

BREVE REFLEXIÓN SOBRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO*

«Y sin embargo, la aplicación de los principios constitucionales a la Hacienda, que tuvieron tanta magia ilusoria para los propios escritores de Derecho Constitucional y de Ciencia de la Hacienda, lejos de haber conseguido formar un todo compacto en defensa de los intereses comunes, formaron una débil malla por entre cuyos huecos se difundió la opresión sobre los pobres y la exaltación de los poderosos». Amilcare PUVIANI, *Teoria della Illusione Finanziaria*, Remo Sandron, Palermo 1903 (edición española, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972).

§ 1.- Al analizar los principios materiales de justicia tributaria proclamados en el artículo 31.1 de nuestra Constitución es de notar, ante todo, su lenguaje, el peculiar modo en que «*habla*» el texto constitucional y cómo cambia y se modula su enunciado según los distintos pasajes que componen dicho precepto:

1º.- «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos....*».

Consagración, como deber constitucional cívico, del pago de los tributos en tanto contribución de solidaridad económica, política y social por todos aquellos que están sujetos al poder del Estado, cuyo *status* general de sujeción al poder viene así definido y completado.

El deber de contribuir, como deber de solidaridad social, se conecta lógicamente e ideológicamente con la cláusula de Estado social y democrático de Derecho que se

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid

proclama en el artículo 1.1 CE, en tanto constituye un elemento indispensable para su existencia y funcionamiento como sociedad política organizada.

Deber constitucional que más que crear directamente situaciones jurídicas en sentido técnico sirve para individualizar intereses específicos de la comunidad social a los cuales la Constitución ha querido dar particular relieve. Estos deberes, los constitucionales, tienen un carácter abstracto, inespecífico y general, desligados de cualquier situación jurídica concreta, susceptibles de concretarse (en obligaciones o en deberes concretos) merced a una intervención sucesiva del Legislador o de la Administración, a la cual dan fundamento.

Como deber constitucional, el deber de contribuir no puede desplegar su función sino con base en una expresa previsión legislativa; requiere, para su completa exigibilidad, de una ley que lo regule concretando los términos (modo, condiciones y cuantía) en que ha de consistir el comportamiento debido que la Constitución impone, definiendo los elementos esenciales de dicha contribución. Como advierte certeramente MORTATI, «la mención en la Constitución de los deberes tiene su razón de ser solamente cuando se hace con la finalidad de proceder a una especificación de las modalidades de su cumplimiento, disponiendo criterios especiales acerca del modo de ejercicio del correspondiente poder estatal».

Lo que significa, en definitiva – como ya he escrito en otro lugar¹ – que frente a cuanto pueda parecer desprenderse de la doctrina de la STC 76/1990, FF. JJ. 3º y 9º, y de la STC 195/1994, F.J. 3º, el deber constitucional de contribuir no significa jurídicamente nada «*más allá*» del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que impone el artículo 9.1 CE y la genérica obligación de no obstaculizar su cumplimiento. Como tiene declarado el Tribunal Constitucional, «*la Constitución, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esa obligación a unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad*» (STC 27/1981, F. J. 4º).

2º. -«...de acuerdo con su capacidad económica.....»

Aquí la Constitución formula del modo más fuerte y estricto una exigencia (mandato al legislador) respecto de su libertad de configuración en materia tributaria. La capacidad económica de cada uno es el *fundamento* de legitimidad, la *medida* y el *límite máximo* de su justa contribución, mediante el pago de los tributos, al sosteni-

¹ Cfr. A. RODRÍGUEZ BEREJO, «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, enero-marzo 2005, pp. 5 y ss.

miento de los gastos públicos. Se debe porque *se tiene* capacidad económica y se debe *según* la capacidad que se tiene. El margen a la discrecionalidad del legislador es aquí más estrecho: la selección de los hechos imposables, la definición de la base imposables así como de las magnitudes que la integran y los procedimientos para su estimación, el tipo de gravamen o alícuota y los sujetos obligados al pago, han de buscar y respetar, necesariamente, aquella adecuación a la capacidad económica en sus diversas manifestaciones (la renta, el patrimonio, la transmisión de la riqueza o el consumo). Expresa, como dice MOSCHETTI, «un principio inderogable para todo supuesto de contribución al sostenimiento de los gastos públicos» que debe presidir no sólo la creación del tributo sino también los procesos de su aplicación en concreto a las personas obligadas a satisfacerlos (significativa, la STC 193/2004, F. J. 5º).

La capacidad económica es, en materia tributaria, medida de la igualdad así como el fundamento de la unidad y racionalidad de sistema tributario; unidad que es imprescindible para que exista igualdad tributaria (TIPKE) y que obliga a los poderes públicos –como ha dicho el Tribunal Constitucional en la STC 27/1981, F. J. 4º– «a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» o «a exigir esa contribución [al sostenimiento de los gastos públicos] a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (por todas, STC 10/2005, F. J. 6º *in fine*).

Lo que conecta directamente el principio de capacidad económica con la generalidad y la igualdad de la imposición. Pues es claro que un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga fiscal equitativo si *todos* los que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen con *igualdad* (ante la ley y en la ley) sin diferenciaciones de trato o discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable o sean desproporcionadas. La igualdad es lo primero para la equidad. «Se trata –como se dijo en la STC 96/2002, F. J. 7º– de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional, el deber de contribuir a la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas».

La enunciación del principio de capacidad económica en nuestra Constitución ofrece singularidades, si se compara con otras formulaciones constitucionales en el Derecho comparado, que radican en que el principio de capacidad económica no se contempla en nuestro texto constitucional como el único criterio material de justicia tributaria exclusivo y excluyente (MARTÍN DELGADO), sino que aparece vinculado a los otros principios del sistema tributario (generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) para realizar el ideal de la justicia en el reparto de la carga fiscal. Hasta el punto de que «*a diferencia de otras Constituciones, la española alude expresamente al principio de capacidad contributiva y además lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina [la italiana]– el principio de justicia en materia tributaria*» (STC 27/1981, F.J. 4º).

El que el principio de capacidad económica no pueda erigirse en «criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos», como se afirmó en la STC 221/1992, F. J. 4º, permite, desde luego, salvar la legitimidad constitucional tanto de los llamados «impuestos de ordenamiento», de finalidad extrafiscal, por razón de la política social o económica (STC 37/1987, F. J. 13º; STC 197/1992, F. J. 6º) en los que basta con que «dicha capacidad exista, como *riqueza 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», aunque dicho principio constitucional «quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia» (STC 221/1992, F. J. 4º; STC 214/1994, F. J. 5º; STC 194/2000, F. J. 8º y STC 193/2004, F. J. 5º), así como salvar también la legitimidad de aquellas figuras tributarias basadas más en el principio del beneficio o de equivalencia que en el de la capacidad de pago, como son las tasas (STC 296/1994, F. J. 4º), contribuciones especiales, precios públicos (STC 185/1995), cánones...etc.

Tal relativización del principio de capacidad económica desde la perspectiva de la realización de la justicia tributaria, ya advertida por la doctrina, ha llevado, sin embargo, al Tribunal Constitucional a afirmar, recogiendo textualmente la opinión de PALAO TABOADA, que «de una parte, el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas sobre la particular regulación de cada figura tributaria. De otra, 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» (STC 221/1992, F. J. 4º).

Afirmación que arriesga una desvalorización del principio de capacidad económica como canon de la medida de justicia e igualdad en el reparto de la carga fiscal y en definitiva del cumplimiento del deber de contribuir, quitándole su papel central dentro del conjunto de principios constitucionales de la imposición y disolviéndolo entre los demás valores y principios que la Constitución consagra.

El principio de capacidad económica no puede ser reducido, como pretende un sector de la doctrina, a una simple especificación, en materia tributaria, del principio general de igualdad ante la ley (en la ley y en la aplicación de la ley) del artículo 14 CE, en un entendimiento de la igualdad tributaria en sentido formal de igualdad horizontal, igualadora de situaciones injustificadamente diferenciadas por el legislador.

El juicio de constitucionalidad de las leyes tributarias no puede detenerse en la prudente verificación de la interdicción de la arbitrariedad en esta materia. Como ha escrito RUBIO LLORENTE «el Tribunal se ha autolimitado, quizás en exceso hasta el presente, en el control del principio de igualdad en la ley, aceptando de un modo automático la licitud de las diferenciaciones establecidas por el legislador siempre que éstas

no se logren mediante el empleo de alguno de los criterios expresamente prohibidos en el artículo 14 (raza, sexo, religión, etc.), cuya utilización se somete, con resultados a veces paradójicos, a lo que los americanos llaman un «estricto escrutinio»².

El principio de igualdad tributaria, estrechamente vinculado a la capacidad económica, es una pieza esencial del mandato de igualdad incorporado a los fines constitucionales del Estado social y democrático de Derecho que la Constitución propugna (art.1.1 CE): la redistribución de la renta y de la riqueza, la igualdad de oportunidades y la justicia social que se deduce de los derechos sociales consagrados como «*principios rectores de la política social y económica*» del Capítulo III del Título I de la Constitución. Ello exige, en consecuencia, algo más: el entendimiento del principio de igualdad tributaria en el doble sentido horizontal (entre los que tienen igual capacidad económica) y vertical (entre quienes tienen distinta capacidad económica). Capacidad económica, igualdad y justicia tributarias son difíciles de separar; a fin de cuentas un problema de igualdad en la imposición es un problema de justicia tributaria.

La igualdad, por su carácter complejo, positivizado como está en diversos preceptos de la Constitución, por su carácter relacional, es, sin duda, el asunto más difícil de tratar en la doctrina y en la jurisprudencia y el que está necesitado de un mayor desarrollo en la teoría general de los derechos fundamentales. Como dice RUBIO LLORENTE, «la evolución, los titubeos, e incluso las contradicciones son inevitables en la construcción de un principio a través del cual el ordenamiento se abre a la conciencia social y que por eso pone a disposición del juez el arma más poderosa y de más difícil uso de cuantas el Estado de Derecho ofrece».

El principio de capacidad económica exige, desde luego, la igualdad ante la ley pues no puede existir justicia y equidad en la imposición sino entre iguales. Difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley, al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria lo hace de manera arbitraria y no razonable, tratando de manera desigual o discriminatoria supuestos de hecho sustancialmente idénticos. Pues, como se afirmó en la STC 209/1988, F. J. 7º y se reiteró en la STC 134/1996, F. J. 6º, «el principio constitucional de igualdad (art.14) y también los de generalidad, capacidad y progresividad en el ámbito tributario *concretan y particularizan* aquella genérica interdicción del trato discriminatorio (art. 31.1 CE)».

Pero el principio de capacidad económica impone algo más: el vínculo al legislador ,cuando crea o establece los tributos, de *un nexo de unión* entre el impuesto y la capacidad económica del presupuesto de hecho que lo tipifica (hecho imponible).

² Cfr. F. RUBIO LLORENTE – J. JIMÉNEZ CAMPO, *Estudios sobre Jurisdicción Constitucional*, Mc Graw Hill, Madrid, 1997, p. 45; F. RUBIO LLORENTE, voz «Igualdad», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. II, Editorial Civitas, Madrid, 1995, pp. 3365-3370.

Esto es, un supuesto de hecho que ha de ser indicativo o revelador, directa o indirectamente, de capacidad económica. Capacidad que, como se ha dicho, puede ser real o potencial, pero en todo caso existente y no meramente nominal o ficticia (STC 194/2000, F. J. 8º). Lo que significa tanto como que la capacidad económica obliga al legislador «a buscar riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (STC 27/1981, F. J. 4º) o lo que es lo mismo, que «los poderes públicos están obligados –en principio– a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (STC 10/2005, F. J. 6º; STC 96/2002, F. J. 7º), para decirlo con las palabras del Tribunal Constitucional.

De lo que cabe deducir que «la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio, ya sean regulares, ya tengan naturaleza irregular» (STC 46/2000, F. J. 7º). En consecuencia, «la finalidad de procurar someter a tributación la totalidad de las rentas de los sujetos pasivos con independencia de su naturaleza, en un intento de evitar la minoración del gravamen mediante el recurso a las «economías de opción» indeseadas, como expresión máxima de la búsqueda de la capacidad económica efectiva, del efectivo cumplimiento del deber de contribuir y de una más plena realización de la justicia tributaria» (STC 46/2000, F. J. 6º) es constitucionalmente legítima; pero ello ha de buscarse dentro del respeto a los principios constitucionales de igualdad tributaria y de capacidad económica».

Una vez satisfechas las exigencias de igualdad formal y no discriminación que impone el artículo 14 CE, la propia norma constitucional del artículo 31.1 CE obliga a atender a los requerimientos de la *igualdad real*. Requerimientos que en el ámbito tributario, donde entra en juego de modo preferente la justicia distributiva en el reparto de las cargas públicas, obliga a un trato desigual en la ley para realizar la igualdad material, real y efectiva.

Así, el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, ligado de manera indisoluble a la capacidad económica, no se identifica, aunque en un sentido muy amplio también lo integre, con el principio de igualdad del artículo 14 CE, sino que más allá de este último y en conexión con el artículo 9.2 CE (que proclama el deber de los poderes públicos de promover las condiciones o remover los obstáculos para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas) incorpora un mandato de desigualdad o diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real. Permitiendo, así, regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material, para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas (STC 3/1983, F. J. 3º; STC 98/1985, F. J. 9º y ATC 230/1984, F. J. 1º).

3º.- «...**mediante un sistema tributario justo**....».

La justicia tributaria que se propugna no se agota en la contribución de todos y de cada uno según su capacidad económica. Como observa CASADO OLLERO, la capacidad económica no se formula en la Constitución como principio inspirador del sistema tributario, sino más bien como criterio para ordenar, dentro del sistema, aquellos tributos que hacen posible la contribución a los gastos públicos como deber de solidaridad social. El *sistema* tributario en su conjunto [preceptos que forman un ordenamiento jurídico concreto] es el instrumento a través del cual debe realizarse esa justa distribución de la carga fiscal entre todos aquellos que, por cualquier razón, están sujetos al poder, a la soberanía del Estado. Justicia que se realiza a través de los principios de igualdad y progresividad en la imposición (STC 27/1981, F. J. 4º «el sistema tributario justo que se proclama no puede separarse en ningún caso del principio de progresividad ni del de igualdad»).

De ello se deducen específicas exigencias respecto de la ordenación de las distintas figuras tributarias existentes, que han de integrarse y constituir un *sistema, racional, coherente y estructurado lógicamente* según criterios que aseguren la participación de todos en el sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica y permitan la consecución de la justicia a través de la redistribución de la renta y de la riqueza que se realiza mediante el sistema tributario (STC 182/1997, F. J. 9º). El que el régimen jurídico de la ordenación de los tributos sea considerado en la Constitución *como un sistema* reclama, como ha declarado el Tribunal Constitucional (STC 19/1987, F. J. 4º), «una dosis inevitable de homogeneidad y de unidad respecto de su aplicación en todo el territorio nacional».

Ello introduce evidentes restricciones (de armonización y coordinación) a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas y al posible despliegue por éstas (*ex art. 156 CE*) del poder para configurar su propio sistema de tributos. Restricciones tanto para garantizar la solidaridad interterritorial (*art. 138 CE*), la igualdad de las condiciones básicas de los ciudadanos en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir en todo el territorio nacional (*art. 149.1.1º CE*) así como la unidad y coherencia del sistema tributario (*art. 149.1.14ª CE*), instrumento esencial de la política económica del Gobierno y de la distribución de la renta y de la riqueza, como para evitar, por otra parte, el riesgo de fenómenos de sobreimposición o de exceso de imposición que pudieran contravenir los principios tributarios del *art. 31.1 CE*, en particular la interdicción del alcance confiscatorio del sistema tributario.

4º.- «...**inspirado en los principios de igualdad y progresividad**....».

El mandato constitucional tiene aquí una nueva modulación [*«inspirado en»*] hacia una mayor flexibilidad respecto de la libertad de configuración del legislador,

que dispone aquí de una apreciable margen para determinar el grado de progresividad que debe realizar el sistema tributario.

Es un mandato (de optimización, cabría decir con Robert ALEXY) susceptible tanto de distintos grados de realización atendiendo a las posibilidades técnicas y fácticas, como de excepciones según la clase y estructura de los distintos impuestos que integran el sistema tributario. El principio constitucional adquiere aquí su más claro sentido de norma programática o directriz informadora de la tarea del legislador que configura de forma abierta tanto sus condiciones de aplicación como el modelo de conducta preciso (M. ATIENZA), dado que el objetivo constitucionalmente ordenado, la progresividad, puede tener efectos negativos sobre otros bienes u objetivos también constitucionalmente protegidos como son el progreso económico [fomento del incentivo personal al trabajo, al ahorro y a la inversión] y la política de estabilidad económica y del pleno empleo (art. 40.1 CE)³.

La mención a la igualdad y a la progresividad, referidas ambas *al sistema tributario*, es significativa de que a través de dichos principios se aspira a conseguir real y efectivamente una distribución más justa de la carga tributaria mediante un mandato de igualdad que se valora con referencia a la progresividad, esto es una igualdad que requiere inexcusablemente la discriminación o tratamiento desigual en la imposición (equidad vertical) según las distintas situaciones económicas y de riqueza también diferentes de los sujetos (por la cuantía de la riqueza, por el origen de la misma o por otras circunstancias o condiciones relevantes de dicha riqueza) con el fin de lograr un sistema tributario justo. «Pues la igualdad que aquí se reclama, como ha dicho el Tri-

³ Cfr. Robert ALEXY, *El concepto y la validez del Derecho*, trad. española, Ed. Gedisa, Barcelona 1997, pp. 75 y 162-174; Gustavo ZAGREBELSKY, *Il Diritto mite*, Einaudi, Torino 1992, pp. 147 y ss.; IBIDEM. en AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, Atti del Seminario svoltosi in Roma. Palazzo della Consulta, Giuffrè, Milano 1994. Una muy sugerente reflexión crítica sobre los problemas de la interpretación de la Constitución y de sus diversos métodos, en particular el método tópico orientado al problema/caso, derivado de la indeterminación material de las normas y principios constitucionales, en Ernst Wolfgang BÖCKENFÖRDE, «Los métodos de la interpretación constitucional. Inventario y crítica», en *Escritos sobre Derechos Fundamentales*, trad. española de J. L. Requejo e I. Villaverde, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1993, pp. 13-43. Los riesgos que, a juicio de BÖCKENFÖRDE, encierra la interpretación de la Constitución según el método tópico orientado al problema, al caso, es que las decisiones fundamentales y los principios de la Constitución, los bienes protegidos por ella no tienen ya el carácter de normas o principios normativos, sino que se convierten en «simples puntos de vista de interpretación cuya relevancia se determina según su adecuación al problema/caso»; lo que otorga al intérprete el poder de hacer valer su idea (¿obtenida cómo?) de la adecuación de la solución del problema /caso. La Constitución se convierte, con esto, en una combinación de puntos de vista relevantes para la solución de problemas que disuelve la Constitución como norma y la interpretación constitucional en una interpretación desvinculada de la norma y, por tanto, no controlable racionalmente al no ser guiada por una vinculación normativa clara. El método tópico de interpretación presupone un amplio consenso constitucional sobre la existencia y sobre el contenido de la Constitución; por ello, si se llega a situaciones sociales de conflicto político, con polarización de las posturas sobre los valores, toda la interpretación tópica pende en el aire, privada de la base supuesta del consenso, con lo que el Tribunal Constitucional que busque, no obstante, seguir aquella interpretación -concluye BÖCKENFÖRDE- no se encuentra ya necesariamente al otro lado de sino en el medio de la confrontación política.

bunal Constitucional (STC 27/1981, F. J. 4º), va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad y no puede ser simplemente reconducida a los términos del artículo 14 CE: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio; precisamente la que se realiza *mediante la progresividad global del sistema tributario* en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta».

El hecho de que el precepto constitucional predique la progresividad del conjunto o totalidad del sistema tributario impide, como ha observado Javier LASARTE, la formulación de fáciles juicios de valor sobre cada una de las figuras tributarias y parece permitir sólo la refutación de aquellas que tengan un efecto regresivo inequívoco. Pero sí parece imponer la exigencia de la particular relevancia, tanto cuantitativa como cualitativa, en dicho sistema de aquellas figuras impositivas cuya estructura permite hacer posible, dentro de los condicionamientos técnicos y económicos (y del margen de legítima opción política del legislador, que aquí es más apreciable), una distribución progresiva de la carga tributaria de modo que los titulares de la riqueza tributen más que proporcionalmente en razón a ella (impuestos personales sobre la renta o el patrimonio). Como se ha afirmado en la STC 182/1997, F. J. 9º (reiterado luego en la STC 46/2000, F. J. 6º) «es sobre todo a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas como 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 artículo 31.1 CE dada su estructura y su hecho imponible. Es innegable que el IRPF, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art.131.1 CE) y de solidaridad (art.138.1 CE) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art.1.1 CE)».

5º.- «...*que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio*».

Mandato, enfático y admonitorio, al legislador respecto del *resultado* que pueda derivarse del ejercicio del poder fiscal del Estado. Límite último referido no sólo al resultado del sistema tributario en su conjunto, a modo de límite estructural a la configuración del sistema tributario inspirado en la progresividad y a la superposición de sus distintas figuras impositivas (en su caso, derivadas también del poder tributario de los entes territoriales) sobre una misma realidad económica gravada. Una suerte de

límite de los límites, garantía de la propiedad privada (art. 33 CE) y de la libre iniciativa privada (art. 38 CE) y preservación del límite de la capacidad fiscal de los ciudadanos y del país en su conjunto frente a la voracidad que resulta de un uso desmedido o excesivo del poder fiscal del Estado. Pero límite referido también a cada uno de los tributos en particular que integran dicho sistema, sin que ello signifique, como veremos, una reiteración inútil o una repetición tautológica de cuanto ya se desprende del principio de capacidad económica.

El límite constitucional del «alcance confiscatorio» de la imposición está estrechamente ligado al principio de capacidad económica. El principio de que «*el sistema tributario en ningún caso tendrá alcance confiscatorio*» constituye, junto con la enunciación de los principios constitucionales del gasto público, una de las innovaciones más singulares del artículo 31 de nuestra Constitución.

Un sector de la doctrina lo ha entendido como una afirmación retórica «de valor más ideológico o político que jurídico propiamente dicho», fruto del «espíritu de compromiso con que fue elaborada la Constitución» (F. PÉREZ ROYO) o bien como «una previsión tautológica» pues los conceptos de confiscación e impuesto son, por su propia esencia, incompatibles (J. MARTÍN QUERALT- C. LOZANO- J. M. TEJERIZO- G. CASADO), o «una contradicción en los propios términos» que no añade nada a cuanto se desprende lógicamente del principio de capacidad económica y que «no constituye más que una reiteración del principio de garantía de la propiedad del artículo 33 CE» (C. PALAO TABOADA).

Desde luego este principio constitucional se proyecta en el ámbito tributario como límite y garantía del derecho de propiedad (art. 33 CE) y de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (art. 38 CE) constitucionalmente reconocidos, que podrían verse afectados por el poder tributario del Estado y la concreta configuración que éste, a través del sistema fiscal, otorga al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (STC 182/1997, F. J. 6º). La intervención en un bien jurídico mediante el ejercicio del poder tributario (en este caso la propiedad o esfera patrimonial de las persona y la limitación de su libertad económica) en la medida en que la propiedad es una condición y garantía de las libertades personales y contribuye a la autonomía individual y al libre desarrollo de la personalidad que proclama el artículo 10 CE, no puede ir más allá de lo que es necesario y proporcionado para la protección de otros bienes, derechos o intereses también constitucionalmente protegidos, como, sin duda, concurre en el establecimiento y regulación de los tributos (el interés público insito en el deber de solidaridad social y económica de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos).

Es pacífico en la doctrina que, como principio constitucional, la prohibición del «alcance confiscatorio» tiene una dimensión y alcance *estructural* respecto del conjunto del sistema tributario, como límite a la progresividad que lo inspira y al «*resul-*

tado confiscatorio» de la imposición (STC 150/1990, F. J. 9º, STC14/1998, F. J.11º B; STC 233/1999, F. J. 23º): «prohibición constitucional que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendrá lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución».

Constituye, pues, un *límite explícito* a la progresividad del sistema tributario y a la eventual utilización de éste como medio de transformación del modelo de sistema económico que la Constitución consagra (la economía de mercado o economía social de mercado, si se prefiere).

Pero el principio de no confiscatoriedad no proyecta su eficacia vinculante tan sólo sobre el conjunto del sistema tributario, como sostiene alguna doctrina. Opera, a mi modo de ver, también, *frente a cada tributo o figura impositiva* creada por el legislador *en sí misma considerada*. No como una reiteración tautológica del principio de capacidad económica, como se ha dicho, sino más bien *como una concreción autónoma del principio de proporcionalidad*, en cuanto prohibición del *exceso*, que conecta directamente con la idea de «moderación» o de «medida justa» en el sentido de equilibrio (K. LARENZ) y por tanto consagración constitucional de la aspiración a un Derecho tributario justo (significativa al respecto, la STS (Sala 3ª) de 10 de julio de 1999 y en el mismo sentido, STS de 15 de julio de 2000)⁴.

⁴ Una aplicación del principio de no confiscatoriedad de la imposición como principio de proporcionalidad o de interdicción del exceso en la tributación dentro de cada impuesto, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª) de 10 de julio de 1999 [Ponente Sr. Mateo Díaz].

En el caso se impugnaba directamente ante el Tribunal Supremo la modificación del Reglamento del IRPF en la norma reguladora de las retenciones a cuenta y que elevaba el tipo de retención sobre los rendimientos íntegros de las actividades profesionales del 15% al 20% por quebrantamiento de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscación.

El legislador había justificado dicha elevación por la necesidad de encontrar fórmulas mediante las cuales otros tipos de rentas de más difícil control, distintas de las del trabajo, cuya contribución efectiva a la recaudación por IRPF es ya muy alta (sin duda como consecuencia de las retenciones en la fuente que soportan), vayan aumentando su participación en la recaudación de igual forma en que ya lo hacen las rentas del trabajo dada la relación que existe entre el sistema de retención a cuenta y las rentas declaradas.

El TS rechaza la vulneración del principio de igualdad, alegada por los recurrentes porque los sujetos que tributan con sujeción al Impuesto sobre Sociedades lo hacen por el tipo del 20% sobre la base de los ingresos líquidos, en abierto contraste con la base de ingresos brutos que se impone a los profesionales. A juicio del TS no se produce la vulneración de la igualdad ante la ley (art. 14 CE), porque no existe un adecuado término de comparación «dadas las diferencias conceptuales entre los tres grupos de contribuyentes en presencia [tres clases de sujetos pasivos en función de los rendimientos que les corresponda, según sean perceptores de las rentas del trabajo, de las de actividades empresariales o de las que provienen de actividades profesionales] y la absoluta heterogeneidad existente entre ellos, que en principio autoriza a que tengan diferente tratamiento fiscal». Se trata de una norma que, de acuerdo con la doctrina del TC sobre el principio de igualdad, tiene una justificación objetiva, razonable y proporcionada, por lo cual «las diferencias de tratamiento fiscal entre los tres grupos en materia de retención de las rentas de los perceptores de los mismos están, por tanto, justificadas y no son arbitrarias».

El Derecho es, ante todo, un sistema de límites y de equilibrio. No hay derechos, poderes jurídicos o potestades ilimitadas, absolutos. De ahí que la *interdicción de la excesividad* en la configuración del Derecho y de sus institutos sea consustancial al Estado de Derecho y a la idea de un Derecho justo. El principio de proporcionalidad, en el sentido de prohibición del exceso, ha escrito el Prof. Karl LARENZ, es un principio del Derecho que deriva directamente de la idea de justicia.

El principio de proporcionalidad, ha declarado el Tribunal Constitucional en la STC 85/1992, F. J. 4º, «es un principio inherente al Estado de Derecho» cuya condición de canon de constitucionalidad ha sido reconocido en sus sentencias del más variado signo⁵ y «tiene especial aplicación cuando se trata de proteger derechos fundamentales frente a limitaciones o constricciones, procedentes éstas de normas o regulaciones singulares. La desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo o innecesario de los derechos que la Constitución garantiza» (STC 136/1992, F. J. 22º).

En cambio sí estima el TS la vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscación, con un razonamiento que, por lo que aquí importa, merece transcribirse: «Si, en abierto contraste [con la Ley IRPF, cuya escala general de retenciones contempla tipos inferiores al 20% asignados a rentas o rendimientos de menor entidad] la norma reglamentaria impone retenciones que ascienden al 20% sobre los ingresos brutos, *ello quiere decir que los profesionales de menores ingresos se ven obligados a anticipar pagos a cuenta del Impuesto muy superiores a los que en definitiva les corresponderá asumir*. En consecuencia, la subida del 15% al 20% *es desproporcionada*, máxime si no se la hace repercutir sobre los rendimientos íntegros, con la consecuencia de afectar a rentas que no están dentro del ámbito del impuesto. La norma reglamentaria *ha ido, por tanto, más lejos de la capacidad económica del contribuyente y puede alcanzar efectos confiscatorios entre los profesionales de rendimientos más bajos*, pues en la medida en que las retenciones rebasan las cuotas del impuesto y obligan a los sujetos pasivos a satisfacerlos acudiendo a recursos diferentes de los rendimientos de su actividad, es manifiesto que quebranta también el artículo 31.1 CE al producir efectos confiscatorios, sin que tales efectos perversos queden desvirtuados por los pagos fraccionados del impuesto, pues, como señala el recurso, no se ha establecido en éstos, al igual que existe para las rentas del trabajo personal, una escala con tramos adecuados en los que se tuviera en cuenta que no es lo mismo una actividad profesional con pocos gastos y un elevado rendimiento que un actividad con muchos gastos y escaso rendimiento» (F. J. 6º). [la cursiva es mía].

Cfr. ALGUACIL MARÍ, Mª Pilar «Retención a cuenta y principios tributarios: la reciente doctrina del Tribunal Supremo», en *Impuestos*, enero 2001, pp. 13 y ss. donde analiza la serie de sentencias del Tribunal Supremo que anulan distintos preceptos del Reglamento de la Ley 18/1991 del IRPF en materia de retenciones a cuenta [STS 10-julio-1999; STS 2-marzo-2000; STS 20-mayo-2000; STS 14-julio-2000] en aplicación de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del artículo 31.1 CE.

⁵ Cfr. SSTC 62/1982; 35/1985; 66/1986; 160/1987; 209/188; 37, 113, 138 y 178/1989; 154/1990; 85/1992; 50/1995; 66/1995; 55/1996; 161/1997 y 136/1999.

Sin embargo, para H. J. PAPIER, «Ley Fundamental y Orden económico», en BENDA.-MAIHOFER-VÖGEL-HESSE-HEYDE, *Manual de Derecho Constitucional*, edición española de A. López Pina, Madrid 1966, p. 608 «el principio de proporcionalidad o de interdicción de la desmesura se evidencia como relativamente indolente o ineficaz en el caso de la intervención fiscal». Dado que el objetivo constitutivo del tributo es el de recabar fondos o medios económicos, lo que se ve reforzado por los principios presupuestarios de unidad y de no afectación de los ingresos a un determinado fin, «ordinariamente, concluye PAPIER, no existe la relación concreta entre medios y fines, necesaria para poder realizar el control de proporcionalidad de la medida».

Así entendido, este principio constitucional proyecta su eficacia normativa en el ámbito del Derecho tributario limitando la libertad de configuración del legislador respecto de los mecanismos jurídicos y técnicos de los tributos no sólo en el momento de su creación, sino también en el de su aplicación y gestión.

Es cierto que en el ejercicio de su potestad el legislador goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, del principio democrático. Y es asimismo cierto que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes, y que la lucha contra el fraude fiscal es «un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos» (STC 76/1990). Pero ello ha de cumplirse dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales y no a costa de su sacrificio. Los distintos deberes y obligaciones fiscales con que el legislador rodea a la obligación tributaria a fin de asegurar su fácil gestión y eficaz cumplimiento, a fin de luchar contra el fraude fiscal, han de configurarse a la medida de la capacidad económica y de administración del sujeto pasivo. Es decir, han de ser proporcionados: idóneos, necesarios y con adecuación razonable a los fines del legislador, de modo que no resulten excesivos o insoportables para los particulares.

Del principio constitucional de proporcionalidad, embebido en la interdicción del alcance confiscatorio de la imposición, se infiere pues la necesidad de moderación de los poderes tributarios a fin de no generar costes insoportables derivados del cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales. Como proclamaba el artículo 2.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantía de los Contribuyentes «la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales» ahora en la Ley General Tributaria de 2003, art. 3.2.

§ 2.- Sin embargo, 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: necesidades crecientes de capital para lograr un crecimiento económico estable y sostenido; libre circulación o movimiento de capitales, bienes y servicios (en menor medida, de personas); un mercado mundial globalizado, abierto y cada vez más liberalizado e interconectado donde bienes, servicios y capitales se desplazan con enorme rapidez [merced a los avances e innovaciones tecnológicas que han reducido considerablemente el coste de los transportes y de las comunicaciones] y en el cual la producción ha de competir con diferencias muy apreciables de costes fiscales y de producción resultado del uso de los sistemas fisca-

les para obtener ventajas competitivas frente a otros países así como de modelos socio-laborales muy dispares; el papel y peso crecientes de empresas transnacionales que utilizan su organización multinacional (división internacional de la producción y del capital) para trasladar o transferir costes y beneficios nacionales entre las partes del grupo y disminuir así su carga tributaria en detrimento del sistema fiscal nacional; fenómenos de «deslocalización» productiva resultado de la dura competencia fiscal entre Estados y de prácticas de «*dumping social*».

Las consecuencias de todo ello para el sistema fiscal son claras y se manifiestan, en opinión del Profesor Manuel LAGARES, en tres tipos de problemas: problemas respecto de la soberanía o poder tributario al que corresponde el gravamen sobre los rendimientos o sobre los bienes y servicios (el problema de los precios de transferencia en las grandes empresas transnacionales); problemas respecto de la asignación o localización de factores y actividades, en la medida en que los países tratarán de reducir la carga fiscal sobre los mismos a fin de conseguir su localización en el propio territorio nacional; y problemas de equidad o justicia en el reparto interno en cada país de la carga fiscal, en la medida en que aquellos factores [singularmente el trabajo] que tengan una movilidad limitada o nula quedarán expuestos a la posibilidad de soportar cargas fiscales muy desiguales, con evidente desventaja para los rendimientos que provienen del trabajo, y que se acrecienta en el caso de sistemas de imposición sobre la renta con tipos de gravamen fuertemente progresivos. «La imposición así concebida –dice M. LAGARES– terminará recayendo casi exclusivamente sobre quienes no tengan posibilidad de escape hacia otros países de fiscalidad más favorable, es decir sobre los rendimientos del trabajo menos cualificado [o del trabajo asalariado dependiente, añadido] y sobre la renta de las personas con menor capacidad económica, aumentando aún más la desigualdad». Es el impuesto de «*los tontos*» de que amargamente habla Klaus TIPKE en una reciente obra «*Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*» trad. esp., Madrid, 2002.

La persistencia y entidad de los problemas que la globalización de la economía plantea a los sistemas fiscales de hoy, al forzar una tendencia a la disminución de los impuestos directos (en especial los impuestos sobre la renta) arroja oscuras sombras no ya de «*crisis fiscal*» del Estado, en la medida en que será cada vez más difícil para los Gobiernos sostener los actuales niveles de gasto público dentro de niveles de presión fiscal tolerables y sostenibles sin aumentar el déficit presupuestario; sino de crisis del «*Estado fiscal*», como forma que ha adoptado en nuestra cultura política europea el modelo de Estado social, orientado más hacia la igualdad, a través de la socialización de los beneficios mediante los impuestos donde la Constitución como límite sólo es invocable en el caso extremo del alcance o resultado confiscatorio de la imposición o de un nivel de presión fiscal tan elevado y desproporcionado que impida, al asfixiarla, la libre actividad empresarial (art. 31.1, art. 33,1 y art. 38 CE).

Como ya he escrito en un trabajo anterior «el sistema mismo del Estado social y democrático de Derecho, asentado sobre una creciente socialización de las necesida-

des humanas y del modo de satisfacerlas, genera un incremento de las demandas, expectativas y compromisos sociales [no siempre compatibles entre sí y posibles de financiar] que en la conciencia de los ciudadanos se han consolidado como una especie de *derecho adquirido* de la colectividad frente al Estado, que presionan, cuando no se imponen, a los poderes públicos a través del mercado político como compromisos sociales normativos, en cierto modo irreversibles.

La consecuencia de ello es que la Hacienda pública debe cargar con los costes comunes de una producción cada vez más socializada, que debe financiarse, en definitiva, a través de los impuestos. Y la Hacienda se encuentra entonces ante dos tareas simultáneas y en cierto modo contradictorias, no siempre fácilmente conciliables: de una parte, debe recaudar la cuantía de impuestos que se requiere para financiar las funciones de intervencionismo económico y de prestaciones sociales, aplicándola con la racionalidad suficiente como para evitar efectos negativos en el crecimiento económico y la formación de capital.

De otra parte, la exacción de los impuestos tiene que hacerse de modo que consiga la mayor aceptación, tolerancia o aquiescencia social de los contribuyentes que evite situaciones de conflicto social (resistencias o revueltas fiscales) como consecuencia del reparto de la carga tributaria o del volumen de la presión fiscal, satisfaciendo así la necesidad de legitimación del Estado.

Todo ello sin olvidar que toda política de incremento a ultranza del gasto público que lleva aparejada la función encomendada al moderno Estado asistencial tropieza con ciertos límites absolutos más allá de los cuales las cargas derivadas de su financiación [mediante los impuestos o el endeudamiento del Estado] hará, disminuir, en vez de aumentar, la producción y el crecimiento de la economía. El problema de los *límites* a la expansión de la prestación pública de bienes y servicios que se encomienda o se demanda del Estado social ha pasado hoy a un primer plano, ante el fenómeno claramente perceptible en nuestras sociedades de la creciente resistencia de los ciudadanos al aumento de la presión fiscal para financiarlos. Límites que son tanto *jurídicos*, derivados de las normas y principios constitucionales, como *económicos* derivados tanto de la misma capacidad fiscal del Estado como de la necesidad de mantener el crecimiento de la economía y el nivel de empleo».

Los principios ideales del justo reparto de la carga tributaria, del que son reflejo los preceptos que componen nuestra Constitución fiscal, han sufrido una profunda evolución en sus supuestos científicos e ideológicos, en un proceso de crisis de gran alcance que se manifiesta en algunos rasgos claramente perceptibles en nuestro sistema impositivo:

- a) elevado grado de fraude o evasión fiscal (asociado a actividades de las personas que obtienen su renta en más de un país y no declaran los ingresos obtenidos en el extranjero y que su Administración tributaria difícilmente puede con-

trolar) y nuevas y cada vez más sofisticadas formas de elusión fiscal [«las compañías multinacionales pueden usar los precios de transferencia, o subcapitalización o la distribución estratégica de sus costes fijos entre las diversas partes de la empresa, o la valoración arbitraria de las marcas u otros *inputs* con el fin de transferir beneficios de las partes de la compañía que operan en países en los que los tipos impositivos son elevados a partes que operan en países con tipos bajos» (V. TANZI)], generándose así una creciente desigualdad de los contribuyentes ante el sistema fiscal;

- b) pérdida de generalidad, igualdad y territorialidad así como de su carácter sintético de los grandes impuestos personales, cuyas bases imponibles legales (medida de la capacidad económica del sujeto pasivo) están cada vez más alejadas de las bases tributarias reales. Rentas y patrimonios que se «deslocalizan» en países con sistemas fiscales más ventajosos o bien escapan, en cuantía siempre creciente, al conocimiento y control de la Administración tributaria, desmintiendo en la práctica el carácter general y universal del impuesto, convertido en un gravamen sólo sobre aquella renta o riqueza que circula dentro de los canales legalmente instituidos y fiscalmente controlados. La personalización del reparto de la carga fiscal, que se realiza sobre todo a través de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas, se va diluyendo en un impuesto que paulatinamente se ha ido descomponiendo en un gravamen analítico sobre las distintas categorías de renta según su origen o fuente y, en la práctica, en un impuesto sobre las rentas del trabajo. Rentas que son tratadas de manera distinta y desigual y por debajo de la capacidad económica que manifiestan;
- c) el peso creciente de la imposición indirecta en la recaudación fiscal, que ante la pérdida de generalidad y de igualdad de los grandes impuestos directos personales aparece «rehabilitada» de su estigma de impuestos regresivos e injustos;
- d) mayor protagonismo en la financiación de ciertos servicios públicos de las figuras tributarias distintas del impuesto (tasas, contribuciones especiales y precios públicos) que se apoyan más en el principio del beneficio que en el de la capacidad de pago y en los cuales, aunque en ocasiones favorezcan una mejor asignación de los recursos públicos, precisamente por la visible conexión ingreso-gasto (relación coste-beneficio) que manifiestan, ha de renunciarse al reparto de la carga fiscal según criterios de progresividad y de capacidad económica.

Todo ello relativiza los mandatos constitucionales allí donde éstos son más abiertos e indeterminados, más laxos por así decir.

Los cambios y transformaciones que se derivan de estos fenómenos suscitan un amplio abanico de reflexiones acerca de qué límites constitucionales a la configura-

ción del sistema tributario y con qué alcance, cabe deducir del artículo 31.1 CE cuando se trata de articular de modo justo, *en un sistema*, las distintas opciones para organizar la cobertura (reparto) entre *todos* del coste de producción de los bienes y servicios públicos: ¿financiación mediante tributos vs. financiación mediante ingresos patrimoniales o mediante Deuda pública?; ¿financiación mediante impuestos vs. financiación mediante tasas, contribuciones especiales y precios públicos?; ¿financiación mediante impuestos indirectos vs. financiación mediante impuestos directos?; ¿son nuestras Constituciones tan abiertas como para admitir la compatibilidad de las varias combinaciones posibles o el predominio casi exclusivo de alguna de ellas?; ¿y hasta qué medida resulta constitucionalmente tolerable la despersonalización de la carga fiscal?⁶

⁶ Cfr. las reflexiones, al filo de la polémica doctrinal en Alemania, de Juan Manuel BARQUERO ESTEVAN en su sugerente libro, «La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho», *CEP y C*, Madrid 2002.

Sobre los efectos en el sistema fiscal de los recientes cambios en el entorno económico como consecuencia del fenómeno de la globalización, cfr. Vito TANZI, «Globalization, tax competition and future of tax systems», *IMF Working Paper*, vol. 96/141, 1996, International Monetary Fund, Washington DC; IBIDEM. «La política impositiva nacional en un mundo globalizado», en *Papeles de Economía Española*, n° 87, 2001, pp. 2-9; Manuel LAGARES, «Reformas pendientes en el sistema fiscal español», en *Papeles de Economía Española*, n° 87, 2001, pp. 68-90, en particular pp. 70-75.; sobre los efectos en los principios tributarios, Victorio VALLE, «Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica», en *Papeles de Economía Española*, n° 87, 2001, pp. 44-57.

Una visión económica de carácter general, en Ángel MARTÍNEZ GONZÁLEZ-TABLAS, *Economía política de la globalización*, Edit. Ariel, Barcelona 2000.