



Estudios Constitucionales

ISSN: 0718-0195

nogueira@utalca.cl

Centro de Estudios Constitucionales de Chile  
Chile

Fernández Amor, José Antonio; Masbernat, Patricio  
LA VIGENCIA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA: APORTACIONES  
PARA UN DEBATE

Estudios Constitucionales, vol. 11, núm. 2, 2013, pp. 495-546

Centro de Estudios Constitucionales de Chile  
Santiago, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82029345013>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

## LA VIGENCIA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA: APORTACIONES PARA UN DEBATE\*

### THE VALIDITY OF THE TAX JUSTICE PRINCIPLES IN SPAIN: CONTRIBUTIONS TO DEBATE

JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR\*\*

Universidad Autónoma de Barcelona - España  
joseantonio.fernandez@uab.es

PATRICIO MASBERNAT\*\*\*3

Universidad Autónoma de Chile - Chile  
patriciomasbernat@hotmail.com

*RESUMEN: La actual crisis económica ha puesto en evidencia diferentes problemas y es causa de cambios de todo tipo. Entre las cuestiones a las que está afectando se encuentran los fundamentos basilares del Derecho tributario español: los principios constitucionales tributarios. No es tanto que su pérdida de vigor sea una novedad debida a la crisis. Más bien se trata de que su aplicación e interpretación presididas por la flexibilidad desde su promulgación en 1978 pongan en dificultades su efectividad ante diversos problemas del sistema tributario cuya gravedad, en el presente momento de convulsión económica, se ha acentuado. La tensión entre la seriedad de esas dificultades y la vigencia de los principios abre el debate sobre la conveniencia de mantenerlos reforzándolos, cambiar su signi-*

---

\* El presente trabajo se enmarca en el Proyecto Fondecyt de Iniciación a la Investigación, Código 11100190, “Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado”, ejecución año 2011/12; y en el Proyecto de Atracción de Capital Humano Avanzado de Extranjero, MEC, denominado, “Consolidación del Grupo Iberoamericano de Investigación en Asuntos Jurídicos de la Empresa e Investigación de Medidas Fiscales sobre la Responsabilidad Social Empresarial”, Folio CONICYT N° 80112004; ejecutado por los autores en el año 2012 en la Universidad de Talca. **Trabajo recibido el 15 de junio de 2012 y aprobado el 27 de junio de 2013.**

\*\*\* Doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Barcelona. Magíster en Derecho comparado por la Universidad Autónoma de Barcelona. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Autónoma de Barcelona.

\*\*\* Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Magíster en Derecho Comparado por la Universidad Complutense de Barcelona; Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Autónoma de Chile.

*ficado o prescindir de ellos, toda vez que la realidad actual no se corresponde con la que coincidió en el momento de su aprobación.*

*ABSTRACT: The current economic crisis has highlighted various issues and causes changes of all kinds. Among the issues that are affecting are the basilar fundamentals of Spanish tax law: the constitutional principles of taxation. This is not so much due to a crisis. Rather it is that its application and interpretation chaired by the flexibility since its enactment in 1978, brings different challenges to the effectiveness front the tax system problems whose seriousness, at this time, has increased. The tension between the seriousness of these difficulties and the effectiveness of the principles opens the debate on whether to keep reinforcing them, change their meaning or dispensed with whenever the current reality does not match that agreed at the time of its approval.*

*PALABRAS CLAVE: Principios Constitucionales Tributarios, Deber de Contribuir, Poder Tributario.*

*KEY WORDS: Constitutional Principles of Taxation, Duty to Contribute, Tax Power.*

## I. INTRODUCCIÓN

La razón primera para la elaboración del presente trabajo es ofrecer una visión sobre el estado de la cuestión en el que se halla la aplicación de los principios tributarios que recoge el art. 31 de la Constitución Española (en adelante CE). Su utilidad está justificada, si se encuadra en un estudio más amplio que tiene por objeto desarrollar para otros Estados referentes jurídicos básicos que formen un marco en el que los entes públicos pueden ejercer su poder tributario. No se trata sólo de describir un modelo a seguir por otros ordenamientos sino también ofrecer una definición de los diferentes principios que lo informan y explicar qué problemática afecta a su aplicación de tal manera que, incluso, se llega a dudar sobre su actual vigencia.

Para acercarse a un ordenamiento jurídico es básico tener en cuenta que sus rasgos y propiedades están condicionados por el conjunto de valores que la comunidad sobre la que se aplica y de la que emana entiende como válidos. No participan de iguales características ordenamientos que se basan en una ley considerada divina (países islámicos), ordenamientos de Estados no democráticos (véase el ordenamiento de la España franquista) u ordenamientos basados en el Estado de derecho que, además, entre ellos presentan diferencias de principios (mientras unos mantienen la pena de muerte, otros la han derogado). En cualquier caso, los valores sociales se recogen en principios jurídicos que son el fundamento del conjunto normativo con el que las comunidades pretenden ordenar los intereses contrapuestos de sus miembros.

Los principios jurídicos, lógicamente, experimentan cambios y evolucionan de forma que se incluyen nuevos o se modifican los vigentes (por ejemplo, no tiene idéntica trascendencia en la actualidad el principio de igualdad de género que podía tenerlo durante el régimen de la España franquista o el principio de

no discriminación en la Sudáfrica actual que durante el régimen del *apartheid*). Si las sociedades cambian sus valores y sus preferencias, también pueden cambiar los fundamentos estructurales del ordenamiento jurídico que las ordena.

Siguiendo esta idea, el Derecho tributario español se fundamenta en diferentes principios que son la positivización de valores que han estado contando con una amplia aceptación en la sociedad. Estos se reúnen principalmente en el art. 31, apartados 1 y 3 de la CE: “1.- Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrán alcance confiscatorio”... El apartado 3 prevé que “3.- Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”... En estos preceptos se han reunido los principios de generalidad, de capacidad económica, de igualdad en materia tributaria, de progresividad y de no confiscatoriedad. Todos ellos, junto con el de legalidad a la hora de establecer prestaciones patrimoniales, forman el marco en el que ha de ejercerse el poder tributario. Según el art. 1 de la CE España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho de manera que ese poder –entendido como la capacidad de dictar normas tributarias– está limitado por esos referentes a través de los cuales se alcanza el valor máximo: el principio de justicia en la tributación. Pero, no quepa la menor duda, no se trata de valores inamovibles por su carácter de norma jurídica, toda vez que su concepción, efectividad y alcance están condicionadas por la evolución que pueda experimentar la comunidad social en cuanto a su consideración y la realidad eminentemente económica sobre la que inciden.

En las próximas líneas se ofrecen algunas reflexiones sobre la efectividad de los principios constitucionales tributarios en España ante los problemas que se presentan en torno a lo tributario. Se estructuran en cuatro apartados. Primero, se hace una aproximación al significado jurisprudencial dado a los diferentes principios tributarios enunciados. Seguidamente, en un segundo apartado, se relatan diferentes problemas que ponen en tensión la eficacia de los principios de acuerdo con el significado que se les atribuye. El tercer apartado está dedicado a especular las consecuencias que pueden derivarse de esa tensión. Finalmente, en un apartado cuarto, se recogen propuestas sobre el camino por el que puede discurrir la aplicación de los citados principios.

## II. UNA APROXIMACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

No resulta sencillo determinar un contenido o significado para los diferentes principios que informan el sistema. Se han ido superponiendo las teorías entre los

autores<sup>1</sup> y se han ido configurando, como se irá viendo, a través de diferentes pronunciamientos judiciales. Parafraseando a García Dorado el significado y función que desempeñan los principios tributarios en nuestro ordenamiento dependerá de su desarrollo legislativo, la interpretación de los tribunales –esencialmente el Tribunal Constitucional (en adelante TC)– y de las elaboraciones doctrinales<sup>2</sup>. Cabe avanzar que el TC no ha seguido una línea de estricta aplicación de los principios constitucionales mostrando una tendencia claramente flexibilizadora ante la actividad del legislador<sup>3</sup>.

Los principios constitucionales tributarios son un referente obligado para el ejercicio del poder tributario en tanto que con su cumplimiento se construye un sistema tributario que responderá al principio de justicia como valor superior en el texto constitucional. La previsión que se realiza, por tanto, del deber de contribuir –correlato de ese poder– en el art. 31 de la CE no está huérfana de condiciones. Se ha de exigir teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente, a través de un sistema tributario justo regulado con arreglo a la ley, inspirado en los principios de igualdad y de progresividad sin que pueda llegar a tener alcance confiscatorio. Sí que es verdad que tratándose de principios se habla de normas amplias, abstractas y de poca concreción lo que, por un lado, supone una virtud por su adaptabilidad a las circunstancias de cada momento histórico y, por otro lado, un aspecto negativo por su maleabilidad<sup>4</sup>, pues pueden perder eficacia como límites al legislador tributario.

<sup>1</sup> A sabiendas que no se citan todos los que deberían estar, baste como ejemplo de trabajos sobre principios tributarios los de AGUALLO; BUENO (2007), pp. 57-94; CASADO (1982), pp. 541-574, CASADO (1982), pp. 185-235; FERNÁNDEZ (1997), pp. 211-240; MARTÍN (1979), pp. 61-93; RODRÍGUEZ (2005), pp. 235-251 o SIMÓN (2010), Tomo I, pp. 299-330.

<sup>2</sup> GARCÍA (2002), p. 15.

<sup>3</sup> No ha de concluirse precipitadamente que la labor jurisprudencial ha sido más pacata que la labor que puede realizar la doctrina a la hora de explorar las posibilidades que ofrece la previsión constitucional de los principios tributarios. Sin entrar en más detalle se trata de dos ámbitos de la aplicación e interpretación de las normas que cuentan con diferentes parámetros de acción. En relación con la actuación del TC en esta materia PALAO TABOADA destaca que “(...) *ha sido extremadamente respetuoso con la discrecionalidad política del legislador: sólo en contadas ocasiones ha declarado la inconstitucionalidad de leyes tributarias*”. PALAO (2005), p. 780.

<sup>4</sup> La maleabilidad de los principios jurídicos del art. 31.1 de la CE puede verse, por ejemplo, en el trabajo de AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO que exponen que el alcance de los principios no es sólo en relación a las prestaciones de carácter tributario sino a todas las prestaciones patrimoniales impuestas que tengan finalidad contributiva. Esta idea la aportan en contraste con gran parte de la doctrina que estudian y exponen los citados principios en relación sólo con las prestaciones patrimoniales de carácter tributario. AGUALLO; BUENO (2007), p. 69.

Tempranamente el TC se pronunció sobre su fuerza vinculante y los alejó del carácter de ser meros indicadores para el legislador a los que puede o no atenerse. En Sentencia (en adelante STC) 16/1982 de 28 de abril o en STC 80/1982 de 20 de diciembre estableció su carácter inmediatamente vinculante y la no necesidad de la acción del legislador para ser aplicados por Jueces y Tribunales de forma inmediata. Constituyen un conjunto de mandatos a respetar y un referente obligado para el desarrollo del ordenamiento jurídico, pues forman parte del texto constitucional, que lejos de ser un catálogo de intenciones, se constituye en la primera norma del ordenamiento jurídico<sup>5</sup>. El TC se muestra determinante en cuanto al valor que otorga a los principios que contiene la ley fundamental en STC 27/1981 de 20 de julio cuando expone, en el fundamento jurídico 10º, que los principios constitucionales sirven: “(...) *para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho*”.

Se ha de matizar lo anterior en tanto que, si bien se aclara el valor jurídico de la CE y su posición en la jerarquía normativa, también se advierte de su texto que no todo su contenido tiene el mismo valor lo que incide en el *status quo* de los principios tributarios. Estos se reúnen en el Título I y se les dota de diferente trato que otros preceptos. Se reúnen en ese apartado derechos y deberes fundamentales que, atendiendo al art. 53 de la CE, tienen distinta trascendencia y efectividad. Los reconocidos en el capítulo segundo –entre los que se halla el deber de contribuir– vinculan a todos los poderes públicos y los del capítulo tercero son referentes interpretativos y necesitan de desarrollo legal para ser alegados ante los Tribunales. Entre los que figuran en el capítulo segundo sólo el art. 14 y la sección primera del capítulo 2º –lo que excluye el deber de contribuir– pueden ser reivindicados ante tribunales ordinarios por un procedimiento especial o a través de un recurso de amparo ante el TC. La conjunción de derechos individuales de los que el ciudadano o ciudadana es titular y el reconocimiento de una vía para su reivindicación permite identificarlos como derechos subjetivos a diferencia de lo que ocurre con los principios que rodean el deber de contribuir cuya significación depende en exclusiva de la acción del TC motivada por un recurso o cuestión de inconstitucionalidad, vías alejadas de las posibilidades del ciudadano o ciudadana.

---

<sup>5</sup> Se trata de un tema que tuvo que ser establecido desde un primer momento, puesto que sentencias del Tribunal Supremo como la de 2 de mayo de 1980 consideraban que la Constitución tenía un valor programático que necesitaba de desarrollo normativo.

## II.1. El principio de generalidad

Suele distinguirse con el adjetivo “*Todos*” con el que comienza el art. 31.1 de la CE el principio de generalidad a la hora de contribuir a los gastos públicos. Mediante esa palabra el legislador constitucional impone que el ejercicio del poder tributario no suponga un trato diferenciado entre contribuyentes si no hay una justificación adecuada en el ordenamiento. Esta condición habrá de darse cuando la diferencia responde a fines de interés general que la justifiquen como pueden ser la política económica o la social, lo que puede conducir a la extrafiscalidad. En cierta manera, se trata de un correlato de una característica propia del poder tributario como es su condición de abstracto.

Este principio no ha sido muy desarrollado por la jurisprudencia del TC. No obstante, se destaca la STC 96/2002 de 25 de abril en la que determina que aquella expresión absorbe “(...) *el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 150/1990, de 4 de octubre, F. 9; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado*”.<sup>6</sup> De acuerdo con esto, el TC centra el contenido del principio en dos aspectos: primero, identifica el principio de generalidad con igualdad y, segundo, lo traduce en una prohibición de privilegios a la hora de contribuir a los gastos públicos.

## II.2. El principio de capacidad económica

El art 31.1 de la CE establece que la contribución a los gastos públicos se ha de realizar de acuerdo con la capacidad económica del ciudadano o ciudadana por medio de un sistema tributario. A primera vista, por tanto, el legislador constitu-

<sup>6</sup> Negrita de los autores. Esta misma tesis se sigue en STC 10/2005 de 20 de enero.



cional liga el concepto de tributo –instrumento de contribución– con la capacidad económica de la persona contribuyente. No se trata tanto de una referencia a la capacidad de pago del sujeto, toda vez que difícilmente podría construirse un sistema tributario sobre ciudadanos sin esa capacidad. La previsión que hace el legislador constitucional va más allá de esa exigencia lógica.

El TC se ha aproximado a este principio en diversas ocasiones identificando sus aspectos. Ha considerado que es una exigencia coherente para el legislador tributario en cuanto habrá de buscar la riqueza allí donde se encuentre. El principio no es sólo un mero fundamento del tributo o del sistema tributario sino también una referencia para el legislador de cómo ha de diseñar las diferentes figuras que lo pueden componer (STC 27/1981 de 20 de julio). Sintetiza el TC sus consideraciones sobre el principio en el fundamento jurídico 5º de su STC 193/2004 de 4 de noviembre cuando indica que: *“Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el art. 31.1 CE, constituye un «criterio inspirador del sistema tributario» (STC 19/1987, de 17 de febrero, F. 3), un principio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 6). Pero también hemos dicho que el tributo –cualquier tributo– «grava un presupuesto de hecho o ‘hecho imponible’ (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley» (STC 276/2000, de 16 de noviembre, F. 4), por lo que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, F. 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, F. 4). Y aunque hemos señalado que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 14/1998, de 22 de enero, F. 11 b), entre otras], también hemos precisado que no cabe soslayar que «la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4, y 194/2000, de 19 de julio, F. 9, por ejemplo)”*<sup>7</sup>

En el Auto 71/2008 de 26 de febrero añade el TC a lo anterior que *“Ciertamente, además de afirmar que el principio de capacidad económica establecido en el*

<sup>7</sup> Negrita de los autores.



*art. 31.1 CE exige que el hecho imponible constituya una manifestación de riqueza, hemos venido señalando que dicho principio obliga a que la contribución de solidaridad en que consiste el tributo «sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 6), dicho de otro modo, le obliga a modular la carga tributaria de cada contribuyente «en la medida –en función– de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, F. 8; y AATC 381/2005, de 25 de octubre, F. 5; 382/2005, 25 de octubre, F. 5; 383/2005, de 25 de octubre, F. 5; 117/2006, de 28 de marzo, F. 4, y 118/2006, de 28 de marzo, F. 4; en el mismo sentido, AATC 197/2003, de 16 de junio, F. 3, y 212/2003, de 30 de junio, F. 3)”<sup>8</sup>*

Es habitual sintetizar estas ideas considerando que el principio de capacidad económica es, además, de un fundamento para la imposición un límite para el legislador tributario. Deberá establecer sus gravámenes dentro de unos límites máximos y mínimos de forma que no llegue a agotar la capacidad económica del contribuyente, la cual es la medida de su contribución a los gastos públicos.

Será, asimismo, un referente para el legislador a la hora de diseñar y establecer las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria.

### *II.3. El principio de igualdad*

El sistema tributario justo que establece el art. 31.1 de la CE también se ha de inspirar en el principio de igualdad. El legislador constitucional español no se ha limitado a establecer la igualdad formal en el art. 14 de la CE, sino que ha introducido de forma expresa este principio en el sistema tributario. Su contenido está en función de la capacidad económica tal y como considera el TC en su STC 209/1988, de 10 de noviembre cuando expone en relación con el art. 14 de la CE que “(...) *ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1) (...)*” añadiendo que “(...) *el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad en este ámbito, medida de la igualdad (art. 31.1)*”.

El principio de igualdad exige comparar las capacidades económicas de los llamados a la contribución. No se trata de garantizar el tratamiento uniforme de

---

<sup>8</sup> Negrita de los autores.

todos ante la ley tributaria pues es cometido del art. 14 de la CE identificándose con una igualdad formal, sino tener en cuenta un principio de igualdad material de manera que la contribución a los gastos públicos sea igual entre iguales, pero desigual entre desiguales. Han de contribuir de forma diferente aquellos sujetos que presenten capacidades económicas diferentes, pero han de contribuir de forma idéntica aquellos que poseen igual capacidad económica. Es clara la STC 46/2000, de 17 de febrero, cuando trata las diferencias que se advierten en el trato entre tipos de rentas regulares e irregulares y expone que “(...) evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 CE, pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior”.

En el Auto 71/2008 de 26 de febrero el TC ha insistido en dos aspectos sobre el principio de igualdad tributaria. En primer lugar, la distancia que ha ido marcando entre lo previsto en el art. 14 y el art. 31 de la CE: “(...) conviene comenzar descartando que el art. 14 CE resulte concernido en este caso. En efecto, sintetizando nuestra doctrina general sobre el principio de igualdad, es necesario recordar que no toda proclamación constitucional de dicho principio «es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE», dado que dicho precepto únicamente tutela frente a las discriminaciones basadas en «una diferenciación de índole subjetiva» (SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FF. 3 y 4; 183/1997, de 28 de octubre, F. 3; 55/1998, de 16 de marzo, FF. 2 y 3; 71/1998, de 30 de marzo, F. 4; 36/1999, de 22 de marzo, F. 3; 84/1999, de 10 de mayo, F. 4; 200/1999, de 8 de noviembre, F. 3; 111/2001, de 7 de mayo, F. 7; 54/2006, de 27 de febrero, F. 6, y 45/2007, de 1 de marzo, F. 3, y ATC 1/2000, de 10 de enero, F. 4)”. Y, en segundo lugar, entendiendo que se da desigualdad reprochable constitucionalmente “(...) siempre que se denuncia «que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso» (STC 54/2006, de 27 de febrero, F. 6)”.

En síntesis, entiende el Alto Tribunal que el principio de igualdad tributaria exige la comparación de capacidades económicas a la hora de contribuir a los gastos públicos para tratar de forma igual a las iguales y desigual a las diferentes, ya que no ha de confundirse igualdad con uniformidad. Tampoco permite equiparar la igualdad ante la ley, pues la considera de carácter formal, con la igualdad en el ámbito tributario que la identifica con una igualdad material. Al tiempo, entiende que la diferencia puede justificarse si la medida es objetiva y razonable conforme al ordenamiento jurídico.

#### *II.4. El principio de progresividad*

Este principio aporta al sistema tributario un referente para hacer efectivo el principio anterior. Se da contenido al principio de igualdad imponiendo que el gravamen crezca en función de la capacidad de pago del contribuyente por lo que deviene en su medida. Sirve también de indicador para distribuir las cargas del Estado en función de la riqueza de los ciudadanos y ciudadanas poniendo, a su vez, en funcionamiento un principio de solidaridad. Teniendo en cuenta que la otra vertiente del ingreso tributario es, necesariamente, el gasto se concluye que más habrá de percibir de los recursos públicos quien menos posee para contribuir a las cargas.

No es un principio que se haya desarrollado de forma exhaustiva por el TC que ha venido manteniendo una línea de descripción en función del principio de igualdad antes tratado. Sí que ha hecho inciso en que no se trata de una exigencia para cada figura que compone el sistema tributario, sino que es una condición a cumplir por el sistema en su conjunto (SSTC 27/1981, de 20 de julio; 37/1987, de 26 de marzo; 76/1990, de 26 de abril; 150/1990, de 4 de octubre; 173/1996, de 31 de octubre; 14/1998, de 22 de enero, Auto N° 71/2008 de 26 de febrero o STC 7/2010 de 27 de abril).

#### *II.5. El principio de no confiscatoriedad*

La relación de principios materiales tributarios que acoge el art. 31.1 de la CE se acaba con este principio. Se establece con meridiana claridad que el sistema tributario no ha de servir para expropiar o confiscar la capacidad económica. Se trata de un refuerzo del derecho a la propiedad que prevé el art. 33 de la CE. Es la traducción de una característica del poder tributario que lo diferencia del poder de expropiación de los entes públicos por motivos de interés público, siendo un límite directo al principio de progresividad.

A diferencia de lo que sucede con los principios de capacidad económica o igualdad el TC no ha incidido tanto en éste<sup>9</sup>. Se ha limitado a concretar dos as-

---

<sup>9</sup> Es habitual recordar que en este punto el TC alemán identificó que el límite de confiscatoriedad se excede superando el 50 por 100 de gravamen, vid. HERRERA (1996), p. 1033-1049. También puede traerse a TIPKE citado por CORRAL GUERRERO, en tanto que identifica el efecto confiscatorio cuando se dan los siguientes supuestos: a) si la tributación colapsa una empresa o hace que deje de ser rentable; b) si la tributación absorbe todos los rendimientos del patrimonio, c) cuando el impuesto ha de pagarse con la sustancia del patrimonio, d) cuando el impuesto priva al ciudadano de los medios necesarios para la vida y e) cuando el impuesto sobre sucesiones deja vacío de contenido el derecho a la herencia. CORRAL (2004), p. 37. Sobre el principio también puede verse LÓPEZ (2011), pp. 9-75.

pectos: límite al gravamen y cautela para que el poder tributario no se desdibuje convirtiéndose en expropiatorio. En la STC 233/1999 de 13 de diciembre se limita a señalar que “*Por lo que respecta a la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria, como hemos dicho en varias ocasiones, ésta «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir», lo que tendría lugar «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución» [SSTC 150/1990, fundamento jurídico 9º y 14/1998, fundamento jurídico 11 B)]*”.<sup>10</sup> Recuerda, además, en su STC 7/2010 de 27 de abril que es difícil fijar en términos operativos los límites para determinar que lo progresivo degenera en confiscatorio.

## II.6. El principio de legalidad tributaria

El art. 31.3 de la CE establece que las prestaciones patrimoniales en general han de ser establecidas “(...) *con arreglo a la ley*”... El art. 133 de la CE también prevé que sea mediante esa norma como se pueden establecer tributos. En definitiva, se extrae que la CE basa en un principio de legalidad el ejercicio del poder tributario. El TC ha tratado este principio en relación con la problemática que plantea su alcance en la materia tributaria en cuanto a reserva de ley o, en otros términos, ha definido el carácter más o menos estricto del mismo en función de los elementos de la relación jurídico tributaria que se han de regular. En cualquier caso su importancia como trasunto del principio de igualdad entre ciudadanos queda reflejada en la STC 19/1987 de 17 de febrero.

En las SSTC 37/1981 de 16 de noviembre, 6/1983 de 18 de mayo o 7/2010 de 27 de abril expuso que la reserva de ley abarcaba el establecimiento *ex novo* del tributo y la determinación de sus elementos esenciales. Sobre el ámbito de aplicación del reglamento en materia tributaria el TC se ha pronunciado en diversas ocasiones realizando una recopilación de su línea doctrinal en la STC 150/2003 de 15 de julio, lo que permite conocer qué contenido da al principio de reserva de ley. En el fundamento jurídico 3º se sintetiza la posición del Alto Tribunal en este tema con las siguientes notas:

<sup>10</sup> Negrita de los autores.

1º) El principio de reserva de ley tributaria se establece en los arts. 31 y 133 de la CE para las prestaciones patrimoniales de carácter público de las que los tributos son una categoría más (se remite a SSTC 185/1995, 182/1997 y 63/2003).

2º) El principio de reserva de ley exige que por ley se dé la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (se remite a SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987, 185/1995 y 63/2003).

3º) Se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la CE o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (se remite a SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987). El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las diversas figuras jurídico-tributarias y de sus distintos elementos (se remite a SSTC 37/1981 y 19/1987).

4º) La reserva de ley relativa no opera de la misma forma en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo. Por ejemplo, el grado de concreción exigible a la ley en relación con el hecho imponible es máximo y no es así en relación con el tipo o la base imponible (se remite a SSTC 221/1992, 185/1995, 233/1999).

El TC muestra, de acuerdo con lo anterior, una tendencia contraria a considerar que el principio de legalidad pueda tener carácter de reserva absoluta de ley decantándose hacia su relatividad. No obstante, se ve obligado a dar matices en esa calificación, puesto que mantiene un cierto rigor por lo que respecta al establecimiento *ex novo* de figuras tributarias. En relación con los elementos fundamentales del tributo muestra una posición compleja puesto que mantiene el rigor de la ley en cuanto al hecho imponible, pero no así en cuanto a otros elementos como la base en la que admite, fundamentalmente por motivos técnicos, la regulación por otras normas de inferior jerarquía.

De lo expuesto hasta ahora se extrae que en el TC ha tratado en estos años los principios en los que se ha de referenciar el ejercicio del poder tributario según la CE. Ha dibujado su significado mediante diferentes fallos que, como se puede observar, inciden fundamentalmente sobre el principio de capacidad económica, el principio de igualdad y el principio de legalidad. No ha dictado sentencias en las que fije el contenido de esos referentes fundamentales, sino que se ha limitado a ir elaborando diferentes notas que los identifican en función de aquello

que se opone a ellos haciendo, en ocasiones, recopilación de lo elaborado. Esta forma de proceder combinada con la idea de que los principios constitucionales-tributarios pueden, por su propia naturaleza, ser flexibilizados ha podido favorecer que estos preceptos sean objeto de cuestionamiento y debate, pues no parecen tener la fuerza necesaria como obstáculo jurídico para diversos fenómenos que inciden en la distribución equitativa de las cargas públicas entre los miembros de la comunidad social<sup>11</sup>.

### III. LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIO-CONSTITUCIONALES: TENSIÓN ENTRE FLEXIBILIDAD Y RIGUROSA EFICACIA

Los principios que recoge el art. 31 de la CE descritos en las líneas anteriores mediante diferentes fallos del TC tienen una naturaleza y un carácter no determinado *a priori*, pero determinable a medida que se plantea su aplicación. No son normas precisas e inamovibles, sino que dibujan un amplio margen de actuación para el legislador ordinario permitiendo que, ante una realidad tan cambiante como es la económica, se puedan adoptar diferentes opciones normativo-tributarias.

Según la STC 7/2010 de 27 de abril, que se remite a otros pronunciamientos en su fundamento jurídico 6º, los principios se enfocan hacia todo el sistema tributario y no se exigen con la misma intensidad en cada una de las figuras que pueden llegar a componerlo. En consecuencia, se permite introducir en el conjunto de exacciones figuras que no responden a la totalidad de los principios previstos. Así, pues, no se trata tanto de que todas y cada una de las figuras tributarias respondan al significado que puede atribuirse a los principios como que la totalidad del sistema tributario se adecue a ellos<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Fueron más duras las palabras de SÁNCHEZ SERRANO cuando comentó en 1997 que con el tratamiento jurisprudencial del TC: “*No han salido mejor parados los principios o preceptos constitucionales llamados a regir las relaciones entre los diferentes titulares de poder tributario y los ciudadanos: los diversos principios de justicia tributaria (capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad), el principio de legalidad o, en su caso, de reserva de ley en materia de tributos y otras prestaciones públicas de especial relevancia en el ámbito tributario, el principio de seguridad jurídica y la correlativa interdicción de retroactividad en el ámbito tributario y hasta los propios derechos fundamentales que puedan ser afectados por la actividad administrativa en materia tributaria, tales como los que protegen la esfera de la privacidad, o como ciertas garantías en materia procesal o sancionadora, o bien son obviados en dicha doctrina jurisprudencial o bien adquieren perfiles imprecisos y borrosos en la misma, perdiendo así su virtualidad de límites frente a los más que posibles excesos del poder, o bien incluso, a veces, son objeto en ella de fugaces y pintorescos razonamientos...*”. SÁNCHEZ (1997), tomo I.

<sup>12</sup> No llegan a la misma conclusión AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO cuando afirman que de la jurisprudencia del TC se puede derivar que sólo los principios de progresividad y no confiscatoriedad se asocian con

Ese carácter flexible y el hecho de enfocarlos hacia la totalidad del sistema tributario se ha de equilibrar con que son mandatos de aplicación directa (art. 9 de la CE) y que mantienen una esencia o núcleo duro que los hace reconocibles y rigurosos. Ha de considerarse, por tanto, que la elasticidad de sus dictados tiene un punto máximo más allá del cual el principio puede perder su efectividad como referente en el ordenamiento. Esa necesidad de equilibrio entre lo flexible y lo riguroso ha condicionado la aplicación de estos preceptos por parte del legislador y los tribunales y no siempre se ha conseguido. En consecuencia, en la actualidad, se pueden identificar diversos problemas que no se han resuelto o impedido abriéndose un debate sobre la fuerza y vigor de esos referentes del poder tributario.

### *III.1. La flexibilización del principio de capacidad económica*

Albiñana García-Quintana en un escrito de 1983 entendía que<sup>13</sup>: *“La capacidad económica como criterio material de justicia debe constituir el principio básico, esencial, sustantivo, para la aplicación de los demás postulados y así asegurar el señorío de la equidad en el sistema de impuestos que se trate”*. Exponía el autor que si el principio no se aplicase en los impuestos *“(…) se volvería a la importación de los principios del Derecho privado con los desajustes y las inconsecuencias que han acompañado al Derecho tributario en su problemática adolescencia”*...

Ese carácter protagonista del principio a la hora de concretar la equidad en el deber de contribuir ha podido ser diluido por la jurisprudencia, toda vez que ha procurado establecer un equilibrio entre el principio y otros factores. Ya se ha visto cómo lo define el TC a lo que hay que añadir que, siguiendo la STC 21/1981 de 20 de julio, el principio no agota el principio de justicia tributaria, sino que también se han de dar los principios de igualdad y progresividad. Se desprende de la sentencia que el criterio de distribución de las cargas públicas basado en el principio de capacidad económica requiere, según el precepto constitucional, que se haga a la luz de los principios de igualdad material y progresividad.

También se trata el principio de capacidad económica en la STC 221/1992 de 11 de diciembre analizando cuestiones de inconstitucionalidad relacionadas con la regulación del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los

---

el sistema tributario y no los de generalidad, capacidad económica e igualdad que deberán ser observados por cada uno de los componentes del sistema tributario. AGUALLO; BUENO (2007), p. 78.

<sup>13</sup> ALBIÑANA (1983), p. 323.



terrenos. En el fundamento jurídico 4º el Tribunal recoge y reitera lo dicho en sentencias anteriores sobre el principio, recuerda que vincula tanto a particulares como a los poderes públicos (STC 76/1990 de 26 de abril) y añade que: *“Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, fundamento jurídico 13). El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”*.

Esta sentencia introduce un importante matiz a la efectividad del principio de capacidad económica. El principio se respetará si la capacidad es real o potencial aunque el legislador persiga con el tributo atender a otro tipo de fines de interés público que prevea la CE diferentes a la distribución equitativa de las cargas públicas. Abre con ello una posibilidad al poder tributario de establecer en el sistema tributario figuras o medidas que no se incorporan en el sistema para recaudar sino con finalidades diferentes, ya que, de acuerdo con el fundamento jurídico 5º de la STC 221/1992, *“(…) es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución”*... En la misma línea se encuentra la STC 134/1996 de 22 de julio en cuyo fundamento jurídico 8º el Tribunal expone que se puede exceptuar el principio de capacidad económica mediante exenciones por dos motivos: primero, por responder a otros principios que resulten amparados por la Constitución y, segundo, por hacer efectivo el propio principio de capacidad económica.

El TC con estas sentencias 221/1992 y 134/1996 flexibiliza el rigor del principio de capacidad económica. Los tributos no han de atenerse exclusivamente a él, puesto que no monopoliza la justicia tributaria. El sistema tributario bien puede

incorporar figuras que atiendan a otros valores o principios también reconocidos en la CE. El gravamen no necesariamente ha de estar establecido en función de la capacidad económica si el legislador ha tenido en cuenta otras circunstancias amparadas en la norma fundamental, lo que introduce el concepto de extrafiscalidad: los tributos no son sólo elementos de recaudación, también pueden ser instrumentos de regulación que persigan la realización efectiva de objetivos amparados por el ordenamiento.

Pero no es el único factor que constituye una línea interpretativa acorde con la flexibilización de los rigores del principio de capacidad económica. Como ya se dijo, el deber de contribuir a los gastos públicos se realiza a través de un sistema tributario referenciado en el principio de justicia. Se puede interpretar que el legislador constitucional vinculaba el requisito a todos y cada uno de los tributos que pueden ser incorporados al sistema. Sin embargo, en la STC 182/1997 de 28 de octubre en la que se trataba la constitucionalidad de un Decreto-Ley que regulaba aspectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal matiza esta idea. En el fundamento jurídico 7º expresa que el principio de capacidad económica no está referido a cada figura tributaria en particular sino al conjunto del sistema tributario<sup>14</sup>.

Dentro de ese sistema el Tribunal ha discriminado entre tributos que responden al citado principio y tributos en los que el principio no tiene tanto peso. La STC 189/2005 de 7 de julio también trató la adecuación de un decreto ley como norma con la que regular aspectos tributarios. El Tribunal entiende que esa norma no puede afectar al deber de contribuir a los gastos públicos, lo que no

<sup>14</sup> Dice el TC en el fundamento jurídico 7º que: *“De lo anterior se infiere que el Decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir, lo que exige precisar a los meros efectos de resolver la constitucionalidad del art. 2 del Real Decreto-Ley Nº 5/1992 impugnado cómo se encuentra definido dicho deber en la Norma fundamental, concretamente en su art. 31.1; y es que, como señalamos en la STC 111/1983, comprobar cuándo el Decreto-ley «afecta» a un derecho, deber o libertad «exige también que se tenga muy en cuenta la configuración constitucional del derecho –en este caso, deber– afectado en cada caso» (fundamento jurídico 8.).*

*A este respecto, avanzando en las consideraciones que sobre el deber de contribuir a los gastos públicos ha realizado el Tribunal en otros pronunciamientos (SSTC 27/1981, 110/1984, 126/1987, 45/1989, 76/1990, 150/1990, 197/1992, 221/1992, 134/1996, 173/1996 y 38/1997), la Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, en las SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996), y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El art. 31.1 C.E., en efecto, dijimos tempranamente en la STC 27/1981, «al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: La de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad» (fundamento jurídico 4.).”*

puede ser interpretado como un obstáculo para que se regule mediante esa norma fundamentada en la extraordinaria y urgente necesidad la materia tributaria. En todo caso la afectación se produce si el decreto ley introduce modificaciones en el régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del cual, como dice en el fundamento jurídico 8º el TC, “(...) se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y hecho imponible (STC 134/1996)”. Prosigue el juzgador diciendo que el impuesto citado es la figura central de la imposición directa en la que pueden manifestarse con mayor claridad los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, además de hacer posible la redistribución de la renta y la solidaridad que caracterizan el Estado social y democrático de Derecho.

No sucede lo mismo con otros tributos como, por ejemplo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grava las transmisiones lucrativas *mortis causa*. Según el fundamento jurídico 8º de la STC 189/2005 de 7 de julio no siendo un tributo global sobre la renta o sobre el consumo y estando limitado a gravar una concreta manifestación de capacidad económica, la modificación de su régimen jurídico por un decreto ley no altera el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. Iguales reflexiones se aportan en la STC 108/2004 de 30 de junio en la que tampoco tiene peso específico en cuanto a hacer efectivo el principio de capacidad económica dentro del sistema tributario la imposición sobre bebidas alcohólicas dado su carácter marginal en el sistema. Puede añadirse a este conjunto de impuestos para los que el principio no ha de ser rígido, pues son marginales el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados según el fundamento jurídico 6º de la STC 7/2010 de 27 de abril. Profundizando en esta línea de interpretación es más rotundo el Tribunal en el Auto 71/2008 de 26 de febrero cuando expone en el fundamento jurídico 5º “(...) aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del «sistema tributario» en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando *mutatis mutandis* nuestra doctrina acerca de cuándo un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber

*de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE. Éste es, como hemos tenido ocasión de afirmar varias veces, el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas (...) Pero, claramente, no es el caso de la llamada «tasa» del juego, tributo que, ni tiene carácter general (esto es, no grava la renta global de las personas físicas o jurídicas, sino una específica manifestación de capacidad económica: por lo que aquí interesa, los rendimientos que se obtienen con la explotación de las máquinas recreativas tipo «B»), ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales a que hemos aludido».<sup>15</sup>*

Se identifica otra línea jurisprudencial que flexibiliza el principio de capacidad económica junto con la extrafiscalidad, la idea de sistema tributario o la diferente importancia de los tributos. La STC 33/2006 de 13 de febrero en su fundamento jurídico 4º expone que la neutralización del nacimiento de la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho imponible que supone la capacidad económica de la persona contribuyente será constitucionalmente válido “(...) cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.) quedando, en caso contrario, proscrita (...)”.

En síntesis, de las sentencias anteriores se extrae que el TC ha seguido una práctica exegética caracterizada por la flexibilización de los rigores que implica el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 de la CE. Se pueden identificar cuatro líneas: a) el principio se ha de considerar en relación con todo el sistema tributario no por cada figura, b) el principio se exceptúa a través de la extrafiscalidad, c) el principio no plantea el mismo nivel de exigencia en relación con cada figura y d) por razones de política económica o social o de técnica tributaria se puede llegar a exceptuar.

### *III.2. El sistema tributario y la igualdad de género*

Ya se ha dicho que de la palabra “todos” del art. 31 de la CE se deriva el principio de generalidad. Sirva esa palabra para indicar que adecuar el lenguaje jurídico a una perspectiva de género llevaría a criticar el propio precepto, pues no parece contar más que con los contribuyentes de sexo masculino. Pudiera considerarse que, a pesar de lo que indica el art. 14.11 de la Ley Orgánica 3/2007 de 22 de

<sup>15</sup> Negrita de los autores.

marzo para la igualdad efectiva entre mujeres y hombres<sup>16</sup>, esta crítica no tiene más recorrido que la mera adaptación del texto constitucional a las exigencias de realizar los textos jurídicos de acuerdo con las pautas que establece la igualdad de género. Máxime cuando es palpable que ambos sexos son tratados en cada uno de los tributos que componen el sistema tributario como contribuyentes.

Sin embargo, puede tratarse alguna cuestión relativa al género y al sistema tributario de más calado. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo un tributo de carácter individual, recoge dos modalidades para su realización: individual o conjunta (art. 82 y ss. de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante LIRPF). El contribuyente tiene la opción de cumplir con su deber fiscal a través de uno u otro régimen si está integrado en los tipos de unidad familiar que prevé el art. 82 LIRPF (matrimonio con hijos menores o mayores incapacitados o familias monoparentales compuestas por padre o madre e hijos). En la práctica esta opción se ha convertido en estimar cuál es más ventajosa o supone un menor gravamen para los contribuyentes: la individual o la conjunta. Dado que la última implica la acumulación de las rentas obtenidas por los diferentes miembros de la unidad familiar, aumentando la progresividad del tributo al aplicar su tarifa, resulta más gravosa que si se opta por la declaración-liquidación individual. La tributación conjunta resulta, entonces, más ventajosa si la unidad familiar cuenta con un solo perceptor de rendimientos o, en todo caso, el segundo perceptor los obtiene en escasa cuantía.

Esta posibilidad que, en principio, parece inocua o neutral, toda vez que podría verse como un ejemplo de economía de opción, puede considerarse perjudicial si se la contrasta con la realidad social sobre la que actúa. Esta se caracteriza por dos datos: la mujer sigue encontrando dificultades para su inserción plena en el mercado laboral y presenta altos porcentajes en el colectivo de personas inactivas a efectos estadísticos dedicadas a las labores domésticas<sup>17</sup>. La tributación conjunta

---

<sup>16</sup> Ese precepto establece que: “A los fines de esta Ley, serán criterios generales de actuación de los Poderes Públicos: 11. La implantación de un lenguaje no sexista en el ámbito administrativo y su fomento en la totalidad de las relaciones sociales, culturales y artísticas”... Si bien es verdad que parece que se circunscribe al ámbito administrativo la lógica de las cosas, así como el espíritu de la ley orgánica que lo contiene permiten extender el criterio a otros ámbitos del ordenamiento jurídico.

<sup>17</sup> Véanse las estadísticas de la publicación *Mujeres y Hombres en España 2010* en <http://www.inmujer.es>. En relación con la población considerada inactiva son elocuentes los datos de 2009:

Población inactiva 6.000.000 de hombres frente a **9.470.700 mujeres**. Motivos:

a. Jubilación o prejubilación: 59’6 por 100 de hombres frente a 18’3 por 100 de mujeres.

b. Estudiante: 19 por 100 de hombres frente a 13’6 por 100 de mujeres.

no favorece la corrección de esta realidad contraria a un principio de igualdad de género<sup>18</sup>, pues funciona como un desincentivo a la obtención de rentas por parte, principalmente, de la mujer casada. Ésta ingresará en el mercado laboral siempre y cuando resulte más ventajoso económicamente que la ventaja que implica para la unidad familiar la tributación conjunta.

Al hilo de estas ideas añádase que, a diferencia de otras actividades de las cuales se llega a determinar el rendimiento potencial (vid. el sistema de signos, índices o módulos en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF), el legislador tributario no valora el trabajo doméstico (asociado con la mujer) que implica un trasvase de recursos hacia el miembro de la unidad familiar que obtiene renta declarable. Éste obtiene, por un lado, la renta que implica la labor que realiza su cónyuge o pareja en el hogar y, en su caso, el coste fiscal menor que puede practicar en virtud de una tributación conjunta<sup>19</sup>.

Como se ha visto, el contenido del principio de generalidad dado por el TC en su STC 96/2002 de 25 de abril abarca sólo el deber de contribuir a los gastos públicos a aquellos que son titulares de capacidad económica cuantificable no admitiendo ventajas fiscales injustificadas. Cabe preguntarse qué justificación puede tener que un contribuyente pueda salir beneficiado porque sea conveniente que su cónyuge no obtenga rentas que le permitan significarse como una persona contribuyente<sup>20</sup>. Sobre todo cuando la labor doméstica que realiza no se valora a efectos fiscales a pesar de ser un aporte de recursos para el contribuyente. De esta idea se deriva que el legislador ha de ser sumamente cuidadoso para que el sistema

---

c. Pensionistas diferentes a jubilados o prejubilados: 2'5 por 100 de hombres frente a 1'6 por 100 de mujeres.

d. Incapacitado permanente: 8'6 por 100 de hombres frente a 7 por 100 de mujeres

e. Labores del hogar: 5'7 por 100 de hombres frente a 4'2 **por 100 de mujeres**.

<sup>18</sup> Incluso a pesar de la propia tesis del legislador que expone en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre que el régimen de tributación conjunta podría ser contrario a una política de no discriminación por razón de género. Ha de analizarse si el legislador no ha diseñado, con el actual régimen de tributación conjunta, una deducción o beneficio fiscal por “mujer casada dependiente”.

<sup>19</sup> Véase el trabajo de CASTRO; MEDIALDEA (2010), pp. 105-139; MEDIALDEA; PAZOS (2011); DE VILLOTA; FERRARI (2002).

<sup>20</sup> Esta situación podría identificarse con un supuesto de discriminación indirecta a la luz de lo que dispone el art. 6.2 de la Ley Orgánica 3/2007 de 22 de marzo para la igualdad efectiva de mujeres y hombres cuando define el concepto como: “*Se considera discriminación indirecta por razón de sexo la situación en que una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros pone a personas de un sexo en desventaja particular con respecto a personas del otro, salvo que dicha disposición, criterio o práctica puedan justificarse objetivamente en atención a una finalidad legítima y que los medios para alcanzar dicha finalidad sean necesarios y adecuados*”.



tributario no contenga regulaciones que dificulten o entorpezcan el desarrollo del principio de igualdad de género.

El principio de generalidad, entendido como la proyección necesaria del poder tributario hacia todos los miembros de la comunidad social, no implica, de acuerdo con lo dicho, solamente que se deba corregir las posibles incorrecciones del lenguaje bajo la perspectiva de un principio de igualdad de género. Dotándolo de una perspectiva que vaya más allá de la mantenida por el TC podría cuestionarse el régimen de tributación conjunta ya que supone la “desaparición” del cónyuge que no obtiene rentas, o son de escasa cuantía, como contribuyente del IRPF. Esa perspectiva que se propone significa que el llamamiento abstracto a contribuir a los gastos públicos identifica no solamente contribuyentes con capacidad económica tradicional y efectiva, sino también a ciudadanos y ciudadanas titulares de derechos en tanto que contribuyen de múltiples formas al desarrollo del Estado. Se trata de considerar que el deber de contribuir a los gastos públicos del Estado forma parte del conjunto de elementos que conforman el estatuto del ciudadano o ciudadana, no pudiendo excluirse a ningún miembro de la comunidad social privándolo de ese estatuto.

### *III.3. Sistema tributario y la internacionalización de las economías*

Los Estados están experimentando desde hace tiempo la crisis del concepto “soberanía”, puesto que dependen de circunstancias ajenas a su alcance para su desarrollo económico. Las respectivas economías se ven afectadas no sólo por las cuestiones internas sino también por las externas que escapan a la tradicional capacidad de los Estados de regular los fenómenos que se producen en su territorio. Sirva como ejemplo la actual crisis económica cuyo origen se sitúa en los Estados Unidos y se ha extendido posteriormente al resto del mundo teniendo sus últimos capítulos –así se espera– en la crisis de deuda y financiera de Europa, sirvan como ejemplo la utilización de las nuevas tecnologías de la información con las que se permite la interconexión de los diferentes mercados sobre todo de carácter financiero y ciérrase esta relación de casos con las empresas multinacionales que, en ocasiones, con sus decisiones, ponen en entredicho y en serios apuros la capacidad de desarrollo de una economía nacional.

El sistema tributario es producto del poder tributario del Estado que lo ejerce con el objetivo de mantener su propia estructura, siendo parte de su esencia. Tradicionalmente se considera que sin poder tributario no hay Estado posible. Se trata de un fenómeno eminentemente territorial y su capacidad de recaudación, de procurar ingresos, va a depender de la riqueza que pueda gravar. No hay pro-



blemas cuando esta riqueza es localizable o no tiene facilidad para moverse del territorio (bienes inmuebles, rendimientos del trabajo); sin embargo, las dificultades comienzan cuando la riqueza sí tiene la capacidad de deslocalizarse (bienes muebles, rendimientos del capital). Asimismo, en una sociedad cuya economía está basada fundamentalmente en la actividad industrial el fenómeno de la deslocalización puede ser menos intenso que cuando la economía se transforma en una de carácter financiera y especulativa. Esto repercute en la capacidad de obtener ingresos, ya que hay mayores posibilidades de que un Estado vea erosionada su base imponible total en ese segundo supuesto, lo que llevará a contar con menos recursos para mantenerse y a la necesidad de reducirse o a desequilibrar la balanza del gravamen incrementando la presión sobre las capacidades económicas no deslocalizables<sup>21</sup>.

Junto al fenómeno de la deslocalización de rentas está la cuestión de la competencia fiscal entre Estados con el objeto de atraer inversiones. Ambos fenómenos ponen al Estado impositor en la difícil tarea de mantener los niveles de prestaciones que le caracterizan con una base imponible que puede disminuir de forma importante debido al movimiento de la riqueza. Como se ha dicho antes, la movilidad supone que la presión fiscal pueda recaer sobre aquellas manifestaciones de riqueza que no tienen capacidad de traslado. En este grupo suele estar la renta obtenida por medio del trabajo dependiente, convirtiéndose en la base sobre la que va recaer la mayoría de la carga que implica el gasto público.

Esta realidad pone en cuestión la efectividad del principio de igualdad a la hora de concurrir a cubrir los gastos públicos<sup>22</sup> puesto que, por ejemplo, están siendo las rentas provenientes del trabajo las más gravadas si se compara su fiscalidad con la de aquellas rentas que tienen la posibilidad de deslocalizarse. Sobre estas últimas, como consecuencia de la competencia fiscal internacional, estarán los Estados tentados de aligerar el gravamen a efectos de contar con las inversiones que suponen. La diferencia de gravamen, por tanto, no estará basada en el volumen de capacidad económica que manifiesta el contribuyente, sino en sus posibilidades de deslocalizarla.

La internacionalización de la economía tiene otra perspectiva si se atiende a que España es un Estado miembro de la Unión Europea. El Tribunal de Justicia

<sup>21</sup> En este sentido véase AVI-YONAH (2007), pp. 1576.

<sup>22</sup> RODRÍGUEZ BEREJO advierte que "(...) la realidad del sistema tributario y de los principios constitucionales que lo informan se ve hoy fuertemente erosionada en sus presupuestos teóricos y en sus criterios estructurales debido a fenómenos derivados de la globalización de la economía (...)". RODRÍGUEZ (2005), p. 248.

de la Unión Europea es el defensor de las libertades de la Unión Europea basadas en los principios de libre circulación (art. 45 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), libre establecimiento (art. 49 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y libre competencia (arts. 101 y 102 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Su jurisprudencia sobre estos derechos no siempre es compatible con los principios constitucionales tributarios. Se ha considerado que medidas adoptadas por los Estados en orden a contrarrestar comportamientos elusorios basados en la deslocalización (por ejemplo, situando la fuente de renta en países que no atienden a la cooperación fiscal con el intercambio de información o que mantienen tipos impositivos bajos dentro de la Unión Europea practicando competencia desleal) y que procuran mantener un principio de justicia en la distribución interna de la carga fiscal son contrarias a las citadas libertades comunitarias<sup>23</sup>.

La afección a un principio de igualdad tributaria crece cuando el gravamen superior sobre las rentas que no pueden ser deslocalizadas se justifica por razones tanto de política económica (el Estado ha de mantener un sistema fiscal atractivo para las inversiones y para evitar que éstas salgan mantiene tipos impositivos bajos, además de tener que mantener el nivel de prestaciones sociales) como de agilidad administrativa (las rentas del trabajo dependiente se controlan mejor, con menos medios que otro tipo de rentas). Con todo, se plantea si es justificación suficiente la política económica o la simplicidad en la gestión del sistema tributario para que el principio de igualdad en materia tributaria pueda encontrar una excepción a su aplicabilidad plena<sup>24</sup>. Ciertamente es que el legislador mantiene un amplio margen

---

<sup>23</sup> Consúltense el documento COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países*. 10.12.2007 COM (2007) 785 final. Véase también CRUZ (2004), pp. 61-76. En relación con esta cuestión llama la atención el comentario de EASSON cuando expone en 1996 que "(...) *the liberalization of capital markets within the Community, thought generally a beneficial development, has increased the opportunities for tax avoidance and evasion and has helped to erode the tax base in many countries. This, in turn, has tended to result in a shift from capital taxation to labour taxation as countries struggle to preserve their revenues, which has, perhaps, had the effect of worsening the unemployment situation by increasing the cost of labour*". EASSON (1996), p. 112; CALDERÓN CARRERO concluye que la erosión de los principios constitucionales tradicionales no proviene sólo de la fiscalidad europea sino de la fiscalidad internacional. Afirma que los criterios que informan la fiscalidad internacional no coinciden con los principios constitucionales-tributarios vigentes en un buen número de países miembros de la OCDE. CALDERÓN (2006), p. 20.

<sup>24</sup> Se está dando una tendencia a nivel internacional de abandono del modelo clásico de imposición sobre la renta en la que todas las manifestaciones están sometidas a la misma tarifa. Con base en argumentos como la globalización, la libertad de movimiento de capitales y la competitividad entre países se extraen los

para adaptar el sistema tributario a las circunstancias económicas sobre las que actúa, pero su carácter de justo no deriva tanto de esas cuestiones como de la realización efectiva del principio de igualdad.

El contenido dado por el TC a principios como el de capacidad económica o el de igualdad no parece que tenga la virtualidad de contrarrestar las políticas tributarias causadas por la internacionalización económica. En todo caso deberá examinarse si las posibles diferencias que resultan en el gravamen de distintos rendimientos se adecuan a razones de interés general o público, así como de política económica en palabras de, por ejemplo, la STC 33/2006 de 13 de febrero o Auto 71/2008 de 26 de febrero. Pero, a este respecto, la posición del TC parece decantarse hacia la justificación del trato diferenciado de capacidades económicas por razones de política económica internacional dirigida a atraer inversiones extranjeras si se atiende al fundamento jurídico 8º de su STC 96/2002, de 25 de febrero.

#### *III.4. Tratamiento diferenciado de manifestaciones de capacidad económica*

Si se toma el IRPF como la exacción en la que se reflejan las características fundamentales de lo que se considera un sistema tributario justo y acorde con el art. 31.1 de la CE, también se deriva que posibles desigualdades se percibirán más que en cualquier otra figura tributaria<sup>25</sup>. Pues bien, el carácter analítico del actual impuesto regulado en la LIRPF implica un trato diferenciado entre capacidades económicas en función no de su cuantía, sino en función de su fuente.

El IRPF grava la renta dividiéndola o clasificándola en función de fuentes definidas por la propia ley que lo regula (art. 6 LIRPF). Las categorías de rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas y ganancia y pérdidas patrimoniales son tradicionales en el sistema tributario español. Ni que decir tiene que la diferencia entre renta general y renta del ahorro que implica aplicar diferentes tarifas (arts. 63 y 66 de la LIRPF) aumenta los grados de división y diferenciación. El legislador ha renunciado a un tratamiento sintético de la renta de las personas físicas (como realiza en el Impuesto sobre Sociedades, en adelante IS). El distinto trato de rentas según su fuente a

---

rendimientos del capital del gravamen común y se someten a un gravamen inferior que el de las rentas del trabajo. Véase LÓPEZ (2005), p. 98.

<sup>25</sup> Señala RUIZ ALMENDRAL que el IRPF es el impuesto modelo en la realización efectiva del principio de capacidad económica de forma que "(...) las desigualdades en el mismo se perciben como desigualdades en todo el sistema". RUIZ (2011).

la que se alude tiene efectos que podrían ser considerados contrarios a la esencia del principio de igualdad entendido como el tratamiento igual de los iguales y desigual de los desiguales en cuanto a su capacidad económica que, recordemos, se ha expuesto que defiende el TC como contenido del principio.

En el anterior epígrafe se ha comentado la diferencia de gravamen entre las rentas justificada en razones económicas y de fiscalidad internacional. Esas diferencias se refuerzan si se compara el trato recibido por los rendimientos del trabajo y el recibido por los rendimientos de actividades empresariales de personas físicas bajo el régimen de estimación objetiva. En este caso, el legislador permite al contribuyente optar entre un sistema basado en la contabilidad mercantil o un sistema objetivo de estimación de la renta basado en signos, índices o módulos el cual dará como resultado una base imponible que puede no corresponderse con el rendimiento real de la actividad económica realizada (art. 31 LIRPF). Bien puede coincidir, bien puede superar el rendimiento real en perjuicio del contribuyente, bien puede ser inferior en beneficio del contribuyente. En este último caso, incluso, se establece en el art. 31.2.2 LIRPF una cláusula según la cual el exceso de renta obtenido sobre el rendimiento neto calculado a efectos fiscales queda libre de gravamen, sin que pueda ser conducido a la base imponible mediante su consideración como ganancia patrimonial. En consecuencia, el IRPF bien puede tener distinto resultado en dos supuestos de rendimientos del mismo volumen y con contribuyentes idénticos en circunstancias personales, pero con la diferencia de que uno obtenga rendimientos de actividades empresariales sometidas a régimen objetivo y otro, rendimientos del trabajo considerados siempre de forma íntegra<sup>26</sup>.

Algo semejante ocurre cuando la base liquidable general del impuesto (art. 50 LIRPF) que incluye los rendimientos del trabajo o los rendimientos de actividades empresariales o profesionales además de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tiene una cuantía semejante a una base liquidable del ahorro (art. 50.2 LIRPF). La primera será gravada por una tarifa progresiva estatal de seis escalones, cuyo

---

<sup>26</sup> Los datos que aparecen en el diario económico *Cinco Días*, de 11 de noviembre de 2007, procedentes de la inspección de Hacienda ilustran y dan una visión más amplia desde un punto de vista fáctico de la desigualdad jurídica que se expone. Según el diario "(...) los inspectores de Hacienda denunciaron que la caída recaudatoria se concentra en las rentas empresariales y de capital. 'En 2007, el 72% de la recaudación del IRPF provenía de los rendimientos del trabajo, un nivel que con la crisis se ha elevado al 81'5 %', explicó De la Torre. Ello, unido a la "espectacular caída de ingresos del impuesto de sociedades demuestra que, pesa a los cinco millones de parados, son los asalariados quienes soportan una mayor carga fiscal". Diario *Cinco Días*: "El riesgo de bajar impuestos en un contexto de crisis", versión electrónica <http://www.cincodias.com/articulo/economia/riesgo-bajar-impuestos-contexto-crisis>, última visita 11 de noviembre de 2011.

máximo tipo marginal es de un 23'5 por 100 (art. 63.1 LIRPF) y la segunda por una tarifa escasamente progresiva, pues cuenta sólo con dos escalones cuyo tipo máximo es de un 21 por 100 (art. 66.1 LIRPF).

La posibilidad de establecer un trato diferenciado de las rentas en función de su fuente no parece contraria a los dictados del texto constitucional en cuanto al principio de igualdad, puesto que, según anuncia el TC en su sentencia 46/2000, “(...) el citado principio no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio diferentes consecuencias tributarias (...)”. En base a esta tesis, difícilmente el principio de contribuir de acuerdo con la capacidad económica o de acuerdo con el principio de igualdad tributaria puede ser un obstáculo al trato diferenciado de rendimientos.

Podría considerarse que las apreciaciones aquí expuestas no son concluyentes, puesto que sólo tienen en consideración el régimen tributario del IRPF<sup>27</sup>. No obstante, sí que es aceptable que este tributo tiene un papel central en el sistema tributario en tanto es extensible a todos los contribuyentes y es el que mayor recaudación produce. Asimismo, sirve como muestra de la tensión existente entre los principios jurídico-constitucionales y las tendencias del sistema tributario. La discriminación de fuentes de renta que pone en evidencia la diferente presión fiscal disminuyen la efectividad de principios como el de capacidad económica e igualdad (se dan diferentes gravámenes según rendimiento) y de progresividad (se han ido reduciendo los escalones de la tarifa aplicable)<sup>28</sup>. Podría paliarse esta situación si variase la línea jurisprudencial del TC hasta ahora practicada y aquí expuesta, incluyendo que el principio de capacidad económica implique una exigencia de un tratamiento más equilibrado entre las diferentes fuentes de renta.

### *III.5. Las denominadas “amnistías fiscales” y el principio de capacidad económica*

Uno de los instrumentos utilizado por el poder público para normalizar la situación de los contribuyentes, sobre todo en períodos de crisis, es la amnistía o

<sup>27</sup> ) No se ha entrado a valorar las diferencias de tributación entre los rendimientos del trabajo y los de actividades empresariales de las personas jurídicas que tienen gravada su renta a un tipo proporcional del 30 por 100 (art. 28.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo que regula el Impuesto sobre Sociedades) o del 1 por 100 si se trata de sociedades de inversión de capital variable (art. 28.5 de la misma ley).

<sup>28</sup> Según RUIZ ALMENDRAL, estos efectos están haciendo que el IRPF esté perdiendo su papel central en el sistema tributario como muestra de su justicia. RUIZ (2011), pp. 45-46.

regularización fiscal. Se permite a las personas contribuyentes que se encuentran en situación irregular ante la Hacienda Pública, cumplir en un plazo determinado con sus obligaciones fiscales sin las consecuencias de incrementar mediante otros conceptos (intereses o sanciones) la deuda tributaria o, incluso, permitiendo que se ingrese parte de ella regularizando así la situación. El ente público con ello persigue aumentar su recaudación en un momento dado y rebajar el nivel de fraude.

Pero, como la realidad muestra, este tipo de soluciones son de carácter extraordinario, circunstancial o momentáneo pues permiten la corrección de los niveles de fraude, pero no garantizan que las irregularidades no se reproduzcan. En otros términos, en la historia del sistema tributario español se han sucedido diversas amnistías y condonación de deudas sin que se haya evitado la reproducción de comportamientos contrarios al ordenamiento<sup>29</sup>.

De nuevo las cuestiones relativas a la política económica pueden justificar este tipo de medidas que suponen un trato desigual en relación con las personas contribuyentes que han satisfecho correctamente sus deberes tributarios o, incluso, con aquellas que, no cumpliendo, son objeto de procedimientos sancionadores que no pueden evitar por no responder al perfil de la persona amnistiada o no estar en un momento donde los niveles de fraude puede recomendar este tipo de medidas. Es posible que estas se fundamenten en su excepcionalidad, aunque impliquen quebrar el trato hacia los ciudadanos y ciudadanas contribuyentes de acuerdo con un principio de igualdad o de capacidad económica. Pero suponen un desprestigio para la propia Hacienda Pública y sus medios de control provocando la desafección de las personas hacia sus deberes fiscales y ayudando a extender la creencia de la inexistencia de justicia fiscal.

El ordenamiento define claramente la relación tributaria como una obligación de dar una cantidad de dinero. Sin embargo, no ha definido un derecho subjetivo de las personas a que la entidad pública vele para que dicha contribución sea de forma acorde con el ordenamiento en todos los casos. Más bien, al deber de la persona contribuyente se opone un derecho de crédito de la Administración y

---

<sup>29</sup> Ejemplo pueden ser Ley 50/1977 de 4 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, la Ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como, recientemente, el Real Decreto Ley para el afloramiento del empleo sumergido en el que se ofrece un plazo para la regularización de los empresarios en las cotizaciones por empleados no declarados en vigor hasta el 31 de julio de 2011. Recientemente el Real Decreto Ley N° 12/2012, de 30 de marzo, ha establecido una declaración tributaria especial para la regularización de la situación tributaria de contribuyentes con bienes no declarados a un tipo impositivo del 10 por 100 claramente inferior al que grava a aquellos contribuyentes que han cumplido con sus obligaciones tributarias de forma regular.

una serie de funciones que ésta ejerce con el fin de obtener el montante de que se trate y que han de desarrollarse siguiendo diversos principios, entre los que están la eficacia y la eficiencia (art. 103.1 CE). Una amnistía fiscal es la prueba de la quiebra de estos principios y puede interpretarse como el intento de rehabilitarlos mediante el trato desigual entre las personas contribuyentes: el principio de justicia en la distribución de la carga fiscal es sobrepasado para compensar la ineficacia de la Administración pública en la gestión equitativa del sistema tributario.

### *III.6. El incremento de la presión tributaria a través de tributos indirectos y del principio de equivalencia*

Recientemente, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) ha experimentado una subida en cuanto a sus tipos impositivos para compensar el descenso de recaudación obtenida de otros tributos que gravan de forma directa la renta (IRPF e IS). La crisis económica es la causa pues se ha traducido en un fuerte descenso de la actividad económica y, por ende, de la renta objeto de gravamen por la imposición directa. Asimismo, se están planteando nuevos sistemas de financiación adicional de prestaciones sociales como pueden ser la sanidad a través del copago (que vendría, en cualquier caso, a completar lo que ya se satisface a través de impuestos a modo de recargo), lo que incrementaría el número de prestaciones patrimoniales públicas basadas en el principio de beneficio. A todo ello, cabe añadir que en los últimos tiempos el sistema tributario ha visto reducido el número de figuras directas desde las que obtiene recaudación al ser bonificados hasta anular los tributos como el Impuesto sobre el Patrimonio –si bien se ha vuelto a restablecer– o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En general, el sistema tributario está evolucionando hacia el incremento de la presión fiscal sobre los rendimientos del trabajo por su carácter de no deslocalizables y de factores como el consumo por medio de tributos indirectos que, como es sabido, plantean dificultades a la hora de adaptarse a principios como el de capacidad económica o a las circunstancias personales del contribuyente<sup>30</sup>.

Como en otras ocasiones, los motivos que permiten justificar estas tendencias son de carácter económico aunque, una vez más, pueda contradecirse un principio de justicia en la distribución de los gastos públicos. El aumento de la fiscalidad indirecta en relación con la directa perjudica, como ya se conoce, a las capacidades económicas más modestas puesto que sus titulares consumen un porcentaje

<sup>30</sup> Puede consultarse el trabajo de GÓMEZ *et al.* (2005), pp. 23-29.



importante de su montante al mantenimiento de su mínimo vital a diferencia de las más altas que cuentan con margen para mantener niveles de consumo sin perjudicar el mantenimiento de su mínimo vital. Asimismo, la adecuación de la fiscalidad indirecta al principio de capacidad económica es más laxa que la que puede tener la fiscalidad directa. Esto es debido a que mientras los primeros gravan la manifestación de riqueza de forma inmediata adaptándose a su volumen y a las condiciones del contribuyente, los segundos la gravan a través de actuaciones como son la obtención de bienes o servicios entendiendo que son manifestaciones de riqueza sin atender, por lo general, a las condiciones o circunstancias de la persona que las realiza. En consecuencia, el principio de capacidad económica ha dejado de ser un referente claro para el legislador, en tanto que se está decantando por figuras tributarias (impuestos indirectos o tasas) que responden de forma más difusa al citado principio. Se pasa de contribuir a los gastos públicos no en función de la titularidad de una capacidad económica sino en función de su uso o, también, en función de los servicios que pueden recibirse desde el sector público.

No es necesario insistir aquí que la introducción de figuras que no responden de forma estricta al principio de capacidad económica es una cuestión considerada y admitida por el TC como se ha visto más arriba (por ejemplo, Auto 71/2008 de 26 de febrero). La línea jurisprudencial de flexibilización del principio de capacidad económica lleva a una dirección de difícil pronóstico en cuanto a su utilidad, puesto que no parece probable plantear al Alto Tribunal el análisis de si el sistema tributario en su conjunto ha sobrepasado o no las exigencias del principio de capacidad económica. En otros términos, se permite al legislador introducir excepciones al citado principio pues se le da la proyección de todo el sistema tributario, pero no está clara la vía o por qué motivo se puede llegar a analizar por el Juzgador si el sistema está siguiendo o no las pautas del principio<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Habría de plantearse por qué vía podría analizarse por el TC la constitucionalidad de todo el sistema tributario en su conjunto. Mediante los procedimientos de inconstitucionalidad que establece el art. 27 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, se pueden examinar:

a. *Los Estatutos de Autonomía y las demás Leyes Orgánicas.*

b. *Las demás Leyes, disposiciones normativas y actos del Estado con fuerza de Ley. En el caso de los Decretos Legislativos, la competencia del Tribunal se entiende sin perjuicio de lo previsto en el número seis del artículo 82 de la Constitución.*

c. *Los Tratados Internacionales.*

d. *Los Reglamentos de las Cámaras y de las Cortes Generales.*

e. *Las Leyes, actos y disposiciones normativas con fuerza de Ley de las Comunidades Autónomas, con la misma salvedad formulada en el apartado b respecto a los casos de delegación legislativa.*

f. *Los Reglamentos de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas.*

*III.7. El sistema tributario justo y el déficit público: Principio de contemporaneidad o relación temporal entre el gasto público y la capacidad contributiva*

El art. 31 de la CE conecta las dos vertientes de la actividad financiera –el ingreso y el gasto– cuando, en su apartado 1, regula cómo ha de ser un sistema tributario con el que cubrir gastos que, a su vez, han de suponer una asignación equitativa de los recursos públicos según el apartado 2 del mismo precepto. Sin embargo, en los últimos tiempos se ha manifestado una realidad. Las diferentes medidas de disminución de la presión fiscal (por ejemplo, estableciendo deducciones fiscales en Impuestos como el IRPE, el Patrimonio o el de Sucesiones) y el aumento del volumen de gasto financiado mediante el crédito público ha llevado a una situación de desequilibrio en las finanzas públicas que ahora pretende corregirse con la llamada consolidación fiscal o estabilidad presupuestaria. En su virtud, los entes públicos han de hacer frente a un volumen de gastos igual o inferior a las posibilidades de recaudación que tiene el sistema tributario y de prestaciones patrimoniales públicas, pudiendo acudir al crédito público sólo en casos excepcionales (por ejemplo, para atender necesidades de Investigación+Desarrollo o momentos de depresión económica).

El comentario puede parecer intrascendente además de obvio. Pero en la actual época de crisis hay una clara necesidad de mantener e incluso aumentar la presión fiscal para hacer frente tanto a los gastos corrientes como a los pagos de la deuda pública existente. Esto coincide, además, con una etapa de recortes en la prestación de servicios públicos e, incluso, en una amenaza constante de cubrir gastos corrientes. Se produce una paradoja: la disminución de las prestaciones y el adelgazamiento del sector público no está acompañada con la disminución de la presión fiscal, sino que ha de mantenerse e incluso aumentarse para satisfacer compromisos contraídos y no cubiertos o satisfechos.

Esta situación permite plantear una perspectiva nueva para el principio de justicia en el que ha de basarse el sistema tributario. La justicia en las finanzas públicas no ha de ser sólo en relación con el reparto de las cargas públicas, sino también con respecto a la distribución equitativa de los recursos públicos (art. 31.2 CE). De esta forma se completa el principio de solidaridad, la redistribución de la renta y el crecimiento equilibrado que se derivan del texto constitucional.

---

Se observa que el objeto de estudio de constitucionalidad son, en todo caso, normas. Siendo el “sistema tributario” un concepto no normativo en sí mismo, difícilmente podrá ser objeto de control por parte del TC su constitucionalidad.

Sin embargo, en nuestros días, se está cubriendo con el esfuerzo fiscal de los y las contribuyentes actuales cargas y obligaciones en las que se ha incurrido en el pasado. Dicho en otros términos, las posibilidades recaudatorias de los sistemas tributarios futuros o las capacidades económicas de contribuyentes futuros están comprometidas a sufragar los gastos actuales y los pasados.

No parece que se haya respetado un aspecto temporal de la capacidad económica de los y las contribuyentes siendo éste un factor que puede variar a lo largo de su vida. La capacidad económica no sólo es producto de una foto fija del contribuyente en un momento concreto. Puede evolucionar y ha de ser tenida en cuenta a la hora de realizar el gasto de manera que se evite que con capacidades económicas actuales se financien no las necesidades contemporáneas, sino las necesidades pasadas dificultando la financiación de las futuras. Se trata de insertar un “principio de contemporaneidad” entre el gasto público y la capacidad económica sobre la que recae.

No se entienda esta reflexión como una reiteración de los argumentos de los defensores de la austeridad a ultranza y la demonización del crédito público o, incluso, de aquellos que entienden que la contribución a los gastos públicos ha de ser mínima de forma que sea el individuo el que se procure sus necesidades. Se trata, más bien, de un argumento a favor de la utilización del déficit público teniendo como referencia la capacidad económica de los contribuyentes más cercana al tiempo en el que se incurre.

Estos comentarios plantean otra cuestión en tanto que los compromisos de gasto que se adquieren influyen directamente en la distribución de las cargas públicas entre las capacidades económicas contemporáneas y las futuras. Si bien estamos en un momento en que se ha reforzado el principio de estabilidad presupuestaria (se ha reformado el art. 135 de la CE) también es verdad que en el ordenamiento jurídico han habido diversas previsiones dirigidas a reforzar la eficiencia y la eficacia en la utilización de los recursos públicos<sup>32</sup>, siendo instrumentos que no han evitado que la imagen de solvencia de España no mejore en los mercados financieros, ni que disminuya el nivel de dependencia que las finanzas públicas presentan del crédito público. Se abre así otra línea de debate en torno a la efectividad de los instrumentos jurídicos de control del gasto con los que se

<sup>32</sup> Pensemos en que el actual Real Decreto Legislativo 2/2007 de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria se basa en la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

han dotado a los entes públicos cuya ineficacia tiene consecuencias en la presión fiscal y la distribución del gasto.

### *III.8. La falta de medios de control*

Uno de los argumentos que se han barajado para justificar determinadas opciones a la hora de regular los tributos es el de la simplificación de la gestión. Cuestiones como el de estimación objetiva en tributos clave en el sistema como el IRPF o el IVA, la realización de amnistías fiscales o la disminución de presión fiscal en rendimientos de fácil deslocalización se han basado en diversos argumentos entre los que se halla el coste de la gestión o de la fiscalidad indirecta entendida como el conjunto de tareas necesarias para llevar a cabo la gestión.

Estas circunstancias ponen en evidencia otro elemento de tensión a la hora de aplicar los principios tributarios, pues están justificando tratamientos diferentes entre personas contribuyentes. Pero también podría estudiarse si este tratamiento diferente no es motivado también por la falta de medios de la Administración tributaria a la hora de realizar tareas de control, siendo éstas concentradas sobre rendimientos fácilmente controlables que suelen identificarse, por ejemplo, con los rendimientos del trabajo.

Se contraponen dos elementos diferentes. Por un lado, los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad que informan el deber de contribuir previsto en el art. 31.1 de la CE. Por otro lado, la necesidad de que el sistema tributario sea gestionado de forma eficiente y eficaz tal y como se deriva del art. 103.1 de la CE.

Si bien es verdad que se trata de un conjunto de principios sobre cómo ha de ser el deber de la persona contribuyente y sobre cómo ha de ser la actuación de la Administración en materia tributaria, también es cierto que los primeros informan un deber fundamental y los segundos la forma de cómo han de ejercerse las funciones administrativo-tributarias, lo que denota diferentes calidades. Del deber puede derivarse, al menos, la expectativa de que la contribución sea equitativa para todos los contribuyentes de forma que no se deba contribuir para compensar la no contribución de otros contribuyentes<sup>33</sup>. En esta expectativa tiene un papel

---

<sup>33</sup> Ya consideró el TC en su sentencia 76/1990 de 26 de abril que: “*La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los*

fundamental la Administración, pues es el ente que cuenta con una posición preeminente a la hora de gestionar el sistema tributario para garantizar una contribución justa por parte de todos los ciudadanos y ciudadanas. La contribución mediante un sistema tributario justo no ha de predicarse sólo en contribuir de forma acorde con la ley, sino también en que la mayor o menor contribución no se vea condicionada por la mayor o menor capacidad de la Administración en controlar los comportamientos insolidarios<sup>34</sup>. En otros términos, el principio de justicia del sistema no debería quedar supeditado a la capacidad real de la Administración para hacerlo efectivo de forma que, en aras de la eficacia y eficiencia administrativas, entrase en una vía de simplificación que mermase sus exigencias disminuyendo el vigor del principio de justicia.

### *III.9. La ductibilidad del principio de legalidad*

El principio de legalidad es un elemento básico del Derecho tributario, pues supone el límite al ejercicio del poder tributario con más solera. Es un principio transversal que mantiene su efectividad en, prácticamente, toda la materia tributaria. Mediante este principio se persigue no sólo la protección del contribuyente ante el poder tributario de los entes públicos pues a través de sus representantes consiente en el gravamen que se establece, sino también el principio de participación democrática a la hora de establecer las cargas tributarias.

Trasunto del principio de legalidad es el principio de reserva de ley. Es tradicional diferenciar entre una reserva material y una reserva relativa de ley con la que se delimita el alcance de la efectividad del principio. Como se ha visto en el caso del Derecho tributario, el legislador constitucional ha diseñado una reserva

---

*poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias".* Negrita de los autores.

<sup>34</sup> Señala RUIZ ALMENDRAL que "El fraude tributario no sólo provoca una clara merma de ingresos públicos –que deben ser compensados con incrementos de presión fiscal– sino que, además, genera una sustancial distorsión del que se considera principio central de la imposición, la capacidad económica en su vertiente horizontal o de igualdad, expresión de la igualdad material, hasta el punto de que cuando esa clase de fenómenos se enquistan en el sistema se genera un debilitamiento estructural de dicho principio, entre otras cosas, porque en última instancia en la financiación de los gastos públicos se produce un claro juego de suma cero, de manera que «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STC 76/1990, FJ 3º)" RUIZ (2011), p. 29.

relativa de ley, por lo que esta materia se regula mediante la colaboración entre la ley y el reglamento condicionada por el principio de jerarquía normativa<sup>35</sup>.

Pero ese carácter relativo que se relaciona directamente con su rigor y alcance supone también una cierta retracción del principio o una interpretación laxa de sus exigencias. Hay dos temas en los que se pone de manifiesto que el equilibrio entre sus exigencias y su flexibilidad está en tensión.

El primero de ellos es la retracción del rigor del principio de legalidad cuando se considera que el tributo en cuestión puede requerir de una regulación de carácter técnico que la ley no es capaz, por su proceso de gestación, ofrecer<sup>36</sup>. Un ejemplo claro es el régimen jurídico del sistema de signos, índices y módulos en el IRPF (art. 31 LIRPF) que también se extiende al IVA (arts. 122 y ss. que regulan el régimen simplificado en Ley 37/1992 de 28 de diciembre, Impuesto sobre el Valor Añadido). En este caso resulta admisible que un elemento esencial del tributo –como es su cuantía que depende de la intensidad de realización del hecho imponible– pueda ser regulado por la vía reglamentaria. No es algo excepcional o que haya motivado alguna problemática singular, puesto que el Impuesto sobre Sociedades se remite al Código de Comercio el cual, a su vez, al Plan General Contable –un real decreto– para la determinación del mismo elemento<sup>37</sup> (art. 10.3 Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, Ley del Impuesto sobre Sociedades). Es evidente que en estos casos, la ley se remite de

<sup>35</sup> Véase PÉREZ (1979), pp. 20-21, SIMÓN (2010), Tomo I, pp. 299-330.

<sup>36</sup> Siguiendo a Simón Acosta, existe una cierta deriva del principio de legalidad hacia formas más laxas de cumplimiento o hacia una relativización cada vez mayor. La causa es que el principio ha perdido la característica de límite al poder público y participación democrática en la asunción de cargas públicas debido a que el Gobierno también posee un poder de origen democrático. No se trata, en la actualidad de contraponer un poder soberano frente al ciudadano, sino que los títulos de los poderes ejecutivos del Gobierno también emanan de la participación democrática. Según el autor citado, esta tesis está minimizando los derechos individuales si se consideran Sentencias del TC como la 76/1990 según la cual el deber de contribuir implica “(...) *más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico...*, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”. SIMÓN (2010), p. 306.

<sup>37</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 considera incluso que las interpretaciones que ofrece el ICAC en sus resoluciones en torno a la aplicación del Plan General Contable son normativa válida para la aplicación del IS o el Impuesto sobre el Valor Añadido. Aunque no son jurídicamente reglamentos como establece la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994. A estos textos pueden añadirse otros ejemplos de *soft-law* como las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), los comentarios de instituciones como el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España u organismos internacionales como la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

forma amplia a normativa de jerarquía inferior (incluso, por lo que respecta al IS, a documentos y resoluciones propios de *soft-law* con gran influencia, pero sin eficacia jurídica) para determinar un elemento fundamental de tributos troncales en el ordenamiento<sup>38</sup> como es el cuantitativo.

El segundo aspecto que pone de manifiesto la necesidad de equilibrar el principio de legalidad y otras exigencias del ordenamiento es la introducción de márgenes de acuerdo entre las partes de la obligación tributaria delimitando el principio de no disponibilidad del crédito tributario. Bien es sabido que esta se estructura por las clásicas posiciones de acreedor –administración tributaria– y deudor –persona contribuyente– y se caracteriza porque su causa no es la voluntad de ambos, sino que deriva de la propia ley. En consecuencia, el legislador prevé la indisponibilidad de sus extremos por las partes, salvo que “(...) *la Ley establezca otra cosa*. (art. 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, en adelante LGT)<sup>39</sup>”.

Esta habilitación da noticia de cómo la ley se retira a la hora de regular o deja un espacio a las partes para que, en unos determinados términos, dispongan de la obligación tributaria. En esta línea están los acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT) trascendentales en el ámbito de las operaciones vinculadas, las actas con acuerdo en las que Administración y administrado pueden convenir en cómo ha de concretarse un concepto jurídico indeterminado, apreciar los hechos que concurran o cómo valorar elementos (art. 155 LGT) y, finalmente, la posibilidad de participar en los convenios concursales en caso de que la Administración se

<sup>38</sup> No se ha llegado a afirmar, con Nieto, que el principio de legalidad en cuanto a expresión de un principio de jerarquía normativa puede estar en entredicho. Comenta el autor que: “*Hoy puede el Gobierno contrariar las leyes –que es lo que pretende evitar el principio de jerarquía normativa –sin más trabajo que el de formalizar su voluntad a través de una ley opuesta a la que le molesta. Y de hecho esto sucede cada día demostrando la falacia del dogma. Los casos son tan frecuentes que no vale la pena ejemplificarlos: un Real Decreto, anulado por el Tribunal Supremo por contravenir una ley, es aprobado tres meses más tarde como ley y así se burla su inferioridad jerárquica superior*”. NIETO (2007), p. 115.

<sup>39</sup> No se trata de una previsión singular en el Derecho tributario, sino que se intercala en el Derecho administrativo a través del art. 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando dice en su apartado 1 que: “*Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin*”.



incluya entre los acreedores de un contribuyente concursado<sup>40</sup> (art. 164.4 LGT). Estas posibilidades tienen el claro efecto de acercar características propias de una obligación *inter privados* a la obligación *ex lege* por excelencia como es la tributaria en cuanto abren la posibilidad de cierta transacción en el Derecho tributario<sup>41</sup>. La justificación en este caso también reside en una gestión más eficaz por parte de la Administración y menos conflictiva al permitir el acuerdo en determinados aspectos entre las partes.

Se ha de considerar que se da en el art. 8 de la LGT un intento de clarificar el ámbito de aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria. En ese precepto se señala que determinados elementos del régimen jurídico tributario se regularán “en todo caso” por ley. Se reiteran, en el listado que contiene, los elementos fundamentales del tributo (hecho imponible, sujetos y elementos de cuantificación) y se añaden otros elementos de la obligación tributaria como la prescripción, las infracciones tributarias o las obligaciones entre particulares resultantes de tributos. Sin embargo, el efecto práctico del precepto no parece ir más allá del establecimiento de una preferencia de ley para elementos no fundamentales y una reiteración para aquellos considerados esenciales. Se trata de un precepto previsto en una ley ordinaria y, por ende, no vincula a normas de igual rango siendo susceptible de modificación por ley posterior manteniendo, por tanto, su efectividad en relación con normas jerárquicamente inferiores.

La flexibilización que se advierte de los rigores del principio de legalidad no se produce sólo por la evolución de su peso a nivel de fuentes jurídicas internas. También contribuyen la internacionalización o globalización económicas de creciente importancia causadas por el aumento de las relaciones económicas internacionales. La apertura de las economías y la adquisición de compromisos internacionales mediante, por ejemplo, la pertenencia a organizaciones internacionales como, por ejemplo, la OCDE o la Unión Europea, tienen una incidencia directa en las fuentes del Derecho que tienen como elemento protagonista a la ley. Los reglamentos o las directivas de esa última organización no plantean grandes dudas, ya que se incorporan al ordenamiento interno de forma acorde con lo suscrito en

<sup>40</sup> Indica SÁNCHEZ LÓPEZ citando a MARTÍN QUERALT que “(...) resulta incontestable que la realidad de la existencia de las técnicas convencionales en el ámbito de aplicación de los tributos ha terminado por imponerse convirtiéndose el ordenamiento jurídico ‘en receptáculo que sirve de albergue a esa realidad’. SÁNCHEZ (2002), p. 200.

<sup>41</sup> Sobre la transacción y la convención puede verse FERNÁNDEZ; RUIZ (2001), pp. 9-34.

los Tratados<sup>42</sup>. Es más problemático el caso del denominado *soft-law* (directrices, libros blancos, comentarios al modelo de convenio de la OCDE para la doble imposición, códigos de conducta, recomendaciones, etc.) cuyas fuentes no se corresponden con las propias de las normas jurídicas que forman el Derecho y, sin embargo, se incorporan al ordenamiento por “la puerta de atrás” so pena de poner en entredicho la solvencia internacional del Estado que las suscribe<sup>43</sup>.

El principio de legalidad y la reserva de ley son garantía del principio de igualdad en el ámbito tributario, además de implicar la participación democrática a la hora de repartir las cargas públicas. La ley garantiza que el desarrollo del deber de contribuir se haga de forma abstracta sin que puedan existir privilegios o discriminaciones de carácter arbitrario. Se exige sumo cuidado en los espacios y los límites que se dejan a la normativa inferior a la ley, a la hora de abrir márgenes de negociación entre particulares y la Administración<sup>44</sup> o en orden a evitar una quiebra del principio de igualdad entre contribuyentes. Más dificultades entrañan

<sup>42</sup> Sí destaca CRUZ PADIAL que la jurisprudencia que elabora el TJCE supone una importante transformación de las bases en que se asientan los sistemas tributarios nacionales. Esto podría considerarse dentro de la dinámica propia de la UE si no fuera porque a dicho Tribunal se le critica que atiende, para fundamentar sus resoluciones, más a cuestiones de naturaleza económica que jurídica presionado por el proceso de globalización económica. CRUZ (2007), pp. 21-24.

<sup>43</sup> CALDERÓN CARRERO señala que lo problemático no es sólo la forma con la que se elabora este tipo de “normas” sino también que los afectados no poseen mecanismos para cuestionar sus premisas de las que se parte para elaborarlas ni de control judicial internacional sobre su legitimidad. En cambio, suponen un cierto grado de coerción para su efectividad que va desde la presión política y financiera hasta la advertencia o amenaza de inclusión de un país o territorio en una “lista negra”. CALDERÓN (2006), p. 16.

<sup>44</sup> Esta precaución debería ser tenida en cuenta pues la capacidad negociadora de los contribuyentes no es igual en todos los casos sino que, en el mundo jurídico, va a depender de la capacidad económica del contribuyente que determinará la posibilidad de adquirir en el mercado más o menos asesores. Aunque se trata de una cita larga resultan aleccionadoras las palabras de Nieto cuando dice que: “*El mundo siempre ha guardado un cúmulo de amenazas y riesgos inescrutables. Pero el hombre primitivo, con ayuda de la experiencia de sus mayores, terminaba conociendo los riesgos de la selva: la mordedura de las serpientes, las frutas espinosas, la crecida de los ríos. Y para lo que desconocía, o ante lo que se sentía imponente, acudía a la sabiduría mágica de los hechiceros. El hombre moderno, en cambio, se desenvuelve muy mal con sus propias fuerzas en la selva legal que ha creado el Estado y necesita constantemente la ayuda –no gratuita precisamente– de esos brujos actuales que llamamos abogados, notarios y gestores sin los cuales no puede sobrevivir ni encontrar caminos seguros para nada. Las leyes, en definitiva, no defienden al individuo, antes al contrario, le asfixian provocando una situación en la que sus posibilidades de defensa dependen de su capacidad económica; introduciéndose con ello en una desigualdad irritante. La Justicia no es igual para todos ya que hay una ley para ricos y otra para pobres. El que tiene dinero puede contar con asesores que le ayudan a pagar menos impuestos, a evitar infracciones y sanciones y, llegado el caso, le defienden eficazmente en los tribunales. El que no tiene dinero ha de caminar solo en la peligrosa selva de la ley y se convierte en presa fácil de agresores privados y de inspectores públicos, comete infracciones sin saberlo, nada puede hacer contra la potencia administrativa y, si va a juicio, nadie le defenderá debidamente*”. NIETO (2007), p. 122.

el proceso de globalización y las consecuencias en el principio de legalidad, puesto que requiere más de acciones coordinadas entre Estados (por ejemplo, clarificando la naturaleza de las normas que componen el *soft-law* o institucionalizando los mecanismos de cumplimiento de las mismas) que de iniciativas internas.

### *III.10. La complejidad de la regulación tributaria*

Se puede considerar que la complejidad actual de la relación jurídico-tributaria (art. 17 de la LGT) no es un hecho que tenga relación directa con la aplicación de los principios tributarios que aquí se han estado considerando sino, más bien, es la consecuencia lógica de la evolución del concepto de tributo. Pero sí que es posible derivar de la idea de sistema tributario que aparece en el art. 31.1 CE la exigencia de que este se constituya como un conjunto de figuras tributarias racional, coherente, estructurado y ordenado que permita la participación de toda persona en el sostenimiento de los gastos públicos de forma acorde con el principio de justicia<sup>45</sup>. En este sentido se puede entender que la efectividad de este principio también está condicionada por la mayor o menor complejidad del sistema tributario y de los elementos que lo componen.

Es por todos compartido que la regulación de ese sistema se ha tornado difícil. El poder público observa y estudia el comportamiento y las tendencias económicas de los ciudadanos que a su vez y de continuo estudian las “grietas” del ordenamiento que les permitan una menor contribución. Por motivos diversos (v. gr. posible desigualdad entre contribuyentes o erosión de la base recaudadora) la reacción es de reformas legislativas cuyo objetivo es “taparlas” mediante normas en exceso casuísticas o de carácter económico de no siempre fácil comprensión (ej. sería el IVA español con sus múltiples excepciones). Cabe añadir que debido a los ciclos económicos se producen reformas fiscales frecuentes que ponen en entredicho en ocasiones principios básicos como el de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y no permiten la consolidación de una “cultura” fiscal (un ejemplo actual sería el beneficio fiscal aprobado y suspendido en poco tiempo relacionado con el Impuesto de Patrimonio y vuelto a poner en suspenso durante el año 2013).

---

<sup>45</sup> RUIZ ALMENDRAL comenta que: “El sistema tributario en su conjunto sólo podrá ser considerado justo si en la práctica estos principios también tienen vigencia. La proliferación de fenómenos de elusión fiscal y, como consecuencia y quizá también como causa de los mismos, la creciente complejidad de la normativa tributaria aleja notablemente el sistema impositivo de los ideales de justicia, lo cual, en última instancia le impide cumplir las funciones que de dicho sistema reclama el Estado social”. RUIZ (2011), p. 56.

La utilización del tributo como instrumento regulador conlleva la formación de tratamientos específicos que redundan en la complejidad anterior, pues forman diferentes espacios dentro del ordenamiento (por ejemplo, los regímenes tributarios especiales en el IS o en el IVA). Abundan, además, conceptos que difícil precisión (por ejemplo, valor real o utilización artificiosa o impropia de las normas), las presunciones jurídicas que trasladan la carga de la prueba al contribuyente (por ejemplo, el régimen de las operaciones vinculadas o la presunción de retribución de cualquier prestación de bienes) o las cláusulas antiabuso (por ejemplo, el régimen jurídico de la simulación contractual o la consideración que mantener relaciones económicas con Estados considerados “paraísos fiscales” tiene objetivos espurios) con las que se pretenden atajar comportamientos en la idea de que son potencialmente defraudatorios e implican que la persona ha de probar su correcto comportamiento en vez de la Administración en aplicación de un dudoso principio de “*indubio*” contra contribuyente.

La complejidad de las relaciones económicas marca una tendencia del Derecho tributario a aumentar el volumen de los deberes accesorios a la obligación tributaria. Autoliquidaciones, contabilidades, registros, formularios, libros de facturas, altas, bajas, modificaciones, declaraciones, etc., forman parte de ese catálogo de deberes que incrementan, si cabe, la complejidad tributaria y los costes indirectos para las personas contribuyentes que persiguen un correcto cumplimiento (vid. la nueva disposición adicional decimoctava de la LGT que regula el deber de informar sobre bienes sitos en el extranjero aumentando la fiscalidad indirecta del sujeto pasivo).

Puede añadirse a las diferentes circunstancias señaladas en los párrafos anteriores la dificultad que presenta la no utilización de una técnica legislativa más depurada por parte del legislador. Se produce un abuso de modificaciones del ordenamiento tributario mediante leyes (como, por ejemplo, la Ley 7/2012 de 29 de octubre o la Ley 16/2012 de 27 de diciembre) que se componen de modificaciones a otros textos siendo difícil para el práctico –cuanto más el ciudadano o ciudadana a quien van dirigidas– seguir el ritmo de los cambios y, por ende, haciendo complicada la materialización de un principio de seguridad jurídica.

#### IV. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS ¿SE HAN DE REFORZAR, SE HAN DE CAMBIAR O SE HA DE RENUNCIAR A SU APLICACIÓN?

En las líneas anteriores se ha expuesto que el legislador constitucional español previó una serie de principios para enmarcar el ejercicio del poder tributario. Dichos principios reflejan el contenido de valores que la sociedad entiende, en un

momento histórico concreto, que se han de dar a la hora de diseñar un sistema tributario. Se ha puesto énfasis en el propio texto constitucional que, a través de ellos, haciéndolos efectivos, el sistema tributario puede tener el atributo de justo.

Los principios aludidos no forman parte del conjunto de derechos subjetivos del ciudadano o ciudadana de carácter fijo y definido. Son referencias a las que han de responder las diferentes normas que componen el sistema tributario pero, dado su carácter o naturaleza flexible, se acepta, siguiendo la jurisprudencia del TC, alejarse de ellos siempre que esté justificado por motivos jurídicamente admisibles y no queden irreconocibles en su esencia<sup>46</sup>. Pero se ha mostrado cómo en virtud de diversos argumentos como las exigencias de la política económica, la simplicidad y eficiencia en la gestión del sistema tributario, el interés público, etc., se adoptan regulaciones que pueden contrariar esa esencia. Se advierte cómo los principios no son tanto un marco firme en el que ha de encuadrarse el sistema tributario para ser justo sino, más bien, se pueden comparar con una malla elástica que se adapta a diferentes opciones o a un realismo económico con un riesgo claro de que se “rompan las costuras”.

Dado lo anterior, se debería debatir si no se está llegando a un punto extremo en la flexibilidad de los principios que se analizan. No ha de precipitarse de estas palabras la conclusión de que, ante el grado de tensión al que se somete la vigencia de esos principios, sólo queda la posibilidad de hacer una labor de defensa de los principios mediante su reafirmación. Más bien se propone que se abra el debate en la doctrina sobre si los referentes de justicia del sistema tributario no están cambiando, puesto que la sociedad también está evolucionando y es necesario redibujarlos. Es un hecho que las circunstancias en las que se encontraba la sociedad española de 1978 (por ejemplo, no estaba integrada en la UE o la economía no presentaba los mismos niveles de interdependencia) no son las mismas que en la actualidad.

El presente sistema tributario tiene defectos que dificultan la aceptación por parte de los ciudadanos de la contribución pública<sup>47</sup>. Se detecta un nivel de

<sup>46</sup> No se habla tanto del deber de contribuir y los principios que lo informan como de derechos subjetivos (se trataba el derecho de huelga) en la STC 11/1981 de 8 de abril, sin embargo podría seguirse la idea de que tanto derechos como principios constitucionales tienen una serie de rasgos que los caracterizan y sirven para identificarlos. Alterar sus propiedades o singularidades puede implicar su transformación o desnaturalización.

<sup>47</sup> No resulta sencillo explicar, por ejemplo, al contribuyente la diferencia entre el interés de demora que se cobraba cuando el retraso era del ciudadano o era de la Administración antes de su equiparación por

fraude que origina la necesidad de realizar una política de amnistías, existe una sensación de mala gestión de los recursos públicos en tanto que se han de realizar recortes en el gasto debido a la gran dependencia de los entes públicos de la deuda, se incrementa el control y el gravamen sobre los rendimientos del trabajo no habiendo una actitud igual en relación con otras fuentes de rendimientos<sup>48</sup>. Se percibe claramente por el ciudadano que los principios de los que, según el texto constitucional, depende la justicia del sistema tributario no son efectivos o aplicados con rigor. Es más, la reacción habitual ante el descontento es ofrecer por los dirigentes políticos la disminución de los rigores fiscales manteniendo el mismo nivel de prestaciones lo que, se ha podido comprobar en los últimos tiempos, es un factor que obliga a las entidades públicas a acudir a otros medios de financiación como es el déficit<sup>49</sup>. En la actual situación de crisis también se da una falta de correspondencia entre gastos e ingresos, en tanto que aquéllos son objeto de reducción y los primeros son objeto de mantenimiento o, incluso, de aumento.

Con todo puede que se estén dando las circunstancias necesarias para considerar la necesidad de cambiar los valores que informan el sistema tributario de manera que la justicia del mismo no se base en principios que han de ser flexibilizados, adaptados o, incluso, sustituidos para acoger diversas tendencias. La sociedad persigue un ideal de justicia a través del ordenamiento que la regula, pero este concepto se basa en referentes que pueden haber cambiado o evolucionado desde 1978<sup>50</sup>.

---

la LGT y que resultaba justificado por el propio TC en sentencia 76/1990 de 26 de abril o cómo siendo inconstitucional la regulación del IRPF declarada en sentencia 45/1989 de 20 de febrero no se procedía a la devolución de ingresos indebidos.

<sup>48</sup> Según el informe *Taxing Wages*, elaborado por la OCDE, los impuestos sobre el empleo que incluyen los tributos sobre la renta y las cotizaciones sociales, aumentaron en 22 de los 34 países de la organización siendo España uno de los países donde el avance ha sido mayor. Fuente [http://www.oecd.org/document/4/5/0,3746,en\\_21571361\\_44315115\\_47822637\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/4/5/0,3746,en_21571361_44315115_47822637_1_1_1_1,00.html)

<sup>49</sup> Los expertos concluyen que países pertenecientes a la OCDE están convergiendo en cuanto a los modelos de sistemas tributarios, incluso, sin llegar a proponérselo o sin llegar a acuerdos expresos. El caso es que se aproximan siguiendo una dirección concreta: la reducción de la cuantía de los impuestos. Esta tendencia se basa en el convencimiento que se hace efectivo un principio de eficacia cuando disminuye el tamaño del sector público y se potencia la economía de mercado. CORRAL (2004), p. 43.

<sup>50</sup> CAZORLA PRIETO escribía en 1979 que el concepto de justicia en contacto con lo fiscal no podrá ser interpretado "(...) rígida y absolutamente, sino en consonancia con las circunstancias sociales, económicas y políticas de cada momento. Lo justo en lo tributario es algo enormemente variante, por lo que al respecto no pueden adelantarse pautas permanentes: una interpretación de la máxima muy ajustada a la conjunturalidad indicada es lo procedente (...)". CAZORLA (1980) (Nº 80-81), pp. 535-536.

La reflexión, incluso, puede ser más profunda puesto que puede enlazarse directamente con si el carácter social del Estado está en proceso de cambio, lo que, indudablemente, afecta al sistema tributario. Siguiendo a Pérez de Ayala citado por Martín Delgado<sup>51</sup>, el Estado social o proveedor determina las características del sistema tributario del que se nutre para cubrir sus gastos, caracterizándose por:

*“1º) Los hechos sometidos a gravámen son, en realidad, mucho más complejos y variados que lo eran los gravámenes tradicionales y, consiguientemente, la tipificación legal de los mismos se traduce en definiciones legislativas, también más complejas y problemáticas para su aplicación práctica.*

*2º) Una segunda característica de las modernas figuras impositivas es la de su mayor facilidad de evasión.*

*3º) La tercera característica que se señala es la de que el Ordenamiento tributario se perfecciona en el ámbito de una nueva filosofía política acerca de las funciones del Estado: la propia del Estado intervencionista, lo que da una dosis de complejidad al sistema, al tener que adaptarse a los requerimientos de la política económica”.*

Habiendo advertido anteriormente que la tendencia es dar respuesta a la situación económica cambiante, a la simpleza a la hora de gestionar los tributos, así como a reducir los gravámenes de forma selectiva pudiera pensarse que se trata de tendencias paralelas a los cambios en la concepción del Estado. Este se está decantando hacia formas menos sociales, menos intervencionistas y de adelgazamiento del sector público, lo que exige un sistema tributario diferente al que se pretendía construir en 1978.

Hay, desde un punto de vista jurídico, respuestas a ese cambio (por ejemplo, pasar de un principio de capacidad económica a uno de equivalencia, de un principio de igualdad medida por la progresividad del sistema a un principio de proporcionalidad). No se trata de fijar de manera inamovible los principios que se consideran válidos en un momento histórico determinado. Más bien, se trata de observar si la sociedad mantiene vigentes esos principios o, por el contrario, está cambiando los valores-referencia del ordenamiento que la rige y, por ende, del concepto de justicia tributaria, pues también está cambiando la concepción de Estado social a otras formas de organización.

---

<sup>51</sup> MARTÍN (1983), p. 131. Sobre las vinculaciones del sistema tributario con el Estado social véase RUIZ (2011).



## V. UNA PROPUESTA DE EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los cambios que en el entramado de principios puedan realizarse, el replanteamiento que en el epígrafe anterior se propone ha de tener en cuenta que puede tener efectos más allá de lo estrictamente tributario. La realización del deber de contribuir mediante un sistema tributario justo no es un aspecto aislado del Estado que pretende la CE. En su art. 1 se establece que se constituye en un Estado social y democrático de Derecho que propugna una serie de valores. Para su efectividad es *conditio sine qua non* la obtención de una serie de ingresos para cubrir los gastos de la actividad que lo caracteriza como Estado social.

Entre estos ingresos destacan los procedentes de recursos de naturaleza tributaria cuya regulación ha de responder al principio de justicia haciendo efectivo una serie de principios como el de capacidad económica, el de igualdad o el de progresividad. El cambio en estos parámetros puede ir acompañado también del cambio en la concepción del propio Estado que pasaría de ser de carácter social a reunir otras características. El Estado social, el Estado proveedor de bienes públicos entendidos como fundamentales se encuentra estrechamente ligado a un sistema tributario con el que no sólo se procura los ingresos necesarios para su labor, sino también pretende la distribución equitativa de las cargas públicas y el principio de solidaridad entre los ciudadanos.

Presuponiendo que la alternativa de renuncia o cambio de los principios tributarios que aquí se han ido desgranando y, por ende, el cambio del modelo de Estado no está en el sentir de la comunidad social, pues no se cuestiona la previsión del art. 1 de la CE, la cuestión que se plantea es qué dirección ha de seguirse para relajar la tensión que pone en entredicho su vigencia y efectividad causada por los factores descritos más arriba. Aquélla ha de pasar por tener en cuenta que el concepto de Estado social está en proceso de crisis o cambio. Está siendo claramente superado por la globalización económica, por la utilización de nuevas tecnologías en los procesos productivos, por la competencia de todo tipo entre los diferentes Estados, por el hecho de que el ordenamiento jurídico se ha convertido en un factor de competitividad comercial más a tener en cuenta, etc. En definitiva, los Estados tradicionales, para mantener su desarrollo, han de rivalizar entre ellos para ser atractivos a los potenciales inversores o, dicho de otra manera, su concepción y sus fundamentos han de tener en cuenta un fuerte componente de internacionalidad.

Las bases sobre las que se asienta el actual sistema tributario se establecieron en un contexto histórico (la transición española) diferente al actual (la España de la UE) en el que se daba una gran importancia a las relaciones entre el Estado y el

ciudadano. Era lógico establecer límites y precauciones al ejercicio del poder por parte del Estado y, en el caso que nos ocupa, del poder tributario. Sin embargo, como se ha señalado anteriormente, la liberalización de los mercados de capitales, la apertura económica, el desplazamiento internacional de los factores de producción, la transformación de la economía de lo industrial a lo financiero, las nuevas tecnologías, etc. lleva a considerar que aquellos fundamentos no responden a la internacionalización económica donde los contribuyentes pueden observar los sistemas tributarios no como un medio de contribución a los gastos públicos, sino como un factor económico más eligiendo aquel que pueda ser menos gravoso.

No es la internacionalización de la economía el único elemento que pone en entredicho el conjunto de valores tributarios, pero sí que es uno de sus factores más importantes. En consecuencia, la evolución de los principios jurídico-tributarios podría dirigirse hacia su extensión internacional, hacia su globalización. No se trata de una cuestión que esté alejada de la realidad si se tiene en cuenta que principios como el de libre competencia, el libre mercado, la neutralidad fiscal, la libre circulación son reconocidos a nivel global e, incluso, como ocurre con la UE están previstos como pilares fundamentales de la regulación de las transacciones comerciales que se realizan en el mercado único.

Asimismo, de forma paralela a las consideraciones que se están exponiendo, la UE mantiene una iniciativa basada en la idea de buena gobernanza fiscal. La Comisión de la UE ha elaborado una Comunicación<sup>52</sup> para el Consejo, el Parlamento y el Comité Económico y Social en la que da contenido al concepto de “buena gobernanza en el ámbito fiscal”. La UE es consciente de que la solución ante la crisis global y los efectos perniciosos de la competencia fiscal entre Estados no ha de pasar por rechazar la mundialización y cerrar los mercados. Entiende que se han de aplicar otro tipo de medidas que pasan por contar con sistemas fiscales justos y eficaces que garanticen la igualdad en las relaciones económicas, el comercio y la inversión, lo que ha de redundar en mejorar la base financiera del gasto público. Todo esto requiere “(...) *la buena gobernanza en el ámbito fiscal, que no sólo constituye un instrumento fundamental para combatir el fraude y la evasión fiscal transfronterizos, sino que permite reforzar la lucha contra el blanqueo de capitales, la corrupción y la financiación del terrorismo*”. Esta acción no puede limitarse únicamente al ámbito interno mejorando los sistemas fiscales de los Estados miembros, sino que también ha de extenderse a otros Estados por medio de diferentes instrumentos. Se trata, por tanto, de hacer extensibles a otros

<sup>52</sup> COM (2009), Bruselas 28.4.2009.

ordenamientos los principios que aquí se aluden, lo que pasa por reforzar los instrumentos de colaboración interestatales para contrarrestar los efectos perniciosos de aquellos fenómenos que obliguen a relativizar los principios sobre los que se base la justicia tributaria<sup>53</sup>. En la actualidad se advierte que la justicia tributaria interna depende de una gobernanza fiscal internacional que responda también a criterios de justicia.

El replanteamiento de la efectividad de los principios tributario no sólo habría de ser desde la perspectiva internacional, sino también desde una perspectiva interna. En este ámbito pueden hacerse tres planteamientos.

En primer lugar, prestar atención al hecho de que se considera que los diferentes principios materiales informan el sistema tributario. Es tradicional la discusión de si todas las figuras del sistema han de responder a cada uno de los principios o si éstos están versados hacia el sistema tributario de forma que sólo aquellas piezas más importantes del mismo han de responder a ellos, siendo posible que convivan en él otras figuras que respondan a otros fundamentos. Se trata, por tanto, que la justicia se dé en relación con todo el sistema tributario y no necesariamente con cada figura en particular. Pero podría replantearse esta tesis cuando tributos como el IRPF presentan problemas como los considerados anteriormente, cuando existe un determinado nivel de defraudación, cuando se justifican regímenes especiales que aumentan las diferencias o políticas tributarias de simplificación de la gestión tributaria. En síntesis, habría que considerar si esta interpretación del art. 31.1 de la CE no ha permitido una cierta desvirtuación de la justicia en el sistema. Se permite introducir diversas medidas que no responden a los principios diluyendo su efectividad por un efecto de saturación. Este es consecuencia de incluir medidas tributarias que no responden a los principios y que llegan a superar a aquellas que sí responden adecuadamente.

En segundo lugar, si bien se trata de una cuestión más cercana a la política tributaria que a cuestiones jurídicas, pudiera ser necesario reequilibrar la presión fiscal en tanto que no se dieran diferencias en el gravamen dependiendo de la naturaleza de la capacidad económica gravada sino sólo en relación a su cuantía. En consecuencia, debería equipararse el gravamen que soportan las rentas del

---

<sup>53</sup> No se trata de exportar una serie de valores en relación a la tributación. Más bien se trata de reforzarlos a nivel internacional en tanto que son compartidos por un amplio número de países como muestra el trabajo. Esta cuestión ya era puesta de manifiesto por EASSON en 1996, cuando expuso que: *"An effective response to the problem of fiscal degradation will require substantial cooperation at the wider international level. Meanwhile, Europe must take the lead: as Signor Monti has said, for the EC 'inactivity is not a valid option'. Hopefully, it will start the process off on the right track"*. EASSON (1996), p. 113.

trabajo con respecto a otras modalidades de rentas, puesto que las diferencias que se presentan no se basan en cuantías sino en diferentes naturalezas, así como en la facilidad o dificultad a la hora de realizar un gravamen efectivo.

En tercer término, habría de realizarse una revisión de las líneas jurisprudenciales seguidas hasta el momento con las que se aplican los principios tributarios. Su resultado, como se ha intentado mostrar, es que no responden a la esencia de los diferentes principios y los han debilitado frente a los problemas existentes. Dicho de otra forma, parece que la realidad ha superado las concepciones jurídicas de justicia tributaria que se pueden derivar del texto constitucional. En consecuencia, cabe sugerir que se deberían adoptar posturas (en el bien entendido que no se es partidario de un replanteamiento de los fundamentos tributarios) que refuercen su vigencia y rebajen la elasticidad con la que hasta el momento se han aplicado.

Siguiendo a Martín Delgado<sup>54</sup>, las reformas tributarias que se puedan llevar a cabo han de cumplir de forma equilibrada tres fines: funcional, jurídico y político. Con el primero se hace referencia a incidir en la potencia recaudatoria que puede tener el sistema tributario, agilizando y haciendo más eficaces los procedimientos. Con el segundo se hace referencia a la necesidad de acercar las normas que se aprueben a un ideal de justicia. Con el tercero, se hace referencia a la necesidad de que las reformas sean una respuesta a la situación económica existente. Como se ha podido ver el legislador parece decantarse a la hora de regular el sistema tributario por los aspectos funcionales y políticos, mientras que los jurídicos parecen quedar en un segundo plano o son flexibilizados por la jurisprudencia constitucional. Se tiende a diseñar la política tributaria para, posteriormente, diseñar el traje jurídico adecuado el cual, como se ha dicho, en ocasiones, presenta las costuras demasiado tirantes<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> MARTÍN (1983), pp. 16-17.

<sup>55</sup> LÓPEZ i CASANOVAS expone sus alternativas en un largo pero elocuente texto cuando dice que: *“Hace falta, por tanto, exigir ahora más que nunca un sistema tributario justo y transparentar delante de la ciudadanía el valor social del cumplimiento fiscal. Por eso son diversos los descosidos que nuestro sistema impositivo ha de resolver. Efectivamente, la actual configuración del impuesto sobre la renta de las personas físicas fomenta hoy en día que normalmente las rentas altas eludan parcialmente el pago canalizando sus ingresos a través de sociedades. Este es el caso, por ejemplo, de muchos e importantes patrimonios inmobiliarios que, en lugar de ser propiedad directa de sus verdaderos titulares, figuran a nombre de una o más de una sociedad creada por ellos mismos, con la finalidad de que sus rendimientos paguen menos impuestos. Existe también una evidente desigualdad en el trato de las rentas del ahorro respecto al resto de rentas. Es cierto que una fiscalidad más baja de las rentas del ahorro tiene una cierta justificación técnica, pero lo que no es correcto es la deriva hacia el cero debido a la fuga de capitales. Seamos serios. El capital sin duda se puede deslocalizar de un estado a otro buscando una fiscalidad más ventajosa. Pero, todo y con eso, la obligación fiscal del contribuyente se mantiene, ya que, mientras su titular continúe siendo residente en el territorio español, la tributación de las rentas que obtenga en el extranjero están*

## BIBLIOGRAFÍA CITADA

- AGUALLO AVILÉS, Ángel y BUENO GALLARDO, Esther. (2007): “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE”, en Albiñana García-Quintana, César (coord.), González García, Eusebio (coord.), Rammallo Massanet, Juan (coord.), Lejeune Valcárcel, Ernesto (coord.), Yábar Sterling, Ana (coord.) (2007), *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (Madrid, Dykinson), pp. 57-94.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César (1983): “Artículo 31 de la CE”, en Alzaga Villamil Óscar (dir.) (1983), *Comentarios a las Leyes Políticas* (Madrid, EDER-SA), pp. 303-349.
- AVI-YONAH, Reuven, S. (2007): “Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state”, en *Harvard Law Review* (vol. 113, N° 7), pp. 1575-1676.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2006): *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, doc. N° 20).
- CASADO OLLERO, Gabriel (1982): “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta I”, en *Revista Española de Derecho Financiero* (N° 32), pp. 541-574.
- a) (1982) “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, en *Revista Española de Derecho Financiero* (N° 33), pp. 185-235.
- CASTRO GARCÍA, Carmen y MEDIALDEA GARCÍA, Bibiana (2010): “La (des)igualdad de género en el sistema de impuestos y prestaciones en España” (fecha de consulta: 15 de noviembre de 2011) en Pazos Moran, María (dir.) y Rodríguez, Maribel (coord.) (2010), *Fiscalidad y Equidad de Género* (Fundación Carolina, Documento de trabajo N° 43). Disponible en: <http://www.fundacioncarolina.es/es-ES/publicaciones/documentostrabajo/Documents/DT43.pdf>, pp. 105-139.

---

*gravadas en el país. Por tanto no es un tema de capitales sino de ciudadanos y aquí los mecanismos de control pueden ser diversos, los políticos y sociales incluidos (...). La verdad es que en materia impositiva existe un miedo reverencial al gran capital, lo cual paraliza a los políticos hasta el punto de convertir en injusta su fiscalidad. Y si lo que pasa es que no se quiere afrontar esa realidad, se ha de ser coherente y reducir la fiscalidad general para no distorsionar tan injustamente los rendimientos del esfuerzo productivo*”. Texto original en catalán traducido por el autor LÓPEZ (2011), p. 26.

- CAZORLA PRIETO, Luis María (1980): “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, en *Revista de Derecho Público* (Nº 80-81), pp. 521-558.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países*. 10.12.2007 COM (2007) 785 final.
- CORRAL GUERRERO, Luis (2004): “La capacidad económica de contribuir”, en *Cuadernos de Estudios Empresariales* (Nº 14), pp. 27-43.
- CRUZ PADIAL, Ignacio (2004): “Los principios tributarios: ¿siguen estando vigentes?”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (Nº 7), pp. 61-76.
- a) (2007) “Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica”, en *Nueva Fiscalidad* (Nº 9), pp. 9-39.
- DE VILLOTA, Paloma y FERRARI HERRERO, Ignacio (2002): *La equidad horizontal en el impuesto personal desde una perspectiva de género* (fecha de consulta: 15 de noviembre de 2011). Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3133054>.
- EASSON, Alex (1996): “Fiscal degradation and the inter-nation allocation of tax jurisdiction”, en *Ec-tax review* (1996/3), pp. 112-113.
- FABRA VALLS, Modesto (2003): “Solidaridad y Derecho financiero en una sociedad neocompetitiva”, en *Revista Española de Derecho Financiero* (Nº 120), pp. 609-652.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio y RUIZ HIDALGO, Carmen (2001): “La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro. Especial referencia a los procesos de reestructuración empresarial”, en *Quincena Fiscal* (Nº 14), pp. 9-34.
- FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco (1997): “Los principios constitucionales tributarios”, en García Herrera, Miguel Ángel (coord.) (1997): *El constitucionalismo en la crisis del estado social* (Servicio de Publicaciones, Universidad del País Vasco), pp. 211-240.
- GARCÍA DORADO, Francisco (2002): *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación* (Madrid, Dykinson).
- GÓMEZ SALA, Jesús Salvador; SÁNCHEZ MALDONADO, José y MORENO DOMÍNGUEZ, María Mercedes (2005): *La imposición sobre el consumo y la fiscalidad sobre los turismos. Un análisis comparado* (fecha de consulta: 28 de noviembre de 2011)



- (Papeles de trabajo N° 31, Cuadernos de ciencias económicas y empresariales, Universidad de Málaga). Disponible en <http://externos.uma.es/cuadernos/pdfs/papeles47.pdf>.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (2007): “La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español”, en Albiñana García-Quintana, César (coord.), González García, Eusebio (coord.), Ramallo Massanet, Juan (coord.), Lejeune Valcárcel, Ernesto (coord.), Yábar Sterling, Ana (coord.) (2007), *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (Madrid, Dykinson), pp. 29-56.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (1996): “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos: análisis de la Sentencia de BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español”, en *Impuestos* (año N° 12, N° 2), pp. 1033-1049.
- LÓPEZ CARBAJO, Juan Manuel (2005): “Situación actual y tendencias de futuro en los países de la OCDE y de la UE: ¿está el IRPF en una encrucijada?”, en *Principios: estudios de economía política* (N° 3), pp. 95-115.
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María (2011): “La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad”, en *Nueva Fiscalidad* (N° 1), pp. 9-75.
- MARTÍN DELGADO, José María (1979): “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española”, en *Hacienda Pública Española* (N° 60), pp. 61-93.
- (1983): *Derecho tributario y sistema democrático* (Málaga, Universidad de Málaga).
- MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José María, CASADO OLLERO, Gabriel (2008): *Curso de Derecho financiero y tributario* (Madrid, Ed. Tecnos, 19ª ed.).
- MEDIALDEA GARCÍA, Bibiana y PAZOS MORÁN, María (2011): *¿Afectan los Impuestos a la (Des) Igualdad de Género? El caso del IRPF español* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid), documento de trabajo N° 2.
- NIETO, Alejandro (2007): *Crítica de la razón jurídica* (Madrid, Ed. Trotta).
- PALAO TABOADA, Carlos (2005): “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, en *Revista Española de Derecho Financiero* (N° 124), pp. 767-783.
- PÉREZ ROYO, Fernando (1979): “Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional”, en *Hacienda y Constitución* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales), pp. 15-49.



- RODRÍGUEZ BEREIJO, Antonio (2005): “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid* (Nº 13), pp. 235-251.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta: “Impuestos y Estado social” (Fecha de consulta: 25 de octubre de 2011). Disponible en [http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/10016/6931/1/ruiz\\_almendral\\_impuestos.pdf](http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/10016/6931/1/ruiz_almendral_impuestos.pdf).
- SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther (2002): “El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario”, en *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha* (Nº 32), pp. 197-230.
- SÁNCHEZ SERRANO, Luis (1997): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional* (Madrid, Ed. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.), tomo I.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio (2010): “Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en Derecho tributario”, en Báez Moreno, Andrés (coord.) Jiménez-Valladolid de L’Hotellerie-Fallois, Domingo Jesús; Arrieta y Martínez de Pisón, Juan (dir.); Collado Yurrita, Miguel Ángel (dir.), Zornoza Pérez, Juan José (dir.) (2010) *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Madrid, Ed. Aranzadi), Tomo I, pp. 299-330.

### *Normas jurídicas citadas*

- Constitución de 27 de diciembre de 1978, Constitución Española, Boletín Oficial del Estado Nº 311, de 29 de diciembre de 1978.
- Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, Boletín Oficial del Estado Nº 239, de 5 de octubre de 1979.
- Ley 30/1992 de 26 de noviembre, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Boletín Oficial del Estado Nº 285, 27 de noviembre de 1992.
- Ley 37/1992 de 28 de diciembre, Impuesto sobre el Valor Añadido, Boletín Oficial del Estado Nº 312, de 29 de diciembre de 1992.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, Boletín Oficial del Estado Nº 302, de 18 de diciembre de 2003.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Boletín Oficial del Estado Nº 61, de 11 de marzo de 2004.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre

Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, Boletín Oficial del Estado, Nº 285, de 29 de noviembre de 2006.

Ley Orgánica 3/2007 de 22 de marzo, para la igualdad efectiva entre mujeres y hombres, Boletín Oficial del Estado Nº 71, de 23 de marzo de 2007.

Real Decreto Legislativo 2/2007 de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria se basa en la Ley 18/2001 de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, Boletín Oficial del Estado Nº 313, de 31 de diciembre de 2007.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Diario Oficial de la Unión Europea C83/1 de 30 de marzo de 2010.

### *Referencias jurisprudenciales*

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994.

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de mayo de 1980.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997.

Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981 de 20 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1981 de 8 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981 de 16 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 16/1982 de 28 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 80/1982 de 20 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983 de 18 de mayo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987 de 17 de febrero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo.

Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1988 de 10 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989 de 20 de febrero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 de 4 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992 de 11 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996 de 22 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996 de 31 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998 de 22 de enero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 de 13 de diciembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000 de 17 de febrero.

Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002 de 25 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2003 de 15 de julio.  
Sentencia del Tribunal Constitucional 108/2004 de 30 de junio.  
Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004 de 4 de noviembre.  
Sentencia del Tribunal Constitucional 10/2005 de 20 de enero.  
Sentencia del Tribunal Constitucional 189/2005 de 7 de julio.  
Sentencia del Tribunal Constitucional 33/2006 de 13 de febrero.  
Auto del Tribunal Constitucional 71/2008 de 26 de febrero.  
Sentencia del Tribunal Constitucional 7/2010 de 27 de abril.