

# SISTEMA TRIBUTARIO Y CONSTITUCIÓN

Violeta Ruiz Almendral  
y Juan Zornoza Pérez\*

INTRODUCCIÓN. DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL: La opción por una financiación fundamentalmente tributaria del gasto público. Los principios constitucionales tributarios. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO: Reglas organizativas relativas a la materia tributaria. La proyección de los derechos fundamentales sobre la materia tributaria: límites al poder tributario derivados de los derechos fundamentales. La objeción de conciencia en materia tributaria. La protección de la familia y otros principios rectores de la política social y económica como condicionantes en la construcción del sistema tributario. La estructura territorial del Estado y el Derecho Tributario. BIBLIOGRAFÍA.

## Introducción

La relación entre Constitución y Derecho Tributario puede ser explicada a partir de la referencia a los dos tipos de normas que en todo texto constitucional se refieren o afectan la materia tributaria. Así, por un lado, encontramos una serie de normas constitucionales por razón de la materia, esto es, normas constitucionales en sentido estricto, que disciplinan u organizan las instituciones del Estado, pero están de uno u otro modo conectadas con la ordenación de los tributos y, por ello, conforman lo que K. Vogel denominara el *Derecho Constitucional Tributario*. Entre ellas podríamos identificar, a su vez, tres subconjuntos normativos, integrados, para empezar, por las reglas constitucionales organizativas que hacen referencia a la materia tributaria, como las que limitan la iniciativa popular para presentar proposiciones de ley en materia tributaria, o prevén restricciones a la realización de reformas tributarias mediante las leyes de presupuestos generales del Esta-

\* Profesora ayudante, doctora y catedrático, respectivamente, de Derecho Financiero y Tributario.

do (en adelante, LPGE). Un segundo subgrupo estaría constituido por las normas constitucionales reguladoras de los derechos fundamentales, cuya aplicación frente a la Hacienda Pública ya no se discute, aunque en ocasiones opere con ciertos matices, como ocurre, por ejemplo, cuando se pretende oponer el derecho a la intimidad frente a las obligaciones de proporcionar informaciones y datos económicos a la administración tributaria. Y, por fin, un tercer subconjunto normativo, estaría integrado por las reglas constitucionales que definen la estructura territorial del Estado, que necesariamente afectan al reparto del poder financiero y, dentro de él, de las competencias para el establecimiento y exigencia de los tributos.

El segundo tipo de normas que nos interesan, integrantes del que podemos llamar *Derecho Tributario* constitucional, está compuesto por normas constitucionales únicamente por razón del rango, pero que establecen principios o disciplinan instituciones tributarias. Se trata de normas materialmente tributarias que, en ocasiones, el constituyente decide elevar al rango constitucional, para dotarlas de la especial relevancia y eficacia jurídica que ello lleva aparejado. Ese sería el caso, en la Constitución española de 1978, por mencionar el caso más significativo, de los principios incorporados al artículo 31, en que se configura el tributo como recurso financiero fundamental, optando explícitamente por una financiación fundamentalmente tributaria del gasto público, al tiempo que se establecen los principios tributarios que han de informar la actuación del legislador y de los restantes poderes públicos en esta materia.

## **Derecho Tributario Constitucional**

### **LA OPCIÓN POR UNA FINANCIACIÓN FUNDAMENTALMENTE TRIBUTARIA DEL GASTO PÚBLICO**

La configuración político constitucional del Estado español como social y democrático, al atribuirle la intervención en la economía y en la configuración de la sociedad, acarrea elevadas necesidades de gasto que, a su vez, requieren de la articulación de sistemas de recursos financieros que proporcionen niveles adecuados de ingresos públicos. Entre dichos recursos financieros, teóricamente disponibles para el sostenimiento de los gastos públicos, son los tributos, la figura que parece más adecuada para procurar los ingresos necesarios para financiar el Estado Social o Estado de Bienestar, de

ahí que sea sobre todo a partir del siglo XX cuando los tributos representarán la mayor fuente de ingresos de los estados.<sup>1</sup>

Ciertamente, los tributos no son el único recurso financiero público, pues la Constitución expresamente reconoce y regula el patrimonio público como fuente de ingresos (artículo 132), que expresamente se caracteriza como recurso financiero de las Comunidades Autónomas (artículo 157). No es éste el momento de entrar en discusiones sobre la función financiera del patrimonio público, pues la carencia de recursos naturales y la progresiva desaparición del patrimonio empresarial rentable –como consecuencia, fundamentalmente, de los procesos de liberalización de servicios públicos, tradicionalmente encomendados a empresas públicas, y de posterior privatización de dichas empresa– ha determinado su paulatina pérdida de importancia como fuente de financiación pública, que solo se conserva en determinadas Haciendas locales. Junto a ello, siempre habría que considerar los argumentos derivados de la igualdad y la libertad de empresa, que desaconsejan el empleo de esta clase de recursos como fuente de financiación,<sup>2</sup> dificultada igualmente por la atención en la gestión del patrimonio al cumplimiento de otros fines preferentes, distintos de los financieros, como los de carácter ambiental, que inspiran la gestión del patrimonio natural, o la difusión de la cultura, que inspiran la gestión del patrimonio histórico-artístico, etc.

También el crédito público, cuyo régimen establece el artículo 135 de la Constitución y que se menciona en el artículo 157 en relación a las Comunidades Autónomas, supone una fuente de financiación de primera importancia, prácticamente insuprimible en la generalidad de los sistemas, pese a sus conocidas limitaciones que, en el ámbito comunitario europeo, son consecuencia fundamentalmente de la aprobación del Pacto de Estabilidad, regulado por dos reglamentos del Consejo (1466/97 y 1467/97) y una resolución del Consejo Europeo, que desarrollan y hacen efectivas las reglas de política fiscal contenidas en el artículo 104C del Tratado de Maastricht, con el fin de alcanzar situaciones de estabilidad presupuestaria, y establecer procedimientos adecuados para sancionar su incumplimiento.<sup>3</sup>

1. Fritz Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 6 y ss.
2. Juan Manuel Barquero Estevan, *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2002, pp. 61 y ss.
3. Portugal fue el primero en incumplir, en 2002, si bien reequilibró alcanzando un déficit del 2,8%, en 2002, Alemania y Francia han superado la barrera del 3 por 100 en 2004, llegando al 4,2 por 100 en 2004, a pesar de lo cual no se los han sancionado. Sobre el

En todo caso, más allá del reflejo que dicha normativa europea ha encontrado en España, a través de la legislación sobre estabilidad presupuestaria, lo que interesa ahora destacar es que en nuestro sistema constitucional no existen límites expresos a la obtención de ingresos procedentes del crédito público, del estilo de los previstos en el artículo 115.1 de la Ley Fundamental de Bonn,<sup>4</sup> por lo que el endeudamiento público sigue teniendo una importancia nada desdeñable como fuente de financiación, a pesar de la consecución de presupuestos equilibrados en los últimos años. La inexistencia de tales límites constitucionales al endeudamiento, podría conducirnos a afirmar su carácter de recurso financiero prácticamente insuprimible en la práctica, de modo que la existencia de límites cuantitativos al empleo del crédito público solo sería posible a través de la previa afirmación de la existencia de limitaciones al volumen del gasto público.<sup>5</sup> Y ello porque si la apelación al endeudamiento, para la cobertura del gasto público, es necesaria en la medida en que los recursos no crediticios se muestren insuficientes a tal fin, solo si se limita el gasto podría limitarse el empleo del endeudamiento, que aparece vinculado al déficit previa o coetáneamente fijado en la Ley de Presupuestos.

En este sentido se ha podido afirmar que la legitimidad del empréstito deriva de su inevitabilidad, porque

Pacto, y las posibilidades de su constitucionalización, *vid.* Carlos Closa Montero, "Leciones del Pacto de Estabilidad", en *ARI*, No. 22, Instituto El Cano, 2004.

4. En que se establece que *los ingresos provenientes de créditos no podrán superar la suma de los gastos para inversiones previstos en el presupuesto, no admitiéndose excepciones sino para contrarrestar una alteración del equilibrio económico general*; sobre los numerosos problemas de interpretación de dicha cláusula, conectada con las exigencias de equilibrio económico general a que alude el art. 109.2 de la *Grundgesetz* y con el principio de equilibrio presupuestario del art. 110.1 de la propia Ley Fundamental *vid.*, por todos, E. A. Piduch, *Bundshaushaltrecht*, 5a. act., Kohlhammer Kommentar, Stuttgart, 1980, art. 115, anm. 26 y ss., interpreta como una prohibición de excesiva financiación del plan presupuestario a través del crédito; sobre dichos límites constitucionales al recurso a la deuda puede verse también, con mayores referencias, E. Heuer, en E. Heuer y Dommach, *Handbuch der Finanzkontrolle. Kommentar Zum Bundshaushaltrecht*, 4a. act., Frankfurt am Main, Kommentator Verlag, 1983, art. 115, anm. 9 y ss.
5. Limitaciones que, como es sabido, no solo son inexistentes en los textos constitucionales, sino que resultan ciertamente complicadas en su articulación teórica, como han demostrado las discusiones en la literatura americana tras la propuesta del presupuesto equilibrado del Estado de California; *vid.* al respecto W. S. Moore y R. G. Penner, eds., *The Constitution and the Budget. Are constitutional limits on Tax, Spending and Budget powers desirable at the Federal Level?*, Washington and London, American Enterprise Institute for Public Policy Research, 1980, en especial pp. 80 y ss.

la colectividad está obligada a modernizar, a desarrollar las inversiones en materia de servicios públicos y es aquí donde el recurso al mercado financiero es, a la vez, legítimo y recomendado. El recurso al crédito es inevitable y fatal en el sentido de que bruscamente los gastos presupuestarios sobrepasan las posibilidades del contribuyente;<sup>6</sup>

afirmaciones que, obviamente, no resuelven el problema que nos planteamos, porque al margen de su carácter polémico, únicamente explican el porqué del endeudamiento, pero carecen de significado respecto de la posibilidad de establecer límites cuantitativos al mismo.

No obstante, en ellas se ofrece una línea argumental que conviene analizar, al plantear el problema de los límites al endeudamiento público en términos de una cierta alternatividad entre el empleo de dicho tipo de recursos y los de naturaleza tributaria, situando la cuestión en los términos en que creemos debe plantearse, esto es, examinando el papel del recurso crediticio en el marco del sistema de ingresos públicos, para deducir de los principios inspiradores de dicho sistema los límites aplicables a dicho recurso.

De acuerdo con este planteamiento, resulta inevitable la referencia a los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución que, al menos de forma implícita, contiene los principios inspiradores del conjunto del sistema de ingresos del Estado, al menos si se comparte que entre el endeudamiento y los tributos existe una cierta relación de alternatividad. En efecto, es evidente que tributo y endeudamiento constituyen recursos de los que dispone la Hacienda para subvenir la financiación de las necesidades públicas, lo cual hace que exista, desde una vertiente teleológica, una identidad entre ambos institutos; pero no es menos obvio que ese fin común se realiza a través de mecanismos jurídicos distintos, no solo por su estructura, sino fundamentalmente por los principios a que responden. En este sentido, puede decirse que los tributos –*rectius* el sistema tributario– se conciben como el medio principal de obtención de ingresos en el texto constitucional, cuyo artículo 31.1 considera que la contribución general al sostenimiento de los gastos públicos ha de realizarse fundamentalmente a través de un sistema tributario justo; mientras que el endeudamiento ha tenido –y conserva, en gran medida– un carácter accesorio, de manera que su utilización no puede producirse en condiciones de igualdad con los que podríamos denominar “recursos ordinarios”, quedando legitimada solo en la medida en que esos medios ordinarios de financiación del gasto público devienen insuficientes.

6. Cfr. H. Laufenburger, *Theorie économique et psychologique des finances publiques*, t. I, París, Ed. Sirey, 1956, p. 314.

De este modo, el crédito público no se configuraría como recurso alternativo, sino marginal, de la Hacienda Pública, porque nuestro texto constitucional se ha decantado por el tributo como medio principal de financiación del gasto público, razón por la que se detiene en la enumeración de unos principios materiales que no aparecen referidos a los restantes recursos de la Hacienda, al menos de forma explícita y sin perjuicio de que puedan tener un cierto carácter inspirador respecto de los mismos, al proporcionar una idea global del significado de la justicia en el ingreso de todos los recursos y, por tanto, también del endeudamiento público, ya que, consagrándose un principio de justicia financiera en su conjunto, no cabe pensar que ésta se realiza en el tributo y en el gasto pero no en el resto de los recursos de la Hacienda.

De acuerdo con ello, nuestra Constitución reclamaría la construcción de un sistema equilibrado de ingresos, de un sistema que, como señalara en la doctrina alemana P. Kirchhof, ha de basarse en la prioridad de la financiación tributaria (*Priorität einer Steuerfinanzierung*),<sup>7</sup> lo que supondría un primer límite jurídico al empleo del endeudamiento o, para ser más exactos, un límite a la excesiva financiación del plan presupuestario a través del crédito público.<sup>8</sup>

En todo caso, aunque la opción constitucional a favor de una financiación fundamentalmente tributaria del gasto público es también una exigencia de la lógica económica, pues solo los tributos garantizan una financiación sostenida, imprescindible para acometer las tareas públicas derivadas del Estado Social, que no dificulte el desarrollo de la economía ni afecte la estabilidad financiera, existen argumentos adicionales para sostener la preferencia, en este modelo de Estado, por una financiación principalmente tributaria y, específicamente, donde el impuesto tenga mayor peso específico frente al resto de categorías (tasas y contribuciones especiales), pues es generalmente aceptado que el impuesto es el instrumento con mejor capacidad, o más idóneo, para hacer efectivos los principios de justicia tributaria, establecidos en el artículo 31 de la Constitución y por ende, de trasladar al ámbito tributario las exigencias de un modelo de Estado Social.<sup>9</sup>

7. Cfr. Paul Kirchhof, "Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem", en *Staatsfinanzierung im Wandel*, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Berlin, Duncker & Humboldt, 1982, p. 38.

8. En ese sentido interpreta la cláusula del art. 115 de la *Grundgesetz*. E. A. Piduch, *Bundeshaushaltrecht*, *op. cit.*, art. 115, anm. 26 y ss.

9. Al respecto *vid.*, en este mismo volumen, Violeta Ruiz Almendral, "Impuestos y Estado Social".

### ¿Existe un concepto constitucional de tributo?

Pero la referencia a las normas tributarias constitucionales parece requerir una previa referencia al instituto jurídico del tributo, que constituye el punto de partida obligado para determinar el ámbito de aplicación de dichas normas. Un punto de partida que plantea no escasas dificultades de análisis, pues, paradójicamente, como advirtiera Cortés Domínguez, pese al grado de desarrollo que han alcanzado los estudios de Derecho Tributario, no existe una noción de tributo que sea plenamente válida y haya merecido la aprobación de la mayoría de una doctrina<sup>10</sup> que incluso se plantea la viabilidad misma de dicha categoría, como el género común a una serie de prestaciones específicas cuya calificación de “tributarias” puede o no venir otorgada por el derecho positivo.<sup>11</sup>

No es éste, por razones fácilmente comprensibles, el lugar más adecuado para realizar un examen de las diversas nociones propuestas en la doctrina, ni tampoco para extraer de nuestro derecho positivo –en el que la admisión de la categoría del tributo es innegable– los que pueden considerarse sus elementos básicos, identificados generalmente alrededor de las notas señaladas por A. D. Giannini cuando afirmaba que para ser considerado como tributo un ingreso ha de ser debido a un ente público, encontrar su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado, e imponerse con el fin de procurar los medios para cubrir las necesidades financieras del mismo,<sup>12</sup> según recoge hoy –de un modo u otro, en una definición que no es excesivamente afortunada– el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

10. Cfr. M. Cortés Domínguez: *Ordenamiento tributario español, I*, Madrid, Civitas, 1985, p. 168; que sigue manteniendo tal opinión en la 4a. ed., cit. de su obra, p. 159.).
11. Pese a que la doctrina actual se muestra favorable a la viabilidad de la categoría unitaria del tributo, aceptada unánimemente en nuestro país, conviene no olvidar la existencia de autorizadas opiniones contrarias. Así, a partir de la noción propuesta por A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, UTET, 1956, p. 58; A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Milano, Ed. Giuffrè, 1952, pp. 6 y ss, glosada por F. Vicente-Arche, en las notas a la traducción española de A. Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1964, pp. 321 y ss. Sobre la discusión al respecto vid., por todos, la exposición de M. Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario...*, op. cit., pp. 168 y ss.; las referencias de L. Mateo Rodríguez, *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, 1978, pp. 38 y ss.; el completo examen de Pérez de Ayala/González García, *Curso de Derecho Tributario*, t. I, 2a. ed., Madrid, Edersa, 1978, pp. 187 y ss.; y el tratamiento más reciente de Bayona de Perogordo/Soler Roch, *Derecho Financiero*, Alicante, Librería Compas, 1987, pp. 625 y ss.
12. Cfr. A.D. Giannini, *I concetti fondamentali...*, op. loc. ult. cit.

Pese a ello, creemos necesario resaltar la conveniencia, en los momentos actuales, de realizar un esfuerzo de reflexión teórica que, a partir de ese derecho positivo y, fundamentalmente de las normas constitucionales, permita individualizar con suficiente seguridad los elementos básicos del concepto de tributo, de un concepto material que no puede inferirse únicamente de las categorías tributarias elaboradas por el legislador ordinario<sup>13</sup> y que la Constitución se limita a enumerar como recursos de las Comunidades Autónomas en su artículo 157.

Dicho empeño puede parecer abocado al fracaso en la medida en que la Constitución, que emplea el término “tributos” en sus artículos 133 y 134, precisa posteriormente los perfiles de dicha categoría, al contemplar en el artículo 157.1 los recursos de las Comunidades Autónomas, por referencia a las concretas figuras tributarias del artículo 26 de la Ley General Tributaria entonces vigente, artículo 2.2 de la Ley 58/2003: impuestos, tasas y contribuciones especiales; con lo que difícilmente puede obviarse que el concepto de tributo propio de esas Haciendas está delimitado constitucionalmente en relación con aquellas figuras.<sup>14</sup>

Pero ello no impide mantener una noción material de tributo, válida para el sistema estatal y también para las haciendas territoriales, que en modo alguno pueden considerarse ajenas a la realización de los principios constitucionales tributarios.<sup>15</sup> Es más, a nuestro juicio, la efectividad de los principios constitucionales tributarios depende, en cierta medida, de la identificación de un concepto constitucional de tributo; de un concepto que no puede proceder, sin más, de la suma de rasgos formales delineados por el legislador ordinario, porque de esa manera quedaría en las manos de ese legislador, que es justamente el primer destinatario de los preceptos constitucionales, la determinación de su alcance.<sup>16</sup>

13. Cfr. en este sentido Bayona de Perogordo/Soler Roch, *Derecho Financiero*, *op. cit.*, p. 633.

14. En este sentido, cfr. Ma. T. Soler Roch, “Los principios jurídico constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas”, en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, Madrid, IEF, 1984, p. 3039.

15. Cfr. Ma. T. Soler Roch, “Los principios jurídicos...”, *op. ult. cit.*, pp. 3036 y ss. y 3039; también Bayona de Perogordo/Soler Roch, *Derecho Financiero*, *op. cit.*, pp. 633 y ss.

16. Cfr. F. Pérez Royo, “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, *HPE*, No.14, 1972, pp. 219-220; también ha de mencionarse la construcción de una noción material de tributo, a partir del principio de capacidad económica, propuesta por F. Vicente-Arche Domingo, “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, No. 7, *REDF*, Civitas, 1975, pp. 458 y ss.

Los argumentos reflejados en el texto son utilizados en la doctrina alemana por los au-



En efecto, operar únicamente en base a los rasgos formales derivados de las calificaciones realizadas por el legislador ordinario puede ser peligroso, porque un simple cambio de dichas calificaciones le permitiría eludir el cumplimiento de los principios constitucionales relativos al establecimiento de los tributos. En este sentido, por no reproducir las argumentaciones desarrolladas en nuestra doctrina respecto de la importancia que la identificación de un concepto constitucional de tributo puede tener, por ejemplo, en la aplicación del principio de reserva de ley a sectores como los monopolios fiscales,<sup>17</sup> o las exacciones parafiscales,<sup>18</sup> bastará con recordar la polémica relativa a la categoría de los precios públicos, que constituye el mejor ejemplo de la necesidad de la elaboración de una noción material de tributo que, para evitar los peligros a que se acaba de aludir, ha de estar anclada en el orden constitucional.

Una polémica que no podemos exponer en toda su extensión, pero centrada, a fin de cuentas, en el régimen constitucionalmente aplicable a los precios públicos, contemplados desde la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, según su propia exposición de motivos, “como recurso no tributario, que dota al régimen financiero municipal de mayor dinamismo y de más capacidad de adaptación económica” y cuyo régimen general fue establecido en la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos. Un texto legal que resultó desde su aprobación particularmente polémico por excluir a los precios públicos de las exigencias de legalidad y capacidad económica

tores que, frente a la opinión mayoritaria, consideran que el concepto constitucional de impuesto no puede ser, sin mayores matices, el establecido en la *Reichsabgabenordnung* y recibido en la vigente *Abgabenordnung*. Esa opinión mayoritaria puede confrontarse, con mayores referencias, en H. W. Kruse, en Tipke/Kruse, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln, O. Schmidt, actualización 28, 1977, § 3, Tz. 2 y ss.; y en H. Spanner, en Hübschmann/Hepp/Spitaler: *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln, O. Schmidt, 1977, actualización 85, § 3, anm. 14 y ss.; los argumentos a que nos referimos, empleados por la doctrina minoritaria, pueden verse en Klaus Vogel, en Klaus Vogel/Walter, *Kommentar zum Bonner Grundgesetz*, Hamburg, J. Heitmann, 1971, entrega 26, art. 105, anm. 23 y ss.; y en C. Starck, “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”, en AA.VV. “Verfassungverwaltung-Finanz”, Festschrift für Gerhard Wacke, Köln, O. Smidt, 1972, p. 193 y ss., en especial p. 202 y ss.; expone con detalle el estado de la discusión entre constitucionalistas y tributaristas y las opiniones jurisprudenciales P. Selmer, “Steuerinterventionismus und verfassungsrecht”, Frankfurt and Main, Atheneum, 1972, pp. 80 y ss.

17. Cfr. F. Pérez Royo, “Fundamento y ámbito de la reserva...”, *op. cit.*, pp. 223 y ss.; también, con ulteriores desarrollos J. M. Tejerizo López, *Los monopolios fiscales*, Madrid, IEF, 1975, pp. 47 y ss.

18. Cfr. F. Pérez Royo, “Fundamento y ámbito de la reserva...”, *op. cit.*, pp. 228-229; y Mateo Rodríguez, *La tributación parafiscal*, *op. cit.*, pp. 174 y ss.

propias de los tributos, siendo objeto de recursos y cuestiones de inconstitucionalidad finalmente resueltos mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, que contiene algunas reflexiones sobre el concepto constitucional de tributo, de las que se deducen sus notas básicas, que se exponen en el epígrafe siguiente.

### **Elementos constitucionales de la noción de tributo**

El análisis que pretendemos realizar ha de partir, necesariamente, del art. 31 de la Constitución, que tras constitucionalizar los principios materiales de justicia tributaria, al proclamar la exigencia de legalidad o reserva de ley, la refiere a las *prestaciones patrimoniales de carácter público*, concepto sin duda más amplio que el de tributo. El legislador está facultado, por tanto, para crear otras categorías distintas de los tributos para financiar los gastos públicos. Partiendo de la función que esta clase genérica de ingresos de Derecho Público cumple en el sistema, y de la reserva de ley que la Constitución impone, afirma el Tribunal Constitucional que la categoría estaría informada por la nota de coactividad, ya que *el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es... el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley* (STC 185/1995, FJ. 3º, *vid.* también STC 233/1999).

Además, precisa la misma sentencia que se entenderá que en una prestación patrimonial de carácter público concurre la nota de coactividad cuando (a) la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público. Esto sucederá, por ejemplo, cuando la misma surja de la prestación de servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria (por ejemplo, tasa por la expedición del pasaporte); (b) cuando la libertad no sea real y efectiva, lo que sucederá siempre que:

el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social.

(Por ejemplo, tasa por derechos de examen del carné de conducir); o bien, por último, cuando (c) la obligación de pago trae causa de *“la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes*

*públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho*”, ya que entonces “*la libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva*”.

La consecuencia principal de la clasificación de un recurso como prestación patrimonial (31.3), pero no como tributo, es que no le son aplicables los principios de justicia tributaria enumerados en el artículo 31.1 de la Constitución. Por otro lado, la reserva de ley no tiene el mismo alcance, ni coincide con la reserva en materia tributaria, que implica la necesidad de que tanto el establecimiento del tributo como la regulación de sus elementos esenciales se establezcan por ley, de manera que sería posible que mediante norma reglamentaria se regulara la cuantificación de la prestación; esto es, se trata de una reserva más laxa.

Una segunda vía de definición del tributo adopta como punto de partida qué ente haya sido encargado de su exacción. En un Estado de estructura fuertemente descentralizada, como es el español, se reconoce poder tributario a los tres órdenes territoriales –Estado, Comunidades Autónomas, Entes Locales– pero se establecen también, como es lógico, límites diversos para cada uno, lo que dota al término tributo de contornos también diversos.<sup>19</sup>

### **Clases de impuestos y estructura del sistema impositivo**

Todos los sistemas tributarios de nuestro entorno emplean un conjunto de impuestos. Hay muchas clasificaciones posibles de categorías impositivas, en función de cómo se tome en cuenta la capacidad económica que se pretende someter a gravamen. Partiendo de que básicamente solo existe una materia imponible, que es la renta,<sup>20</sup> se puede utilizar como fundamento de la imposición su utilización (impuestos sobre el consumo), o su ahorro (impuestos sobre el patrimonio) o su obtención (impuestos sobre la ren-

19. Juan Ramallo Massanet, “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 60, 1988, pp. 547 y ss.; Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, pp. 175 y ss. Una opinión distinta en Ismael Jiménez Compaired, *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Madrid, Boletín Oficial del Estado, 1994, pp. 99 y ss., para quien habría un único concepto de tributo, aplicable a todos los entes territoriales.

20. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2003, p. 580, sobre el concepto de renta, *vid.*, asimismo, pp. 624 y ss.

ta). De otra manera, puede dividirse la riqueza gravable en dos grandes grupos: su obtención (*Entstehungsseite*) y su utilización (*Verwendungsseite*), a partir de los cuales se clasificarían los distintos tipos de tributos.<sup>21</sup>

Con la extensión del modelo de Estado Social, fundamentalmente a partir de la Segunda Guerra Mundial, adquieren creciente importancia los impuestos sobre la renta personal, tanto por su potencial recaudatorio como por su especial adecuación al cumplimiento de los principios de justicia tributaria. El papel central de este impuesto en el sistema tributario lo expresaba el Tribunal Constitucional afirmando que:

es sobre todo a través del IRPF cómo 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... (STC 182/1997, FJ. 9°).

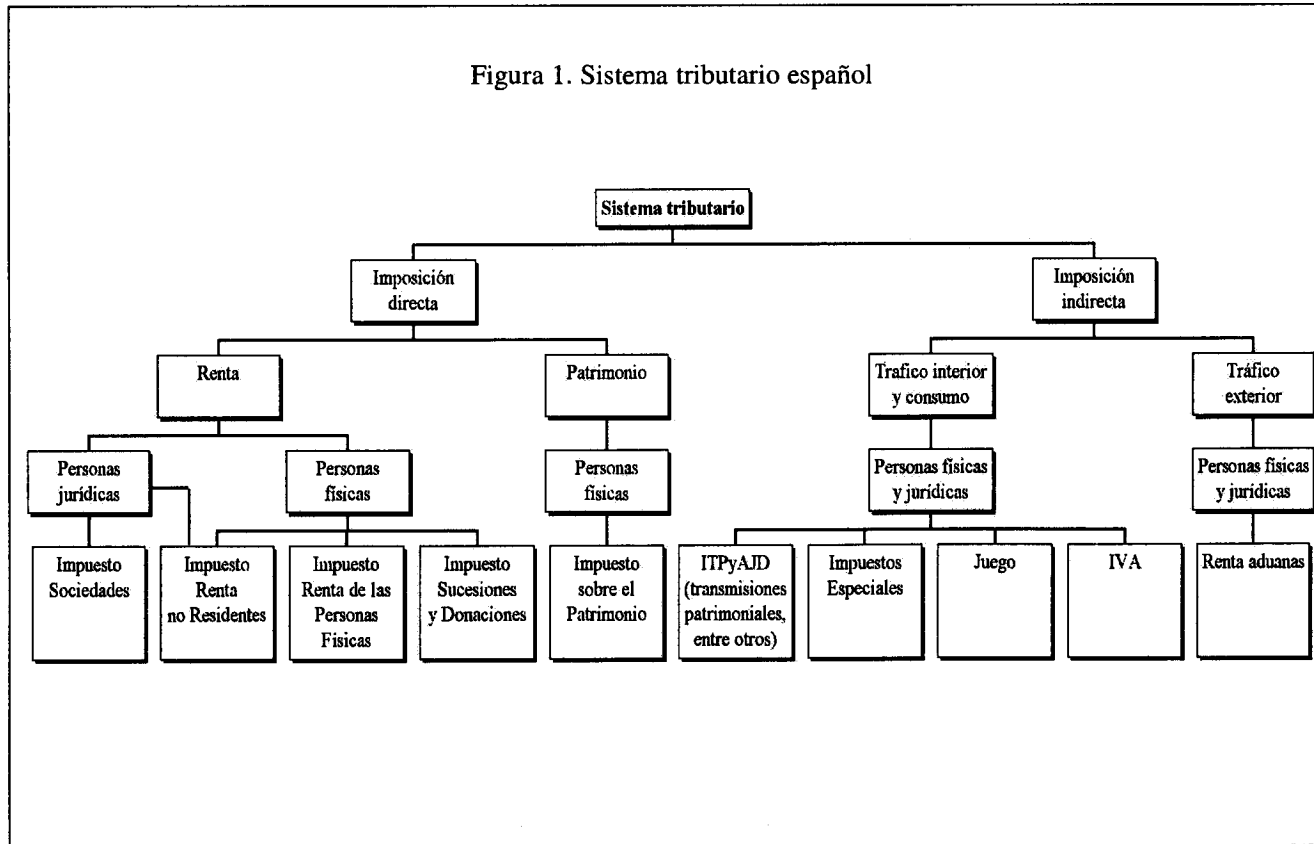
Una mención esquemática al sistema tributario español ofrece una idea de la estructura impositiva que se puede emplear para someter a gravamen diversas capacidades económicas (figura 1).

Pero los impuestos no son únicamente herramientas para financiar al Estado, sino también instrumentos para que éste pueda intervenir en la economía, fomentando el desarrollo de determinadas actividades que se identifican con los propios fines del Estado.<sup>22</sup> Así, por ejemplo, la finalidad de conservar la naturaleza puede apoyarse a través de impuestos *ecológicos*, el fomento de la contratación de personas con minusvalía puede conseguirse también estableciendo beneficios fiscales para aquellos empresarios que las contraten, etc. En suma, de manera creciente, el propio sistema impositivo

21. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, pp. 32 y 33.

22. Juan Zornoza Pérez, "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales" en *Hacienda Pública Española*, 1988, pp. 47 y ss. Álvaro Rodríguez Bereijo, "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1992, No. 53, p. 13.

Figura 1. Sistema tributario español



aparece, *en sí mismo considerado*, como un instrumento al servicio del desarrollo de distintas políticas.

El Tribunal Constitucional español ha tenido ocasión de ocuparse de la admisibilidad de que concurren estos otros fines en los tributos, entre otras, en la Sentencia 37/1987, donde se declaró la constitucionalidad del establecimiento, por la Comunidad Autónoma de Andalucía, del Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, 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 recortes 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... (FJ. 13<sup>o</sup>).<sup>23</sup>

Ahora bien, el cumplimiento de estas otras finalidades por los tributos clásicos, o incluso la creación de tributos cuya finalidad *principal* no es atender a la capacidad económica, ni siquiera únicamente la recaudación de ingresos, sino coadyuvar al cumplimiento de otras finalidades del Estado no ha estado exenta de problemas. Pese a la indiscutible bondad de los fines apuntados, en tanto que se identifican con los propios objetivos del Estado Social, la creciente utilización del sistema tributario para dar cumplimiento a estas finalidades plantea un problema adicional, y es que el sistema pierde en claridad y transparencia. 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.<sup>24</sup>

## LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

### Principios materiales y formales

La configuración de un Estado de Derecho exige la existencia y el cumplimiento de un conjunto de principios en materia tributaria, derivados

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

24. Vid. en este mismo volumen, Violeta Ruiz Almendral, "Impuestos y Estado Social".

de una idea de justicia tributaria que tendría dos vertientes: la formal, que estaría formada por los denominados principios formales, cuya principal función y significado político es evitar la arbitrariedad de los poderes públicos; y la material, cuya misión es hacer efectiva la idea de justicia material o efectiva.<sup>25</sup> Los criterios materiales son un conjunto de principios de justicia tributaria que pivotan en torno al que se ha considerado más relevante, el principio de capacidad económica. Así mismo, los criterios materiales para la configuración del sistema tributario adolecen de cierta indeterminación, a lo que hay que sumar que su consecución se encuentra supeditada o restringida por su “practicabilidad”, habida cuenta de la vocación de generalidad de los sistemas tributarios modernos, que informa la configuración de las normas tributarias y su posterior aplicación.<sup>26</sup>

En todo caso, en cuanto principios constitucionales tributarios, cumplen las dos funciones positiva y negativa, y son de aplicación por la jurisdicción constitucional. Para comprender la eficacia de los principios constitucionales es preciso no perder de vista que:

la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella (STC 16/1982, FJ. 1º. vid. así mismo la No. 80/1982).

Partiendo de esta base, conviene también tener presente que, cuanto principios, su función esencial es tanto informar la actuación del legislador (función positiva), como servir de base para expulsar del ordenamiento jurídico aquellas normas basadas en valores contrapuestos. Por último, y frente a las reglas, los principios no tienen vigencia absoluta, sino que pueden ser excepcionados cuando haya una razón que así lo justifique (R. Alexy). La función negativa tiene una relevante plasmación tanto en la protección jurisdiccional que llevan a cabo jueces y tribunales, como en la función nomofiláctica que corresponde al Tribunal Constitucional.<sup>27</sup> Por el contrario, la citada función positiva tiene una eficacia menor en el control de constitucionalidad de las normas tributarias, ámbito en el que el *self restraint* del

25. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 515.

26. *Ibidem*, pp. 515 y ss.

27. Álvaro Rodríguez Bereijo, “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 100, 1999, p. 596.

Tribunal Constitucional es con frecuencia muy amplio, para no interferir en las opciones políticas adoptadas por el legislador.<sup>28</sup>

En la Constitución española, los citados principios se encuentran condensados en el artículo 31 de la Norma, que establece:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

El conjunto de estos principios es el trasunto lógico y necesario, en materia tributaria, de la proclamación en el artículo 1.1 de la Constitución de España como: “*Estado Social y Democrático de Derecho*”, así como de la exigencia a los poderes públicos de “*promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas*”, en el artículo 9.2. Por último, aunque el destinatario natural de estos principios es el legislador, cuya misión es diseñar un sistema tributario informado por estos, también lo es el conjunto de aplicadores del Derecho Tributario; en especial, dichos principios deben cumplirse en los procedimientos tributarios.<sup>29</sup>

### **Los principios materiales de justicia tributaria: un conjunto o sistema de reglas íntimamente enlazadas**

#### *La generalidad y sus exigencias*

En la definición ya clásica de F. Neumark, el principio de generalidad en la imposición (*Allgemeinheitsprinzip der Besteuerung*) exige que por un lado, todas las personas (físicas y jurídicas) que demuestren capacidad económica susceptible de gravamen sean sujetas a imposición, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etc., y que las excepciones obedezcan a objetivos de política general, sociales o

28. *Ibidem*, p. 597.

29. Reiner Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem*, Habil, Münster, 2004, párr. 16.



culturales que se consideren de ineludible cumplimiento.<sup>30</sup> En la actualidad, estas otras razones serían, como se verá más adelante, el cumplimiento de fines constitucionales como por ejemplo la protección de la familia, del medio ambiente, etc. Así, este principio supone básicamente tres requerimientos para el legislador tributario: que grave todas las capacidades económicas, que lo haga de acuerdo con el criterio de abstracción e impersonalidad, lo que excluye una tributación *intuitu personae*, y exige que no se establezcan privilegios de ninguna clase (27/1981).<sup>31</sup>

#### *El principio de capacidad económica*

El principio de capacidad económica ocupa una posición central entre los principios de justicia tributaria y por ello es aplicable, en línea de principio, a todos los tributos (SSTC 27/1981, 164/1995 y 141/1996). No obstante, la capacidad económica presente en las tasas y las contribuciones especiales, tributos fundamentados en la equivalencia, es con frecuencia teórica, en muchos casos incluso inexistente, pues su establecimiento no se realiza atendiendo a la misma, no es por tanto *fundamento lógico* de su existencia. Ello no plantea ningún problema constitucional, pues ningún principio de justicia tributaria requiere que cada uno de los tributos que lo integran los cumplan en su totalidad, sino que el conjunto del sistema esté informado por los mismos. Por otro lado, el principio de capacidad económica es el central, pero no el único principio o parámetro de justicia tributaria, como ha resaltado también el Tribunal Constitucional (entre otras, STC 27/1981).<sup>32</sup>

Aunque originalmente el principio de capacidad de pago se ha desarrollado en el campo de la economía, en los momentos actuales tiene un significado *jurídico* propio que ha adquirido cierta independencia de sus orígenes. De hecho, este principio es sometido a duras críticas por parte de la ciencia económica, donde el principio central de la imposición sería la neutralidad impositiva. No es éste el momento de ocuparse en profundidad de este problema,<sup>33</sup> sino simplemente apuntar que sigue constituyendo un principio jurídico central, toda vez que ha sido cristalizado constitucionalmente

30. Fritz Neumark, *Grundsätze gerechter...*, op. cit., p. 75.

31. Vid. también al respecto, 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. 41.

32. Juan Zornoza Pérez, "Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF", *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 27, 1989, p. 173.

33. Vid. Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem*, Habil, Münster, 2004, párr. 16, apartados II.1 y II.2.

como idea central y presupuesto lógico de la imposición. En todo caso, conviene resaltar que una consecuencia de la capacidad económica como principio jurídico es que la pregunta acerca de su cumplimiento, en el caso concreto, no permite matices. En otras palabras, cuando se examine si un impuesto o una medida tributaria contenida en una ley tributaria es o no adecuada a la capacidad económica, solo cabrá responder afirmativa o negativamente y, a continuación, como un segundo paso en el examen de su constitucionalidad, si se puede justificar o no por otros motivos. Ésta es una diferencia fundamental, en la práctica, entre el tratamiento económico y el jurídico de la capacidad económica.<sup>34</sup>

El principio de capacidad económica hace referencia a la capacidad de modular la carga tributaria sobre la renta, en relación con la capacidad de pago de cada sujeto. En este sentido, se ha dicho que es sobre todo “una regla ética, una regla de la solidaridad y una regla del Estado Social”.<sup>35</sup> En su aplicación al sistema tributario, opera en dos fases: por un lado, constituye un presupuesto lógico de la imposición (regla económica), que obliga al legislador a seleccionar determinadas circunstancias indicativas de la existencia de dicha capacidad;<sup>36</sup> por otro, opera como un criterio de modulación de la carga impositiva, pues la capacidad de pago depende también de factores que determinan distintos niveles de necesidad como la edad, el número de hijos, etc.<sup>37</sup>

Sin duda, la crítica más certera que se puede realizar al principio de la capacidad económica, como principio de justicia redistributiva, es que su fallo se encuentra en sus propios fundamentos, pues toma como punto de partida una distribución de bienes y servicios que, básicamente, ha sido generada por el mercado, más o menos intervenido (*Distributive justice is not a matter of applying some equitable-seeming function to a morally arbitrary initial distribution of welfare*).<sup>38</sup> Ahora bien, más que una crítica al principio, debe tomarse como una referencia al carácter limitado del sistema tributario para obtener un modelo de justicia. Dentro del propio sistema, el principio de capacidad económica sigue siendo el principio más justo para repartir la riqueza.

34. *Ibidem*, párr. 16, III.3.

35. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., p. 481.

36. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprimzip...*, op. cit., pp. 166 y ss.

37. *Ibidem*, p. 27.

38. Liam Murphy y Thomas Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press, 2002, p. 30.

### Capacidad contributiva como manifestación de la igualdad

La capacidad contributiva como principio tributario es una manifestación de la igualdad o incluso su concreción para este ámbito.<sup>39</sup> Una de las manifestaciones clásicas de la igualdad, en la capacidad económica, es que se exige el tratamiento desigual de situaciones que manifiesten distinta capacidad económica.<sup>40</sup>

Sin embargo, como ha tenido ocasión de resaltar el Tribunal Constitucional, la igualdad tributaria no puede ser reconducida al principio contenido en el artículo 14 de la Constitución, sino que se contiene en el mismo artículo 31.1 (STC 46/2000, FJ 4º). Mientras que la primera protege a los ciudadanos de las desigualdades injustificadas, basadas en elementos subjetivos, la del 31 le protege de las diferenciaciones fundamentadas en elementos objetivos (además de la citada, SSTC 159/1997, FJ 3; 55/1998, FJ 3 y 200/1999, FJ 3, entre otras), de manera que la igualdad ante la ley tributaria “*resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad*” (STC 27/1981, FJ 4).

En cualquier caso, la indisoluble relación entre el principio de igualdad y el de capacidad económica ha sido puesto de manifiesto de manera reiterada. Así lo expresaba, en una de sus primeras sentencias, el Tribunal Constitucional español:

...capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Pero el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, “un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad” (...) el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello –porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución (principio de igualdad formal): una cierta desi-

39. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip...*, op. cit., pp. 155 y ss. En Alemania la capacidad económica no está expresamente contenida en la Constitución, sino que se deriva del principio de igualdad (art. 3.1, GG). *Vid.*, entre otras, las siguientes Sentencias: BVerfG de 25.10.1966-2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323 [331]; BVerfG, de 05.02.2002-2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17; 10.11.1998-2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246.

40. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip...*, op. cit., pp. 165 y 170. Entre otras, la BVerfGE 82, 60 (86).

gualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ. 4).

#### Consecuencias de la capacidad económica para el diseño del sistema tributario

Como se ha señalado ya, la capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse por simple deducción mandatos precisos de validez general. Su manifestación esencial es servir de soporte lógico o razón de ser de todo tributo. Consecuencia de lo anterior es que no puede existir imposición allí donde no haya capacidad económica alguna o ésta sea meramente aparente (STC 221/1992) o nominal (STC 37/1987). Esto es, la capacidad económica debe estar ínsita en el presupuesto del tributo (STC 126/1987). Así mismo, debe ser, dentro de su estructura, una medida o proporción de la contribución y la determinación de la cuantía de los tributos (STC 194/2000).

Sentado esto, y en cuanto principio, su aplicación y cumplimiento puede ser objeto de modulación, sobre todo cuando ello sea imprescindible en aras del cumplimiento de otros principios, como la eficiencia. En este sentido, a título de ejemplo, son constitucionalmente admisibles las deducciones a tanto alzado, siempre que el legislador haya pretendido acercarse al caso general o más frecuente o cercano a la realidad (*realitätsgerecht*) o sea necesario en aras de una recaudación más eficaz del tributo.<sup>41</sup> Hay muchos ejemplos de esta clase de deducciones, entre otros, la deducción de un porcentaje general por gastos de difícil justificación en los rendimientos de actividades económicas sujetos al IRPF. Con frecuencia se produce un *trade off* o relación adversa entre justicia del impuesto, nivel de detalle de su regulación y facilidad de su recaudación. La solución de este equilibrio es compleja, y constituye en última instancia una cuestión de oportunidad política.

Por otro lado, la adecuación de la capacidad económica se produce en mayor medida, o en todo caso con mayor facilidad, en el caso de los impuestos directos y personales. Su paradigma es el IRPF, en el que es tradicional hacer recaer mayores exigencias de cumplimiento de los principios de justicia tributaria, como ha resaltado también el propio Tribunal Constitucional, concediendo especial importancia al impuesto sobre la renta personal (entre otras, STC 182/1997).<sup>42</sup>

41. BVerfGE 96, 1 (6 y ss); 101, 297 (310) y 103, 310 (319), entre otras.

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

*El principio de igualdad tributaria*

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el principio de igualdad ante la ley, en su vertiente formal, exige el tratamiento igual de situaciones que puedan considerarse iguales o similares y la prohibición por tanto de desigualdades artificiosas o injustificadas, lo que se producirá cuando el tratamiento jurídico diferenciado carezca de una justificación objetiva y razonable (STC 76/1990). Asimismo, para que la diferenciación resulte lícita no basta con que lo sea el fin perseguido, sino que las consecuencias jurídicas de la distinción deben ser adecuadas y proporcionadas al fin perseguido.

Como ya se ha mencionado más arriba, el Tribunal Constitucional se ha cuidado mucho de establecer una diferenciación entre el principio de igualdad ante la ley, establecido en el artículo 14 de la Constitución y el de igualdad tributaria, que debe ser reconducido y entendido en el marco del artículo 31 (SSTC 45/1989,<sup>43</sup> 214/1994 y 134/1996). La distinción tiene relevantes consecuencias, la principal, que las desigualdades tributarias tienen en principio vetado su acceso a la vía jurisdiccional del recurso de amparo.<sup>44</sup>

Tal diferenciación, y su consecuencia de cara al acceso a la jurisdicción constitucional, la expresaba dicho Tribunal en el Auto 230/1994, donde afirmaba:

El art. 31.1 de la Constitución establece el principio de que el sistema tributario ha de ser justo e inspirarse en los principios de igualdad y progresividad. La simple mención conjunta de estos dos principios evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferenciaciones entre los contribuyentes (...) es patente, por tanto, que no estando el art. 31 entre aquellos que pueden servir de fundamento al recurso constitucional de amparo, la invocación del mismo como base de una argumentación que pretenda fundamentar la petición de amparo en una supuesta violación del principio de igualdad, no es suficiente para admitir a trámite la demanda en que tal petición se formula.

Lo cierto es que esta distinción entre la igualdad contemplada en el ar-

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

43. Vid. un examen crítico de esta Sentencia, donde se declara inconstitucional el régimen de acumulación de rentas forzoso en el IRPF para los casos de matrimonios, en Juan Zornoza Pérez, "Aspectos constitucionales...", *op. cit.*, pp. 175 y ss.

44. Álvaro Rodríguez Bereijo, "El sistema tributario...", *op. cit.*, pp. 48 y ss.

título 14 y la del 31.1 no deja de ser artificiosa, de manera que tampoco encuentra parangón claro en el Derecho comparado. El empeño del Alto Tribunal en establecerla seguramente se encuentra más relacionado con la intención de excluir la posibilidad para los contribuyentes de recurrir en amparo ante el Tribunal Constitucional por las desigualdades derivadas del sistema tributario, pues ello habría de suponer, previsiblemente, un incremento exponencial de los recursos presentados ante esta instancia.

En su vertiente material, el principio de igualdad tributaria exige el tratamiento de igualdad de situaciones que manifiesten distinta capacidad económica, según hemos examinado en el lugar correspondiente.

#### *El principio de progresividad como manifestación de la igualdad*

El principio de progresividad es en buena medida una manifestación de la exigencia de otorgar un tratamiento diferenciado de quienes muestran distintas capacidades económicas, si bien va más allá para permitir la consecución de uno de los objetivos clásicos de justicia en el Estado Social cual es la redistribución de la renta, como objetivo del sistema impositivo que aspira a un resultado concreto.<sup>45</sup> En cuanto que mandato relativo al conjunto del sistema tributario y no a todas las figuras que lo integran (STC 27/1981), es evidente que las dificultades jurisdiccionales para su control jurisdiccional no son despreciables.

#### *La prohibición de confiscatoriedad como límite a la progresividad del sistema tributario*

La prohibición de confiscatoriedad contenida en el artículo 31 de la Constitución es también un principio claramente indeterminado, sin que además en esta ocasión la jurisprudencia del Tribunal Constitucional haya servido para arrojar demasiada luz acerca de su interpretación. Hasta el momento, se ha limitado su entendimiento como prohibición de agotar la riqueza imponible (SSTC 150/1990, 14/1998 y 233/1999), algo que no es sino consecuencia lógica del propio principio de capacidad económica, pues si constituye un fundamento de la imposición, es claro que el sistema no puede conducir a su ausencia, como resultaría de una imposición confiscatoria.

Un ejemplo de limitación a la carga tributaria lo encontramos en la ju-

45. Fritz Neumark, *Grundsätze gerechter...*, op. cit., pp. 195 y ss.

risprudencia constitucional alemana. Partiendo del principio constitucional de protección de la propiedad, que en Alemania tiene rango de derecho fundamental, el Tribunal Constitucional de este país declaró inconstitucional el Impuesto sobre el Patrimonio con el argumento de que, conjuntamente con el impuesto sobre la renta personal, suponía una tributación de los ciudadanos superior al 50 por 100.<sup>46</sup> En todo caso, la importancia de esta jurisprudencia debe ser relativizada. Por un lado, en un voto particular, el magistrado Böckenforde ponía en duda la argumentación del Tribunal, pues pivotaba casi exclusivamente en la protección constitucional del patrimonio que sin embargo, no puede considerarse una garantía para los ciudadanos de posiciones jurídicas previas a la imposición. Por otro lado, tanto la sala primera del mismo Tribunal como el Tribunal Financiero Federal (*Bundesfinanzhof*) se han distanciado notablemente de las posiciones sostenidas en la polémica sentencia.<sup>47</sup>

En España hay quienes han entendido este principio como un intento de “reforzar” el derecho a la propiedad, reconocido en el artículo 33 de la Constitución, y de la libertad de empresa contenida en el 38 (O. de Juan). No parece que esta interpretación pueda ser de recibo, pues no tiene demasiado sentido reforzar un principio con otro, ni la imposición puede entenderse como algo contrario a o que atente contra la propiedad en sí mismo. Más plausible es la interpretación de C. Palao, que ha señalado su conexión con el principio de proporcionalidad que debe informar la actuación de todos los poderes públicos.<sup>48</sup> En todo caso, se trata de un principio que no añade mucho a los tributarios ya existentes, de ahí quizá que no encuentre parangón en ninguna Constitución de nuestro entorno.

Los principios constitucionales hasta aquí apuntados constituyen la base de un sistema tributario justo, que podrían resumirse en el esquema de la página siguiente:<sup>49</sup>

### Los principios formales tributarios

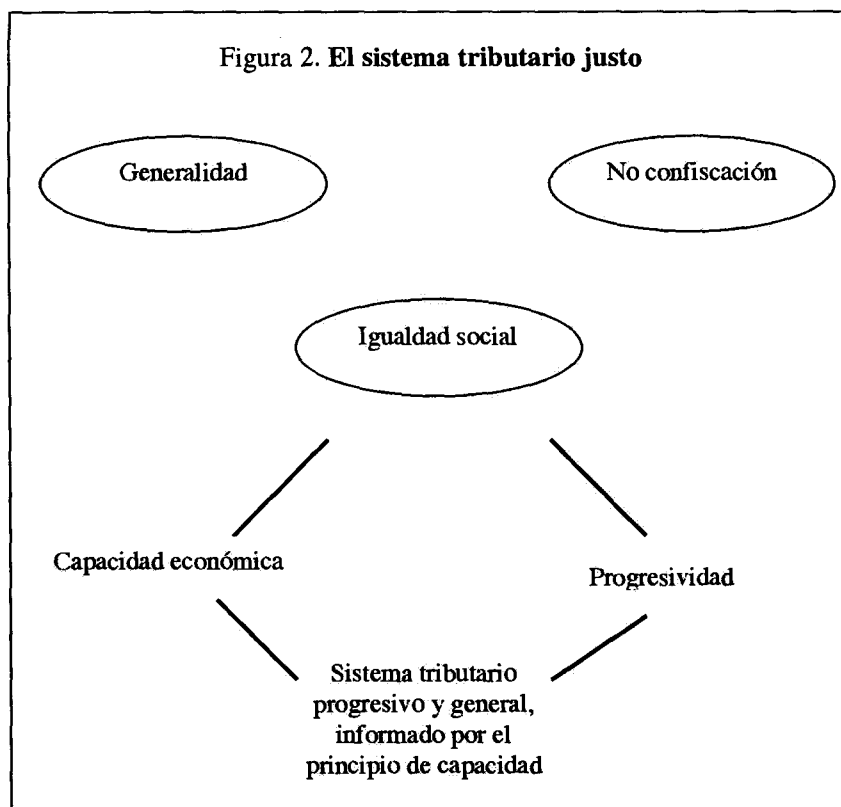
La trascendencia sustantiva de los principios formales es la preservación de la igualdad básica de los ciudadanos, mediante el establecimiento de

46. BVerfGE 93, 121.

47. Afirmando el Tribunal que el artículo 14.1 de la Norma únicamente protege de la confiscación; BVerfGE 95, 267 (300); 96, 375 (397); BFH BStBl II 1998, 671 (672).

48. Vid. las distintas posturas en Álvaro Rodríguez Bereijo, “El sistema tributario...”, *op. cit.*, pp. 53 y 54.

49. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, *op. cit.*, p. 501.



las reglas relativas al procedimiento de establecimiento y aplicación de los tributos. Entre ellos, el más representativo de esta garantía, y el principio central formal en materia tributaria, es el principio de reserva de ley y legalidad tributaria.

#### *Legalidad y reserva de ley tributarias*

#### Origen y significado de la reserva de ley tributaria

El principio de reserva de ley es un principio tradicional en materia tributaria, cuyo origen se remonta en realidad al propio nacimiento del tributo como instrumento de financiación de las cargas públicas. La clásica máxima del parlamentarismo inglés *no taxation without representation* constituye la garantía fundamental de autoimposición que, si bien con distinto significado que en sus orígenes, prevalece hasta nuestros días.



En el Estado moderno la reserva de ley tiene dos manifestaciones o aspectos fundamentales: por un lado, exige que las prestaciones de carácter público sean establecidas mediante ley, por otro, que las normas de rango inferior no podrán ser contradictorias con ésta. Así mismo, entronca a su vez con dos principios básicos del Estado de Derecho: el principio democrático y la seguridad jurídica.<sup>50</sup> Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, afirmando que:

la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3°).

El fundamento último de la necesidad de reserva de ley en esta materia se encuentra, como ya se ha señalado, en el carácter coactivo de la obligación tributaria, de ahí que:

cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la autoimposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial y personal queda plenamente satisfecha (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3°).

#### Alcance y carácter relativo de la reserva de ley

De acuerdo con el artículo 31.3 de la Constitución, solo podrán establecerse *prestaciones patrimoniales de carácter público* con arreglo a la ley. Según hemos visto más arriba, este concepto tiene mayor amplitud que el de tributo, pudiendo englobar otro tipo de prestaciones siempre que concurren en ellas las notas definitorias de coactividad y vinculación al sostenimiento de los gastos públicos. Por su parte, el artículo 133 hace referencia exclusivamente a los tributos.

Centrándonos ahora en las figuras tributarias, el alcance de la reserva

50. *Ibidem*, p. 152; Álvaro Rodríguez Bereijo, "Los principios de la imposición...", *op. cit.*, p. 598.

de ley difiere en función de diversos factores como el tipo de tributo o sus distintos elementos de manera que como se comprobará, este principio constitucional ha adquirido un notable grado de relatividad y, habría que añadir, de cierta confusión, pues no siempre es meridianamente claro qué alcance tiene la citada reserva.

Una cosa al menos es clara, y es que solo mediante ley podrán establecerse tributos *ex novo*. Tempranamente establecido por la STC 37/1981, este mandato al legislador no admite excepciones, por lo que puede decirse que en la creación de tributos la reserva de ley rige plenamente (entre otras, *vid.* también la 6/1983).

El carácter meramente relativo de la reserva de ley fue también pronto afirmado por el Tribunal Constitucional (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 233/1999, entre otras). En esta última, se afirmaba que:

se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (FJ. 9º).

Pero dicho carácter relativo se ha ido desarrollando y modulando en varios frentes o aspectos de la materia tributaria. A esta modulación ha hecho referencia J. Ramallo Massanet cuando afirma las “distintas relatividades del principio de legalidad”,<sup>51</sup> para afirmar que el alcance relativo de la reserva de ley debe producirse respecto a tres puntos:

1. el tipo de relación, horizontal (entre un poder con representatividad política y competencia normativa y su poder ejecutivo y su administración) o vertical (entre poderes representativos políticamente y con competencia normativa pero de distinto nivel); 2. el tipo de prestación patrimonial pública coactiva (impuestos –y, dentro de ellos, las diferencias pueden ser sustanciales–, tasas, contribuciones especiales, prestaciones patrimoniales coactivas, precios públicos voluntarios); 3. los distintos momentos de la vida de una prestación (creación, aplicación o exigibilidad) y los distintos elementos, cualitativos (hecho imponible, sujetos, exenciones) y cuantitativos (bases imponibles, tipos de gravamen), necesarios para su efectividad.<sup>52</sup>

51. Juan Ramallo Massanet, “Tasas, precios, públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 90, 1996, pp. 255 y ss.

52. *Ibidem*.

Veamos a continuación estos tres elementos que modulan la reserva de ley, si bien en un orden distinto al señalado por Ramallo:

A) EN FUNCIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO

Están reservados a la ley el establecimiento del tributo, esto es, su creación *ex novo* o regulación del hecho imponible y de sus elementos esenciales o configuradores (SSTC 37/1981 y 6/1983, entre otras). A partir de ahí, la reserva es relativa según el elemento del tributo de que se trate (SSTC 179/1985, 19/1987 y 221/1992, entre otras). De esta manera, *la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible* (STC 233/1999, FJ. 9º).

Así por ejemplo, se ha autorizado un alto grado de flexibilidad en la base imponible. De acuerdo con el Tribunal:

En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata (STC 221/1992, FJ. 7º).

Esta posición jurisprudencial resulta en cierto modo criticable, porque puede abrir ampliamente la puerta a la relativización de la reserva, extendiéndola a elementos esenciales que, según el propio Tribunal, deben estar sujetos a la ley. El grado de complejidad no es un criterio fiable para trazar tan importante límite. Más útil nos parece, por ejemplo, el criterio apuntado por el Tribunal Constitucional alemán, que ha establecido que el adecuado cumplimiento del principio de Estado de Derecho en materia tributaria requiere que los elementos del tributo que permiten al contribuyente llevar a cabo un cálculo aproximado de su carga tributaria del tributo deben estar contenidos en la ley.<sup>53</sup>

53. Vid. por todas: BVerfGE 19, 253, 267; Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pp. 138-139, pp. 171 y 172.

## B) EN FUNCIÓN DE LA CLASE DE TRIBUTO

El Tribunal Constitucional ha resaltado también la diferente flexibilidad de la reserva de ley en función de la figura tributaria regulada, lo que se basa en el fundamento de la reserva de ley y tiene como consecuencia que el alcance de la misma sobre la regulación de las tasas y contribuciones especiales sea mínima, por oposición a la que afecta al impuesto. Así, señala el Tribunal que:

si la finalidad última de la referida reserva de ley es, según hemos destacado (SSTC 19/1987 y 185/1995), garantizar la “autoimposición de la comunidad sobre sí misma” y, en última instancia, “proteger la libertad patrimonial y personal del ciudadano”, es evidente que cuanto menor sea la intensidad de la afectación sobre dicho patrimonio o mayor sea la capacidad de libre decisión que se otorgue al particular, menos precisa será la intervención de los representantes de los ciudadanos, esto es, más participación en la determinación de la prestación de carácter público cabe relegar a normas secundarias. Desde estas premisas, resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas que aquí se recurren, en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas (por todas SSTC 185/1995 y 233/1999, cita tomada de esta última, FJ. 9°).

## C) EN FUNCIÓN DE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA

Se ha señalado más arriba que, a nuestro entender, el propio concepto de tributo varía en función del ente territorial que ostente el poder tributario. Pues bien, de acuerdo con la interpretación del Tribunal Constitucional, el principio de reserva de ley puede ser modulado en el caso del poder tributario de los entes locales. Puesto que estos carecen de potestad legislativa, no podrían nunca cumplir los postulados de la reserva de ley, por lo que, afirma el Tribunal, ésta se flexibiliza para dar cabida a la posibilidad de que dichos entes regulen y otorguen vigencia a los tributos que previamente ha autorizado una ley estatal (la Ley de Haciendas Locales).

Así se expresa claramente en la STC 233/1999, en cuyo FJ. 10° sistematiza el Tribunal su postura afirmando, en primer lugar, que el Pleno de las Corporaciones locales es un órgano democrático que: “*respeto escrupulosamente las exigencias de autoimposición o de autodisposición de la comunidad sobre sí misma que, como hemos venido señalando, se adivinan en el sustrato último de la reserva de ley*”. En segundo lugar, se señala que el propio reconocimien-

to de autonomía política y financiera a dichos entes territoriales (artículos 137, 140 y 142 de la Constitución) tiene como corolario el poder tributario (artículo 133), lo que quedaría vacío de contenido si no se les concediera una intervención en el establecimiento y exigencia de tributos. Por ello, se concluye que es preciso que la ley estatal (LHL) “atribuya a los Acuerdos dictados [por la Corporación]... un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del Municipio”, lo que se concreta en que, por una parte, la reserva de ley “deberá extenderse hasta un punto tal en que se prive a [los entes locales] de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial”, y por otra, en que “tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (artículo 133, 1 y 2)”. Este difícil equilibrio se consigue en la práctica permitiendo a las entidades locales la regulación de algunos aspectos de los tributos locales (como tipos de gravamen, dentro de unos límites), así como la opción de dotar de vigencia a algunos impuestos, de carácter voluntario.

#### Reserva de ley y sistema de fuentes

##### A) LOS LÍMITES AL CONTENIDO TRIBUTARIO DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS

En el derecho español, la función parlamentaria de aprobar la Ley General de Presupuestos del Estado (LGPE) es una función legislativa (artículo 66 Constitución) por lo que esta ley tiene naturaleza en sentido material y formal. Ha sido así superada la vieja controversia sobre el carácter formal o material de la Ley de Presupuestos Generales (SSTC 27/1981, FJ 2, 63/1986, FJ 5; 68/1987, FJ 4; 76/1992, FJ 4; y 274/2000, FJ 4). En todo caso, la LPGE tiene determinadas peculiaridades que derivan de su función constitucional: previsión de ingresos, habilitación de gastos e instrumento de la política económica del Gobierno. Dichas particularidades dan lugar a la existencia de una serie de limitaciones al ejercicio de la potestad legislativa de las Cortes Generales que se concretan en las siguientes: (1) La iniciativa parlamentaria está reservada al Ejecutivo: “Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación” (134.1); y (2) La potestad de enmienda del Parlamento está limitada: *Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación*. Estas restricciones a su tramitación parlamentaria encuentran también su reflejo en los reglamentos de las Cortes,

que recogen la menor posibilidad de debate y la limitación de las enmiendas.

Así mismo, el contenido de la Ley de Presupuestos está limitado de dos maneras: la ley debe ocuparse solo de regular la materia presupuestaria, y se establecen restricciones a la regulación de la materia tributaria.

En efecto, en primer lugar, la Ley de Presupuestos tiene un contenido mínimo, cual es la previsión de ingresos y la habilitación de gastos públicos, y un contenido posible, no necesario y eventual, que será admisible, según jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional, siempre que: (a) guarden relación directa con gastos e ingresos o con criterios de política económica general (SSTC 174/1998, 32/2000); y (b) no supongan restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo. En efecto, como consecuencia de la disminución de facultades de enmienda, el contenido de la norma debe circunscribirse a su función constitucional, pues de otro modo se estarían restringiendo las potestades legislativas sin base constitucional alguna (STC 65/1986), además de verse afectado el principio de seguridad jurídica (SSTC 65/1990, 182/1998).<sup>54</sup>

En segundo lugar, se establece una delimitación negativa al contenido, de manera que: “*La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea*” (134.7). La *ratio* de la prohibición estriba en las limitaciones que al debate presupuestario impone la propia Constitución.<sup>55</sup> Así lo expresaba tempranamente el Tribunal Constitucional:

Esta especificidad de la función parlamentaria de aprobación del Presupuesto conecta con la peculiaridad de la Ley de Presupuestos, en referencia a cualquier otra ley. Singularidad que excede la cuestión, en estos momentos superada, del carácter formal o material de esta ley. Deriva, como se ha dicho,

54. Vid. Juan Zornoza Pérez, “La ley de presupuestos y el sistema de fuentes del derecho: en torno a la STC 76/1992, de 14 de mayo”, AA.VV., *Informe Comunidades Autónomas 1992*, Barcelona, Instituto de Derecho Público, 1993, pp. 365 y ss.

55. Véase también al respecto, Juan Ramallo Massanet, “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado” (STC 76/1992, de 14 de mayo), *Crónica Tributaria*, No. 64, 1992, p. 134 y ss; Juan Zornoza Pérez, “La Ley de Presupuestos...”, *op. cit.*, pp. 369 y ss.

El argumento de las restricciones al debate parlamentario ha suscitado controversia en la doctrina. Una opinión contraria había expresado ya José Hinojosa Torralvo, “La Ley de Presupuestos: Función, contenido y límites”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 62, 1989, pp. 257 y ss., para quien son razones históricas, y no las citadas restricciones, que en su opinión no derivan de la Constitución, las que justifican la citada restricción. A partir de la STC 76/1992, ha habido también numerosas críticas al citado argumento; véase el voto particular a esta Sentencia formulado por el Magistrado Luis López Guerra.

del carácter instrumental del presupuesto en relación con la política económica; pero, por otra parte, las notas singulares de la Ley presupuestaria, ha de reconocerse que también vienen impuestas por el hecho de que su debate está, de alguna manera, restringido por las disposiciones reglamentarias de las Cámaras que regulan su procedimiento. Ciertamente que quizá pueda decirse que tales limitaciones no deriven de la Constitución, pero también lo es que el requisito de conformidad del Gobierno para toda proposición o enmienda que suponga aumento de gastos o disminución de ingresos que afecta a cualquier ley, envuelve, en este caso, una restricción constitucional del debate. Y son estas limitaciones las que determinaron que la propia Constitución reduzca el papel de la Ley de Presupuestos, como vehículo de reformas tributarias (STC 27/1981, FJ 2º; también en SSTC 65/1987 y 76/1992).

Partiendo de que este precepto contiene en realidad una norma sobre las fuentes del derecho, y teniendo en cuenta que en la normativa reguladora de los debates parlamentarios en las Cámaras legislativas de las Comunidades Autónomas se contienen similares limitaciones al debate parlamentario, en la doctrina se ha propugnado su aplicación a las homólogas leyes autonómicas de presupuestos.<sup>56</sup> Desde esta óptica ha sido criticada la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas contenida en las SSTC 116/1994, de 18 de abril; 149/1994, de 12 de mayo y 184/1998, de 23 de julio,<sup>57</sup> donde, pese a reconocerse que dichas leyes tienen la misma naturaleza que las estatales, se niega la aplicación a las mismas de la citada prohibición, a base de que ésta se refiere solo a las Leyes de Presupuestos del Estado, en sentido estricto. Esta jurisprudencia tiene la mayor relevancia si se tiene en cuenta que, con la única excepción del estatuto de autonomía de La Rioja, ningún otro estatuto ha recogido una prohibición similar a la del texto constitucional, si bien todos contienen las mismas restricciones al debate parlamentario, contenidas en la Norma Fundamental. Así mismo, las Comunidades Autónomas han empleado este instrumento profusamente para llevar a cabo reformas

56. Luis Martín Retortillo, Álvaro Rodríguez Bereijo, *La Ley de Presupuestos Generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p. 18; Juan Zornoza Pérez, "La Ley de Presupuestos...", *op. cit.*, pp. 364 y 373 a 376; Ismael Jiménez Compaired, "La imposición propia de las Comunidades Autónomas", Madrid, *Boletín Oficial del Estado*, 1994, pp. 168 a 170.

57. Especialmente ilustrativo es el voto particular presentado por el Magistrado A. Rodríguez Bereijo a la primera de estas Sentencias. *Vid.* también críticas en Álvaro Rodríguez Bereijo, "Los principios de la imposición...", *op. cit.*, pp. 606 y ss; Ismael Jiménez Compaired, "Sobre el contenido de las Leyes regionales de Presupuestos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, No. 237, 1995, pp. 680 y ss.

tributarias, incluyendo el establecimiento de medidas normativas sobre los denominados *impuestos cedidos*, donde la potestad legislativa está compartida con el Estado.<sup>58</sup> No obstante, el Tribunal sí ha admitido la posibilidad de aplicar por analogía el artículo 134.2 de la Constitución a los Presupuestos autonómicos (STC 3/2003, FJ. 6°).

Por otro lado, hasta el momento, el legislador estatal, y también el autonómico, han encontrado al menos dos vías de escape a estas limitaciones constitucionales al contenido de las leyes de presupuestos:

En primer lugar, con respecto de la prohibición del artículo 134.7, es habitual en las normas tributarias contener cláusulas donde se habilita al legislador a modificar determinados aspectos de los mismos, mediante Ley de Presupuestos. Puesto que dichas cláusulas permanecen inmodificadas, en la práctica constituyen una patente de corso que podría permitir la modificación del tributo.<sup>59</sup>

En segundo lugar, la limitación al contenido de la LPG se ha esquivado parcialmente mediante las denominadas “leyes de acompañamiento”. Esta clase de leyes surge a raíz de la jurisprudencia contenida en la STC 76/1992, como una manera de evitar la aplicación de los estrictos límites que al contenido de las leyes de presupuestos establecía el Tribunal. Esta solución ha sido duramente criticada por la doctrina, pues éstas, no serían más que una especie de “clon” de las leyes de presupuestos, habida cuenta de que en su aprobación concurren en la práctica las mismas restricciones al debate parlamentario que justifican los límites contenidos en el artículo 134.7 de la Constitución.<sup>60</sup> Por ello, su empleo abusivo produciría similares efectos perjudiciales que el citado principio pretende evitar, suponiendo un atentado contra el principio de seguridad jurídica<sup>61</sup> y posiblemente también, un fraude de constitucionalidad.<sup>62</sup>

58. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos...*, *op. cit.*, pp. 405 y ss.

59. Como afirmaba Ramón Falcón y Tella, “La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 33, 1982, p. 43, una habilitación indiscriminada para modificar cualquier elemento del tributo mediante Ley de Presupuestos terminaría por enervar el propio artículo 134.7 de la Constitución.

60. El paralelismo que se produce, en la práctica, en la tramitación de las Leyes de Presupuestos y las “de acompañamiento”, puede verse en el exhaustivo trabajo de Luis María Cazorla Prieto, *Las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad*, Madrid, Marcial Pons Ed., 1998, pp. 42 y ss.

61. Cazorla Prieto, *Las llamadas leyes de acompañamiento...*, *op. cit.*, pp. 82 y ss.

62. Cazorla Prieto, *Las llamadas leyes de acompañamiento...*, *op. cit.*, pp. 117 y ss; Ramón Falcón y Tella, “Leyes de Presupuestos y Leyes ‘de Acompañamiento’: un posible fraude a la Constitución”, *Quincena Fiscal*, No. 22, 1994, pp. 5 y 6; y “Leyes de acompañamiento y técnica legislativa”, *Quincena Fiscal*, No. 1, 1997; Juan Martín Queralt, “La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del derecho”, *Tribuna Fiscal*, No. 74, 1996, pp. 5 y ss.



B) DISPOSICIONES DE URGENCIA  
(DECRETO-LEY) EN MATERIA TRIBUTARIA

El decreto-ley es una norma con rango de ley que tiene carácter de urgencia, de manera que solo podrá ser aprobado “*en caso de extraordinaria y urgente necesidad*” (86.1). Sus especiales características tienen un reflejo en su contenido posible, de forma que estas normas no podrán afectar, entre otras materias, “*a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I*”, entre los cuales se encuentra el deber de contribuir a los gastos públicos (artículo 31), lo que conforma una clara limitación de esta clase de normas en materia tributaria.

En un primer momento, el Tribunal Constitucional llevó a cabo una interpretación que implicaba la vinculación entre el ámbito de las disposiciones de urgencia y la reserva de ley (SSTC 6/1983, 111/1983, 60/1986), de manera que estaría vetado al decreto-ley todo lo reservado a la ley. Esta interpretación, aunque clara, suponía una cierta confusión conceptual, pues esta norma, con sus peculiaridades, tiene rango de ley, por lo que vetarle precisamente ese ámbito equivalía a identificarla con una norma reglamentaria. En el extremo opuesto, una interpretación literal del precepto negaría toda virtualidad a la utilización de esta clase de disposiciones, pues serían pocos los ámbitos susceptibles de regulación que no se vieran “afectados” por la norma. En efecto, además de los citados derechos, deberes y libertades, el artículo 86.1 prohíbe que a través de decreto-ley se afecte “*al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado..., al régimen de las Comunidades Autónomas ni al derecho electoral genera*”.

Finalmente, el Tribunal Constitucional ha reconducido la limitación de esta norma en materia tributaria a sus justos límites, circunscribiéndola a la afectación del deber de contribuir, que no será por tanto cualquier regulación en materia tributaria sino solo aquella que suponga su modificación o regulación “sustancial” (STC 182/1997).<sup>63</sup> Esta interpretación exige un examen caso por caso y, aunque es más correcta, es también algo más indeterminada. Hasta el momento el Tribunal solo ha anulado un decreto-ley por este motivo, basando su argumentación en que el tributo regulado era el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que ocupa un lugar central en el sistema tributario, por lo que casi cualquier regulación del mismo, parece dar a entender la sentencia, supondría una afectación sustancial del citado deber de contribuir (STC 182/1997, FJ. 9º).

63. Álvaro Rodríguez Bereijo, “Los principios de la imposición...”, *op. cit.*, pp. 601 y ss.

*El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*

## Seguridad jurídica y técnica legislativa: límites implícitos al contenido de las Leyes de Presupuestos (remisión)

El Tribunal Constitucional ha señalado reiteradamente que una inadecuada técnica legislativa puede suponer una infracción de la seguridad jurídica, por lo que se constituye en un límite implícito a las leyes de presupuestos (SSTC 65/1990 y 76/1992), según se señala en otro lugar.

## Seguridad jurídica, protección de la confianza como límites a la retroactividad en materia tributaria

Las normas tributarias normalmente proyectan sus efectos sobre los presupuestos de hecho realizados tras su entrada en vigor. No obstante, y de acuerdo con lo previsto en el art. 2.3 del Código Civil, en ocasiones pueden producir tales efectos sobre hechos anteriores a ese momento, dando lugar al fenómeno de la retroactividad. Pues bien, ni la Constitución ni la legislación ordinaria establecen prohibición alguna de la retroactividad tributaria, de manera que fuera de las concretas materias respecto a las que el art. 9.3 de la Constitución veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno (SSTC 6/1983, 126/1987 y 150/1990).

Ahora bien, que la retroactividad tributaria sea constitucionalmente posible, en tanto que las normas tributarias no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no significa que las normas tributarias retroactivas sean, siempre y en todo caso, conformes a la Constitución; pues la retroactividad puede suponer la violación de otros principios constitucionales y, singularmente, de los de capacidad económica y seguridad jurídica.

Ambos principios han sido alegados para el control de la constitucionalidad de la legislación tributaria retroactiva por parte del Tribunal Constitucional que, sin embargo, ha sido incapaz de extraer consecuencia operativa alguna del principio de capacidad económica, respecto a cuya utilidad pueden plantearse serias dudas. De ahí la tendencia a concentrar el análisis en las exigencias del principio de seguridad jurídica, como muestran las SSTC 173/1996 y 182/1997, que protegen la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990 y 182/1997).

Para determinar en qué medida una norma tributaria retroactiva afecta la seguridad jurídica, entendida como protección de la confianza de los ciudadanos, resulta fundamental analizar, por un lado, el grado de retroactividad de la norma de que se trate y, de otro, las circunstancias concurrentes en el caso. Porque en el caso de la retroactividad propia o auténtica, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a supuestos de hecho ya producidos con anterioridad a su aprobación, solo exigencias calificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. Mientras que en la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas iniciadas con anterioridad a su aprobación, pero todavía actuales o no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso, que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden justificar la modificación tributaria retroactiva y las circunstancias concurrentes en el caso, tales como la finalidad de la medida, su importancia, su grado de previsibilidad, etc.<sup>64</sup>

Se establecen así directrices metodológicas para el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria que, sin embargo, no siempre arrojan resultados suficientemente seguros, pues en ocasiones, según cual sea la configuración técnica del tributo, puede no resultar sencillo determinar el grado de retroactividad de la medida enjuiciada, o pueden surgir discrepancias a la hora de valorar la importancia de la modificación realizada y de sus efectos o, todavía con mayor facilidad, respecto a la existencia, o no, de circunstancias del caso concreto que legitimen la retroactividad a la vista del interés general de la finalidad pretendida. De ello constituye un buen ejemplo la reciente STC 182/1997, que se refiere a un supuesto particularmente polémico, como es el de los impuestos periódicos sobre la renta, como se verá en el siguiente epígrafe, o los beneficios, en que se discute sobre el significado de la retroactividad, por entenderse en ocasiones que solo tendrá carácter auténtico aquella que se proyecte sobre períodos impositivos ya finalizados, mientras que en otras se estima que existirá retroactividad auténtica respecto a todas las rentas obtenidas con anterioridad a la modificación retroactiva, incluso aunque el período impositivo no hubiera finalizado.

No menos dificultades suscitan las normas que suprimen o reducen be-

64. Vid. la distinción entre ambas clases de retroactividad en: Álvaro Rodríguez Bereijo, "El sistema tributario...", *op. cit.*, pp. 38 y ss.; Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, *op. cit.*, pp. 183 y ss. ("echte und unechte Rückwirkung").

neficios fiscales y que producen sus efectos con posterioridad a su publicación, pero antes de la expiración del plazo para el que fue reconocido el beneficio en cuestión; por lo que podrían considerarse retroactivas en cuanto alteran el régimen de un supuesto de hecho ya realizado (el supuesto del que deriva el derecho a disfrutar del beneficio fiscal), aunque sea *pro futuro*. No obstante, doctrina y jurisprudencia constitucional (STC 6/1983), concuerdan en la inexistencia de retroactividad auténtica ni de grado medio, pues ese tipo de normas regulan los efectos de situaciones producidas con posterioridad a su entrada en vigor, al margen de que el principio de seguridad jurídica no protege la confianza de los ciudadanos en el mantenimiento de la legislación vigente. En todo caso, por tratarse de cuestiones especialmente delicadas, normalmente constituyen el objeto típico de las disposiciones transitorias, normas dedicadas a la regulación de los procesos temporales que han de permitir el tránsito de unas situaciones normativas a otras y que, normalmente, conceden una cierta ultraactividad a las disposiciones que son derogadas, al permitir que continúen produciendo sus efectos durante el período transitorio.

Las reglas expuestas respecto a la retroactividad de las leyes tributarias deben ser, finalmente, objeto de algunas matizaciones para casos específicos. Así, conviene indicar que las leyes que regulan infracciones y sanciones tributarias son naturalmente irretroactivas, por efecto del art. 9.3 de la CE, salvo que favorezcan al infractor, en cuyo caso se aplicarán retroactivamente, según establece en la actualidad el art. 4.3 de la LDGC, que extiende esa retroactividad en favor del contribuyente a los recargos, lo que resulta tremendamente significativo respecto a su verdadera naturaleza.

Junto a ello, en segundo lugar, conviene resaltar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo continúa afirmando un principio general de irretroactividad de las disposiciones reglamentarias, naturalmente salvo que tengan carácter puramente interpretativo, en cuyo caso sus efectos se retrotraen sin dificultades a la fecha de entrada en vigor de las disposiciones legales interpretadas, como ocurre también con las órdenes interpretativas del art. 18 de la LGT, siempre que por su contenido tengan verdaderamente ese carácter.

#### El irresuelto problema de la retroactividad en los tributos periódicos

De acuerdo con la distinción entre retroactividad propia e impropia, normalmente empleada por la jurisprudencia, sería perfectamente válido que una norma tributaria tuviera efectos retroactivos en los últimos días del período impositivo. Tomando como ejemplo el impuesto sobre la renta de

las personas físicas, cuyo período impositivo coincide con el año natural, una norma tributaria aprobada en diciembre y que estableciera una modificación sustancial de la regulación del impuesto, sería perfectamente admisible, pues técnicamente sería calificada de impropia. Así lo ha declarado además expresamente el Tribunal Constitucional, (SSTC 126/1987, FJ. 13, 197/1992, FF.JJ 4º y 5º y 173/1996, FJ. 5º), señalando que la naturaleza periódica del tributo afectado por la norma retroactiva o la configuración de su hecho imponible no impiden, en línea de principio, que se puedan modificar algunos aspectos del mismo, incluso durante el período impositivo en el que deben surtir efectos.

Sin embargo, es evidente que en estos supuestos se produce también una vulneración de la seguridad jurídica y una afectación de la capacidad económica que merece ser protegida. Esto ha sido resaltado por A. Rodríguez Bereijo, en su voto particular a la citada STC 182/1997,<sup>65</sup> afirmando que:

en los tributos periódicos, cuyo hecho imponible consiste en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo, sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo, no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender solo al momento del devengo, ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible. Por ello, cuando se aprueba una modificación tributaria que afecta al período impositivo en curso, aunque todavía no se haya devengado el tributo, la retroactividad que se produce, que si bien no queda necesariamente prohibida, exige, sin embargo, una ponderación de las circunstancias concretas del caso para determinar su legitimidad constitucional.

En el caso concreto, donde se trataba de una reforma del IRPF durante el período impositivo, afirma el Magistrado que la elevación de la tarifa de este impuestos durante el periodo impositivo:

afecta, desde luego, a la confianza que, justificadamente y por causas objetivas, los contribuyentes han depositado en la legislación hasta entonces vigente. La circunstancia de que los elementos constitutivos del hecho imponible –incluida su dimensión temporal– hayan comenzado a producirse antes de la entrada en vigor de la nueva Ley, ha podido influir, incluso decisivamente, en la decisión de llevarlos a efecto por las personas que los realizan, al dar por

65. Voto al que también se adhieren los magistrados Rafael de Mendizábal Allende y Pablo García Manzano.

supuesto que esos hechos no estaban sujetos a tributación o lo estaban en una medida menor.

Hasta el momento, no ha habido pronunciamientos al respecto por parte de nuestro Tribunal. Por otro lado, el problema se ha planteado en términos similares en Alemania, donde tampoco el Tribunal Constitucional realiza distinción alguna entre los tributos periódicos e instantáneos de la retroactividad. La solución más justa sería, en opinión de K. Tipke, que la diferenciación entre retroactividad permitida y prohibida no partiera de la distinción formal entre realización o no del hecho imponible, sino que afinara más para centrarse en la forma y características de cada hecho susceptible de imposición (*Sachverhaltsgestaltung*).<sup>66</sup>

#### La complejidad de las normas tributarias como un problema de seguridad jurídica

Es claro que la comprensión de las normas también es una exigencia del principio de seguridad jurídica.<sup>67</sup> Así lo ha señalado incluso nuestro Tribunal Constitucional, afirmando que:

el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...), como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas (STC 46/1990).

Incluso, ha admitido la posibilidad de anular una norma por estos motivos, esto es:

cuando el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o

66. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit., pp. 188 y 189.

67. Paul Kirchhof, "Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer", en Iris Ebling, edit., *Besteuerung von Einkommen*, Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. t. 24, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001, p. 20; se refiere en concreto al Impuesto sobre la Renta Personal, pero su argumentación es extrapolable a cualquier otro.

sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica (STC 76/1990).<sup>68</sup>

Sin embargo, los sistemas tributarios actuales, compuestos por gran número de figuras impositivas, unido a los diferentes fines y objetivos que cumple el sistema fiscal, además del de recaudar ingresos, y por último, la cantidad de disposiciones tributarias cuya función es evitar el fraude o la elusión de la obligación tributaria, introducen un alto grado de complejidad en el sistema que es difícil de solucionar a medio plazo. El problema afecta de lleno al principio de seguridad jurídica, pero no es seguramente una materia que pueda ser solucionada por la vía del control jurisdiccional de constitucionalidad, sino en la sede natural de las normas, el Parlamento. En todo caso, es preciso no perder de vista que, como señalara F. Neumark, uno de los dos elementos del principio de transparencia fiscal es que las normas tributarias sean claras y comprensibles para los ciudadanos, de manera que un sistema que adolezca de un nivel adecuado de transparencia no podrá cumplir la igualdad en la imposición.<sup>69</sup>

## Derecho Constitucional Tributario

### REGLAS ORGANIZATIVAS RELATIVAS A LA MATERIA TRIBUTARIA

Hay fundamentalmente dos reglas constitucionales con función organizativa en materia tributaria: la limitación de reformas tributarias mediante las leyes de presupuestos, ya examinada, y la prohibición de la iniciativa popular legislativa en materia tributaria (artículo 87.3). Su finalidad radica en evitar la producción de movimientos de resistencia fiscal o impositiva (*poujadistas*) que pudieran introducir distorsiones en el reparto de la carga tributaria entre todos los ciudadanos, que como se ha examinado debe responder a una serie de principios materiales en materia tributaria que adquieren rango constitucional en el artículo 31.1 de la Norma.

68. Álvaro Rodríguez Bereijo, "El sistema tributario...", *op. cit.*, pp. 36 y 37, con más citas jurisprudenciales.

69. Fritz Neumark, *Grundsätze gerechter...*, *op. cit.*, pp. 343, 344, y 353.

LA PROYECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES  
SOBRE LA MATERIA TRIBUTARIA: LÍMITES AL PODER  
TRIBUTARIO DERIVADOS DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

El cumplimiento del deber de contribuir constituye un valor constitucionalmente protegido para su ponderación con los derechos fundamentales, según ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional (STC 110/1984 y 76/1990, entre otras).<sup>70</sup> Así, por ejemplo, en relación con la obligación de los trabajadores de permitir la publicidad de sus datos salariales para efectos tributarios, ha señalado que:

el derecho a la intimidad personal no queda violado porque se impongan a la persona limitaciones de su libertad, como consecuencia de deberes y relaciones jurídicas que el ordenamiento regula (...) la eventual limitación del derecho es constitucionalmente legítima siempre que se encuentre suficientemente justificada en la tutela de otros intereses por la Norma fundamental y no exija sacrificios de aquél que resulten desproporcionados a la finalidad perseguida (STC 142/1993, FFJJ 7 y 8; STC 73/1982, FJ. 5º).

Por otro lado, el derecho a la inviolabilidad del domicilio y la ejecución de los actos administrativos en materia tributaria han sido objeto también de abundante jurisprudencia, donde se lleva a cabo la mencionada ponderación entre el derecho fundamental y el valor constitucional (STC 50/1995). Y es que, en última instancia, y con el debido respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales (STC 11/1981), la administración tributaria debe tener una habilitación "*también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente*" (ATC 642/1986, FJ. 2º). Esto es, siendo evidente que "*no existen facultades ilimitadas de la Administración en materia fiscal*" (STC 110/1984, FJ. 8º), también lo es que ningún derecho fundamental puede entenderse de tal modo que haga imposible o dificulte sobremanera el cumplimiento del deber de contribuir a los gastos públicos, consagrado en el artículo 31 de la Constitución (STC 76/1990, FJ. 10º).

Especial atención merecen los principios constitucionales del derecho sancionador contenidos en el artículo 25 de la Constitución. Ordenamiento penal y ordenamiento sancionador administrativo son manifestaciones del mismo ordenamiento punitivo del Estado, lo que permite la aplicación de

70. *Vid.* al respecto, Álvaro Rodríguez Berejio, "El sistema tributario...", *op. cit.*, pp. 63 y ss.



los principios inspiradores del orden penal.<sup>71</sup> Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional, desde la STC 18/1981, aunque con matices, que fundamentalmente parten de la existencia de diferencias formales en orden a la calificación, la competencia y el procedimiento. Esto implica la aplicación, entre otros, de los principios de legalidad y reserva de ley en materia sancionadora, y sus derivados: la irretroactividad (SSTC 38/1997, 63/1997 y 117/1997), la prohibición de analogía y la prohibición de sancionar dos veces por la misma conducta (*nec bis in idem*).<sup>72</sup>

Por otro lado, los derechos de carácter procesal contenidos en el artículo 24 de la Constitución son fundamentalmente aplicados también al procedimiento sancionador en materia tributaria, si bien con todos los matices que la correcta adaptación a la “*naturaleza de este tipo de procedimientos*” requiere (STC 29/1989, FJ. 6º).<sup>73</sup> El límite estribaría, también aquí, en que nunca podrán ser invocados de manera que imposibiliten el cumplimiento del citado deber de contribuir (STC 76/1990, FJ. 10º).

#### LA OBJECCIÓN DE CONCIENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA

La objeción de conciencia, derecho reconocido en el artículo 30.2, y protegido por el recurso de amparo (si bien no es un derecho fundamental) no puede ser invocada frente al sistema tributario. Siguiendo una posición habitual en los estados de nuestro entorno,<sup>74</sup> el Tribunal Constitucional sentó tempranamente esta posición (STC 15/1982), que ha sido reiterada posteriormente, entre otras, en la STC 160/1987. En el ATC 71/1993, el Tribunal rechazó el amparo solicitado por un contribuyente que había efectuado una reducción en su cuota en concepto de IRPF, en la proporción que estimó que correspondía a los gastos de armamento en los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio correspondiente a su periodo impositivo.<sup>75</sup>

Partiendo de su doctrina donde califica la objeción de conciencia como un derecho constitucional autónomo y protegido por el recurso de am-

71. Juan Zornoza Pérez, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del decho sancionador)*, Madrid, Civitas, 1992, pp. 67 y ss.

72. *Ibidem*, pp. 72 y ss.

73. *Ibidem*, pp. 116 y ss.

74. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung, op. cit.*, p. 155.

75. Sobre este auto véase Juan Arrieta Martínez de Pisón, “La objeción de conciencia fiscal: a propósito del Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993”, *Crónica Tributaria*, 1993, pp. 98 y ss.

paro, aunque no fundamental, establece, en relación con el deber de contribuir, que la objeción de conciencia está construida en la Constitución española como una excepción al deber constitucional de prestar el servicio militar, por lo que no es posible extenderla a otros deberes, como el de contribuir. Pero además, no cabe buscar amparo a base de la libertad ideológica consagrada en el artículo 16 de la Constitución –este sí, auténtico derecho fundamental–, pues tal interpretación

entrañaría 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 Estado Social y democrático de Derecho que configura la Constitución Española, en el que la interacción entre Estado y sociedad (STC 18/1984) 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.

En suma, la negación de la posibilidad de oponer la objeción de conciencia frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias entronca directamente con el propio principio democrático.

#### LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA Y OTROS PRINCIPIOS RECTORES DE LA POLÍTICA SOCIAL Y ECONÓMICA COMO CONDICIONANTES EN LA CONSTRUCCIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Los principios rectores de la política social y económica que recoge el capítulo III del título I de la Constitución deben informar la actuación del legislador, lo que naturalmente incluye al tributario. Ahora bien, precisamente por su naturaleza, el Tribunal Constitucional ha señalado que es *“improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada, el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador”* (STC 45/1989, FJ. 4º).

En todo caso, en cuanto orientación al legislador, la protección de estos principios puede y debe ser conseguida mediante el sistema tributario. Un buen ejemplo lo constituyen los impuestos extrafiscales, que desde esta perspectiva han sido admitidos por el Tribunal Constitucional, como ya se ha mencionado (STC 37/1987).

Por otro lado, una actuación del legislador contraria a la protección de estos principios rectores puede ser declarada inconstitucional. Así sucedió con el régimen de acumulación de rentas forzosas que establecía la ley reguladora del IRPF de 1978,<sup>76</sup> donde afirmaba el Tribunal que:

Si la carga tributaria que pesa sobre una persona integrada en una unidad familiar es mayor que la que pesa sobre otro contribuyente con idéntico nivel de renta, pero no integrado en una unidad de este género (o, lo que es lo mismo, mayor que la que pesaría sobre esa misma persona si no constituyera parte de una familia, a efectos fiscales), es evidente que no solo se lesiona el principio de igualdad, sino que directamente se va en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no solo no se protege, sino que directamente se la perjudica (STC 45/1989, FJ. 7º).

En un caso con algunas notas similares, el Tribunal Constitucional alemán declaró nulo el precepto del impuesto sobre la renta personal que obligaba a los matrimonios a declarar de forma conjunta, lo que implicaba una clara desventaja pues suponía una mayor tributación, con lo que se producía una discriminación frente a los no casados que no podía justificarse.<sup>77</sup>

## LA ESTRUCTURA TERRITORIAL DEL ESTADO Y EL DERECHO TRIBUTARIO

España es un Estado con múltiples órganos de gobierno, donde las entidades locales y las Comunidades Autónomas tienen reconocida constitucionalmente una cierta autonomía política, de distinto alcance y naturaleza. Pero mientras que la estructura local española no es nueva, la configuración del Estado autonómico, o mejor, la posibilidad de esta conformación, es una de las novedades de la Constitución española de 1978, que inicia un proce-

76. En realidad la declaración de inconstitucionalidad partió también del examen del principio de igualdad tributaria; *vid* un análisis exhaustivo de esta Sentencia en Juan Zornoza Pérez, "Aspectos constitucionales...", *op. cit.*, pp. 164 y ss.

77. BVerfGE 6, 55.

so de descentralización del Estado reconociendo, en su título preliminar, el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que lo integran, (artículo 2), y garantizando autonomía, “para la gestión de sus respectivos intereses”, a las Comunidades Autónomas que se constituyeran (artículo 137), lo que conforma el denominado carácter instrumental de la autonomía financiera, lo cual constituye a la vez una garantía y un límite para las Comunidades Autónomas. Garantía, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias, de la autonomía política (SSTC 63/1986, 13/1992, 135/1992, 128/1999, entre otras) y límite, porque las Comunidades solo podrán ejercer su autonomía financiera dentro del ámbito de sus competencias materiales (STC 13/1992). En cuanto a su alcance, el contenido constitucional del principio de autonomía financiera comprende las distintas vertientes de la actividad financiera, esto es, “la ordenación de los ingresos y gastos u obtención de recursos y utilización de los mismos, así como la elaboración y aprobación de un presupuesto” (STC 183/1988, de 5 de noviembre, FJ 1º).

Para garantizar la efectividad de la autonomía política, la Constitución, en su artículo 156.1, establece que las Comunidades Autónomas “gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias...” y en el art. 157.1 enumera una serie de recursos que habrán de integrar la Hacienda autonómica. En estos preceptos se reflejan ya dos características definatorias del sistema de financiación configurado en la Constitución: el reconocimiento expreso del carácter instrumental de la autonomía financiera con respecto de la autonomía política, y el esbozo o la preconfiguración de un sistema *mixto* de financiación, en la medida en que los recursos previstos en el artículo 157.1 son tanto propios como ajenos, conteniendo en realidad todos los recursos que pueden componer una Hacienda.<sup>78</sup>

78. Sobre el poder financiero de las Comunidades Autónomas, su alcance y límites, véase, entre otros trabajos: Ismael Jiménez Compaired, *La imposición propia...*, *op. cit.*; Juan Ramallo Massanet, “El reparto de competencias tributarias...”, *op. cit.*; “Elementos jurídicos de la financiación autonómica”, en AA. VV., J. M. González Páramo, edit., *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*, Madrid, Fundación BBVA, 2001; Juan Ramallo Massanet y Juan Zornoza Pérez, “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Cuadernos de Derecho Público*, No. 2, 1997; Violeta Ruiz Almendral, “Fiscal Federalism in Spain: The Assignment of Taxation Powers to the Autonomous Communities”, *European Taxation*, (IBFD, Holanda), vol. 42, No. 11, november, 2002; “The Asymmetric Distribution of Taxation Powers in the Spanish State of Autonomies: the common system and the Foral Tax Regimes”, *Regional and Federal Studies* (Reino Unido), Frank Cass Journal, vol. 13, No. 4, winter 2003 y *Impuestos cedidos...*, *op. cit.*; Juan Zornoza Pérez, *Los recursos de las Comunidades Autónomas. Cuadernos y Debates*, No. 8, Madrid, Centro de Estudios Cons-

Entre dichos recursos, cobra especial importancia, que además ha sido creciente en los últimos años, el poder tributario, porque además de servir como medio de allegar recursos a las arcas autonómicas, es un importante instrumento político, como ya se ha señalado. Dicho poder se encuentra limitado ya desde la Constitución, que por un lado establece la interdicción de “adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios” (157.2), y por otro habilita al Estado para aprobar una ley que regule el ejercicio de competencias financieras por parte de las Comunidades Autónomas (133.2, 157.3), lo que conforma el poder tributario autonómico como subordinado al del Estado (STC 150/1990). Entre otras manifestaciones de dicha subordinación, la ley estatal que cumple el citado mandato constitucional<sup>79</sup> prohíbe a las Comunidades Autónomas el establecimiento de tributos similares a los establecidos por el Estado, y por los entes locales, lo que ya ha tenido consecuencias prácticas, por ejemplo, con la anulación del Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente, por considerarse similar a otro impuesto municipal, el que recae sobre los bienes inmuebles (STC 289/2000).

La Constitución también reconoce poder en un cierto grado de autonomía financiera a los entes locales, estableciendo en su artículo 142 que

Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Según se ha visto más arriba, precisamente para garantizar un cierto ámbito competencial propio en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha flexibilizado las exigencias de la reserva de ley para estas entidades (STC 233/1999). En la misma sentencia, se establece que de la conjunción de los artículos 133.2, 142 y 149.1.14<sup>a</sup> de la Constitución, deriva la competencia exclusiva del Estado para establecer líneas básicas del sistema financiero local.<sup>80</sup>

titucionales, 1996, y “Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001”, AA.VV. (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas). *El Estado de las Autonomías*, t. IV, Madrid, CEURA, 1997.

79. Se trata de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

80. Mediante la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL).

## Bibliografía

- Arrieta Martínez de Pisón, Juan,  
1993 “La objeción de conciencia fiscal: a propósito del Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993”, *Crónica Tributaria*, No. 68.
- Bayona de Perogordo/Soler Roch,  
1987 *Derecho Financiero*, Alicante, Librería Compas.
- Berliri, A.,  
1952 *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Ed. Giuffré, Milano.
- Birk, Dieter,  
1983 *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Mabtab der Steuernormen*. Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH.
- 2003 *Steuerrecht*. Heidelberg, C. F. Müller.
- Birk, Dieter; Eckhoff, Rolf,  
2000 “Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive”, en Ute Sacksofsky; Joachim , edits., *Vom Steuers-taat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft.
- Closa Montero, Carlos,  
2004 “Lecciones del Pacto de Estabilidad”, *ARI*, No. 22, Instituto Elcano (en <http://www.realinstitutoelcano.org/analysis/415.asp>, con acceso el 19 de abril de 2004).
- Cortes Domínguez, M.,  
1985 *Ordenamiento tributario español*, I, Madrid, Civitas.
- Falcón y Tella, Ramón,  
1994 “Leyes de Presupuestos y Leyes ‘de Acompañamiento’: un posible fraude a la Constitución”, *Quincena Fiscal*, No. 22.
- 1997 “Leyes de acompañamiento y técnica legislativa”, *Quincena Fiscal*, No. 1.
- 1982 “La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 33.
- Giannini, A. D.,  
1956 *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, Torino.
- Heuer, E.,  
1983 en Dommach Heuer, *Handbuch der Finanzkontrolle. Kommentar zum Bundeshaushaltrecht*, Kommentator Verlag, Frankfurt am Main, 4a. actualización, art. 115.
- Hinojosa Torralvo, José,  
1989 “La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 62.
- Jiménez Compaired, Ismael,  
1994 *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Madrid, Boletín Oficial del Estado.

- 1995 "Sobre el contenido de las leyes regionales de presupuestos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, No. 237.
- Kirchhof, Paul,  
1982 *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem*, en "Staatsfinanzierung im Wandel", Schriften des Vereins für Socialpolitik, Berlin, Duncker & Humblot.
- Laufenburger, H.,  
1956 *Theorie économique et psychologique des finances publiques*, tomo I, París, Ed. Sirey.
- Martín Queralt, Juan,  
1996 "La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del derecho", *Tribuna Fiscal*, No. 74.
- Martín Retortillo, Luis; Rodríguez Bereijo, Álvaro,  
1989 *La ley de Presupuestos Generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales.
- Mateo Rodríguez, L.,  
1978 *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León.  
1978 *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León.
- Moore, W. S. y Penner, R.G. (edits.),  
1980 *The Constitution and the Budget. Are constitutional limits on Tax, Spending, and Budget powers desirable at the Federal level?*, Washington and London, American Enterprise Institute for Public Policy Research.
- Murphy, Liam; Nagel, Thomas,  
2002 *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press.
- Neumark, Fritz,  
1970 *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck).
- Paulick, Heinz,  
1965 "Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht", en *Gedenkschrift für A. Spitaler*, Ed. G. Thoma, U. Niemann.
- Pérez de Ayala/González García,  
1978 *Curso de Derecho Tributario*, t. I, 2a. ed., Edersa, Madrid
- Perez Royo, F.,  
1972 "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", *HPE*, No. 14.
- Piduch, E. A.,  
1980 *Bundshaushaltrecht*, Kohlhammer Kommentar, 15a. actualización, Stuttgart.
- Ramallo Massanet, Juan,  
1988 "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 60.

- Ramallo Massanet, Juan,  
1992 “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)”, *Crónica Tributaria*, No. 64.
- Ramallo Massanet, Juan,  
1996 “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 90.  
2001 “Elementos jurídicos de la financiación autonómica”, en J. M. González-Páramo, edit., *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*, Madrid, Fundación BBVA.
- Ramallo Massanet, Juan; Zornoza Pérez, Juan,  
1997 “El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las Comunidades Autónomas”. *Cuadernos de Derecho Público*, No. 2.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro,  
1999 “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 100.
- 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* (Chile), No. 6.  
2002 “Fiscal Federalism in Spain: The Assignment of Taxation Powers to the Autonomous Communities”, *European Taxation* (IBFD, Holanda), vol. 42, No. 11, November.  
2003 “The Asymmetric Distribution of Taxation Powers in the Spanish State of Autonomies: the Common System and the Foral Tax Regimes”, *Frank Cass Journal, Regional and Federal Studies* (Reino Unido), vol. 13, No. 4, winter 2003.  
2004 *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- Selmer, P.,  
1972 “Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht”, Atheneum, Frankfurt am Main 1972.
- Soler Roch, Ma. T.,  
1984 “Los principios jurídico constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas”, en AAVV. *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, Madrid, IEF.
- Spanner, H.,  
1977 en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, O. Schmidt, Köln, actualización 85, § 3.



- Starck, C.,  
1972 "Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff", en AAVV., "Verfassung-Verwaltung-Finanzen. Festschrift für Gerhard Wacke", O. Schmidt, Köln.
- Tejerizo López, J. M.,  
1975 *Los monopolios fiscales*, Madrid, IEF.
- Tipke, Klaus.,  
1993 *Die Steuerrechtsordnung*, tomo I. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Tipke/Kruse,  
1977 *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, O. Schmidt, Köln, actualización 28, 1977, § 3.
- Vicente-Arche Domingo, F.,  
1975 "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", No. 7, REDF. Civitas.
- Vogel, Klaus,  
1971 en Vogel/Walter, *Kommentar zum Bonner Grundgesetz*, J. Heitmann, Hamburg, entrega 26.  
1968-69 "Steuerrecht und Wirtschaftslenkung", *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, a partir de p. 225.
- Zornoza Pérez, Juan,  
1989 "Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF", *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 27.  
1992 *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Madrid, Civitas.  
1993 "La Ley de Presupuestos y el sistema de fuentes del derecho: en torno a la STC 76/1992, de 14 de mayo", AA.VV., *Informe Comunidades autónomas 1992*. Barcelona, Instituto de Derecho Público.  
1996 *Los recursos de las Comunidades Autónomas. Cuadernos y Debates*, No. 8, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales.  
1997 "Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001", AA.VV. (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas), *El Estado de las Autonomías*, t. IV, Madrid, CEURA.