. La causa nel diritto tributario svizzero, ivi, p. 355; Bompani. Sul concetto di causa nel diritto finanziario. Studi in onore di Tivaroni, Bari, 1950, p. 51.

31 Cfr. Einaudi. Contributo alla ricerca dell'ottima imposta, Milano, 1929; Berliri. (L.V.). La giusta imposta. En Collana della Ricostruzione dell'Annuario di Diritto comparato e di Studi legislativi, 3ª serie, Vol. XIX, fasc. 3, Roma, 1945.

pensa un tratamiento igual y la potestad tributaria se ejerce en función del interés público.

La causa del negocio jurídico es la justificación de la nueva disciplina de intereses que el ordenamiento reconoce según las intenciones de las partes dentro de los límites de la autonomía privada. La causa justifica la alteración, querida por los particulares, de las relaciones jurídicas que los une, es la razón jurídico-económica del negocio y se debe valorar a la luz de la contraposición de los intereses de los particulares.

En el derecho público la causa asegura que los actos de poder respetan las normas primarias que lo legitiman y el procedimiento que dispone la ley. La potestad³² es la fuerza que cambia la disciplina jurídica de las relaciones humanas. Entonces, el problema que plantea la causa jurídica del tributo se resuelve en el momento en que entra en vigor la ley que instituye. Por lo tanto, el problema de la justificación del tributo se pone de manifiesto cuando se analiza la ley a la luz de los principios constitucionales. La justificación primera del tributo se encuentra en el respeto a los límites de la capacidad contributiva, que es garantía de equidad e igualdad³³. La teoría de la causa consolida y enriquece algunos aspectos de la concepción actual del tributo y la integración de la noción actual de causa del tributo reclama que se recupere plenamente el concepto tomista de “bien común” y de todos los demás que le acompañan.

4. La interpretación de la ley tributaria. El estudio de la doctrina tomista enriquece el actual principio de capacidad contributiva

Santo Tomás defendió la singularidad del acto de entender. El entendimiento agente desmaterializa la especie, que se vuelve inteligible en el acto y puede ser recibida por el mismo intelecto. El desarrollo del conocimiento se realiza gracias a los elementos que proporciona el intelecto agente. El conocimiento de la realidad exige la síntesis de los dos procesos (causa formal y material-causa eficiente y final). La causa final es el bien común.

Aristóteles y Santo Tomás aplicaron la teoría del conocimiento al fenómeno social. El estudio del conocimiento consiste en un análisis del método, cuestión preliminar para los juristas y la interpretación³⁴ constituye una interesante manifestación de este conocimiento.

32 Thon. Norma giuridica e diritto soggettivo, Padova, 1951, p. 319.

33 En este sentido, véase Abbamonte. Principi di diritto finanziario. (Pág. 266). Op. Cit. nota 11.

34 Pesch en Eckert O.P. (director). Thomas von Aquino, Interpretation und Rezeption, 1974, pp. 488, 493. Ambrosetti. San Tommaso e la filosofia del diritto oggi, in Studi Tomistici 4, 1975, pp. 9, 93. Santo Tomás. Summa theologiae, I, II, quaestio 99, art. 5.

Santo Tomás, entonces, intuyó la relevancia de la cuestión relativa a la interpretación de la ley que regula el tributo: el tema alcanzó una importancia fundamental en el ámbito de la teoría general del derecho tributario³⁵. El intérprete debe ir más allá de la letra de la ley, considerar las *causas* y la *radix solutionis*. La interpretación de la ley tributaria debe fundarse en el análisis de las causas. Santo Tomás consideraba que, aunque el legislador no pueda prever todos los acontecimientos, es posible aplicar la norma con justicia gracias a la equidad, que atempera el rigor de la letra de la ley.

El principio del efecto útil se aplica al plano interpretativo para que la ley pueda realizar los fines que preservan el bien común. La *ratio*, que según la entiende Santo Tomás sintetiza las causas del tributo, permite entender el contenido lógico-jurídico caracterizado fundamentalmente por los fines económicos y sociales³⁶ en cuyo ámbito se construye el significado de la ley. De acuerdo con el Aquinate, el tributo se debe interpretar también desde el punto de vista de la igualdad de proporción, es decir, considerando las posibilidades que cada particular tiene de contribuir y los fines de la ley que instituye el tributo. Siempre que se respeten los fines que la inspiran, la ley tributaria se aplica al caso concreto a través de la analogía.

El actual método de interpretación de la ley tributaria debería reconsiderar la riqueza de contenido que encierra el deber de contribuir en función de las propias posibilidades, entendido también como idoneidad de respetar el bien común. La búsqueda de la causa formal del tributo es requisito indispensable para garantizar el conocimiento de la ley y su aplicación a los hechos previstos en ella. En otras palabras, la obligación de contribuir debe ajustarse a las posibilidades del individuo y a la igualdad de proporción para que se realice la justicia distributiva en virtud de la cual el individuo interactúa con la comunidad.

La ley tributaria se debe aplicar al caso concreto siempre que de ello se deriven efectos conformes con los fines económicos y sociales de la propia ley. El juicio de constitucionalidad de una ley tributaria presupone el análisis de sus efectos económicos y sociales³⁷. Entonces, la investigación debe ser de naturaleza

35 Los primeros estudios en Italia sobre la interpretación de las leyes tributarias son de Vanoni. *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932 y de GIANNINI (M.S.), *L'interpretazione e l'integrazione delle norme tributarie*, en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 5, 95.

36 El principio del "efecto útil" exige una interpretación y una aplicación de las normas comunitarias "funcionales" que se oriente al cumplimiento de sus fines. Véase Tesouro (G.), *Diritto dell'Unione Europea*. P. 109 cit. nota 15.

37 Griziotti. *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*. *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, I, 347 y en *Saggi sul rinnovamento dello studio della Scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, 417. Como se ha señalado, se excede al considerar que el fenómeno financiero es único y que la investigación debe ser al mismo tiempo económica y jurídica. Por otro lado, también los formalistas se equivocan, por defecto, al excluir el análisis económico en la investigación científica.

jurídica, aunque respetando los cánones del movimiento del análisis económico del derecho³⁸.

En conclusión, podemos afirmar que el estudio de la doctrina tomista permite recuperar y reflexionar sobre algunos de sus aspectos que se han abandonado con el transcurrir de los siglos. Estos despejan el camino para avanzar en la comprensión profunda del significado de principios fundamentales del derecho tributario, como el de capacidad contributiva, y favorecen el desarrollo científico de esta disciplina.

5. Bibliografía

- A. Verdross. Begriff und Bedeutung des "bonum commune". En San Tommaso e la filosofia del diritto oggi, Studi tomistici 4 (1975).
- Annibale Pastore. Il problema della causalità con particolare riguardo al metodo sperimentale. Ed. Bocca (1921).
- B. Nardi. San Tommaso d'Aquino. Opuscoli e testi filosofici scelti. Bari (1915).
- Berliri. (L.V.). La giusta imposta, in Collana della Ricostruzione dell'Annuario di Diritto comparato e di Studi legislativi. 3ª serie, vol. XIX, fasc. 3, Roma (1945).
- Einaudi. Contributo alla ricerca dell'ottima imposta, Milano (1929).
- Eudaldo Forment. Dos cursos en la Universidad de Nápoles. En Santo Tomás de Aquino. El oficio de un sabio. Ed. Ariel (2007).
- Fernand Steenbergen. Die Philosophie im 13. Ed. Jahrhundert (1977).
- Franco Gallo. L'uguaglianza tributaria. Ed. Editorial Scientifica Università Suor Orsola Benincasa (2012).
- Giuseppe Abbamonte. Principi di diritto finanziario. Ed. Liguori (2000).
- Griziotti. L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie. (1949).
- Hartmut Hahn. Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ed. Steuer und Wirtschaft (2004).
- Pesch en Eckert O.P. (director). Thomas von Aquino, Interpretation und Rezeption (1974).

38 Surgió en los Estados Unidos en los años 60 del siglo XX, a raíz de un debate entre Ronald H. Coase, de la Chicago Law School y Guido Calabresi de la Yale Law School. Richard A. Posner, de la Chicago Law School, comenzó a propagar el movimiento en los años 70. Su crecimiento y consolidación se deben a David Friedmann, que pertenecía a la misma Universidad en los años 80. Este movimiento es correcto siempre que no modifique la naturaleza jurídica del análisis del derecho. Su precedente se encuentra en el método sustancial, mencionado por Oreste Ranalletti (Natura giuridica dell'imposta, en Municipio Italiano, 1981 y Diritto finanziario, III ed., Milán, 1928) y estudiado por todos los docentes de la Ciencia de las finanzas y derecho financiero de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Federico II del Nápoles, por el "modo de consideración económica", nacido en los primeros decenios del siglo XX en Alemania, y por la "interpretación económica", ideada en España en la segunda mitad del mismo siglo. Son métodos correctos porque son equilibrados, prevén el empleo de la economía sin que se produzca una alteración de la naturaleza jurídica de la interpretación de la ley tributaria.

- R. Murari. "Il De causis" e la sua fortuna nel Medioevo. *Giornale storico* (1899).
- Raimondo Spiazzi (director). *Thomae Aquinatis in octo libros Politicorum Aristotelis Expositio*. (1966).
- Rocco Bonanni. *Uomini illustri di Aquino e Diocesi*. Ed. Isola Editore (1923).
- Rolf Schönberger. *Tomaso d'Aquino* Ed. Il Mulino (2002).
- Salvatore Scoca. *Sulla causa giuridica dell'imposta* (1932).
- Santo Tomás de Aquino. *Summa theológica*. II – II (1953).
- Tertullian. *Frühchristliche Apologeten und Martyrerakten*. En *Bibliothek der Kirchenväter*, II vol. Ed. Kempten (1913).
- Tesaro (G.). *Diritto dell'Unione Europea*. Ed. Padova (2012).