

# IMPUESTOS Y ESTADO SOCIAL

Violeta Ruiz Almendral\*

INTRODUCCIÓN. IMPUESTOS Y ESTADO: EL MITO DE LA PROPIEDAD. ESTADO SOCIAL Y GASTO PÚBLICO. EL ESTADO SOCIAL COMO ESTADO IMPOSITIVO. Equivalencia frente a la capacidad económica: la preferencia por el *impuesto*. Los impuestos en particular: el problema de la justicia tributaria. COMENTARIO FINAL. BIBLIOGRAFÍA.

*Frente a la ley, todos los ciudadanos eran iguales,  
pero no todos eran igualmente ciudadanos<sup>1</sup>  
Taxes are what we pay for civilised society<sup>2</sup>*

## Introducción

En los estados democráticos, el sistema tributario ocupa el centro emocional de todas las campañas electorales, y buena parte de la vida política. En coherencia con ello, las reformas de impuestos, y en especial las que afectan a aquellos especialmente visibles, a menudo influyen decisivamente en las decisiones electorales de los ciudadanos. Si el *Poll tax* contribuyó a la caída de Margaret Thatcher, en España el intento de establecer un recargo del 3% sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tuvo un relevante papel en la caída del gobierno de la Comunidad de Madrid, entonces socialista.<sup>3</sup>

\* Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Carlos III de Madrid.

1. Robert Musil, "El hombre sin atributos" (citado del original *Der Mann ohne Eigenschaften*, tomo I, Rowohlt Tb, p. 33).
2. Juez Holmes, en el caso "Compañía de Tabacos vs. Collector of Internal Revenue" (1927) 275 U.S. 87 (en 100).
3. La Comunidad Autónoma de Madrid estableció dicho recargo mediante la Ley 15/1984,

Que el sistema tributario tenga tal importancia demostrada debería ser algo en sí mismo positivo, si no fuera porque a menudo las cuestiones centrales se quedan extramuros del debate, que se plantea así en términos peligrosamente sesgados. Por ejemplo, porque la discusión se centra en cantidades a tanto alzado, que no se relacionan directamente con el nivel del gasto público. Se pierde de vista así que la pregunta acerca de si se deben subir o bajar los impuestos, o tal o cual impuesto en particular, está consustancialmente unida a la pregunta de *en relación con qué* es preciso bajar o subir los impuestos. O bien porque, de forma incluso inconsciente, se toma como punto de partida una definición del derecho de propiedad que aparece desvinculada del Estado, de manera que el sistema impositivo aparece como una intrusión en la esfera privada que debe ser limitada, o que al menos requiere una especial justificación.<sup>4</sup> Por otro lado, y pese a ser evidente que las cuestiones tributarias entroncan directamente con el problema de la justicia, lo cierto es que no han generado debates en profundidad a nivel de la ciudadanía, como los que sí se han producido en otros temas como la libertad religiosa, el aborto o la eutanasia. Esto se debe seguramente a la existencia, a menudo fomentada, de una importante confusión acerca de los efectos que una u otra política tributaria puedan tener, al margen de que pueda haber importantes desacuerdos en torno a la idea de justicia distributiva que se persigue.<sup>5</sup>

de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal, cuya cuantía era del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF para ingresar por los residentes en la Comunidad Autónoma. Ante la interposición de recursos de inconstitucionalidad contra dicho recargo, la Comunidad suspendió su aplicación mediante la Ley 4/1985, de 18 de abril. Finalmente, y a pesar de que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 150/1990, declaró el recargo acorde con la Constitución, se derogó la Ley 15/1985 en lo concerniente al recargo que, por lo tanto, nunca llegó a ponerse en práctica debido a la resistencia social que estaba ocasionando.

4. Como caricatura de esta forma de manejar la cuestión tributaria, afirmaba el jefe del Gobierno italiano, Silvio Berlusconi, que evadir impuestos no es solo moralmente justo, sino que incluso entra en el terreno de “las verdades del derecho natural”, añadiendo la necesidad imperiosa de rebajar la presión fiscal porque ésta hace que los ciudadanos se sientan autorizados, y con razón, a no pagar impuestos. Con bastante más moderación, pero dejando entrever esta idea de propiedad, el candidato del Partido Popular, Mariano Rajoy, prometía una nueva rebaja de impuestos afirmando que “soy un defensor de los impuestos bajos y de un Gobierno austero, que administre bien y gestione de forma eficiente *un dinero que no es nuestro sino de los contribuyentes*”; Vid. respectivamente, *El País* digital, miércoles, 18 de febrero de 2004 ([www.elpais.es](http://www.elpais.es), con acceso ese mismo día), y *El País*, edición impresa, domingo 8 de febrero de 2004, p. 20.
5. Lllaman la atención sobre este déficit de debate o de su pobreza argumental, Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press, 2002, pp. 4 y ss.

Gran parte de la confusión existente, acerca del sistema tributario, tiene su origen en que no es posible llegar a conclusiones definitivas sobre la justicia tributaria, sin tener en cuenta la vertiente del gasto público, y el papel de la propiedad en el sistema, porque parece claro que

no es legítimo referirse a unos derechos de propiedad básicos, estos es, “antes de impuestos”, con el objetivo de evaluar políticas tributarias, cuando todas las cifras que se manejan son el producto de un sistema al que los tributos se encuentran inextricablemente unidos.<sup>6</sup>

Esto no significa que no se pueda discutir sobre el sistema tributario *en sí mismo*. Es posible, pero siempre que se tenga en cuenta que falta la otra parte de la historia, por lo que las conclusiones de justicia a que se lleguen, en relación con la vertiente de los ingresos, nunca podrán ser definitivas.

Con esta importante advertencia, en las líneas que siguen se tratarán de ordenar algunas de las cuestiones fundamentales que deberían tenerse en cuenta en cualquier debate sobre impuestos y Estado Social. Partiendo de que es preciso recordar el papel de la propiedad en la relación entre sistema impositivo y Estado (II), el objeto del trabajo se desarrollará a partir de dos perspectivas; la primera (III), para recordar brevemente el papel del gasto público, y su íntima conexión con el ingreso, en el Estado Social, y la segunda (IV), para realizar un acercamiento a las opciones de justicia en la vertiente de los ingresos tributarios, lo que merecerá atención prioritaria. En esta parte final, y teniendo en cuenta que la idea de justicia tributaria se ha cristalizado en una serie de principios constitucionales más o menos específicos, se hará mención, *ad exemplum*, a algunas opciones concretas de instrumentos tributarios.

## **Impuestos y Estado: el mito de la propiedad**

La afirmación de que es posible definir un derecho de propiedad antes y después de impuestos, que pueda ser tomado como base para analizar la justicia del sistema tributario, es seguramente uno de los “mitos”

6. *Ibíd.*, p. 9.

que mayor confusión ha generado en el debate acerca del sistema tributario ideal. Si se examina con cierto detenimiento el significado de la herramienta tributaria, no resulta excesivamente complicado llegar a esta conclusión, pues la propiedad privada es sencillamente incomprensible si se considera de forma aislada de un sistema tributario. Por otro lado, la asunción de la existencia de un derecho de propiedad, como una concepción moral prepolítica o que preexiste al Estado, está basada realmente no en la idea de recompensa (*moral desert*) sino en la de derecho (*moral entitlement*), por la misma lógica de su preexistencia a la organización estatal.<sup>7</sup>

Esto se explica desde dos perspectivas distintas y complementarias:

La primera, y más evidente, es que el tributo financia el sistema jurídico necesario para que el reconocimiento de los derechos de propiedad, y en suma, el tráfico jurídico generador de riqueza, sea posible. Por eso, “la obligación tributaria es el correlato natural del sistema”, de forma que la “capacidad de actuación jurídica (*Rechtsfähigkeit*) y obligación tributaria son dos caras de la misma moneda”.

En suma, el Estado participa en el éxito económico de los ciudadanos que él mismo ha contribuido a generar, lo cual es un elemento imprescindible para cambiar la aproximación al análisis del sistema tributario en su relación con la propiedad. En consecuencia, con las palabras del Tribunal Constitucional alemán, no puede hablarse de la autonomía privada como un “coto de caza” con finalidades no ya independientes, sino opuestas a las del Derecho Tributario, ya que “en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, mediante los tributos, en el éxito de la actividad económica privada”.<sup>8</sup>

Desde la segunda perspectiva, la imbricación entre propiedad y sistema tributario se produce porque el segundo sirve para definir la primera, en tanto que supone una respuesta a la pregunta acerca del reparto de la riqueza en la sociedad. La propiedad privada no es, en definitiva, más que una convención jurídica, que se codefine con ayuda del propio sistema tributa-

7. *Ibid.*, p. 66.

8. BVerfG, BStBl. II 1995, 655 y ss. (apartado C. II. 1. b, p. 660). Caso del Impuesto sobre el Patrimonio (*Vermögensteuer*). Vid. esta idea también en el Tribunal Supremo Australiano: “Las normas tributarias forman parte del sistema jurídico en el cual el comercio se incentiva y protege”; *FCT v. Spotless* 95 A.T.C. 4775. En la doctrina, vid. entre otros: Dieter Birk y Rolf Eckhoff, “Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive”, en Ute Sacksofsky, Joachim Wieland, eds., *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, p. 55.

rio, o una consecuencia del propio sistema que se sustenta a través de impuestos.<sup>9</sup>

Esta visión permite afirmar que un sistema de tributos y de transferencias de rentas entre individuos no supone alteración alguna de la propiedad, sino que meramente establece las condiciones bajo las cuales dicha propiedad se disfruta.<sup>10</sup> En este sentido, un sistema tributario cumple dos funciones fundamentales: establece una división entre propiedad pública o privada, más o menos ficticia, pero que se diferencia fundamentalmente por la disponibilidad y el control sobre esta propiedad, y, segunda función, representa un papel central para determinar cómo se distribuirá la riqueza social entre distintos individuos, tanto en forma de propiedad en sí, como de beneficios provistos por el Estado.<sup>11</sup> Esta idea no es incompatible con afirmar que el reconocimiento de un mínimo de propiedad privada es esencial como mecanismo para garantizar a los ciudadanos la expresión de su libertad, en la construcción de Hegel, lo que entronca con la dignidad de la persona reconocida en el artículo 10 de la Constitución española.<sup>12</sup> Pero sin olvidar que, en palabras de Kirchhof, “el impuesto es la condición o presupuesto y la consecuencia, no lo contrario de la garantía constitucional del derecho a la propiedad y la libertad de empresa”.<sup>13</sup>

Esta relación simbiótica entre propiedad y sistema tributario se comprende en toda su extensión si se tiene en cuenta que, en última instancia, la mencionada participación del Estado en el éxito individual de los ciudadanos, con el objetivo de promover el bien común, refleja un cierto “reparto del trabajo”, en el sentido moral, entre el Estado y el individuo: el primero, se ocupa del interés general, el segundo, del suyo propio. El sistema funciona partiendo de que el ciudadano es egoísta y busca su propio interés. Es lo que Murphy y Nagel denominan “motivos personales y valores políticos: la

9. Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, pp. 8 y ss. En realidad, esta idea se desarrolla a lo largo del trabajo; véase también concisamente en sus conclusiones, pp. 174 y ss.

10. *Ibid.*, p. 63.

11. *Ibid.*, p. 76.

12. Hegel (*The Philosophy of Right*, 1821, seccs. 41 a 53), comentado en Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, p. 45.

13. Paul Kirchhof, “Staatliche Einnahmen”, en Josef Isensee; Paul Kirchhof, edits., *Handbuch des Staatsrechts*, t. IV, Heidelberg, C.F. Müller Juristischer Verlag, 1999, pp. 109 y ss.; y “Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommenssteuer”, en Iris Ebling, edit., *Besteuerung von Einkommen, Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.*, t. 24, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001, p. 13.

división moral del trabajo”,<sup>14</sup> donde el antagonismo de intereses es solo aparente: hay un objetivo moral común, el de una idea de justicia distributiva, socialmente convenida, y que se hace efectiva mediante el citado reparto de funciones entre público y privado.

Si esto es así, todo análisis de justicia debe partir de la renta post-impuesto, para luego examinar si el sistema que la generó –sistema legal, organización social, etc.– es justo y legítimo. El orden de prioridad en el estudio será por ello precisamente el contrario que el que se propugna generalmente: primero va el sistema, que incluye impuestos, luego la propiedad, que es posible gracias a ese sistema.<sup>15</sup>

Por ello, y como ya se ha adelantado, hablar de justicia en materia tributaria siempre será un análisis incompleto y limitado, pues la vara de medir definitiva viene dada exclusivamente a partir del examen de la vertiente de los ingresos y de los gastos. Otra cosa es tener una “visión miope” o sesgada de la realidad,<sup>16</sup> ya que “función del Estado, volumen del gasto público y reparto de ese gasto a través de distintos instrumentos entre los ciudadanos son tres temas que difícilmente pueden desvincularse”.<sup>17</sup> Por eso la aproximación de este trabajo a la justicia es necesariamente parcial, aunque no por ello inútil como un comienzo en el debate acerca de la justicia tributaria en el Estado Social.

## Estado Social y gasto público

El Estado Social, o Estado del Bienestar (*SozialStaat, Welfare State*), surge tras las dos guerras mundiales, fundamentalmente como una manera de llevar a cabo un orden social más justo e igualitario,<sup>18</sup> y en concreto, de hacer efectivos y universales los derechos sociales, económicos y culturales (empleo, vivienda, educación, sanidad, etc.). En realidad, los intentos de conferir determinados contenidos sociales al Estado de Derecho se remontan a su propio origen. Ya el proyecto de Constitución de los Girondinos hacía referencia

14. Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, pp. 70-73.

15. *Ibíd.*, p. 33.

16. *Ibíd.*, pp.14 y 15, aunque esta idea se repite a lo largo de libro, en relación con distintas teorías sobre justicia e imposición.

17. Juan Ramallo Massanet, “Prólogo” a Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2002, p. 10.

18. Manuel García Pelayo, *Obras completas*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1991, pp. 1597 y ss.

a ciertos derechos o garantías sociales,<sup>19</sup> e incluso los principios de generalidad y de igualdad en la imposición, surgidos en tiempos de la Ilustración se recogen en la Constitución de la Revolución francesa de 1791 y en la norteamericana, de 1787.<sup>20</sup> Esta última menciona además en su preámbulo la promoción del bienestar social<sup>21</sup> atribuyendo al Congreso, en su artículo 1, sección 8, la competencia para promoverlo, enumerando además los instrumentos para ello, entre los que precisamente cobran especial importancia los tributarios.

Pero la fraternidad y la solidaridad no representan un papel destacado en la historia constitucional posterior del siglo XIX, y no será hasta la crisis de 1929 cuando se empiece a plantear seriamente un nuevo papel del Estado a través de su intervención en la economía, con lo que se supone será un modelo de capitalismo regulado, cuyo fundamento teórico, como es sobradamente conocido, se encuentra en las tesis defendidas por J. M. Keynes. El economista advirtió del fracaso del modelo de capitalismo entonces vigente, incapaz de garantizar el pleno empleo, y propiciador de una distribución de la riqueza y de las rentas arbitraria e injusta.<sup>22</sup> La intervención del Estado en la economía se presenta en su modelo como imprescindible para llevar a cabo dicha redistribución. Paulatinamente, la necesidad de garantizar una serie de derechos sociales a la ciudadanía, irían impregnando la articulación política de mediados a finales del siglo XX: Declaración de Filadelfia (1944), Declaración de los Derechos Humanos (1948), Carta Social Europea (Consejo de Europa, 1961). La Constitución Alemana de 1949 será la primera Constitución que recoge, esto es, *constitucionaliza*, la fórmula del Estado Social (art. 20.1: *La República Federal Alemana es un Estado federal, democrático y social*). Posteriormente, muchas otras Constituciones han recogido esta fórmula. Así, la española (artículo 1.1: “*España se constituye en un Estado Social y democrático de Derecho, que propugna como valores*

19. Art. 24. “Los seguros públicos constituyen una deuda sagrada de la sociedad” (*Le secour publics sont une dette sacrée de la société*).

20. Tít. I, cláusula 2; y art.1, sección 8, respectivamente. *Vid.*, al respecto, Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, pp. 21 y ss.

21. *El pueblo de los Estados Unidos, con el objetivo de formar una unión más perfecta, garantizar la justicia... promover el bienestar común... (We the people of the United States, in order to form a more perfect union, establish justice (...) promote the general welfare...)*.

22. “Los fallos más importantes de la sociedad económica en que vivimos son su imposibilidad para garantizar el pleno empleo y la distribución injusta y arbitraria de la renta y la riqueza”; John Maynard Keynes, “General Theory of Employment, Interest and Money”, en D. Moggridge, edit., *Collected Writings of John Maynard Keynes*, v. 7, *The General Theory*, London, Macmillan for the Royal Economic Society, 1973, cap. 24.

*superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”*).

La impregnación de contenidos sociales del Estado de Derecho adquiere tal relevancia que comienza a extenderse la idea de que hacerlos efectivos constituye un elemento de legitimación del propio Estado, en tanto que adquiere la capacidad de propiciar el bienestar de sus ciudadanos. Desde otra perspectiva, se ha defendido el Estado Social de Derecho como la única alternativa para no caer en un sistema dictatorial, como elemento en suma, del Estado de Derecho. Así las apasionadas palabras de H. Heller:

...el futuro de la cultura occidental no está amenazado por la ley y por la extensión de ésta a la economía, sino justamente por la anarquía y por la forma de manifestarse ésta en la política, por la dictadura, así como por el frenesí anárquico de esta producción capitalista que padecemos, que ni a los trabajadores manuales ni a los intelectuales deja el ocio y la oportunidad que reclama una actividad cultural creadora. Al caer en la cuenta de todo esto y ante el parloteo irresponsable de racionalistas sedientos de sangre, debería invadirles una misma náusea invencible y entonces habría al fin recaído la decisión en el dilema entre dictadura fascista y Estado Social de Derecho.<sup>23</sup>

Enmarcándolo en el contexto descrito, el Tribunal Constitucional español se ha ocupado de concretar el significado y la relevancia de la fórmula del Estado Social en relación con diversas materias competenciales. A título de ejemplo, puede citarse la STC 18/1984, de 7 de febrero (FJ. 3º), donde se señala que:

La Constitución... al establecer en su art. 1.1 la norma que configura al Estado como Social y democrático de Derecho, está afirmando un principio que se ajusta a una realidad propia del mundo occidental de nuestra época y que trasciende a todo el orden jurídico (...) la interacción entre Estado y Sociedad, destacada por la doctrina, produce consecuencias muy diversas en el mundo del Derecho (...) El reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social –reflejado en diversos preceptos de la Constitución– conduce a la intervención del Estado para hacerlos efectivos, a la vez que dota de una trascendencia social al ejercicio de sus derechos por los ciu-

23. Herman Heller, *Escritos políticos*, Madrid, Alianza Universidad, 1985, p. 301. La idea de la igualdad material como elemento del Estado de Derecho se recalca también por Karl Heinrich Friauf, “Unser Steuerstaat als Rechtsstaat”, en *Steuerberater Jahrbuch*, 1977/78, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, p. 42; y se menciona, entre otras, en la BVerfGE 7, 89 (92).



dadanos –especialmente de los de contenido patrimonial, como el de propiedad– y al cumplimiento de determinados deberes –como los tributarios–.<sup>24</sup>

Alude la sentencia a una de las consecuencias del Estado Social sobre el derecho de propiedad: éste deja de constituir un derecho absoluto, casi intocable, y adquiere una dimensión social, de servicio a la colectividad, hasta entonces poco extendida. Este cambio de percepción, en relación con el derecho de propiedad, sienta la base adecuada para el establecimiento de sistemas tributarios a través de los cuales se graven todas las manifestaciones de riqueza. Si el derecho de propiedad ya no es intocable, podrá justificarse la detracción de una cantidad monetaria determinada a todos los ciudadanos.

Es así evidente que la fórmula del Estado Social tiene importantes consecuencias para toda la configuración de la Hacienda pública en sus dos vertientes: la del ingreso y la del gasto. Como consecuencia de la creciente intervención del Estado en las diferentes áreas de la vida social, el gasto público experimenta un considerable incremento. De ahí la necesidad de una fuente de financiación estable y fluida, que será proporcionada en gran parte por un sistema impositivo adecuadamente estructurado.

En relación con la vertiente del gasto, una de las principales exigencias del Estado Social es que los gastos públicos sean repartidos de forma equitativa, satisfaciendo con ellos las prestaciones sociales. Así lo recoge la Constitución española de 1978, estableciendo que:

*“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos...”* (31.2). Aunque es evidente que no puede delimitarse *a priori* el contenido preciso del principio de *“una equitativa asignación de los gastos públicos”*, también lo es que dicho contenido “no puede ser divergente respecto de los fines que al Estado se asignan en el texto constitucional, plasmado en un conjunto de derechos y libertades entre los que ocupan un lugar de primer orden los derechos económicos y sociales en sus variadas formulaciones”,<sup>25</sup> porque en definitiva, lo que la fórmula del Estado Social exige es el cumplimiento de un fin, sin precisar el *cómo* de dicho cumplimiento.

Tradicionalmente se ha conferido mayor relevancia a la vertiente del gasto que a la de los ingresos, por lo que se refiere a los fines del Estado Social, habiéndose resaltado su extraordinaria importancia como palanca de transformación social, de intervención en la economía y con-

24. Las cursivas son de la autora.

25. Juan Zornoza Pérez, “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, en *Hacienda Pública Española*, No. 113, 1988.

figuración social.<sup>26</sup> En este sentido, afirmaba A. Rodríguez Bereijo que

es en los gastos públicos, mucho más que en el programa de impuestos, donde se deciden y ventilan también decisivamente los intereses dominantes del gran capital monopolista: la acumulación de capital y la apropiación del excedente social (...). Por eso también el gasto público –al igual que ocurre con los impuestos o la Reforma fiscal– es un campo en que se percibe con toda claridad la lucha social y política de los intereses de clase que se debate en el seno de la sociedad civil.

Añadiendo que la función de redistribución de la renta se cumple también, con mayor eficacia, mediante un sistema de gasto público que a través del sistema fiscal “por muy justo y muy progresivo que aparezca configurado en las leyes; pues, en el mejor de los casos, consigue ser proporcional, pero nunca progresivo”.<sup>27</sup>

El principio de justicia y equidad en el gasto público, constitucionalizado en el artículo 31.2 de nuestra Norma Fundamental, que constituye el trasunto de la proclamación de los derechos sociales a la Hacienda pública, y la plasmación en suma del Estado Social en materia de gasto.<sup>28</sup> La introducción de este precepto constitucional, novedoso en la historia constitucional española, tuvo lugar mediante una enmienda del Senado, aprobada por unanimidad, del entonces senador por la Agrupación Independiente Enrique Fuentes Quintana.<sup>29</sup> La justificación de esta enmienda se basó en dos principios fundamentales que pese a su extensión, es de interés recoger aquí al menos parcialmente:

En primer lugar, un *deber de coherencia* (...) el conjunto de los impuestos vigentes en un país debe distribuirse con arreglo al criterio de la capacidad económica y con arreglo al principio de la progresividad. Pero la Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público, que completa, como es lógico, la ma-

26. *Ibid.*, p. 49.

27. Alvaro Rodríguez Bereijo, “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, revista *Sistema*, No. 53, 1983, pp. 82 y 87.

28. *Ibid.*, pp. 76 y ss; Juan Zornoza Pérez, “El equitativo reparto del gasto...”, *op. cit.*, p. 50.

29. Enmienda que, según reconoce el autor, Fuentes Quintana, tiene su origen en el artículo de Álvaro Rodríguez Bereijo, “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios”, en VV.AA., *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978, pp. 82 y 87.

no de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto (...). Lógicamente parece que si los principios de progresividad imperan en el campo del ingreso deben tener la misma traslación o aplicación en el campo correspondiente del gasto público, es decir, ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio, y de aquí que la enmienda propuesta afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos (...) cuando estamos defendiendo que el gasto público tenga esa asignación equitativa de los recursos públicos, lo que, en definitiva, tratamos de posibilitar es que el ciudadano concreto tenga el derecho al acceso a un conjunto de suministros, de bienes públicos que ha conseguido el Estado poder satisfacer gracias a la misma correspondiente de los ingresos (...). Pero hay, en segundo lugar, un *principio de trascendencia*. Cuando se analiza el texto constitucional y se comprueba el conjunto de derechos que el mismo concede a los ciudadanos españoles, se comprueba que en adelante el gasto público tendrá lógicamente que aumentar (...) y es evidente que si este gasto no se plegase a los principios de equidad estaríamos incumpliendo con la mano del gasto lo que la imposición va a tratar de conseguir por la vía de la reforma tributaria en el campo de la imposición. (...)

En esta cita quedan claramente señaladas la conexión entre ingresos y gastos (*deber de coherencia*) y el papel de la Hacienda para hacer efectivos los derechos económicos y sociales de los ciudadanos (*principio de trascendencia*). Así, es claro que el principio de capacidad económica de los tributos ha de combinarse con los principios de justicia en el gasto público,

porque en el Estado Social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad. Ello implica que entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión.<sup>30</sup>

En la cita de Fuentes Quintana es también evidente otro aspecto del Estado Social, y es que su financiación precisa naturalmente de un mayor nivel de ingresos públicos. Precisamente ésta es una de las más certeras críticas que recibe el Estado Social, sobre todo a partir de los años setenta, en

30. Álvaro Rodríguez Bereijo, "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 36, 1992, p. 17.

el sentido de que el gasto público que requiere tiene tendencia a crecer, solo funciona con una economía saneada y creciente.<sup>31</sup>

## El Estado Social como Estado impositivo

Es evidente que el Estado Social precisa un sistema tributario para garantizar una fuente de financiación sostenida y estable. Dentro de los tributos, veremos que hay además razones para defender la preferencia por los *impuestos*, y en concreto, por aquellos de carácter directo y personal, pues son los más efectivos para el cumplimiento de los fines y objetivos de este modelo de Estado. Esto no significa que se deba renunciar al resto de figuras tributarias, pues de hecho hay también motivos, como la mayor facilidad de su recaudación, que abogan por la coexistencia de tributos no personales, indirectos, etc. Pero en la lógica del Estado Social, debe hacerse efectiva una preferencia por los impuestos que, tradicionalmente, mejor cumplen los principios de justicia tributaria. Esta preferencia deberá plasmarse cuantitativamente –estos deberán constituir la mayoría de los ingresos tributarios–, y cualitativamente, dichos impuestos deberán además estar informados en su estructura por los citados principios de justicia.<sup>32</sup> En este sentido, se ha afirmado que el Estado impositivo es un elemento imprescindible de unión entre Estado de Derecho y Estado Social,<sup>33</sup>

31. Para lo que me remito a los trabajos de Juan Zornoza Pérez: “El equitativo reparto del gasto...”, *op. cit.*, pp. 42 y ss., y Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2002, pp. 23 y ss.
32. Así, afirmaba Karl Heirinch Friauf, “Unser Steuerstaat als Rechtstaat”, en *op. cit.*, p. 43, que “nuestra comunidad política debe ser un Estado impositivo para poder ser un Estado de Derecho”. Dieter Birk y Rolf Eckhoff: “Staatsfinanzierung durch Gebühren...”, *op. cit.*, pp. 55 y ss. *Vid.* “Los fundamentos dogmáticos y el desarrollo del Estado impositivo”, en Werner Heun, “Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht”, en Ute Sacksofsky y Joachim Wieland, eds., *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, pp. 11 y ss. También el Tribunal Constitucional alemán lo menciona como principio; entre otras: BVerfGE 78, 249 (266 y ss). Sobre esta postura en la doctrina alemana, véase también en nuestro país Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 108 y ss.
33. Ernst Forsthoff, “Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates”, en *Veröffentlichung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, No. 12, 1954, pp. 31 y ss.; *vid.* comentario de Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 31 y ss.

en coherencia con la citada imbricación entre igualdad material y Estado de Derecho.

Partiendo de esta idea, en las líneas que siguen se tratarán de recuperar los argumentos que tradicionalmente se han empleado, en primer lugar, para defender un sistema tributario formado principalmente por impuestos, y en segundo lugar, para explicar la generalizada preferencia por determinadas formas de imposición directa, como por ejemplo la que recae sobre la renta personal o sobre las adquisiciones lucrativas, por ser éstas consideradas en mejor medida susceptibles de generar justicia tributaria. Por último, el fenómeno de los tributos extrafiscales, o que cumplen fines de ordenación, merecerá una atención diferenciada, pues su importancia ha crecido sustancialmente en los últimos años, coincidiendo además con las bajadas de presión fiscal concentradas en los tributos “clásicos”.

El momento es pertinente, pues abundan estudios y propuestas que apuntan a una financiación de los gastos públicos mediante tributos que se articulen más en función del beneficio individual obtenido, que en relación con una idea genérica de capacidad económica.<sup>34</sup> Por otro lado, la proliferación de tributos extrafiscales o, dentro de los tributos clásicos, su utilización para el cumplimiento de todo tipo de fines sociales ha introducido un elevado índice de complejidad en el sistema que incide negativamente en su aceptación, sirviendo a la larga de caldo de cultivo para las estrategias de fraude. En fin, si los problemas de la creciente dependencia financiera del Estado Social fueron en su momento puestos de manifiesto, entre otros, por James O'Connor, en su conocido trabajo *La Crisis del Estado fiscal*, la preferencia por la financiación de gastos públicos con cargo a tasas u otros tributos causales, el caos de los sistemas tributarios o los altos niveles de fraude tributario, por nombrar solo algunos problemas, hacen que estemos ante una nueva crisis, que afecta a la vertiente del ingreso y que podríamos denominar “crisis fiscal en el Estado”.

34. Las propuestas son abundantes y variadas; baste aquí remitir al lector al trabajo colectivo editado por Ute Sackofsky y Joachim Wieland, eds., *Vom Steuerstaat zum...*, *op. cit.*; y a los trabajos de Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, y Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...* *op. cit.*, donde se exponen críticamente buena parte de las mismas.

### EQUIVALENCIA FRENTE A LA CAPACIDAD ECONÓMICA: LA PREFERENCIA POR EL *IMPUESTO*

Hay dos opciones básicas para distribuir un coste entre un grupo de individuos: exigir su pago por igual entre todos, o de forma desigual. Parece evidente que la primera opción solo podrá aproximarse a un modelo de justicia, si todos los individuos se encuentran en condiciones de igualdad. La segunda podrá apoyarse en distintos criterios, siempre con el objetivo ideal de alcanzar un determinado acuerdo que pueda ser percibido como justo por los individuos, que así cooperarán al cumplimiento efectivo del modelo de reparto seleccionado. Un criterio contributivo podrá ser la proporción del coste imputable a cada uno de los individuos, determinada en función de la *responsabilidad* que estos hayan podido tener en su producción, o bien en función del *beneficio* o *utilidad* que cada uno de ellos hayan obtenido del mismo. Este modelo podría ser puesto en práctica mediante un sistema de tributos causales. Otro criterio contributivo prescindiría de la relación de cada individuo con el coste y se centraría en la situación personal de cada uno de ellos, en función de lo cual cada uno contribuiría en mayor o menor medida en función de sus posibilidades. Éste sería un modelo basado en la capacidad de pago, cuyo instrumento típico es el impuesto.

Frente al resto de categorías tributarias, el impuesto se define porque su pago no conlleva para el contribuyente la obtención de un beneficio inmediato, por oposición a otras categorías tributarias, causales, cuyo pago sí obedece o es la consecuencia de la obtención de una contraprestación directa por parte del Estado. Es claro, por lo que se ha dicho hasta aquí, que los impuestos son también en última instancia causales, pues su pago tiene como contraprestación, la propia existencia del Estado como tal. Pero lo relevante en la distinción es que esta causalidad no impregna la propia configuración del impuesto,<sup>35</sup> pues éste se conforma con arreglo a criterios independientes del empleo de su rendimiento, de acuerdo con determinados parámetros de justicia. Precisamente es esta configuración la que sirve para generar una distancia entre la actuación del Estado y el ciudadano-contribuyente que refuerza el propio principio democrático, si se entiende que éste implica una consideración como pueblo que comparte un destino común y donde los gastos no se fraccionan por grupos sino que se sufragan por la generalidad; lo que se consigue mediante la citada distancia entre Estado que es financia-

35. Paul Kirchhof, "Staatliche Einnahmen", en *op. cit.*, pp. 110 y 111.

do (*Finanzstaat*) y los contribuyentes o financiadores de este Estado.<sup>36</sup>

El fundamento democrático, como un argumento más para justificar la preferencia del impuesto, se ha defendido también por la especial intensidad con la que rige el principio de reserva de ley en su creación y regulación, o la facilidad de su control, tanto en la vertiente del ingreso como del gasto.<sup>37</sup> Sin embargo, estos argumentos solo nos pueden servir *a posteriori*, pues estas bondades del impuesto son en realidad consecuencia de su no causalidad, que por ejemplo ha servido al Tribunal Constitucional español para afirmar una reserva de ley más laxa en los tributos causales (entre otras, STC 185/1995).

En este sentido, sin duda la discusión más interesante, para examinar y llegar a comprender el papel del impuesto, es la contraposición entre los principios de equivalencia y capacidad económica que, respectivamente, servirían de base para una financiación basada en tributos causales –que a efectos de simplicidad denominaremos tasas<sup>38</sup> o impuestos. Las tasas son recursos públicos basados fundamentalmente en el principio de equivalencia, lo que implica que cada ciudadano asume, de manera individual, el coste de los servicios que necesita. Los impuestos, por el contrario, son ingresos no causales, de forma que su exacción no está ligada a ninguna actividad concreta del sector público, sino a la financiación de todos los gastos públicos, conjuntamente considerados. Por ello, la disyuntiva entre la financiación de gastos públicos *mayoritariamente*, con cargo a uno u otro mecanismo, hace referencia a la opción por un sistema tributario basado en la capacidad económica o en la equivalencia.

En el centro de la discusión se encuentra la pregunta de qué funciones sociales o qué bienes deben ser colectivizados y cuáles deben ser asumidos por los ciudadanos individualmente.<sup>39</sup> Pero además del indudable interés que suscita el trasfondo ideológico de la discusión equivalencia *versus* capacidad económica, ésta nos permite indagar acerca de las virtudes y defectos de un sistema de impuestos, tal y como lo conocemos ahora. Porque conviene advertir desde ahora que las propuestas de implantación de sistemas tributarios basados en la equivalencia no son meras “soflamas conservadoras”, sino que constituyen cargas de profundidad contra los sistemas impo-

36. *Ibid.*, p. 108.

37. *Vid.* estos argumentos en Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 44, 54 y ss.

38. Además de las tasas, hay otros tributos causales, como las contribuciones especiales. En este trabajo nos es indiferente esta distinción, de ahí el empleo general del término tasa, entendido como omnicomprendido de todo tributo causal.

39. Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 84 y ss.

sitivos, precisamente porque sacan a la luz gran parte de los problemas de que adolecen, los cuales con frecuencia impiden que estos puedan cumplir las mismas funciones y objetivos del Estado Social que constituyen el principal argumento a favor del Estado de impuestos.

En las líneas que siguen se tratarán dichas propuestas en dos partes; en primer lugar, se contestará el propio fundamento de la equivalencia, para demostrar que es difícilmente compatible, en sus postulados, con un modelo de Estado Social, y en segundo, se contestará a las posibles virtudes que un sistema así podría tener, en la medida en que pudiera solucionar los problemas más graves de los sistemas impositivos actuales.

### **Objeciones de fondo a la equivalencia**

Simplificando mucho, quienes defienden una financiación de gastos públicos basada en la equivalencia parten de la existencia de un beneficio, generado o provisto por el Estado, cuyo coste debe ser distribuido entre quienes lo reciben. Muchas propuestas incluyen matizaciones a esta idea básica, añadiendo a la ecuación algunos criterios de justicia: pagan menos quienes menos tienen, o de responsabilidad, o pagan más quienes han generado el coste.<sup>40</sup> En cualquier caso el fundamento en la relación equivalencia permanece invariable. A partir de esta idea, las objeciones de fondo podrían resumirse en los cuatro puntos siguientes, que si bien se miran no son sino formas distintas de examinar el mismo problema que, adelantando conclusiones, radica en la insalvable dificultad de identificar correctamente el beneficio cuyo pago se exige en equivalencia.

#### *a) ¿A partir de qué momento se cuantifica el beneficio?*

La primera objeción entronca con el propio mito de la propiedad, a la que ya se ha hecho referencia, y es que una cuantificación auténtica del beneficio exigiría preguntarse acerca de qué momento es el adecuado para comenzar a contabilizar el beneficio. Esto es, como apuntan T. Nagel y L. Murphy: *¿en relación con qué situación previa hay que comparar el beneficio?* Presumiblemente, con la situación en que se encuentra el individuo antes de obtener el beneficio por el que están pagando el tributo. Y el problema de definir esa situación previa es que sencillamente no existe, o sí existe, pe-

40. Un ejemplo de lo primero sería el pago de las guarderías estatales por los padres en función de su renta, un ejemplo de lo segundo, la obligación para los fumadores de sufragar los costes de una operación de pulmones originada por el tabaco.



ro coincide con la ausencia de Estado, la escena hobbesiana de guerra de unos contra otros.<sup>41</sup> En realidad, esta objeción a un sistema basado en tributos causales bastaría por sí sola para cerrar la discusión en torno al mismo, pues apunta a que su realización práctica es imposible. Pero sigamos.

*b) ¿Cómo se cuantifica el beneficio?*

La base de un modelo de equivalencia es realizar una clasificación de beneficios cuyo coste pueda ser distribuido entre quienes lo perciben, más o menos como sucede en un mercado. El problema es que es difícil pensar un mercado de bienes públicos, entre otras razones, porque ello requeriría una complicada labor de identificación e individualización de costes, a la que habría que añadir las dificultades de acceder a la información precisa para que el mercado funcione correctamente. Por poner solo un ejemplo, una adecuada evaluación de los beneficios requeriría conocer cuál es exactamente la disminución de la utilidad marginal de la renta para cada persona.<sup>42</sup> Esta dificultad se agrava además en el modelo de Estado Social, caracterizado por un incremento de las competencias públicas tal que convierte en utópico cualquier intento razonable de poder cuantificar el beneficio que recibe cada ciudadano de cada una de estas competencias, o al menos de las más relevantes. Pero supongamos que ello fuera posible, y que se puede configurar alguna modalidad de mercado de bienes públicos, de forma más o menos correcta; surge entonces la siguiente pregunta:

*c) ¿Qué beneficios deben incluirse?*

En todo modelo de Estado, incluso en el menos intervencionista, se prevé algún mecanismo de bienestar, mediante el cual los poderes públicos se hacen cargo, por ejemplo mediante subsidios, de determinadas situaciones económicamente desfavorecidas (ej. pensiones de viudedad, orfandad, por desempleo...). Es casi imposible imaginar un Estado carente en absoluto de tales mecanismos, aunque solo fuera porque éstos no benefician únicamente a sus destinatarios, sino que sirven para mantener la propia pervivencia del Estado, y garantizar su adecuado funcionamiento. Por poner un ejemplo sencillo, porque si no se garantiza una mínima capacidad adquisiti-

41. Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, p. 16.

42. *Ibid.*, p. 18.

va a los ciudadanos se incrementará la marginalidad, lo que constituye un problema social. De nuevo, en el Estado Social esta clase de prestaciones se incrementa exponencialmente, en coherencia con la idea de solidaridad que se encuentra en su base.

Pues bien, un mantenimiento a ultranza de la equivalencia como fundamento central del sistema tributario exigiría, en buena lógica, que a los beneficiarios de estas ayudas les fuera exigida una tasa *equivalente* al beneficio que reciben. El resultado sería absurdo, pues la tasa pagada y el beneficio recibido se anularían mutuamente. Por ello, en última instancia, la financiación de los gastos públicos con arreglo a la equivalencia resulta *lógicamente* contradictoria con la propia idea de cualquier mecanismo de bienestar, y claramente con la del Estado Social.<sup>43</sup>

Pero es que además, dicho principio de equivalencia o tributación, en función del beneficio, también sería en el fondo lógicamente inconsistente con un modelo de Estado que careciera de mecanismo alguno de redistribución de la renta o proporción de bienestar. En efecto, si se entiende que el reparto correcto o *justo* de la riqueza es el que surge de las reglas del mercado –asunción que se encuentra en la base de tales sistemas absolutamente liberales y también de buena parte de las propuestas a favor de la equivalencia–, entonces incluso la tributación con arreglo al beneficio distorsionaría ese reparto, pues necesariamente obligaría a pagar más a aquellos que más (beneficio) riqueza han obtenido. Por ello, en realidad el principio del beneficio o de la equivalencia, como modelo de sistema tributario, es incoherente con cualquier teoría de justicia social o económica de cierta relevancia.<sup>44</sup>

*d) ¿Qué sucede cuando alguien no puede financiar el beneficio?*

Como no hay ninguna redistribución de la renta, y este sistema parte de un sistema de mercado que, por su propio funcionamiento, genera desigualdades, es posible pensar que muchos ciudadanos no estarán en condiciones de financiar el beneficio obtenido. En línea de principio, la equivalencia no es posible con alcance general, porque aunque los beneficios fue-

43. Sin partir siquiera de los postulados del estado social, T. Nagel y L. Murphy llegan a la misma conclusión acerca del resultado absurdo a que conduciría el empleo del principio del beneficio en un Estado con cualquier tipo de mecanismos de bienestar; Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, p. 18. En referencia a esta contradicción en el Estado Social: Dieter Birk y Rolf Eckhoff, "Staatsfinanzierung durch...", en *op. cit.*, p. 66; Dieter Birk, *Steuerrecht*, Heidelberg, C.F. Müller Verlag, 2003, párr. 33, 12.

44. Lam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, p. 19.

ran equivalentes, las posiciones de partida de los ciudadanos no lo son. Esto nos conduce al argumento clásico contra la equivalencia, y es que uno de los efectos de este sistema de financiación de las tareas públicas es que “quien las necesita no puede financiarlas, y quien puede financiarlas, no las necesita”,<sup>45</sup> lo cual de paso, es del todo incompatible con una de las exigencias del Estado Social, cual es hacer real y efectiva la igualdad material.

Pero no solo es incompatible, conviene insistir en ello, con un Estado Social plenamente generoso y basado en la idea del bienestar, sino en realidad con cualquier modelo de Estado, pues siempre habrá servicios que serán también irrenunciables, desde la perspectiva social. Si antes veíamos que es difícil individualizar muchos de los beneficios, por los problemas metodológicos que ello plantearía, el problema ahora es determinar qué beneficios son individuales. La educación y la sanidad son buenos ejemplos; un Estado que no garantice su prestación a un nivel mínimo o aceptable, cualquiera que éste sea, tendrá mayores probabilidades de sufrir las consecuencias de la marginación, la delincuencia, etc. En realidad, la misma argumentación podría emplearse para muchos otros bienes o beneficios, en apariencia fácilmente individualizables; una autopista bien construida beneficia a sus usuarios directamente, pero en la medida que evite buena parte de los accidentes de tráfico que se producirían en carreteras secundarias, el beneficio trascendería claramente lo individual.

En definitiva, casi siempre que alguien no pueda financiar su beneficio, habrá un argumento para defender que el Estado deba ayudar a dicha financiación. Y ahí se termina el sistema de equivalencia.

La contestación inmediata a la oposición mostrada a la equivalencia, en estos cuatro puntos, es que se basan únicamente en el fundamento de dicho modelo, por lo que más bien constituyen la respuesta a un sistema de equivalencia químicamente puro que en la práctica nadie ha defendido, de la misma manera que nunca se ha defendido, porque también sería imposible, la implantación de un sistema tributario basado totalmente en la capacidad económica de los ciudadanos. Pero aceptando esta probable crítica, el ataque a los fundamentos sigue siendo útil como punto de partida, porque demuestra al menos que el argumento de fondo que utilizan quienes defienden estos sistemas, su racionalidad matemática, en ocasiones casi aséptica, o la facilidad de su implantación, frente a otros sistemas presumiblemente más etéreos o indeterminados como los basados en la capacidad económica, simplemente

45. Dieter Birk y Rolf Eckhoff: “Staatsfinanzierung durch...”, en *op. cit.*, p. 65. También en Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, p. 100 y ss.

te no se sostiene, porque parece claro que el criterio de equivalencia no es mucho más determinado que el de capacidad económica.<sup>46</sup>

Por último, las anteriores críticas ponen de manifiesto una carencia insalvable de la equivalencia como principio central de la imposición, y es que es imposible acercarse a un ideal de justicia partiendo de una bondad intrínseca de los mecanismos de mercado, como en el fondo subyace en dichas teorías. Como toda tesis que pretenda conceder una justificación moral del mercado, chocan estrepitosamente con el hecho de que en el mundo real, nadie entra en el mercado en condiciones de igualdad, (ni de riqueza, ni de talento, etc.). Es prácticamente imposible defender el mercado como mecanismo justo de distribución de renta, pues la única justificación moral del mercado en nuestros modelos económicos es que sirve para generar riqueza.<sup>47</sup>

Con todo, como se señalaba más arriba, quienes han defendido o apoyado estas propuestas han apuntado toda una serie de argumentos a favor de estos modelos que, en tanto que ponen de manifiesto algunas carencias o problemas de base del sistema impositivo, merecen que se les preste atención aquí, pues en muchos casos ponen de manifiesto problemas estructurales que inciden sobre la propia consecución de los objetivos que un sistema de impuestos pretende cumplir.

### **Ventajas del sistema de equivalencia y problemas clásicos de los sistemas impositivos**

Entre otros, un modelo reciente basado en el beneficio es el esbozado por H. Grossekkettler, que propone una tributación causal para la financiación de tareas de asignación y redistributivas, admitiendo el instrumento tributario como imprescindible únicamente en las tareas de estabilidad.<sup>48</sup> Para este autor, en un sistema ideal de equivalencia se generaría una mayor transparencia, pues los tributos causales propiciarían una percepción más adecuada del coste de los servicios y de la relación entre éste y los tributos pa-

46. Dieter Birk y Folf Eckhoff, "Staatsfinanzierung durch...", *op. cit.*, p. 64.

47. Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, pp. 68 y 69.

48. Heinz Grossekkettler, "Steuerstaat versus Gebührenstaat. Vor und Nachteile", en Ute Sacksofsky y Joachim Wieland, edits., *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, pp. 40 y ss. *Vid.* una amplia exposición crítica de esta postura en Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo en el Estado...*, *op. cit.*, pp. 89 y ss. El autor alemán parte de la tradicional división de tareas estatales en asignativas, redistributivas y de estabilización; que puede verse en Richard Musgrave, Peggy Musgrave y Richard Bird, *Public Finance in Theory and Practice* (First Canadian Edition) Toronto, McGraw-Hill Ryerson Limited, 1987.

gados.<sup>49</sup> Al mismo tiempo, el sistema de gastos públicos podría adaptarse mucho mejor a las preferencias de los ciudadanos, que expresaría sus preferencias a través del pago de estos tributos. Estos dos rasgos redundarían no solo en un fortalecimiento del sistema democrático en sí, sino que además tendrían como consecuencia una mayor aceptación del propio sistema tributario por parte de los ciudadanos. A su vez, esto reduciría el incentivo a defraudar por parte de los contribuyentes. Un menor fraude tributario permitiría a su vez invertir menos dinero en la lucha contra el fraude, además de que no serían necesarias muchas de las normas anti-fraude que tanta complejidad generan en el sistema. Si esto es así, podría ser posible la reducción de la presión fiscal, y la simplificación de la normativa tributaria, efectos que retroalimentarían a su vez la propia aceptación del sistema tributario. En suma, la reforma hacia una tributación basada en la equivalencia solucionaría casi todos los problemas que acucian a los sistemas tributarios de nuestro entorno. Veamos si es posible tanta virtud en una sola reforma.

Que el fraude tributario constituye una de las amenazas más certeras a la realización efectiva de la justicia tributaria es difícil de rebatir. Como también lo es que el principal elemento definitorio del impuesto constituye al mismo tiempo mayor su debilidad: puesto que contribuyen a la financiación de las cargas generales, muchos ciudadanos no ven concretamente el beneficio de pagarlos, por lo que si pueden, lo evitan.<sup>50</sup> El fraude tributario no solo 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 esta clase de fenómenos se enquistan en el sistema, se genera un debilitamiento *estructural* de dicho principio,<sup>51</sup> 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). Esto apunta a la magnitud del problema, pues la desigualdad y el empobrecimiento de la capacidad económica, generada por el fraude tributario, comienza en realidad desde el momento en que se planifica la operación, pues por un lado los contribuyentes con rentas más elevadas se encuentran en me-

49. Heinz Grosseckttler, “Steuerstaat versus Gebührenstaat...”, *op. cit.*, pp. 40 y ss.

50. Dieter Birk y Rolf Eckhoff, “Staatsfinanzierung durch...”, *op. cit.*, pp. 55, 56; Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 109 y ss.

51. Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 81 y ss.

jor posición para planificar estrategias de fraude, y por otro, determinadas clases de renta se prestan más a éstas por estar menos controladas. Por último, la propia lucha contra el fraude, mediante normas tributarias, genera una creciente complejidad del sistema tributario, y por ende, también pérdida de transparencia, que a su vez, en una peligrosa espiral, dificulta a los ciudadanos poder realizar una estimación acerca de cómo se reparte exactamente la carga tributaria, retroalimentando las conductas de fraude, porque el incentivo para eludir las obligaciones tributarias crece exponencialmente.<sup>52</sup>

La pregunta es si efectivamente la tributación basada en la equivalencia podría resolver o minimizar el fraude, lo que se suele justificar en que el ciudadano tendría una percepción más directa del sistema tributario, lo que redundaría en una mayor valoración y aceptación del mismo, y en una disminución del fraude. Pero hay varias razones que abonan el escepticismo hacia estas supuestas bondades.

En primer lugar, el argumento de la mayor aceptación de la tributación causal frente a la basada en principios de justicia resulta difícil de manejar, y de aceptar como válido, pues no parece haber pruebas sobre ello, al menos por la ausencia de trabajos empíricos al respecto. Más bien parece que lo que los defensores de la tributación causal presentan como mayor aceptación, no es más que la mayor dificultad técnica para evitar el pago del tributo, que se deriva exclusivamente del mecanismo del tributo causal: si no se paga, no se obtiene el servicio, mientras que si no se paga un impuesto no se dejan de percibir los beneficios de las tareas públicas que financian.

En segundo lugar, esa mayor aceptación no se producirá en muchos casos en que el ciudadano no puede elegir la obtención del servicio, sea porque éste es de recepción obligatoria o sencillamente irrenunciable para los ciudadanos.<sup>53</sup>

En tercer lugar, tal mayor transparencia será necesariamente relativa, pues solo se tendrá mayor información acerca del servicio concreto que se ha solicitado, además de que en todo caso la información será parcial, pues como se ha señalado la evaluación de costes es limitada.

Por último, es además dudoso que un sistema de equivalencia pueda ser *per se* mejor aceptado por los ciudadanos, sobre todo por las numerosas desigualdades que puede generar, o de la mayor complejidad en el sistema tributario que acarrearía un intento de mantener el sistema de equivalencia, aplicándole correctivos para paliar dichas desigualdades.

52. *Vid.* todos estos problemas en Institute for Fiscal Studies (IFS), "Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee", november, 1997.

53. Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, p. 127.

Pero esto no nos debe hacer perder de vista el problema fundamental a que apunta esta crítica. Es evidente que la complejidad de los sistemas tributarios, o la escasa transparencia minan la aceptación del tributo, y lo es también que éste necesita ser aceptado, pues la cooperación de los ciudadanos es indispensable para la correcta aplicación y funcionamiento del sistema tributario. Que la equivalencia no sea su solución no empecé el reconocimiento del problema. Por ello, entre otras posibles soluciones, la exigencia de equidad en el reparto de cargas públicas no es solo un elemento para *justificar* el impuesto en concreto, sino también un requisito para su funcionamiento.<sup>54</sup> La adecuada relación entre ingresos y gastos públicos, la aplicación efectiva de la justicia en ambas vertientes y su percepción por los ciudadanos, es seguramente la única vía segura hacia una mayor aceptación del sistema tributario. Y es claro que esto no se puede conseguir operando únicamente una reforma que afecte la vertiente de los ingresos, sino más bien trabajando para articular cauces de información eficaces entre poderes públicos y ciudadanos. Por ejemplo, a través de una oficina presupuestaria en el Parlamento que informe adecuada y puntualmente acerca de la relación entre ingresos y gastos.

Otro argumento en defensa de la equivalencia es que los tributos causales permiten adaptar la actuación de los poderes públicos a las necesidades y preferencias de los ciudadanos, que pueden así ejercer una influencia mayor en las políticas públicas por realizar. Por el contrario, los impuestos no permiten a los ciudadanos este control acerca de sus fines. El sustrato ideológico al señalamiento de esta ventaja es por un lado la asunción de fondo de que la renta obtenida antes de impuestos es propiedad de quien la gana, y sobre todo, e íntimamente relacionado con ello, que el individuo sabe mejor qué hacer con su dinero que el Estado.<sup>55</sup>

Varias objeciones conviene realizar a esta supuesta ventaja de la equivalencia. La más evidente ya ha sido señalada, y es que en el caso de muchos bienes, (educación, salud...) no solo es dudoso que el individuo tenga ese conocimiento acerca de cómo emplear su renta, sino que a menudo el Estado, el conjunto de la sociedad, tiene interés en que ésta se emplee de una determinada manera, pues el bien individual trasciende al individuo y beneficia al conjunto de la sociedad.

La segunda objeción es que subyace a estos planteamientos una preferencia del mercado, frente al sistema democrático en la satisfacción de las necesi-

54. Dieter Birk y Rolf Eckhoff, "Staatsfinanzierung durch...", *op. cit.*, pp. 56 y 57; Dieter Birk, *Steuerrecht...*, *op. cit.*, párr. 64 y ss (pp. 18 y ss).

55. Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, pp. 91 y ss.

dades públicas, en la medida en que se apunta como ventaja que las preferencias de los ciudadanos se exterioricen mediante el sistema tributario. Lo cierto es que, aunque sea redundante apuntarlo, en los sistemas democráticos los ciudadanos eligen a través de un derecho de voto que se garantiza a todos por igual, no a través de una capacidad financiera desigualmente repartida.<sup>56</sup> Un sistema donde se vota con los tributos no es un sistema democrático. Es otra cosa. Por ello, lo que se apunta como una ventaja del sistema de tasas o tributos causales en el fondo deja traslucir un escepticismo hacia el propio sistema democrático, tal y como está instaurado, esto es, donde los ciudadanos manifiestan sus preferencias a través de un voto, no mediante el pago de un tributo.<sup>57</sup>

En definitiva, se produce una peligrosa identificación, a través de un reduccionismo conceptual, entre contribuyente y ciudadano. Y aunque pueda parecer una cuestión estética, el trasfondo del sufragio censitario es relativamente claro. Es redundante afirmar que todo contribuyente es ciudadano, pero no todo ciudadano es contribuyente, en el sentido jurídico-tributario del término, pues muchos recibirán muchas más prestaciones de las que entregan al Estado. Y es que, como se ha visto más arriba, es precisamente esta disociación entre legislador presupuestario y voluntad del que financia (contribuyente) la que se encuentra en la base de la preferencia del impuesto como mecanismo de financiación en el sistema democrático.<sup>58</sup> Una cosa es que la indisoluble conexión entre ingresos y gastos exija que los principios de justicia se produzcan en ambas vertientes de la actividad financiera pública, y otra muy distinta que deba ser la estructura de ingresos la que determine la forma final de la estructura del gasto.

Este peligro ya fue advertido por el Tribunal Constitucional español, cuando negó el amparo a un ciudadano que había pretendido reducir, en su cuota del impuesto sobre la renta personal, una cantidad proporcionalmente equivalente a los gastos militares del mismo ejercicio fiscal. Entre otros argumentos que ahora no interesan, se deniega la pretensión con la advertencia de que la aceptación de esta forma de proceder conlleva el riesgo de

una relativización de los mandatos jurídicos... atribuyendo a cada contribuyente la facultad de autodisponer de una porción de su deuda tributaria por razón de su ideología. Facultad individual que no es compatible con el Esta-

56. Dieter Birk y Rolf Eckhoff, "Staatsfinanzierung durch...", *op. cit.*, pp. 65 y 66.

57. *Ibidem*, p. 65; Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...* *op. cit.*, pp. 118, y 144 y ss.

58. Dieter Birk y Rolf Eckhoff: "Staatsfinanzierung durch...", *op. cit.*, p. 57; también esta idea, en general, no por oposición a tributos causales, en Paul Kirchhof, "Staatliche Einnahmen", *op. cit.*, p. 108.



do Social y democrático de Derecho que configura la Constitución española, en el que la interacción entre Estado y sociedad se traduce, entre otros, en dos aspectos relevantes en esta materia: en primer lugar, en la atribución a las Cortes Generales, que representan al pueblo español, de la competencia para el examen, enmienda y aprobación de los presupuestos generales del Estado (art. 134.1, C.E.). Y en segundo término, en el derecho de los ciudadanos a participar en los asuntos públicos, eligiendo a sus representantes a través de elecciones periódicas, en las que podrán censurar o dar su aprobación, mediante su voto, a la actuación llevada a cabo en las Cortes Generales por los partidos políticos en relación con la concreta determinación en los presupuestos generales del Estado de las previsiones de ingreso y las autorizaciones de gastos para cada ejercicio económico. (ATC 71/1993, FJ. 2º).

La tercera objeción es que, prescindiendo del nada desdeñable argumento democrático, desde una perspectiva técnica, es dudoso que esto se pueda realizar. Primero, porque sería casi tan imposible adquirir un conocimiento cabal sobre las preferencias a través de un sistema tributario, como gestionar dichas preferencias. Segundo, porque por la propia estructura de un sistema tributario causal, solo se podrán adaptar las prestaciones públicas a las preferencias estrictamente individuales, pero no a aquellas otras que cada ciudadano pueda tener por ejemplo con respecto de la redistribución de la renta que él mismo estima justa en la sociedad.<sup>59</sup>

En definitiva, hay argumentos para dudar que basar un sistema tributario en la equivalencia pueda lograr solucionar los problemas apuntados. Más bien parece que podría llegar a agravarlos, fundamentalmente porque tiene amplias posibilidades de generar aún mayores desigualdades sociales que las ya generadas por el propio sistema de economía de mercado. O bien porque, las modificaciones técnicas que sería necesario realizar, para que dichos sistemas de equivalencia paliaran tales desigualdades, son de tal calado, que bien supondrían la eliminación de la equivalencia, o bien generarían a su vez mucha más complejidad y costes indirectos en el propio sistema.

Ello no implica que deba renunciarse totalmente a la financiación causal de gastos públicos, sino tan solo que ésta no puede ser la principal herramienta, porque no se puede desconocer que en muchas ocasiones ésta será la fórmula de financiación idónea, lo que sucederá en el caso de algunos servicios o prestaciones públicas que sean fácilmente individualizables y donde esta forma de tributo genere una adecuada percepción de los mismos que propicie un uso más racional de los recursos.<sup>60</sup>

59. Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, op. cit., pp. 122 y ss.

60. *Ibid.*, pp. 120, 121.

En el sistema tributario español sigue predominando el impuesto como figura central, aunque se admite también la tributación causal. Que el legislador es consciente de las implicaciones de este modelo, y de su funcionamiento; es patente en la Exposición de Motivos de la Ley de Tasas y Precios Públicos, donde se justifica la utilización de la tasa con la aspiración de “conseguir una estructura más diferenciada de los ingresos públicos coactivos, que haga recaer sobre los beneficiarios directos de ciertos servicios y actividades públicas el coste de su prestación, en lugar de financiarlos con impuestos generales aplicables a todos los ciudadanos”, añadiéndose que

con esta asociación del principio básico de capacidad económica y del de equivalencia o beneficio para articular determinados tributos, se espera mejorar no solo la suficiencia del sistema en su conjunto, sino los componentes de equidad y justicia del mismo, manteniendo al mismo tiempo el objetivo de contención de la presión fiscal individual, presente en las leyes fiscales aprobadas en esta legislatura.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional no ha descartado el empleo de fórmulas de financiación basadas en la equivalencia, si bien ha recalcado el límite de que su adopción deberá estar medida por la ley (STC 185/1995), subrayando así la garantía democrática para esta opción.<sup>61</sup>

Nuestra jurisprudencia constitucional no ha afirmado directamente, como sí lo ha hecho la alemana, la existencia de un principio o una opción impositiva del modelo de financiación de gastos públicos. Podría pensarse que en la Constitución alemana es más evidente la opción por una financiación impositiva, pues se le dedica atención prioritaria como instrumento de financiación.<sup>62</sup> En la española esto no sería tan evidente, al menos desde una perspectiva formal, pues en prácticamente todos los artículos dedicados a esta materia se hace mención a “tributos”, lo que engloba las tres categorías.

Sin embargo, si se prescinde del dato formal y se analizan los principios que la Constitución anuda al sistema tributario, es fácil concluir que también puede inducirse el principio de Estado impositivo, en el sentido de que hay una opción constitucional, una obligación al legislador, para que sea el impuesto la principal fuente de financiación. La financiación basa-

61. Juan Ramallo Massanet, “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional del tributo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 90, 1996, pp. 240 y ss.

62. Mientras que las tasas solo están mencionadas “de pasada”, hay un buen número de preceptos dedicado al impuesto en la Constitución; así se recalca en Dieter Birk y Rolf Eckhoff, “Staatsfinanzierung durch...”, *op. cit.*, p. 55.

da en tributos causales, por su parte, constituye una opción ideológica incompatible con el modelo de Estado contenido en la Constitución española, lo que se puede deducir incluso de los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31.1 de la Norma.<sup>63</sup> Porque si la creación de impuestos como instrumento para financiar las necesidades estatales no precisa de ninguna justificación,<sup>64</sup> la igualdad y la justicia exigen que dichas necesidades no se repartan entre los ciudadanos de cualquier manera.<sup>65</sup>

#### LOS IMPUESTOS EN PARTICULAR: EL PROBLEMA DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Sentada la preferencia constitucional por una financiación impositiva frente a otras opciones, queda aún la determinación de qué impuestos pueden considerarse más efectivos para cumplir los objetivos del Estado Social. Es claro que también aquí la vara de medir correcta es el conjunto de principios de justicia tributaria, entre los que cobra especial relevancia el de la capacidad económica, como concreción de la igualdad material en el ámbito tributario.<sup>66</sup> En cuanto principio, ésta puede ser cumplida en diferentes grados, si bien una medida normativa que sea contradictoria con dicha capacidad exige una justificación, como se verá más adelante.

En todo caso, como elemento de prueba de la justicia tributaria, la verificación de la capacidad económica en la práctica encuentra algunas dificultades. Por un lado, el análisis de su cumplimiento en las distintas figuras tributarias tendrá lugar necesariamente *a posteriori*, pues no es posible derivar consecuencias directas de este principio de cara a la configuración concreta de un impuesto.<sup>67</sup> Esta limitación ha sido reconocida, por ejemplo, por el Tribunal Constitucional alemán, que frente a las tesis que defendían que la única posibilidad de que un impuesto sobre la renta personal sea conforme con la capacidad económica es que su tarifa sea pro-

63. Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 133 y ss.

64. BVerfGE 67, 100, 143K; Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003, p. 569.

65. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, *op. cit.*, pp. 140 y ss.; Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, *op. cit.*, pp. 578 y ss.

66. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip...* *op. cit.*, pp. 155 y ss.; Reiner Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem*, Habil, Münster, 2004, parágr. 16, pp. 333 y ss.

67. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pp. 138-139.

gresiva,<sup>68</sup> ha admitido que la realización de este principio es también posible con la utilización de otra clase de tarifas, por ejemplo proporcionales.<sup>69</sup> En suma, habida cuenta de las distintas opciones y modalidades tributarias existentes, la selección de materias imposables, y la configuración de hechos imposables a partir de las mismas es una cuestión de oportunidad política, por lo que a través de los principios constitucionales no se podrá examinar si someter a tributación tal o cual hecho es conforme a la idea de justicia tributaria, expresada en la norma fundamental.

Por otro lado, es obligado reconocer las limitaciones de la perspectiva jurídica en el examen de la justicia tributaria. Si desde la perspectiva económica, un impuesto puede cumplir o adaptarse mejor o peor a la capacidad económica, desde un análisis jurídico-constitucional, no hay tal matización: un impuesto será o no conforme a dicho principio y es por tanto o no conforme a la Constitución, análisis que se lleva a cabo con dos preguntas; si se ha producido una infracción de la capacidad económica, y si ésta puede justificarse a base de otros principios.<sup>70</sup>

Como principio constitucional, la capacidad económica que se toma en cuenta es la actual o capacidad de pago (*Ist-Leistungsfähigkeit*), no la que potencialmente pudiera obtenerse por un determinado sujeto o la que se supone a una determinada fuente de riqueza (*Soll-Leistungsfähigkeit*).<sup>71</sup> En la ciencia económica no han faltado propuestas, con claros tintes utilitaristas, para la adopción de sistemas tributarios, o de figuras tributarias fundamentadas en la renta que potencialmente puede ser obtenida por un sujeto (*Endowment taxation, Faculty taxes*). Esto tendría la clara ventaja de constituir un incentivo al trabajo, con el beneficio social que eso supone en cuanto generador de bienestar agregado, frente a su sustitutivo natural, el ocio. De ahí precisamente la principal objeción que se ha hecho a estas propuestas desde la propia ciencia económica; que su justificación estándar no es la justicia, sino la utilidad agregada.<sup>72</sup> Claramente, desde una perspectiva jurídico-

68. Por todos *vid.* Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als...*, *op. cit.*, p. 56.

69. BVerfGE, 84, 239 (271); en alguna sentencia anterior, si bien que *obiter dictum* había expresado la necesidad de emplear tarifas progresivas en la imposición sobre la renta personal como exigencia de la capacidad económica; por ejemplo: BVerfGE, 8, 51 (68 y ss.).

70. Reiner Wersmann, *Verhaltenslenkung in einem...* *op. cit.*, parág. 16, p. 345.

71. Paul Kirchhof, "Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung", en *Steuer und Wirtschaft*, No. 1, 1996, p. 8; Reiner Wersmann, *Verhaltenslenkung in einem...*, *op. cit.*, parág. 16, p. 369.

72. Hacen referencia a estas propuestas (capacidad de ganar, o *ability to earn*, en lugar de capacidad de pago o *ability to pay*), que nunca se han materializado en la práctica, Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, pp. 20 y ss.

constitucional, la puesta en práctica de tales propuestas no superaría una confrontación con los principios de libertad, de dignidad de la persona o libre desarrollo de la personalidad.<sup>73</sup> El Estado participa en el éxito económico de sus ciudadanos mediante el sistema tributario, como medida para financiar las cargas públicas, cuyos costes deben ser repartidos de forma igualitaria,<sup>74</sup> pero dicho reparto de cargas no puede ser utilizado para forzar a algunas personas a buscar ese éxito económico en el mercado, si no tienen interés en ello, pues ello acercaría el sistema tributario a un sistema sancionatorio.<sup>75</sup>

Por otro lado, dichas propuestas de gravamen según la renta potencial serían técnicamente muy difíciles de poner en práctica, porque requerirían una adecuada medición de dicho potencial casi imposible de realizar,<sup>76</sup> salvo que se estableciera una planificación económica exacta, impensable en los sistemas capitalistas modernos. Pero incluso si pudiera medirse dicho potencial de obtención de renta, habría que tomar en cuenta todas las excepciones que pudieran surgir para modificarlo (una enfermedad, etc.) lo cual resultaría también impracticable, o ineficiente, por costoso.

Pero que esta configuración de la capacidad económica no sea posible como concreción o definición del principio, no significa que no puedan encontrarse algunos tintes de la misma en el sistema impositivo. Un buen ejemplo en España lo constituiría el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que presupone una capacidad de pago en función del tipo de actividad que se realiza. Incluso el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 37/1987 sobre el Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrautilizadas hacía referencia a la posibilidad de que la capacidad económica se encontrará presente en un impuesto de forma "potencial".<sup>77</sup> Por último, hay también una reminiscencia de esta renta potencial, si bien a la inversa, en la regulación ac-

73. Que determinadas ayudas sociales adopten dichos tintes utilitaristas, por ejemplo, en el caso de las ayudas para el desempleo que se hagan depender de que sus beneficiarios acepten o no un puesto de trabajo, es una cuestión distinta. Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem...*, op. cit., parág. 16, pp. 369 y ss.

74. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab...*, op. cit., p. 167.

75. Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem...*, op. cit., parág. 16, p. 386.

76. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, op. cit., p. 498; Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem...*, op. cit., parág. 16, pp. 372-373.

77. Por otro lado, en el razonamiento empleado por el Tribunal Constitucional alemán para declarar la inconstitucionalidad del impuesto sobre el patrimonio hacía alusión a que éste posiblemente gravaba una renta no real; BVerfGE 93, 121 (135); en contra: Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem...*, op. cit., parágr. 16, 374 y ss., para quien el Tribunal se estaba refiriendo únicamente a la imposibilidad de gravar el patrimonio que no puede ser utilizado (*totes Kapital*).

tual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en España, cuando se hace tributar a aquellos sujetos por la mera posesión de un inmueble vacío, del que no se extrae renta alguna.

Ahora bien, esta clase de medidas, presentes en todos los ordenamientos tributarios,<sup>78</sup> precisan de una justificación distinta, que debe buscarse extramuros de la capacidad económica, pues ésta solo se puede tomar en cuenta en el sentido apuntado más arriba: como capacidad de pago actual. Esto implica que siempre que un tributo conceda un tratamiento desigual a capacidades económicas iguales esto debe ser justificado.<sup>79</sup> En los casos citados, habría distintos criterios que constitucionalmente permitirían una adecuada justificación de estos tratamientos desiguales; entre otros, y meramente a título de ejemplo, podrían mencionarse la función de impuesto control en el IAE, o la necesidad de incentivar determinadas actividades económicas (el aprovechamiento eficiente de las tierras, o el alquiler de inmuebles como contribución a la política de vivienda) en aras de fines constitucionales. Así, lo relevante es que es preciso encontrar esta otra justificación, pues no se puede reinterpretar el principio de capacidad económica *a posteriori*, en función del tipo de tributo. Entre otras consecuencias, como se verá más abajo, esto implica que los impuestos extrafiscales no puedan considerarse una categoría especial a la que le esté permitida desconocer la capacidad económica actual y basarse sobre *otra* capacidad económica indirecta o potencial, sino que sencillamente se fundamentan en otros criterios. Otra interpretación supondría convertir la capacidad económica en un criterio tan etéreo, como perfectamente inútil, para medir la justicia tributaria.

Por otro lado, y al margen de las dificultades que presenta la relación de distintos principios de justicia tributaria entre sí, o las posibles modulaciones que les afecten, su eficacia para informar el sistema tributario encuentra una importante limitación ya apuntada más arriba, y es la amplísima libertad del legislador para someter a imposición hechos con significado o importancia económica, por lo que son casi infinitas las posibilidades de establecer impuestos sobre los aspectos más variados de la realidad social.<sup>80</sup> Para llevar a cabo esta tarea, el legislador debe elegir determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad, que en nues-

78. Vid. para Alemania Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem...*, *op. cit.*, parág. 16, pp. 334 y ss.

79. Dieter Birk, *Steuernrecht*, Heidelberg, C.F. Müller Verlag, 2003, párr. 172; Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem...*, *op. cit.*, parág. 16, pp. 334-375 y ss. Entre otras sentencias, *vid.* esta idea en BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, párr. 177.

80. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, *op. cit.*, p. 138.

tro sistema económico será principalmente la renta.<sup>81</sup> A partir de ahí hay numerosas posibilidades de configuración, que se corresponden con diferentes tipos de tributos. Por ejemplo, en función de que se emplee como fundamento de la imposición la utilización de la renta (impuestos sobre el consumo), su ahorro (impuestos sobre el patrimonio) o su obtención (impuestos sobre la renta). Es posible también establecer una división de la riqueza o renta gravable en dos grandes grupos: su obtención (*Entstehungsseite*) y su utilización (*Verwendungsseite*), a partir de la cual se clasificarían los distintos tipos de tributos.<sup>82</sup> O por último, puede mencionarse también la división clásica entre impuestos directos e indirectos, que tiene interés aquí porque si bien estos últimos no están basados en el principio de equivalencia, su consideración de la capacidad económica es mucho más laxa, en ocasiones incluso meramente nominal, pues anudan la tributación a una capacidad de pago que se presupone a una determinada obtención de bienes o servicios en el mercado.<sup>83</sup> En términos de principios tributarios son por ello tradicionalmente considerados menos adecuados para la consecución de la progresividad, igualdad, etc. De ahí que se haya propuesto que, para enjuiciar el sistema de ingresos deberían colocarse en el mismo grupo que las tasas, para su confrontación con los impuestos directos.<sup>84</sup>

El dato de la pluralidad de opciones de imposición es de la mayor importancia, pues implica que para alcanzar una idea cabal de la justicia tributaria no basta el análisis de las figuras impositivas en concreto, sino que éste debe ser necesariamente completado con el estudio de las relaciones entre éstas. Un sistema compuesto por impuestos que respondan individualmente a los principios de justicia tributaria, puede ser en realidad injusto, como consecuencia de las relaciones entre estos, por ejemplo, porque se gravan capacidades económicas similares de forma distinta, como consecuencia de la descoordinación entre distintos impuestos.

En la práctica, ningún sistema tributario de nuestro entorno renuncia a contar con diferentes clases de impuestos. La idea de un impuesto único, para todos los ciudadanos y que englobe todos los valores de justicia tributaria ha sido discutida en diferentes momentos históricos, y si nunca ha sido

81. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als...*, *op. cit.*, pp. 166 y ss., que se refiere a dos materias tributarias básicas, renta y patrimonio, si bien en puridad, podría también entenderse que solo hay una materia tributaria, que es la renta. Klaus Tipke, *Die Steuerechtsordnung*, t. II., *op. cit.*, p. 580, sobre el concepto de renta, *vid.* así mismo pp. 624 y ss.

82. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als...*, *op. cit.*, pp. 32-33.

83. Paul Kirchhof, "Staatliche Einnahmen", *op. cit.*, p. 120.

84. Juan Ramallo Massanet, "Prólogo", en *op. cit.*, p. 11.

puesta en práctica se debe no solo a una tradición “pluri-impositiva”, sino más probablemente a que no es posible pensar, o no ha sido posible, al menos hasta ahora, en un impuesto que responda a todos los citados requerimientos de justicia, y que además pueda ser exigido y recaudado de manera eficiente y eficaz. Este resultado sí es posible, o al menos está más cerca de alcanzarse, a través de un conjunto de impuestos distintos, cuyas funciones y objetivos se complementan y coordinan, conformando así un auténtico sistema.<sup>85</sup> Las clases de impuestos y las relaciones entre ellos varían naturalmente en cada Estado; si Dinamarca cuenta con casi sesenta impuestos diferentes, Alemania tiene veintiséis, casi como España, y Portugal solo diecinueve. Aunque estos datos apenas aportan información acerca de la estructura de los respectivos sistemas tributarios, sí constituyen un indicio de la complejidad de este análisis que deriva de la pluralidad impositiva.<sup>86</sup>

En todo caso, las características y finalidad de este trabajo desaconsejan acometer un examen en detalle de todos los impuestos posibles, por lo que aquí se mencionarán únicamente, a título de ejemplo, tres modelos de imposición. Por un lado, la que recae sobre la renta personal, y el gravamen sobre las adquisiciones *mortis causa*. Interesa su mención porque por sus características, estas figuras se han considerado tradicionalmente especialmente indicadas para representar el papel que al impuesto corresponde en el Estado Social. El impuesto sobre la renta, principalmente por su generalidad que se manifiesta al menos en dos aspectos: que afecta a un gran número de ciudadanos y que grava las fuentes de ingresos más comunes o habituales. Por su parte, la imposición sobre adquisiciones lucrativas *mortis causa* interesa, porque cristaliza una idea de tributación progresiva basada en o que fomenta la meritocracia, representando así una concepción ideológica concreta que se encuentra en el centro del debate sobre su existencia y estructura.

Por último, y para cerrar la ejemplificación de la justicia tributaria en la práctica, se hará una referencia a aquellos impuestos denominados “extrafiscales”, caracterizados porque su finalidad esencial o primordial no es la obtención de ingresos para financiar los gastos públicos, sino cumplir otros principios o finalidades estatales, como por ejemplo la protección del medio ambiente.

85. Friz Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B.Mohr (Paul Siebeck), 1970, p. 4.

86. Comisión Europea, *Catálogo de Impuestos*, 16a. ed., 1996, citado en Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, *op. cit.*, pp. 572-573.



**La imposición con vocación general:  
los impuestos sobre la renta personal**

El impuesto sobre la renta personal ocupa una posición central en prácticamente todos los Estados de nuestro entorno. Esto obedece, además de a su elevado potencial recaudatorio, a que su estructura resulta especialmente adecuada para dar cumplimiento a los citados principios de justicia tributaria.<sup>87</sup> Se ha generalizado así la idea de que este impuesto tiene un papel “especial”, de manera que a menudo las desigualdades en el mismo se perciben como desigualdades de todo el sistema. Y aunque esta idea sea en parte distorsionada, porque es claro que dichos principios deben hacerse efectivos en todo el sistema tributario, justifica que a este impuesto se le dedique especial atención. A mayor abundamiento, y habida cuenta de su visibilidad política, las discusiones en torno a rebajas tributarias tan frecuentes en períodos electorales rara vez no se centran en esta figura.

La idea de centralidad del IRPF la expresaba de forma contundente el Tribunal Constitucional español, afirmando que este impuesto

constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características... cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes... es sobre todo a través del IRPF 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 de la Constitución, 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 (artículo 131.1 de la Constitución), y de solidaridad (artículo 138.1 de la Constitución) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado Social y democrático de Derecho (artículo 1.1 de la Constitución) (cita tomada de la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ. 9º; doctrina también expresada en STC 19/1985, FJ. 4º ó 46/2000, FJ. 6º).<sup>88</sup>

87. Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, op. cit., p. 138 y nota 255.

88. También el Tribunal Constitucional alemán ha entendido que el principio de capacidad

Esta especial imbricación del IRPF con el principio de capacidad económica se remonta a los orígenes inmediatos del principio. En efecto, la idea de una distribución de las cargas del Estado, atendiendo a la capacidad económica personal, surge en el siglo XIX y coincide con las primeras propuestas de impuestos sobre la renta personal,<sup>89</sup> si bien su desarrollo y proliferación en los Estados de nuestro entorno no tiene lugar hasta el final de la Segunda Guerra Mundial, lo que en un primer momento se explica por las necesidades financieras de la reconstrucción de los contendientes, pero también obedece a la paulatina implantación de modelos de Estado Social, que como sabemos requieren de una fuente de financiación continua pero a la vez distribuida de manera justa y equitativa.<sup>90</sup>

La estructura de estos impuestos se adaptará a la idea esencial de que la capacidad de pago no solo depende de múltiples factores, como la renta obtenida o ahorrada, sino también de aquellos que determinan distintos niveles de necesidad, como la edad o el número de hijos, etc.<sup>91</sup> Estos criterios se irán integrando en la imposición de la renta, canalizando así tanta buena parte de las políticas sociales, como la personalización de la capacidad económica.

Dentro del propio impuesto sobre la renta personal, la adaptación a la capacidad económica de cada contribuyente puede ser llevada a cabo de diferentes maneras. Así por ejemplo, en Alemania se considera esencial no someter a imposición el denominado “mínimo existencial” (*Existenzminimum*) o cantidad de ingresos que toda persona necesita para atender sus necesidades esenciales. Este principio ha sido elevado en realidad a principio general de imposición, con la idea que la participación del Estado en el éxito económico de sus ciudadanos, solo puede producirse a partir de la renta disponible.<sup>92</sup> En este sentido, y según opinión también bastante extendida en España, una derivación lógica del principio de capacidad económica,<sup>93</sup>

económica tiene un efecto especialmente estricto en el impuesto sobre la renta personal; entre otras: BVerfGE 61, 319 (351); y 66, 214 (223).

89. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als...*, op. cit., pp. 14 y ss, y 23 y ss.

90. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, op. cit., pp. 604 y ss., con abundantes referencias.

91. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als...*, op. cit., p. 27.

92. Entre otras, en su sentencia de 25.9.1992 (BVerfGE 87, 153); y BVerfGE, 99, 88 (96); ver al respecto Klaus Tipke y Joachim Lang, *Steuerrecht*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002, pp. 8, 112 y ss.

93. Vid. al respecto, Diego Marín-Barnuevo Fabo, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996, 24 y ss; Pedro Manuel Herrera Molina, “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en AA.VV., *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, IFF-Marcial Pons, 2000, p. 2. Si bien este autor considera también que el anclaje constitucional de di-

además de servir a la función redistributiva de este impuesto.<sup>94</sup>

En el informe precedente a la reforma del impuesto sobre la renta española acometida en 1998, se afirmaba que la finalidad del mínimo exento radica en someter a gravamen únicamente la denominada “renta disponible o discrecional” del sujeto pasivo, esto es, “aquella de la que pueda disponer discrecionalmente esa persona una vez cubiertas sus necesidades más esenciales, valoradas de forma objetiva y conforme a criterios internacionalmente aceptados”.<sup>95</sup> Si bien el seguimiento del modelo alemán en España es solo parcial, o más bien solo *formal*, pues no se cumple una de sus exigencias, y es que dicho mínimo alcance un determinado nivel de las ayudas sociales que, en ausencia de ingresos, tendría derecho a percibir el individuo.<sup>96</sup>

Además del citado mínimo exento, la adaptación a la capacidad económica se produce de múltiples maneras, admitiendo la deducción de todos los gastos necesarios, o al menos los más relevantes, para la obtención del rendimiento, esto es, computando el rendimiento neto (*Nettoprinzip*),<sup>97</sup> o la consideración de las circunstancias personales —edad, salud—, o familiares.

Pero el IRPF ha ido perdiendo algunas de las notas que tradicionalmente lo sitúan en la citada posición central. Por ejemplo, porque subsisten en su estructura importantes diferencias de tratamiento en función de las clases de renta, de forma que aquellas derivadas del trabajo personal sufren una mayor carga tributaria que las procedentes del capital, lo que tradicionalmente se ha explicado, tanto en nuestro país como en los de nuestro entorno, en que algunas rentas merecen una menor tributación en aras de una mayor competitividad del Estado en el campo de las inversiones.<sup>98</sup> Otro ejemplo es su creciente simplificación, en aras de una recauda-

cho mínimo radica en la dignidad de la persona y el derecho al libre desarrollo de la personalidad reconocidos en el artículo 10.1 de la Constitución, siguiendo así la doctrina alemana citada, y en concreto Klaus Tipke y Joachim Lang, *Steuerrecht*, *op. cit.*, p. 114.

94. Friz Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch...*, *op. cit.*, pp. 80 y ss.

95. Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1998, p. 80.

96. BVerfGE 87, 153. Incluso ha habido propuestas de una integración total entre dicho mínimo existencial y las prestaciones sociales, pero nunca han prosperado; vid. al respecto Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, pp. 85-86.

97. El principio de rendimiento neto es considerado generalmente en Alemania una derivación o subprincipio de la capacidad económica; vid. al respecto la BVerfGE 99, 280 (290 y ss.); o la 101, 297 (310). En sentido similar, BFH BStBl II 2001, pp. 552 y ss.).

98. Juan Ramallo Massanet: “Prólogo”, en *op. cit.*, pp. 11 y 12; Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, p. 83. Acerca de la competencia fiscal perjudicial en este impuesto, desde la perspectiva de la Unión Europea, vid. Violeta Ruiz Almendral, “El impuesto sobre la renta en las personas físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea”, en *Revista Española de Derecho Europeo*, No. 3, 2002.

ción más fácil, unida incluso a alguna propuesta de tipo único que previsiblemente disminuiría su progresividad,<sup>99</sup> salvo que ésta fuera corregida mediante otros instrumentos como reducciones o mínimos exentos.<sup>100</sup>

Y aunque es evidente que un solo impuesto no puede monopolizar la idea de capacidad económica, o cristalizar todos los ideales de justicia tributaria, sí es defendible de *lege ferenda* que todos estos principios se cumplan especialmente en aquellos impuestos con mayor potencial recaudatorio, y mayor visibilidad por los ciudadanos, pues ello contribuirá notablemente en la aceptación del sistema tributario en su conjunto, al ser percibido como justo. En todo caso, es claro que no es una exigencia constitucional que el IRPF ocupe esta posición central, ni que su estructura sea la que es y no otra, sino una opción política.

### **La redistribución (adicional) de la renta mediante la imposición sobre las sucesiones**

La imposición sobre las sucesiones suscita también grandes debates. Incluso este interés puede parecer en ocasiones desproporcionado, pues su potencial recaudatorio no es elevado. En España, a las discusiones que rodearon su reforma en 1987, habría que añadir las que han tenido lugar a raíz del anuncio de su supresión a finales de 2003 por el entonces candidato a Presidente del Gobierno, Mariano Rajoy, si bien en esta segunda discusión han influido otros factores, derivados de su carácter de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas.<sup>101</sup>

En parte de la literatura al respecto, se ha considerado un impuesto imprescindible porque sirve a la redistribución de la renta,<sup>102</sup> pues reduce el papel de la suerte en la distribución de la riqueza y, en suma, somete a gra-

99. Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 82-83.

100. Sin embargo, lo cierto es que ningún sistema tributario renuncia a establecer esta progresividad mediante diferentes tipos, lo que hace pensar que es la manera más sencilla de conseguirla. Por otro lado, tradicionalmente las propuestas de tipo único han sido sostenidas por los sectores más conservadores; entre otros, por el candidato a presidente de Estados Unidos Steve Forbes, que lo convirtió en el centro de su campaña en 1996 y 2000; *vid.* Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, pp. 100, 130 y ss., con abundantes ejemplos de sectores conservadores que han defendido esta propuesta en EE.UU.

101. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, pp. 415 y ss.

102. Friz Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch...*, *op. cit.*, pp. 205 y ss.; y p. 213 para quien se trataría del instrumento de redistribución del patrimonio más importante en un sistema tributario.

vamen algo que en el fondo es un privilegio,<sup>103</sup> fomentando así la meritocracia,<sup>104</sup> idea esta última que ocupaba un lugar central en la defensa de esta forma de impuesto en el *Meade Committee Report*, donde se afirmaba que:

El ciudadano que ha conseguido obtener un alto nivel de renta mediante su esfuerzo y trabajo merece un mejor tratamiento tributario que el ciudadano que ha obtenido esa misma fortuna únicamente como consecuencia de la suerte o del nacimiento; ofrecer una tributación más beneficiosa al primero supondrá minimizar los obstáculos para el fomento del esfuerzo y el trabajo.<sup>105</sup>

Se aprecian aquí ciertos tintes utilitaristas también, lo que pone de manifiesto que la redistribución de la renta es una función extrafiscal de este tributo, precisamente la que hasta ahora ha salvado su pervivencia en España, a pesar de su tradicionalmente escaso potencial recaudatorio.<sup>106</sup> Pero no por mucho tiempo.

En España hacía ya un tiempo que algunas voces abogaban por su supresión, con distintos argumentos, entre ellos, la citada escasa recaudación y la excesiva carga tributaria que el impuesto generaba sobre unos pocos contribuyentes, que para algunos podría llegar a calificarse de confiscatoria.<sup>107</sup> En 1996 se aprobaron algunas medidas normativas, tendentes a disminuir el gravamen por este impuesto; entre otras, la introducción de una serie de “beneficios fiscales” para fomentar la empresa familiar. Pero el principio del fin definitivo tuvo lugar con la atribución a las Comunidades Autónomas de determinadas potestades normativas sobre este impuesto, lo que inició un fenó-

103. Richard Bird, “The case for Taxing Personal Wealth”, AA.VV., *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference, 1971 Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 1972, pp. 7 y ss.

104. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, *op. cit.*, pp. 877 y ss.

105. Institute of Fiscal Studies (IFS), *The Structure and Reform of Direct Taxation* (The Meade Committee Report), London, Allen & Unwin, 1978.

106. Según se puso de manifiesto en las discusiones parlamentarias de este tributo, el entonces Ministro de Economía y Hacienda expresaba así el parecer, más o menos generalizado, de la Cámara: “... hoy día los ingresos por este impuesto representan un pequeño porcentaje de los ingresos tributarios totales... y son razones de política tributaria general, de igualdad y de justicia tributaria, las que aconsejan y justifican su mantenimiento”; en Eugenio Simón Acosta, “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”, en AA.VV., *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 1989, p. 197. Véase también L. M. Cazorla Prieto y S. Montejo Velilla, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid, Civitas, 1991, pp. 32 y ss., pp. 39 y ss. y pp. 61 y ss.

107. En este sentido, Clemente Checa González, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 129 y ss.; Luis Alonso González, *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2001, p. 20; para estos autores, la escasa recaudación pone de manifiesto su escaso potencial redistributivo.

meno de rebaja de la presión fiscal que, al margen de que pueda calificarse de competencia fiscal, fueron abonando el terreno para su total eliminación.<sup>108</sup>

Al igual que ha sucedido en otros países, una vez eliminado este impuesto, las posibilidades de reintroducirlo, sin pagar por ello un alto precio político, son escasas. En efecto, también en otros Estados esta clase de impuestos parece encontrarse en vías de extinción, aunque pervive la polémica sobre su reintroducción. Un ejemplo es el caso de Canadá, donde esta clase de imposición desapareció a principios de los años setenta,<sup>109</sup> si bien desde entonces algunos autores han abogado por su reintroducción.<sup>110</sup> Fenómenos similares se han producido en Australia y en Estados Unidos, donde, si bien no llegaron a desaparecer, su papel en el sistema tributario disminuyó considerablemente también como consecuencia de la competencia fiscal.<sup>111</sup>

En todo caso, hay quienes han minimizado el papel de redistribución de la renta que podría tener este impuesto. En este sentido, se ha señalado que, en la medida en que normalmente el impuesto, no se pregunta acerca del origen o causas de la renta o del patrimonio, sino que la toma como un dato a partir del cual se sujeta al pago del mismo, su papel como instrumento redistributivo es pequeño, cuando existe.<sup>112</sup>

En realidad estas tesis lo que cuestionan es la propia función redistributiva del sistema tributario, como objetivo que aspira a un resultado concreto; la disminución de desigualdades entre las capacidades económicas de los ciudadanos.<sup>113</sup> Esto no es más que otra manera de recalcar la ya mencionada limitación intrínseca del sistema tributario para generar justicia por sí

108. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad...*, *op. cit.*, pp. 412 y ss.

109. Véase al respecto Richard Bird, "The case for Taxing Personal Wealth", en *op. cit.*, 1972, pp. 6 y ss y 22 y ss; Richard Bird y Bucovetsky, "Canadian Tax Reform and Private Philanthropy", Toronto, *Canadian Tax Paper*, No. 58, Canadian Tax Foundation, 1976, p. 40.

110. Puede verse esta discusión en Smith, "Personal Wealth Taxation, Canadian Tax Policy in a Historical and an International Setting", Toronto, *Canadian Tax Paper*, No. 97, Canadian Tax Foundation, 1993.

111. *Ibid.*, pp. 163 y ss. En junio de 2001, con el impulso del presidente de Estados Unidos, George W. Bush, se aprueba en este país la *Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act*, que disminuye paulatinamente la imposición sobre sucesiones y donaciones y prevé su abolición total para 2010.

112. Paul Kirchhof, "Staatliche Einnahmen", *op. cit.*, pp. 122 y 123; similares argumentos apuntan Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, pp. 115 y ss.

Desde otra perspectiva, también restaban importancia a esta clase de imposición los miembros de la *Carter Commission*, por considerar que la única función de esta clase de impuestos era servir de control para los impuestos sobre la renta personal; Carter Commission, *Studies of the Royal Commission on Taxation*, No. 12, Ottawa, Queen's Printer, 1967, p. 2.

113. Friz Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch...*, *op. cit.*, p. 195 y ss.

mismo. Sin embargo, esta limitación no evita que se pueda realizar la apuntada redistribución a través de un impuesto, como el que recae sobre las sucesiones, o mediante otras figuras tributarias. Sostener la imposibilidad de cumplir ninguno de estos fines mediante los tributos, aunque sea de forma limitada, supone una total relativización de la aplicación de los principios de justicia al sistema tributario, que me parece difícilmente aceptable. A mayor abundamiento, resulta incontestable que la herencia de riqueza constituye una de las formas más evidentes de perpetuación de las desigualdades sociales,<sup>114</sup> por lo que la actuación tributaria en este aspecto se encuentra más que justificada dentro de los objetivos del sistema tributario en un Estado Social.

### **Los fines del sistema tributario y la sobreexplotación de la imposición extrafiscal**

La imposición extrafiscal o finalista está “de moda”. Frente a los impuestos clásicos, mastodónticos y complejos y cuya principal función es recaudar ingresos, los tributos con objetivos concretos, y en general socialmente aceptables, como la protección del medio ambiente, cobran creciente importancia. En esta clase de imposición se mezclan muchas cuestiones diversas que dificultan hacer una valoración general. Si por un lado la consecución de los fines que justifican su establecimiento suele estar plenamente justificada, por otro la proliferación de esta clase de imposición puede terminar por distorsionar la comprensión global del sistema tributario, y hacer perder de vista la finalidad última de la imposición, cual es el sostenimiento de todos los gastos públicos.

Por otro lado, persiste el nada desdeñable peligro de que los gobiernos utilicen un halo de extrafiscalidad para encubrir impuestos que son claramente fiscales. Esto vendría motivado por una evidenciada mejor aceptación de esta clase de tributos en la ciudadanía, al margen de que en ocasiones resulta poco plausible que su pretensión sea terminar con la conducta a que someten a gravamen, pues ello supondría considerables pérdidas de ingresos.<sup>115</sup> En buena medida, esta posibilidad ya se ha verificado en España, donde las Comunidades Autónomas han preferido acudir a esta clase de imposición “buena” y políticamente vendible para evitar el coste político que todo incremento de presión fiscal supone.<sup>116</sup> En alguna ocasión, el Tribunal

114. Como reconocen Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership*, *op. cit.*, pp. 142, 143, con más referencias en este sentido.

115. Dieter Birk, *Steuerrecht*, *op. cit.*, párr. 175, p. 58.

116. La cuestión se complica en el caso español debido a otros factores, como es la prohibi-

Constitucional ha quitado la “máscara” extrafiscal a estos instrumentos, como ha sucedido con el Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente (STC 289/2000), pero es claro que no es tarea de esta jurisdicción velar por la existencia de un sistema tributario racional y coherente, sino del legislador.

Por último, no solo la creación de impuestos extrafiscales, sino la creciente utilización del sistema tributario para dar cumplimiento a distintas finalidades sociales plantea un problema adicional, y es la pérdida en claridad y transparencia del conjunto tributario. La proliferación de medidas tributarias para incentivar y/o desincentivar todo tipo de conductas puede llegar a distorsionar gravemente la estructura de los impuestos, hasta el punto de hacerlos cada vez menos *comprensibles* a los ciudadanos.

A continuación se examinará en qué consisten estos tributos realmente, para posteriormente ensayar una evaluación de su utilización para los fines del Estado Social.

#### *Concepto y aceptación constitucional de la extrafiscalidad*

Para confrontar la problemática de la tributación extrafiscal, y de los fines extrafiscales o de ordenación (*Lenkungszwecke*) de los impuestos, lo primero que hay que dejar sentado es que no existen los impuestos neutrales. Ningún impuesto –ni siquiera el más puramente fiscal– puede ser totalmente neutral, pues todos ellos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos.<sup>117</sup> En este sentido, en todo impuesto es preciso distinguir entre sus fines y sus efectos (*Zwecken und Wirkungen*), o entre la intención del legislador tributario y los efectos concretos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica.<sup>118</sup> Dentro de los efectos es además posible distinguir entre los que afectan a la carga económica (*Belastungswir-*

ción de equivalencia o imposibilidad para las Comunidades Autónomas de establecer impuestos similares a los ya establecidos por el Estado o los municipios, lo que es también un incentivo para inventar impuestos diferentes, normalmente en el ámbito de la extrafiscalidad. Sin embargo, esta tendencia de impuesto vendible y justificable se ha verificado también en el ámbito autonómico en las medidas normativas establecidas sobre los impuestos cedidos, que en su gran mayoría persiguen fines extrafiscales; Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad...*, *op. cit.*, pp. 350 y ss.

117. Friz Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch...*, *op. cit.*, p. 261.

118. Dieter Birk, *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, München, Verlag C.H. Beck, 1994, pp. 8 y ss. Friz Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch...*, *op. cit.*, pp. 262 y ss.



*kungen*), y los efectos sobre comportamientos (*Gestaltungswirkungen*).<sup>119</sup>

Los efectos de carga económica deberán ser estimados por el legislador, en el entendido de que nunca se podrá tener una certeza total de quién soporta efectivamente la carga económica de un tributo en última instancia, pues en la mayor parte de los tributos ésta podrá ser trasladada a terceros, sin que además resulte siempre sencillo identificar quienes son esos terceros.<sup>120</sup> Pensemos por ejemplo en el Impuesto sobre Sociedades, que grava de forma directa la renta de las personas jurídicas; es fácil imaginar que las empresas trasladen la carga que pueda suponer un incremento de sus tipos a consumidores de sus bienes, a sus propios trabajadores, en forma de recorte de beneficios o incluso a potenciales trabajadores, recortando la oferta de puestos de trabajo.

Por su parte, los efectos sobre comportamientos son todos aquellos que se producen por el impuesto, aparte del que supone el efecto típico de la carga tributaria. Así, la opción por constituir una sociedad de un tipo u otro, comprar una vivienda o alquilarla, consumir más o menos de tal o cual producto... y un largo etcétera. En ocasiones los efectos formarán parte de los fines del legislador tributario. Otras veces serán inesperados. En cualquier caso, el legislador tributario tiene la obligación constitucional de preguntarse acerca de estos efectos, y tener en cuenta al menos aquellos más previsibles o habituales en función del tipo de tributo.

Pues bien, según una clasificación ya clásica en Derecho Tributario, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que los primeros tienen como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que los segundos pretenden ordenar la conducta de los individuos.<sup>121</sup> Por ello, aunque todo impuesto generará *per se* otros efectos económicos o sociales, lo relevante es que estos *no constituyen su principal razón de ser*. Las normas tributarias extrafiscales tienen como finalidad principal incentivar o desincentivar determinadas conductas de los contribuyentes, que se consideran de interés social,<sup>122</sup> de ahí que no se orienten a la capacidad económica, principio que constituye en realidad su excepción.

Aunque la distinción es clara en la teoría, en el análisis concreto de

119. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als...*, *op. cit.*, pp. 67 y ss.

120. *Ibid.*

121. Klaus Vogel, "Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht", *StuW*, No. 2, 1977, pp. 97 y 98; Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, *op. cit.*, pp. 122 y ss.

122. Klaus Tipke y Joachim Lang, *Steuerrecht*, *op. cit.*, § 4, párr. 19-24.

cada tributo los perfiles son difusos,<sup>123</sup> entre otras razones, porque con frecuencia la misma medida tributaria servirá, al mismo tiempo, a un fin tributario y otro extrafiscal. Un ejemplo es la progresividad de la tarifa en el IRPF: sirve a un fin extrafiscal –la redistribución de la renta en la sociedad– a la vez que a uno estrictamente fiscal: la tributación de acuerdo con la capacidad económica.<sup>124</sup> En ocasiones, este doble efecto puede plantear contradicciones internas. Así, las deducciones y otros beneficios con fin extrafiscal pueden plantear el problema jurídico de que, cuando se insertan en un impuesto progresivo, benefician en mayor medida a aquellos contribuyentes con mayor capacidad económica, produciendo así un efecto contrario al que se pretende con la progresividad del impuesto y una desigualdad no siempre sencilla de justificar en términos constitucionales.<sup>125</sup> Por otro lado, difícilmente un impuesto extrafiscal lo es en su totalidad, de manera que la recaudación de ingresos permanece como finalidad, aunque secundaria, en el tributo.

Los impuestos netamente extrafiscales o creados con fines de ordenación como finalidad central tienen una historia más reciente que los fiscales. Un ejemplo remoto lo constituye el impuesto sobre los ruiseñores (*Nachtigallensteuer*). Para proteger la población de estos pájaros en los jardines del Rey, en 1844, la ciudad de Postdam impuso un impuesto altísimo sobre su posesión. Este impuesto se suele utilizar como ejemplo además de impuesto asfixiante (*Erdrosselungssteuer*) pues al ser un impuesto extrafiscal “puro”, cumplió su cometido de tal manera que en el año 1897 ningún ciudadano tenía ruiseñores en su casa.<sup>126</sup> El citado efecto asfixiante consiste así en que el impuesto cumple totalmente su función de incidir en el comportamiento de los ciudadanos. En la actualidad, los impuestos extrafiscales no suelen tener el citado efecto.

Habida cuenta de sus funciones, los impuestos extrafiscales pueden ser

123. Klaus Vogel, “Die Absichtung von Rechtsfolgen...” *op. cit.*, pp. 97 y ss. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, *op. cit.*, pp. 125 y ss.

124. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, *op. cit.*, p. 126. Podrían encontrarse muchos más ejemplos, como la deducción por hijos, que atiende tanto a la capacidad económica como a un fin extrafiscal de fomentar la natalidad, así como a la protección de la familia; Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem...*, *op. cit.*, parágr. 16, p. 386.

125. Por esta razón, en 1996 se reformó en Alemania el artículo 10.e de la Ley de Impuesto sobre la Renta Personal, para que los beneficios fiscales derivados de la vivienda habitual fueran independientes de la progresividad.

126. Klaus Vogel, “Steuerrecht und Wirtschaftslenkung”, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1968-69, pp. 230 y ss.

un buen instrumento para coadyuvar al cumplimiento de los fines del Estado Social.<sup>127</sup> Así lo reconoció nuestro Tribunal Constitucional en la primera sentencia en que se enfrentó a esta modalidad impositiva, afirmando que

es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (STC 37/1987, FJ. 13º).<sup>128</sup>

El problema constitucional que plantean estos impuestos ya ha sido apuntado, y es el de su (in)coherencia con el principio de capacidad económica. Teniendo en cuenta que en su creación no se encuentra la detección de una fuente de riqueza, sino un comportamiento que se pretende modificar, hay al menos dos opciones para acomodar esta clase de imposición a la capacidad económica: sostener un concepto muy amplio de este principio, o aceptar que dicho acomodo es diferente, y que los citados impuestos poco o nada tienen que ver con dicha capacidad.

La primera opción ha sido predominantemente seguida por la doctrina española, y adoptada también por el Tribunal Constitucional. Así, se ha aceptado que la capacidad económica se entiende presente en estos tributos aunque pueda ser de forma “potencial” (STC 37/1987, FJ. 13º), o se ha afirmado que en esta clase de tributos el fin perseguido, en concreto por ejemplo, la contaminación, pueden constituir un *índice imperfecto de capacidad económica*.<sup>129</sup> También precisamente en relación con la imposición medioambiental, como modelo paradigmático de la imposición extrafiscal, ha habido intentos en la doctrina alemana de construir una capacidad económica a partir de la utilización del medio ambiente (*Umweltleistungsfähigkeit*). La justificación es la mayor capacidad que demuestra quien no asume el coste infligido al medio, lo que equivale a una utilización gratuita de una parte de sus factores producti-

127. Juan Zornoza Pérez, “El equitativo reparto del gasto público...”, *op. cit.*, pp. 47 y ss.

128. Similar argumentación se contiene en la STC 186/1993, de 7 de junio, sobre el *Impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento*.

129. Véase, al respecto, Pedro Manuel Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000b, p. 159.

vos.<sup>130</sup> Esta teoría se apoya en un entendimiento distinto de la capacidad económica, no como capacidad de pago sino como capacidad de disponer de riqueza.<sup>131</sup>

Estas construcciones han recibido recientemente una acertada crítica de R. Wernsmann que apunta, por un lado, la imposibilidad de medición de este daño o utilización gratuita del medio ambiente y las dificultades para justificar esta modulación de la capacidad económica en este caso y no en otros donde también se produciría esa utilización (un *pic-nic* en un parque público, etc.).<sup>132</sup> Y por otro lado, que con esta interpretación de capacidad económica, siempre que no se grave la citada utilización, el resultado equivaldrá a una subvención pública, que tendría que ser adecuadamente justificada para no caer en el terreno prohibido por la normativa europea de las ayudas de Estado. Lo que a su vez supondría importantes problemas para su adecuada valoración monetaria.<sup>133</sup>

En suma, la utilización o el daño inflingido al medio ambiente no encaja en el concepto de capacidad económica. Esto no significa que no se pueda reforzar la protección del medio ambiente, fomentando su utilización racional y limitada, mediante el sistema impositivo. Pero para ello no es necesario desvalorizar la capacidad económica, pues hay otros principios constitucionales que apoyan una excepción a dicha capacidad con este objetivo.<sup>134</sup>

Esto último constituiría la segunda opción, en mi opinión más coherente, y es entender que los impuestos extrafiscales no se fundamentan en la capacidad económica, porque en puridad suponen la utilización del instrumento tributario al servicio de fines propios del Derecho Administrativo,<sup>135</sup> por lo que resulta lógico que su estructura no deba orientarse a la capacidad económica. En realidad, más bien suponen una infracción (*Durch-*

130. Estos argumentos, en Erik Gawel, "Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip", en *Steuer und Wirtschaft*, No. 4, 1999, pp. 374 y ss.; Ute Sackofsky, "Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts", en *Neu Juristische Wochenschrift*, Heft, No. 36, 2000, p. 2621.

131. Erik Gawel, "Umweltlenkungssteuern...", *op. cit.*, pp. 377 y ss.

132. Aunque esto se podría solucionar con la propuesta de establecer un mínimo existencial en la utilización del medio, exento de tributación, como propone Erik Gawel, *Ibid.*, pp. 380, 381, que sin embargo resulta igualmente complejo de calcular.

133. Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem...*, *op. cit.*, parágr. 16, p. 382.

134. *Ibid.*, parágr. 16, pp. 383 y ss.

135. Dieter Birk, *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, *op. cit.*, p. 15; Paul Kirchhof, "Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung", *Steuer und Wirtschaft*, No. 1, 1996, p. 9.

*brechung*)<sup>136</sup> de la misma, que debe ser justificada por el legislador,<sup>137</sup> lo que resultará cuando se cumplan las siguientes condiciones: (1) Los fines perseguidos por el impuesto son jurídicamente protegibles;<sup>138</sup> y (2) la estructura del tributo es adecuada para la consecución del fin, de otra manera, será una discriminación no justificada.<sup>139</sup> En este sentido, el legislador deberá atender a aquellos elementos que permiten modular la carga tributaria en función del fin extrafiscal, por ejemplo, en función del daño infligido al medio ambiente. Estos elementos denominados “de equivalencia” (*Äquivalenzgesichtspunkten*) permiten un amplio marco para el gravamen adicional.<sup>140</sup>

Esto se deduce de una concepción estricta de la capacidad económica, como capacidad de pago, según se ha defendido más arriba, porque es evidente, como ha señalado entre nosotros C. Palao Taboada, que las normas tributarias con finalidad extrafiscal resultarán más difíciles de justificar cuanto más rígida sea la concepción mantenida en relación con el principio de capacidad económica.<sup>141</sup>

En definitiva, los impuestos extrafiscales son admisibles constitucionalmente, como también lo son las medidas con fines extrafiscales en los impuestos “tradicionales”. Las desigualdades que implica, por tanto, el sometimiento a un mayor gravamen, a personas con una capacidad económica equivalente, están plenamente justificadas por la consecución de otros fines que son igualmente protegibles.

136. Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem...*, *op. cit.*, parágr. 16, pp. 383 y ss.

137. Dieter Birk, *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, *op. cit.*, pp. 14 y ss. Paul Kirchhof, “Die Steuerechtsordnung als...”, *op. cit.*, p. 10.

138. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als...*, *op. cit.*, pp. 236 y ss. Klaus Tipke y Joachim Lang, *Steuerrecht*, *op. cit.*, § 4, párr. 25. Cosa distinta es que puedan plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad; a este respecto, véase Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem...* *op. cit.*, párr. 16, pp. 380 y ss.

139. BVerfGE 93, 121 (147 y ss.). El argumento de la inadecuación de la estructura del impuesto para conseguir el fin extrafiscal fue utilizado por la STC 289/2000 para negar el carácter extrafiscal del impuesto balear, ya citado, lo que además sirvió de base para sostener su identidad con el impuesto sobre bienes inmuebles, declarando así la anulación del primero.

140. Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem...*, *op. cit.*, parágr. 16, p. 383.

141. En Palao Taboada, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 88, p. 633. Si bien para este autor esta formulación de capacidad económica, en sentido estricto, sería escasamente realista.

*Problemas de la sobreexplotación de la extrafiscalidad*

Pero esta aceptación constitucional no implica que esta modalidad tributaria esté exenta de problemas. Entre otros, su creciente importancia suscita en mi opinión al menos las siguientes cuestiones:

En primer lugar, contribuyen a que se pierda de vista que repartir las cargas públicas entre los ciudadanos es por sí mismo una justificación del tributo. Con la proliferación de impuestos finalistas, se traslada a la ciudadanía la idea de que se precisa una justificación adicional, socialmente reconocible y, en el fondo, también políticamente “vendible” para soportar el coste de incrementar la presión fiscal.<sup>142</sup> Si como se veía más arriba las teorías de la equivalencia suponen en buena medida una negación del sistema democrático para definir preferencias, a favor del mercado, con la sobreexplotación de la tributación extrafiscal se puede lanzar el mensaje de que solo son válidas las subidas de presión fiscal justificadas por fines concretos, fácilmente aceptados por todos. Es, si se quiere, también una manera de negar el funcionamiento democrático, que en materia tributaria se concreta en una necesaria distancia entre quien financia y quien gasta ese dinero.

En segundo lugar, y estrechamente relacionado con lo anterior, en los impuestos extrafiscales el ciudadano no percibe el elemento clásico del impuesto que es la contribución equitativa al gasto público, pues el pago se asocia a un comportamiento que se quiere desincentivar, de manera que se lanza el mensaje de que cuanto menos pague, mejor estará contribuyendo al bien común.<sup>143</sup>

En tercer lugar, los impuestos extrafiscales contribuyen a generar una desigualdad de fondo, consistente en que aquellos contribuyentes con mayor capacidad de pago tendrán siempre la posibilidad de escapar al intento de regulación del comportamiento que se encuentra en la base del impuesto extrafiscal.<sup>144</sup> Así, un ciudadano con alto nivel de renta seguirá utilizando su vehículo privado frente al público, por mucho que se incrementen los im-

142. Como ejemplo de actualidad, el Presidente del Gobierno catalán (Pasqual Maragall) anunciaba en abril de 2004 que ante la difícil situación económica por la que atraviesa ahora esta Comunidad, se renunciará a ejercer potestades normativas sobre el IRPF, pero a cambio se establecerán tasas por determinados servicios e impuestos finalistas, sobre todo de carácter medioambiental; *El País* digital, [www.elpais.es](http://www.elpais.es), sección Cataluña, con acceso: 22.04.2004.

143. Dieter Birk y Rolf Eckhoff, “Staatsfinanzierung durch...”, *op. cit.*, p. 58.

144. Paul Kirchhof, “Staatliche Einnahmen”, *op. cit.*, parág. 88, párr. 59.

puestos sobre hidrocarburos, con la finalidad, entre otras, de desincentivar esta conducta menos respetuosa con el medio ambiente. Lo mismo ocurriría con todas las actividades.

En cuarto lugar, las múltiples finalidades de los impuestos conducen a una especie de caos fiscal, donde los ciudadanos y las autoridades tributarias pierden de vista el principio básico de reparto equitativo de cargas públicas. El sistema deviene más complejo, y por eso también corre el peligro de ser menos aceptado.<sup>145</sup>

Por último, según como se configure y justifique, la extrafiscalidad puede llegar a ser una modalidad soterrada de equivalencia, en la medida en que en la idea de fondo de estos tributos está el exigir a los ciudadanos que modifiquen su conducta o, en la mayoría de los casos, que paguen por no modificarla (impuestos sobre el tabaco, gasolina, etc.). En este sentido, se ha llegado a proponer por algún sector que la financiación con arreglo a la equivalencia vendría en realidad exigida constitucionalmente, a base del principio de proporcionalidad y en la causalidad de determinadas conductas. El argumento, básicamente, es que determinados grupos de contribuyentes deberían hacerse responsables de los costes que generan.<sup>146</sup> Esta idea, basada en la causalidad en cuanto a efectos, se encuentra en el axioma “quien contamina paga”, que lejos de constituir una modalidad de medición de la capacidad económica, es un intento de reasignar un gasto público a sus causantes. Aunque este criterio puede ser útil en determinados supuestos, su empleo indiscriminado y generalizado es seguramente incompatible con los propios principios del Estado Social. Por ejemplo, ¿sería admisible que un enfermo de cáncer de pulmón, claramente causado por su condición de fumador, fuera obligado a sufragar en su totalidad los costes de su operación? De la conjunción de los principios constitucionales de dignidad de la persona y protección de la salud la respuesta sería claramente negativa.<sup>147</sup>

Todos estos argumentos sustentan la limitación del empleo del instrumento extrafiscal en el sistema tributario. Como concluíamos en el caso de las tasas y otros tributos causales, no se trata de que deban desaparecer, pero su papel cualitativo y cuantitativo debiera ser claramente secundario.

145. Dieter Birk y Rolf Eckhoff, “Staatsfinanzierung durch...”, *op. cit.*, p. 58.

146. Véase esta postura en Walter Frenz, *Das Verursacherprinzip im öffentlichen Recht: Zur Verteilung von individueller und staatlicher Verantwortung*, Berlín, Duncker & Humblot, 1997, pp. 153 y ss. Comentada también por Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 129 y ss., cuyas críticas comparto en lo esencial.

147. Se toma este ejemplo de Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo...*, *op. cit.*, p. 132.

## Comentario final

El sistema tributario es un instrumento limitado para generar justicia, lo que se explica desde sus propios fundamentos, ya que se toma como punto de partida una distribución de bienes y servicios que, básicamente, ha sido generada por el mercado, más o menos intervenido, porque en última instancia, como apuntan Murphy y Nagel; “la justicia distributiva no es algo que se pueda conseguir aplicando alguna fórmula más o menos equitativa a una distribución inicial de la riqueza que es moralmente arbitraria”.<sup>148</sup> Pero esta advertencia no debe servir para renunciar a la consecución de la justicia tributaria, sino para ubicarla en su contexto, y tomar como referencia inseparable de este parámetro la justicia en el gasto público, todo ello partiendo de una adecuada medición de la distribución actual de la riqueza.

La justicia tributaria es la plasmación de una serie de principios del Estado Social que implica consecuencias sobre la configuración del sistema tributario. La principal es que éste debe ser básicamente un Estado impositivo. El impuesto es seguramente el instrumento de financiación del Estado más capacitado para internalizar los principios de justicia que demanda un equitativo reparto de la riqueza, como el que se exige con la fórmula del Estado Social. Sin embargo, si para que un Estado pueda calificarse de social no basta con que su Constitución así lo recoja, tampoco es suficiente la creación de impuestos justos, esto es, que den cumplimiento a todos los principios de justicia tributaria y, especialmente, al de capacidad económica. El sistema tributario en su conjunto solo 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.

148. Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership...*, *op. cit.*, p. 30.



## Bibliografía

- Alonso González, Luis,  
2001 *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2001.
- Barquero Estevan, Juan Manuel,  
2002 *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales.
- Bird, Richard,  
1971 "The case for Taxing Personal Wealth", en AA.VV., *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference*, Toronto, Conference Report, Canadian Tax Foundation.
- Bird, Richard; Bucovetsky,  
1976 "Canadian Tax Reform and Private Philanthropy", *Canadian Tax Paper*, No. 58, Toronto, Canadian Tax Foundation.
- Birk, Dieter,  
1983 *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH.
- 1994 *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, München, Verlag C. H. Beck.
- 2003 *Steuerrecht*, Heidelberg, C. F. Müller Verlag.
- Birk, Dieter; Rolf Eckhoff,  
2000 "Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive", en Ute Sacksofsky y Joachim Wieland, edits., *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft.
- Carter Commission,  
1967 *Studies of the Royal Commission on Taxation*, No. 12, Ottawa, Queen's Printer.
- Checa González, Clemente,  
1996 *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Madrid, Marcial Pons.
- Forsthoff, Ernst,  
1954 "Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates", *Veröffentlichung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, No. 12.
- Friauf, Karl Heinrich,  
1977-78 "Unser Steuerstaat als Rechtsstaat", *Steuerberater Jahrbuch 1977-78*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG.
- García Pelayo, Manuel,  
1991 *Obras completas*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales.
- Gawel, Erik,  
1999 "Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip", *Steuer und Wirtschaft*, No. 4.

- Grossekettler, Heinz,  
2000 “Steuerstaat versus Gebührenstaat. Vor und Nachteile”, en Ute Sacksofsky; Joachim Wieland, edits., *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft.
- Heller, Herman,  
1985 *Escritos políticos*, Madrid, Alianza Universidad.
- Herrera Molina, Pedro Manuel,  
2000 “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en AA.VV., *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, IEF-Marcial Pons.
- 2000b *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons.
- Heun, Werner,  
2000 “Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht”, en Ute Sacksofsky; Joachim Wieland, edits., *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft.
- Institute for Fiscal Studies,  
1997 *Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee*, November (citado como IFS, 1997).
- 1978 *The Structure and Reform of Direct Taxation (The Meade Committee Report)*, London, Allen & Unwin (citado como IFS, 1978).
- Keynes, John Maynard,  
1973 “General Theory of Employment, Interest and Money,” en D. Moggridge, edit., *Collected Writings of John Maynard Keynes*, vol. 7, *The General Theory*, London, Macmillan for the Royal Economic Society.
- Kirchhof, Paul,  
1996 “Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung”, *Steuer und Wirtschaft*, No. 1.  
1999 “Staatliche Einnahmen”, en Josef Isensee, Paul Kirchhof, edits., *Handbuch des Staatsrechts*, tomo IV, Heidelberg, C. F. Müller Juristischer Verlag, párrafo, 88.  
2001 “Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer”, en Iris Ebling, edits., *Besteuerung von Einkommen*. Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., tomo 24, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Marín-Barnuevo Fabo, Diego,  
1996 *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex.
- Murphy, Liam; Nagel, Thomas,  
2002 *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press.
- Musgrave, Richard; Musgrave, Peggy; Bird, Richard,  
1987 *Public Finance in Theory and Practice* (first canadian edition), Toronto, McGraw-Hill Ryerson Limited.

- Neumark, Fritz,  
1970 *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck).
- Palao Taboada, Carlos,  
1998 “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista Estudios Financieros*, No. 23.
- Ramallo Massanet, Juan,  
1996 “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 90, pp. 237-273.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro,  
1978 “Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios”, publicado en AA.VV., *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro,  
1983 “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda pública”, revista *Sistema*, No. 53.  
1992 “El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 36.
- Ruiz Almendral, Violeta,  
2000 “Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta*, No. 6.  
2002 “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Europeo*, No. 3.  
2004 *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- Sackofsky, Ute,  
2000 “Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts”, *Neu Juristische Wochenschrift*, Heft 36.
- Simón Acosta, Eugenio,  
1989 “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”, en AA.VV., *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Valladolid, Lex Nova.
- Smith,  
1993 *Personal Wealth Taxation: Canadian Tax Policy in a Historical and an International Setting*, Canadian Tax Paper No. 97, Toronto, Canadian Tax Foundation.
- Tipke, Klaus; Joachim Lang,  
2002 *Steuerrecht*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Tipke, Klaus,  
1993 *Die Steuerrechtsordnung*, tomo I, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.  
2003 *Die Steuerrechtsordnung*, tomo II, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.

Vogel, Klaus,

1977 “Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht”, *StuW*, No. 2.

Wernsmann, Rainer,

2004 *Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem*, Habil, Münster 2003; de próxima publicación en Tübingen, Mohr Siebeck [Aquí citada por párrafos, además de por páginas, pues estas últimas variarán previsiblemente en la versión publicada].

Zornoza Pérez, Juan,

1988 “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, *Hacienda Pública Española*, No. 113.

Todas las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán aquí citadas pueden encontrarse en la siguiente dirección: [www.bundesverfassungsgericht.de](http://www.bundesverfassungsgericht.de)  
Las del Tribunal Constitucional español, en: [www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)