

EL JUICIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD
TRIBUTARIA EN LA EXPERIENCIA
JURISPRUDENCIAL (*)

ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO

§ 1. INTRODUCCIÓN. EL SIGNIFICADO DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD TRIBUTARIA.—§ 2. LA DIFICULTAD DEL JUICIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD TRIBUTARIA.—§ 3. CRITERIOS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN LA APLICACIÓN DEL JUICIO DE IGUALDAD, CON ESPECIAL REFERENCIA A LA MATERIA TRIBUTARIA.—§ 4. CONCLUSIÓN.

§ 1. INTRODUCCIÓN. EL SIGNIFICADO DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL
DE IGUALDAD TRIBUTARIA

En la Constitución española existen distintas proclamaciones de la igualdad (arts. 1.1, 9.2, 14, 23.2, 31.1, 32.1, 35.1, 39.2, 138.2, 139.1, 149.1.1.^a) reflejo de la igualdad como *valor superior del ordenamiento jurídico*, como *principio o cláusula general*, exigencia objetiva del orden jurídico, que pone límite a la libertad de configuración del legislador, como *derecho subjetivo*, facultad reaccional de poner en marcha los mecanismos jurídicos idóneos para restablecer la igualdad rota y como *principio general de la organización territorial del Estado y título de atribución de la competencia exclusiva estatal*.

(*) Este trabajo es mi contribución al Libro Homenaje al Profesor Andrea Amatucci, de la Universidad Federico II de Nápoles, al que ahora he hecho algunos añadidos; recoge ideas desarrolladas en un libro sobre *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, de próxima publicación.

Sin embargo, parece obvio que cada una de estas proclamaciones del principio de igualdad o del valor igualdad tiene su propio significado, específico y autónomo.

Como ha observado J. Jiménez Campo (1), cada una de estas concreciones o identificaciones «hallan su correlato en diferentes modos de ser de lo que, con algunas reservas, podría llamarse la «idea general» de la igualdad. Pero estas varias vertientes de un mismo valor, si bien han de convivir y cohonestarse en la obra del intérprete y del aplicador del Derecho, no deben confundirse y menos aún abolirse entre sí» [por la simple reducción a una sola y unívoca expresión de las disposiciones constitucionales].

La igualdad jurídica (art. 14 CE) plantea exigencias específicas distintas de las que, por ejemplo, incorpora la igualdad «real y efectiva» (art. 9.2 CE) [o la igualdad tributaria (art. 31.1 CE), podríamos añadir]. El problema del deslinde entre el ámbito de una y otras normas es «el de cómo integrar en una unidad de sentido normativo, significados políticos que han ido formándose a lo largo del tiempo con una dinámica propia y a menudo conflictiva».

En la doctrina española de Derecho Tributario una gran parte de los autores entiende que el artículo 14 y el artículo 31.1 CE son expresión de un solo y único principio de igualdad, siendo distintos los ámbitos o sectores del ordenamiento en que se manifiesta. Sin que quepa separarlos o escindirlos en manifestaciones o especificaciones distintas a los efectos de su protección por los procedimientos de tutela constitucional; en particular, de su invocación en el recurso de amparo constitucional. Entre ambos preceptos constitucionales, a semejanza de lo que acontece en Derecho alemán (art. 3.1 GG), existiría una *intercambiabilidad de cláusulas*, esto es, una perfecta comunicabilidad de efectos reconduciendo cláusulas constitucionales que se encuentran específicamente reguladas en otros preceptos constitucionales al contenido de los derechos fundamentales protegidos por el recurso de amparo, buscando el fundamento común de un derecho con el de otros preceptos; sin que de su enunciación separada en el texto de la Constitución pueda deducirse consecuencia dogmática alguna.

El Tribunal Constitucional, sin embargo, ha sostenido desde tempranas resoluciones de los primeros años 1980 (en Sentencias y Autos) la «singularidad» del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE en tanto íntimamente enlazada con el concepto de capacidad económica y con la progresividad de la imposición, lo que impide que pueda ser «*simplemente reconducida*» a los términos de la igualdad formal del artículo 14 CE. La igualdad a que se refiere

(1) Cfr. Javier JIMÉNEZ CAMPO, «La igualdad jurídica como límite frente al legislador», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9, septiembre-diciembre, 1983, págs. 71-72.

el artículo 31.1 CE, en la medida en que tiene que ver con la justicia distributiva, más allá de la igualdad jurídica (*ante* la ley, frente a su aplicación y *en* la ley, frente a su contenido) atiende sobre todo a la igualdad sustancial o material (art. 9.2 CE), que aspira a lograrse mediante un sistema tributario justo que corrija las desigualdades reales que no resultan justificables desde los postulados del Estado social y democrático de Derecho que la Constitución proclama en su artículo 1.º

Puesto que el ámbito objetivo del recurso de amparo excluye los derechos constitucionales situados fuera de la Sección 1.ª del Capítulo II del Título Primero de la Constitución, se pregunta la doctrina si no existen razones (conceptuales y prácticas) deducidas de la naturaleza, contenido y alcance de la igualdad tributaria y del concepto de capacidad económica del artículo 31.1 CE que hubieran permitido extender, *por conexión*, el ámbito del recurso de amparo en el Derecho tributario para dar entrada a la tutela directa de la justicia fiscal, como ha acontecido con otros preceptos constitucionales en otros sectores del ordenamiento; o incluso, dentro de la misma materia tributaria, en las SSTC 209/1988 y 45/1989, en las que el Tribunal ha admitido que en materia tributaria el derecho a la igualdad jurídica del artículo 14 CE no puede prescindir o desconectarse de los principios contemplados en el artículo 31.1 CE, «cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas en cuenta»; llegando incluso a hablar del *derecho fundamental* de cada uno, sujeto pasivo del impuesto, a contribuir de acuerdo con su propia capacidad económica.

Respecto de estos preceptos, como el artículo 31.1 CE en materia tributaria, que consagran derechos especiales de igualdad, el principio general de igualdad del artículo 14 CE vale como *lex generalis*. Lo cual significa: que los fundamentos materiales de la igualdad que subyacen en las normas constitucionales que consagran derechos especiales de igualdad se sobreponen o tienen preferencia, como *lex specialis*, a los criterios generales del artículo 14 CE; y que los criterios de valoración de estos derechos pueden exigir soluciones materialmente diferentes de las que resultarían de la consideración del principio general de igualdad.

En la jurisprudencia constitucional española cabe apreciar (con diferentes énfasis y matices) cierta distinción entre el derecho a la igualdad jurídica del artículo 14 CE, circunscrito a la interdicción de las discriminaciones arbitrarias o carentes de justificación razonable (trato desigual de supuestos de hecho iguales), y la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE que exigiría (también por su conexión con el principio de progresividad) el trato desigual según la diversa capacidad económica.

El Tribunal Constitucional, en una línea de jurisprudencia no exenta de alguna inflexión, parece orientarse por un criterio en apariencia sencillo, la naturaleza objetiva o subjetiva del elemento o razón de la diferenciación normativa: cuando la desigualdad se produce o se fundamenta exclusivamente en una diferenciación de índole subjetiva (cualidad de la persona, sus circunstancias o condiciones personales o familiares, «*nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra circunstancia personal o social*»), la vulneración se situará en el ámbito del artículo 14 CE; por el contrario, cuando la razón de la desigualdad o diferenciación es una causa o elemento puramente objetivo (índices o manifestaciones de riqueza o capacidad económica, el patrimonio, la renta, el consumo...) habrá de subsumirse en el ámbito del artículo 31.1 CE. La igualdad que aquí se predica se aplica solamente a aquellos supuestos en que ante iguales manifestaciones de riqueza o capacidad económica la norma tributaria establece un diferente gravamen sin que exista una justificación objetiva y razonable.

Si bien en no pocos casos de la realidad práctica la sutil separación entre ambos preceptos constitucionales se difumina y tan rotunda línea de separación no resulta fácil de trazar, pues los elementos objetivos y subjetivos se mezclan y entrecruzan en la diferenciación normativa, con los lógicos problemas no ya en la aplicación del criterio de admisibilidad de los recursos de amparo que invocan una vulneración de la igualdad tributaria, sino en el entendimiento mismo del principio general de igualdad en el Derecho Tributario.

El resultado es una línea jurisprudencial no siempre clara, en la que no es difícil advertir algún titubeo o vacilación del propio Tribunal Constitucional respecto del entendimiento, desde el punto de vista dogmático, del principio de igualdad tributaria.

Estas vacilaciones se deben tanto a la indeterminación y especial apertura del canon empleado (capacidad económica, igualdad) como a la deferencia, a veces excesiva, a la legítima libertad de opción del legislador en materia tributaria que reduce el juicio de igualdad a un juicio de mínimos: el mero control de la arbitrariedad de la diferencia de trato por medio de un criterio tan lábil como el de *la razonabilidad*.

Capacidad económica, igualdad y justicia tributaria son difíciles de separar; a fin de cuentas, un problema de igualdad en la imposición es o deviene en un problema de justicia tributaria.

Cuando la Constitución española enuncia en el artículo 31.1 el principio de igualdad como *inspirador* del sistema tributario justo, no está sólo y simplemente reiterando que *todos* son iguales ante la ley a la hora de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin que quepa discriminación por razón de las cualidades subjetivas de la persona (sexo, raza, religión o cualquier otra

circunstancia o condición personal o social); que se vulnera la igualdad cuando arbitrariamente se produzcan discriminaciones entre contribuyentes respecto a los cuales no medie ninguna razón objetiva de diferenciación (*igualdad horizontal*). Esa interdicción de la desigualdad personal ante el impuesto por diferenciaciones que carecen de una justificación objetiva y razonable, ya viene garantizada por el principio de igualdad ante la ley y en la ley que se proclama con carácter general en el artículo 14 CE.

La Constitución, al referirse en el artículo 31.1 al principio de igualdad, está exigiendo *algo que va más allá* de la simple igualdad jurídica o igualdad formal y mira a la justicia distributiva, pues es claro que ante el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos todos no son iguales, sino diferentes por razón de su capacidad económica para soportar la carga de los tributos necesarios para cubrirlos.

Todos tienen, por igual, el deber de contribuir y son iguales jurídicamente ante el cumplimiento de dicho deber constitucional; pero no deben contribuir de manera formalmente igual, sino diferente, de acuerdo con su capacidad económica (*igualdad vertical*). La igualdad del artículo 31.1 CE «se fundamenta en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza» lo que «conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad» (STC 57/2005, FJ 3). Se prohíbe la desigualdad de trato en supuestos iguales, en los que existe igual capacidad económica (SSTC 193/2004 y 46/2000).

La capacidad económica es, en materia tributaria, *medida de la igualdad* (2) —en tanto que todos deben de contribuir de acuerdo con ese patrón que es su capacidad económica— así como fundamento de la unidad y racionalidad del sistema tributario; unidad que, como ha dicho Tipke, es imprescindible para que exista igualdad tributaria, y que obliga a los poderes públicos, en palabras del Tribunal Constitucional, «a exigir esa contribución [al sostenimiento de los gastos públicos] a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (por todas, STC 10/2005, FJ 6 *in fine*).

(2) «El legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestran los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de la igualdad», STC 209/1988, FJ 8. Ilustrativa al respecto, la STC 46/2000 sobre la tributación de las rentas irregulares en el IRPF. Niega que la capacidad contributiva pueda ser medida de la igualdad en la imposición y, por tanto, criterio para salvaguardar y actuar la igualdad tributaria, Franco GAFFURI, «L'attitudine alla contribuzione», Milano, A. Giuffrè, 1969, pág. 220.

Al vincular al legislador a la coherencia y a la no arbitrariedad de la imposición (en la selección de los hechos imponibles de los tributos e institutos y técnicas para su liquidación) el principio de capacidad económica o contributiva impone también una exigencia de *racionalidad de la imposición*. En este sentido, ha de recordarse la importante declaración que se hace en la STC 19/1987, FJ 4: «en el artículo 31 CE el régimen jurídico de la ordenación de los tributos es considerado *como un sistema*, lo que reclama una dosis inevitable de homogeneidad. Consecuencia del artículo 31.1 CE y también del artículo 31.3 CE es la *unidad* del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles». Importante, sobre todo, respecto de la dimensión territorial de la igualdad tributaria en Estados de estructura política compuesta o compleja fuertemente descentralizados, como es el caso de España.

El principio de igualdad, en tanto refleja, más que ningún otro principio constitucional, los valores, ideales y aspiraciones de los individuos por una sociedad más justa y en el que se mezclan Política y Derecho, el sentimiento y la razón, es el más difícil de definir concretamente y de aplicar, en tanto principio jurídico, a la realidad de los casos.

La variedad de situaciones individuales en un contexto, como el actual, de globalización económica, con una gran volatilidad de determinadas rentas (del capital o de grupos empresariales multinacionales) que dificulta o impide su sometimiento a tributación, gran movilidad de algunos contribuyentes y exhuberancia y variabilidad de las normas que regulan sus obligaciones fiscales, con una creciente instrumentalización de la legislación tributaria con fines extrafiscales de política económica o social, lo que acentúa los problemas de equidad en el reparto interno de la carga tributaria (3); y, de otra parte, la propia

(3) Una buena muestra de este fenómeno asociado a la globalización económica es la «dualización» del IRPF. En la doctrina se ha puesto de relieve el grave problema de equidad (igualdad y justicia) que supone el diferente tratamiento fiscal de los rendimientos que integran el concepto de renta del IRPF tras las últimas reformas legislativas [*«constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas que se establezcan por Ley»*, art. 2 de la Ley 35/2006], al configurar bases imponibles específicas, diferenciadas, una para las rentas derivadas de cualquier forma de ahorro financiero (dividendos o intereses) y para las ganancias y pérdidas patrimoniales y otra para las demás fuentes de rendimientos: del trabajo, actividades económicas, capital inmobiliario e imputaciones de rentas; sometiéndolas a tipos de gravamen también distintos: proporcionales [un tipo fijo del 18 por 100] a las primeras y tarifa progresiva a las segundas.

La diferente movilidad de los factores productivos —en particular del capital y del trabajo— y la competencia fiscal entre los Estados, incluidos los «paraísos fiscales», limitan (condicionan) el ejercicio del poder legislativo tributario empujándolo hacia *lo realizable o practicable* más que hacia lo deseable (y justo).

complejidad del principio general de igualdad, su carácter poliédrico y su enorme fuerza expansiva, hacen de la igualdad tributaria un principio de delicada aplicación en la práctica y difícil plasmación en el sistema fiscal, sometido cada vez más a las exigencias tanto de la *practicabilidad* del gravamen como a las del mercado: competitividad fiscal, eficiencia económica, libertad de transacciones y de capitales. Aplicación que, en consecuencia, se caracteriza por una extrema prudencia que —como dice Philippe Marchessou— «no permite siquiera imaginar una manifestación del principio de igualdad en materia tributaria idónea para incidir de una manera significativa en la realidad» (4).

§ 2. LA DIFICULTAD DEL JUICIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD TRIBUTARIA

En el juicio de igualdad tributaria el juez constitucional se ve avocado siempre a confrontar los límites de su propia jurisdicción frente al legislador de-

«De forma que nos encontramos ante un hecho incuestionable, como escribe J. MARTÍN QUERALT: dos unidades familiares, con el mismo volumen de renta, con el mismo número y edad de los miembros que integran la familia, con el mismo vínculo matrimonial y con las mismas cargas familiares, van a encontrarse sujetos a una muy desigual tributación, atendiendo a la fuente de que proceden sus rentas: si provienen del trabajo personal, se sujetarán a la tarifa progresiva del impuesto —con un tipo marginal máximo del 43 por 100—, en tanto que si las rentas provienen del ahorro —intereses, dividendos, ganancias patrimoniales, sea cual sea su período de generación— su tributación se verá reducida al 18 por 100». Cfr. Juan MARTÍN QUERALT, «Prólogo» a *La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Tecnos, 2007, págs. 15-16.

Vid. el buen trabajo de Enrique ORTIZ CALLE, «La “dualización” del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: concepción sintética del gravamen *versus* impuesto dual», en *Crónica Tributaria*, núm. 129, 2008, págs. 141 y sigs.; desde una perspectiva más general, J. M. CALDERÓN CARRERO, *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, Instituto de Estudios Fiscales. Documentos, Doc. n.º 20/06.

(4) Cfr. Philippe MARCHESSOU, «Uguaglianza e proporzionalità nel Diritto Tributario», en *Per una Costituzione Fiscale Europea*, a cura di Adriano DI PIETRO, Padova, Cedam, 2008, pág. 237, «cada contribuyente se siente tentado a reducir su visión de la igualdad a una comparación de su propia situación fiscal con la de su vecino, con el único fin de evitar sufrir un régimen impositivo menos favorable».

En el mismo sentido, en opinión de Dieter BIRK el principio de igualdad no es muy eficaz y tiene un limitado efecto sobre el Derecho Tributario en su conjunto, por tres razones: la dificultad del legislador para usar la capacidad económica como único estándar de la imposición dejando a un lado otros posibles criterios; la creciente instrumentalización de la legislación fiscal con fines de política económica o social; el propio principio de igualdad que deja un amplio margen al legislador para introducir privilegios y discriminaciones fiscales por razones de política social o económica. cfr. D. BIRK, «The Limited Impact of the Principle of Equality on Tax Law», en Hans L. M. GRIBNAU (ed.), *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation. The struggle for Equality in European Tax Law*, London, Kluwer Law International, 2003, págs. 45 y sigs.

mocrático, respetando la esfera de responsabilidad de éste en el ejercicio de la función de directriz y orientación política del interés general. La tensión entre Política y Derecho es aquí más viva que en ningún otro ámbito y el riesgo o reproche de activismo y extralimitación más fuerte, al convertirse en control valorativo de la justicia de las soluciones legislativas.

Esta presión empuja a los Tribunales hacia una concepción reductora, minimalista, si se quiere, de la igualdad tributaria como mero límite frente a aquellas discriminaciones del legislador que carezcan de una justificación objetiva y razonable o sean simplemente arbitrarias. Lo cual reduce considerablemente la eficacia que presta el principio constitucional de igualdad tributaria, como criterio material de justicia, en la tutela de los contribuyentes.

El juicio de igualdad es, ante todo, un juicio de la desigualdad, que tiene mayor severidad y rigor o tolerancia según el objeto de la diferencia de trato enjuiciado y la materia de que se trate. El Tribunal Constitucional lleva a cabo un examen más incisivo y riguroso (*strict scrutiny test*) cuando examina una diferencia de trato basada en alguna de las concretas determinaciones señaladas *expresamente* en el artículo 14 CE [*«sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión»*] (lo que suele denominarse «clasificaciones sospechosas») o cuando el principio de igualdad se pone en relación con el ejercicio de *otro* derecho fundamental, respecto de las cuales existe una fuerte presunción de ilegitimidad que ha de desvirtuar quien afirma su validez demostrando el fuerte interés público de la razón de la diferenciación y la absoluta necesidad y adecuación entre los medios empleados [la diferencia de trato] y la finalidad perseguida.

Examen bien distinto, en cambio, cuando afronta la igualdad en sí misma considerada (juicio ordinario de igualdad), en la que suele emplear criterios más flexibles y menos estrictos; lo que Giménez Glück (5) denomina «juicio de mínimos» (*minimal rational basis scrutiny test*), de mera razonabilidad, que

(5) Cfr. David GIMÉNEZ GLÜCK, «Juicio de Igualdad y Tribunal Constitucional», Barcelona, Bosch, 2004, págs. 121 y sigs. «La jurisprudencia mayoritaria [del Tribunal Constitucional] sigue haciendo referencia a la exigencia del cumplimiento del juicio de racionalidad dentro de un esquema valorativo que lo unifica con el subjuicio de idoneidad de la proporcionalidad de la diferencia de trato al que denomina “principio de razonabilidad”. Quizás se dé por hecho el juicio de “mínimos” dentro de este principio de razonabilidad y no se considere oportuno plasmarlo formalmente, quizás se sobreentiende que cuando el Tribunal dice que “ante supuestos de hecho iguales, las consecuencias jurídicas han de ser asimismo iguales” no requiere la aplicación extrema de este principio, sino una aplicación mucho más flexible del mismo.» Y concluye afirmando que «el intento teórico de convertir el juicio de racionalidad en uno de razonabilidad, en el que la constitucionalidad de las normas se decide, en última instancia, en virtud de juicios de valor, no parece la opción más adecuada si se pretende alcanzar un mínimo de seguridad jurídica en este aspecto».

consiste en interpretar los parámetros de racionalidad de la clasificación legislativa y de proporcionalidad de la diferencia de trato de forma flexible, poco estricta; interpretación que tiene como regla general el objetivo de declarar la constitucionalidad de la norma legislativa. Según este autor, es el grado de juicio de igualdad *en la ley* que generalmente utiliza el Tribunal Constitucional en el juicio ordinario de igualdad.

La igualdad es un concepto relacional y, por tanto, resultado de un juicio comparativo entre situaciones homogéneas semejantes o equiparables (el *tertium comparationis*) que, sin embargo, son objeto de una diferencia de trato normativa, cuyos rasgos considerados relevantes, para afirmar o negar la igualdad entre ellas, no viene impuesta por la naturaleza misma de las realidades que se comparan, sino por el punto de vista desde el cual se realiza el juicio de igualdad; es decir, por una decisión de quien juzga. Es éste el que fija de manera libre, aunque no arbitraria, los elementos relevantes que hacen comparables entre sí dos situaciones o realidades (F. Rubio Llorente). Estos elementos o puntos de vista directores, aunque se extraigan del Derecho positivo, acaban por remitir a nociones ajenas a él; nociones [lo «objetivo y razonable», los «criterios y juicios de valor generalmente aceptados»] que resultan, en última instancia, de las representaciones axiológicas o de la justicia imperantes en la sociedad en el momento histórico y según la materia de que se trate.

El principio de igualdad no dice lo que es igual ni aporta por sí mismo un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales. Como tal principio, no cabe predicar de él ningún contenido material en abstracto, esto es, no puede ser definido por su objeto. La igualdad es un concepto relacional que exige siempre un elemento de comparación al cual referir la desigualdad denunciada; por eso, en la materia tributaria es el principio de capacidad económica el que nos proporciona, en mayor medida, el criterio o medida para esa comparación.

El verdadero problema que plantea la exigencia de un tratamiento jurídico igual es determinar cuándo dos situaciones reales son equiparables y susceptibles de comparación entre sí; porque el margen de que goza el Tribunal cuando lleva a cabo un juicio de igualdad es bastante amplio, pudiendo desestimar la existencia de una vulneración de la igualdad porque las situaciones jurídicas

Por ello, en aras de la seguridad jurídica y a fin de evitar el decisionismo judicial este autor reclama que el Tribunal Constitucional desarrolle *formalmente* una doctrina sobre el principio de igualdad donde explique qué nivel de adecuación a la racionalidad y proporcionalidad se requiere para superar el juicio de «mínimos», asumiendo expresamente que «la gradación exigible en el juicio de “mínimos” es un nivel lo suficientemente condescendiente con la clasificación legislativa como para admitir, salvo situaciones excepcionales, la constitucionalidad de la misma» (págs. 134-135).

comparadas no son comparables porque, a su juicio, no son iguales u homogéneas.

Así ha ocurrido, por ejemplo, con el diferente tratamiento de la imputación de rentas en el IRPF entre los rendimientos del trabajo y las rentas del capital en el régimen de gananciales (STC 146/1994, FJ 5 C), a pesar de que las reglas de imputación distintas unido al tipo de gravamen progresivo del impuesto hacen que las rentas del trabajo soporten una carga tributaria mayor que las rentas del capital, puesto que la titularidad compartida del capital permite que los rendimientos sean repartidos entre los cónyuges que se acogen a la tributación separada, mientras que esto no es posible en el caso de las rentas del trabajo, que se imputan íntegramente a aquel cónyuge que las haya generado; o con la diferencia de tratamiento fiscal en el IRPF entre los distintos regímenes económico-matrimoniales, de separación de bienes o de gananciales, que afecta a los rendimientos del capital y que lleva a que la capacidad económica resultante de cada uno de dichos regímenes matrimoniales, medida en términos individuales, sea desigual en uno y otro caso (STC 146/1994, FJ 5 A); y con el distinto trato fiscal entre unidades familiares en que la renta es obtenida por dos o más miembros por comparación a las unidades familiares con un solo perceptor de renta, en que, efectivamente, a igualdad de renta familiar el tipo de gravamen progresivo del impuesto favorece a aquellas unidades familiares en que la renta es obtenida por dos o más miembros por comparación a las unidades familiares en que la renta es obtenida por uno solo de sus miembros (STC 146/1994, FJ 5 B); o en fin, con el diferente trato fiscal en el IRPF entre los matrimonios y las parejas de hecho o entre los cónyuges y las personas separadas legalmente que conviven con sus hijos (cfr. SSTC 47/2001, 212/2001 y 21/2002).

Diferencias de trato fiscal que son justificadas por el Tribunal Constitucional porque se trata de situaciones o supuestos de hecho que no son iguales ni homogéneos que obligue a atribuirles iguales consecuencias jurídicas —sin que el legislador tributario deba acomodarse «de manera absoluta e incondicionada» a la norma civil (STC 146/1994)—, por lo que no pueden ser objeto de comparación dentro de un juicio constitucional de igualdad tributaria, «sólo referible a los individuos y no a las unidades familiares; lo contrario sería tanto como convertirlo en un impuesto de grupo».

Asimismo ha considerado situaciones jurídicas no comparables, la diferente cuantía de los intereses de demora que debe satisfacer la Administración tributaria en la devolución de los ingresos indebidos [el interés legal del dinero] y la que deben abonar los contribuyentes u obligados tributarios por el retraso en el pago de la deuda tributaria [el interés legal incrementado en un 25 por 100], respecto de la cual el Tribunal Constitucional considera que «faltan los elemen-

tos necesarios para configurar la situación discriminatoria denunciada» pues se trata de «*supuestos de hecho no homogéneos*, puesto que existen razonables elementos de diferenciación entre la situación en que se encuentra el contribuyente que incurre en mora en el cumplimiento del deber tributario y la Administración, dotada de las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes [«potestades que, por esencia, sitúan a la Administración como *potentior persona*, en una situación de superioridad sobre el contribuyente»]. Y que se justifica por el mero interés público de la Hacienda en «evitar el grave perjuicio que supondría que grupos de contribuyentes dejaran de pagar en masa tempestivamente sus cuotas tributarias», porque «la importancia de la puntualidad en el pago es incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquél, ya que cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede imponer un daño a la Hacienda de muy graves proporciones» (cfr. STC 76/1990, FJ 9 A).

Idéntico razonamiento se reitera en la STC 164/1995, FJ 7 («no es comparable la situación de retraso en el pago de los tributos por parte de los contribuyentes con la del retraso por parte de la Administración... No cabe establecer un juicio de proporcionalidad en los términos pretendidos entre dos tipos de medidas [el interés de demora y el recargo] con finalidades tan dispares y aplicadas a supuestos de hecho tan disímiles entre sí. O dicho en otros términos, la muy superior cuantía del recargo respecto del interés de demora pasivo de la Administración tributaria resulta proporcionada en atención a la diversidad de funciones que cumplen ambas medidas») para justificar, desde el principio de igualdad, la constitucionalidad del recargo del 10 por 100 por ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo del artículo 61.2 LGT [en redacción de la Ley 46/1985] sin que, a estos efectos, se estime relevante el hecho de la diferente situación del contribuyente que se ha retrasado un solo día respecto del que se retrasa meses e incluso todo un año en el abono de sus deudas tributarias.

Las mismas razones de la no identidad de las situaciones de la Hacienda Pública y de los particulares sometidas a comparación han llevado al Tribunal Constitucional a justificar como objetiva y razonable, desde la perspectiva del artículo 14 CE, la desigualdad de trato a favor de la Administración deudora (los «privilegios de la Hacienda Pública»): el distinto y menor tipo de interés aplicable a los intereses procesales devengados a favor del particular acreedor [únicamente el interés legal del dinero, sin el incremento de dos puntos que establece la LECiv. y arts. 36.2 y 45 de LGP de 1988] cuando aquélla resulta condenada por sentencia judicial al pago de una cantidad líquida. La justificación de la diferencia de trato, se afirma en la STC 206/1993, FJ 4, «no es la posición preemi-

nente de la Hacienda Pública, personificación sectorial de la Administración» [*«potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes»*, como se dijo en la STC 76/1990], sino «los principios de legalidad y de contabilidad pública a los cuales aparece sometida constitucionalmente, que condicionan su actuación y obstaculizan la agilidad de movimientos muy por bajo del nivel de los particulares en el ejercicio de su libertad (autonomía de la voluntad en el campo jurídico). En definitiva, se produce siempre, haya o no haya consignación presupuestaria, una demora inercial o institucional, achacable al sistema de garantías para el correcto manejo de los dineros públicos que se traduce en un procedimiento plagado de cautelas, en beneficio de todos, demora, pues, no imputable a la Administración como persona ni a sus agentes». «Y tampoco es desproporcionada si se repara en que el incremento del rédito se fija en dos puntos, cifra no excesiva en términos absolutos ni tampoco relativos».

En resumen, mientras que el interés de demora es el interés legal para las deudas frente a la Hacienda Pública (art. 36 LGP) y para las deudas de la Hacienda Pública en la devolución de los ingresos indebidos (art. 155 LGT), el interés de demora será el interés legal más un 25 por 100 para las deudas con la Hacienda Pública cuando sean de carácter tributario. Como observa Ramallo, «con independencia del desequilibrio que se produce entre los intereses de demora activos y pasivos por motivos tributarios, hay que resaltar la incongruencia que supone la existencia de dos intereses de demora distintos para las deudas con la Hacienda Pública según sea la naturaleza de la deuda del particular con ella».

La cuestión es si cabe calificar de *razonable y proporcionada* una tal diferenciación de trato respecto de los intereses activos y pasivos en el seno de la obligación tributaria, sustentada en la superioridad de la posición jurídica de la Administración tributaria (*potentior persona*, en la expresión del TC) sin que ello suponga romper abiertamente con la concepción dogmática del tributo como relación jurídica obligacional nacida de la ley —que no relación de poder o de sujeción— comúnmente aceptada en la doctrina y que es la acorde con los principios del Estado democrático de Derecho que la Constitución consagra.

Como decía Nawiasky, «acreedor y deudor se encuentran en la obligación tributaria, formalmente, uno frente al otro, del mismo modo que ocurre en la obligación privada; ambos sujetos, en cuanto a sus derechos y a sus obligaciones están determinados igualmente por las normas del ordenamiento jurídico... Este dato básico no se ve afectado en absoluto por el hecho de que el Estado no sólo sea acreedor, sujeto del crédito, sino además legislador, sujeto activo del ordenamiento jurídico... Es falso considerar que el Estado como titu-

lar del crédito tributario tiene una posición superior al deudor... el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido».

Esa mayor fuerza, la supremacía que caracteriza al Estado como *potentior persona* no se exterioriza en una especial relación de poder con los contribuyentes, sino que se manifiesta únicamente en la selección y creación de normas que tipifican los hechos imposables mediante la función legislativa. La llamada «soberanía tributaria» no hace referencia al crédito tributario, sino únicamente a la ley. Como decía Hensel «la sujeción del deudor del impuesto al poder reside simplemente en el hecho de que debe observar la norma jurídica», pero en este sentido su sometimiento es igual que el del Estado, ambos se encuentran en igualdad de posición jurídica en cuanto están sometidos al imperio de la ley, a las normas del Derecho objetivo.

De hecho, en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ahora recogida en la nueva Ley General Tributaria de 2003 (art. 26.6), se equipararon los intereses activos y pasivos tributarios; ambos serán iguales al interés legal del dinero más un 25 por 100, «salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente».

Sin embargo, respecto de los intereses procesales vinculados a sentencias judiciales condenatorias al pago de cantidad líquida la nueva LECiv. 1/2000, de 7 de enero (art. 576), en la línea confirmada por la STC 206/1993, mantiene el tratamiento desigual de la diferencia de dos puntos de incremento en las deudas a favor de la Hacienda, al dejar a salvo «las especialidades legalmente previstas para las Haciendas Públicas» (6).

(6) Sin embargo, como oportunamente se «matiza» (una rectificación en toda regla) en la STC 69/1996, FJ 5 [a propósito del *dies a quo* en la liquidación de los intereses moratorios de la Hacienda pública deudora en obligaciones declaradas por sentencia judicial, del art. 45 de la LGP de 1988] «en nuestro Estado de Derecho, ha de ser rechazada de plano la posibilidad de que el ciudadano, cuando trate con las Administraciones públicas y sea su acreedor, resulte peor tratado por no conseguir la íntegra compensación de un derecho de crédito reconocido judicialmente. En tal aspecto, una vez perfeccionada la relación jurídica, cualesquiera que fueren su naturaleza, pública o privada y su origen o fuente, la autonomía de la voluntad o la ley e incluso aunque fuere el reflejo final del ejercicio de una potestad tributaria o la sancionadora, la Hacienda es ya uno de sus sujetos activo o pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa exorbitante alguna... No hay, pues, una razón constitucionalmente relevante para justificar un distinto trato en el devengo del interés de demora, según la posición que ocupe la Hacienda pública». Cfr. al respecto mi Voto particular discrepante a la STC 206/1993 al que se adhiere el Magistrado Fernando García-Mon.

Cfr. Juan RAMALLO MASSANET, «Los privilegios de la Hacienda Pública en los intereses moratorios y procesales», en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, Valladolid, Lex Nova, 2005, págs. 383-389.

En la doctrina sobre la obligación tributaria, cfr. Hans NAWIASKY, *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, 1926, trad. española de J. Ramallo, *Cuestiones Fundamentales del Derecho Tribu-*

El grado de control del Tribunal Constitucional en materia tributaria depende en gran medida del nivel de determinación del canon constitucional que tiene como parámetro. En este sentido, la especial apertura de las normas constitucionales en materia tributaria (son *principios* más que reglas jurídicas), indisociable de la libertad de configuración que corresponde a los distintos órganos del Estado que en ella concurren, su estrecha vinculación con la política económica y social y con la libertad de opción política propia del Estado democrático de Derecho y del pluralismo político que se proclama como uno de sus valores superiores en el artículo 1.1 CE (STC 11/1981, FJ 7), todo ello hace que el Tribunal Constitucional opere, en este ámbito, con mayor autocontención o *self-restraint*.

En la búsqueda del equilibrio entre la justificación de las desigualdades de trato que explique el tratamiento diferente entre quienes se encuentran en situación igual, evitando las reglas arbitrarias pero sin tratar de sustituir al legislador en el establecimiento de las diferencias, radica la dificultad del juicio de igualdad tributaria.

El Tribunal Constitucional, en su tarea de interpretación de la Constitución, no debe, desde luego, suplantar o sustituir al legislador democrático y quebrantar

tario, Madrid, IEF, 1982, pág. 53; Albert HENSEL, *Steuerrecht*, Berlin/Heidelberg, 1933, edición española de A. Báez, M.^a L. González-Cuellar y E. Ortiz Calle, *Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2005, págs. 107-109 y pág. 154. En igual sentido, Ramón VALDÉS COSTA, «Principio de igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 73, enero-marzo, 1992, págs. 5 y sigs.; *ibidem*, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, pág. 419; *ibidem*, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires-Santa Fé de Bogotá-Madrid, Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996, págs. 295-298.

Vid. la exposición sobre la dogmática del tributo como relación jurídica obligacional en A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, IEF, 1976, págs. 236 y sigs.

La crítica de los tributaristas a la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 76/1990 («un exceso de celo administrativista» en opinión de Juan RAMALLO, op. ult. cit.), es prácticamente unánime, cfr. Luis SÁNCHEZ SERRANO, «Los españoles, ¿súbditos fiscales?» (I) y (II), en *Impuestos*, t. I, 1992, págs. 236-249 y 250-264; Gabriel CASADO OLLERO, «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en AAVV, *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de Carmen Bollo Arocena*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 1993, págs. 145-161 en particular págs. 152-154; Jaime GARCÍA AÑOVEROS, «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 90, abril-junio, 1996, págs. 213 y sigs., en particular págs. 218-226; J. J. FERREIRO LAPATZA, «El estatuto del contribuyente», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre, 1995, págs. 643 y sigs.; *ibidem*, «¿Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración?», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1997, págs. 9 y sigs.; M.^a Teresa SOLER ROCH, «Deberes tributarios y derechos humanos», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, julio-septiembre, 1995, págs. 101 y sigs.; *ibidem*, «Reflexiones sobre la descodificación», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 97, enero-marzo, 1998, págs. 7 y sigs, en particular págs. 17-20.

tar la división de poderes, pero tampoco debe eludir la responsabilidad de su función de control de la ley confrontando rigurosamente las leyes tributarias con las exigencias de justicia e igualdad que laten, como valores, en los principios tributarios de la Constitución, extrayendo de ellos todas sus potencialidades normativas como límite del poder del Estado y garantía del derecho de los contribuyentes a ser gravados de acuerdo con su capacidad económica.

La unidad de la Constitución y la consustancial apertura de las normas constitucionales, en particular aquellas que consagran *principios* como ocurre en materia tributaria (igualdad, capacidad económica), impone desde luego una interpretación constitucional que dé cabida en ellos a la diversidad de opciones políticas propia del pluralismo político que la Constitución proclama como uno de los valores superiores del ordenamiento (art. 1.1 CE). Como ha declarado el Tribunal Constitucional, «el control de la constitucionalidad de las leyes debe ejercerse, sin embargo, de forma que no imponga constricciones indebidas al Poder legislativo y respete sus opciones políticas. El cuidado que este Tribunal ha de tener para mantenerse dentro de los límites de su control ha de extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad... Así, al examinar un precepto legal impugnado, desde este punto de vista el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que evidentemente supondría una arbitrariedad» (STC 108/1986, FJ 18, y STC 104/2000, FJ 8).

Aunque ello no debería excluir el «*esfuerzo por una concreción material*», como certeramente reclama Ernst Benda (7), para que los principios de igualdad tributaria y de capacidad económica no se queden en una fórmula vacía con la que nada o muy poco quepa hacer en la práctica.

Una tarea semejante de la interpretación constitucional abre, desde luego, el camino a valoraciones (juicios de valor) en términos de «*razonabilidad*», «*la naturaleza de las cosas*», «*adecuación*», «*proporcionalidad*»... etc., que —en expresión de Rubio Llorente— remiten, fuera de la Constitución, a «un juicio de la razón práctica», la decisión sobre la validez de las diferenciaciones normativas —de ahí su dificultad— así como a la ponderación entre valores e intereses en juego mediante la cual se intenta fijar, concretar, según las circunstancias del caso, la indeterminación de los conceptos que están en la base

(7) Cfr. E. BENDA, «El Estado social de Derecho», en BENDA-MAIHOFER-VÖGEL-HESSE-HEYDE, *Manual de Derecho Constitucional*, edición española de A. López Pina, Madrid, Marcial Pons, 1996, pág. 528.

de las cláusulas abiertas de la Constitución como son los principios de la imposición.

El test de «la razonabilidad» (la justificación «objetiva y razonable» «de acuerdo con los criterios y juicios de valor generalmente aceptados», en la expresión clásica de la jurisprudencia constitucional) se ha convertido, así, en el elemento interpretativo básico del *juicio de igualdad*: *juicio de racionalidad* [aptitud del término de comparación; razón de ser de diferenciación normativa; vinculación de las situaciones jurídicas a la *ratio* de la norma] y *juicio de proporcionalidad* [finalidad constitucionalmente legítima; idoneidad o adecuación de medios al fin; necesidad; y proporcionalidad en sentido estricto, respecto de los valores constitucionales].

«La propia labilidad de los confines de su definición arroja una imagen siempre relativa del principio de igualdad en la ley porque relativos son los criterios que se emplean para detectar las desigualdades y su racionalidad» (M. Rodríguez-Piñero y M.^a F. Fernández) (8).

(8) Helmut SIMON, «La Jurisdicción Constitucional», en E. BENDA-MAIHOFFER-VÖGEL-HESSE-HEYDE, *Manual de Derecho Constitucional*, edición española de A. López-Pina, cit., pág. 857; Konrad HESSE, *Escritos de Derecho Constitucional*, trad. española de P. Cruz Villalón, Madrid, CEC, 1983, págs. 35 y sigs.; F. RUBIO LLORENTE, «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Introducción», en *La forma del poder. Estudios sobre la Constitución*, 2.^a ed., Madrid, CEC, 1997, págs. 605 y sigs.; D. GIMÉNEZ GLÜCK, *Juicio de Igualdad y Tribunal Constitucional*, Barcelona, Bosch, 2004; M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y M.^a Fernanda FERNÁNDEZ, «La igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley», en *Comentarios a la Constitución Española. XXX Aniversario*, Madrid, Wolters-Kluwer, 2009, págs. 276 y sigs.

Vid. lo dicho *obiter dictum*, a propósito de la aplicación en el caso del juicio de igualdad tributaria, en la STC 96/2002, FJ 6: «la función de legislar no equivale a una simple ejecución de los preceptos constitucionales, pues, sin perjuicio de la obligación de cumplir los mandatos que la Constitución impone, el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa para traducir en reglas de Derecho las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral libremente expresa a través del sistema de representación parlamentaria. Consiguientemente, si el Poder legislativo opta por una configuración legal de una determinada materia o sector del ordenamiento no ha de confundirse lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia, creadores de desigualdad o de distorsión en los efectos legales... Ahora bien, estando el poder legislativo sujeto a la Constitución, es misión de este Tribunal velar para que se mantenga esa sujeción... Ese control de la constitucionalidad de las leyes debe ejercerse, sin embargo, de forma que no imponga constricciones indebidas al poder legislativo y respete sus opciones políticas. *El cuidado que este Tribunal ha de tener para mantenerse dentro de los límites de ese control ha de extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados...*» (la cursiva es mía).

No deja de ser una curiosa paradoja que una afirmación tan clara del «*self-restraint*» que debe guiar la actuación del Tribunal Constitucional en la aplicación del juicio de igualdad tributaria se haga en una sentencia a la que se ha reprochado, con razón, un activismo judicial por *exceso de jurisdicción*, al enjuiciar normas tributarias de las Diputaciones forales sobre incentivos fiscales a la inversión que no constitúan el objeto inmediato del recurso de inconstitucionalidad, y por *extra-*

Los riesgos de la aplicación del principio de igualdad y de su alcance en la jurisdicción constitucional se ponen de relieve muy bien en el Voto Particular discrepante del Magistrado Luis Díez-Picazo a la STC 34/1981: «el principio de igualdad y el control de constitucionalidad que conlleva corren el riesgo —escribe Díez-Picazo— de convertirse en el control valorativo de la justicia de las soluciones legislativas, lo que a mi juicio no es en puridad competencia del Tribunal. La referencia a la naturaleza de las cosas, al carácter razonable y a otros parámetros semejantes a los que se suele recurrir para delimitar la igualdad, permite una fácil inclinación hacia el iusnaturalismo, que debe ser cuidadosamente evitado por una jurisdicción constitucional. La igualdad es la igualdad en la ley positiva y significa que a igualdad de hechos hay igualdad de consecuencias jurídicas. Por ello, no es posible reducir cada uno de los supuestos de hecho a cada una de las normas en cuestión a un principio general del derecho, no expresamente formulado por la ley, para decidir la igualdad en él o con arreglo a él, porque entonces no se trata de la igualdad ante la ley, sino de igualdad ante los principios, cosa que a quien esto escribe le parece perfecta en términos valorativos, pero no como aplicación del artículo 14 de la Constitución ni como tarea general del Tribunal».

Ocurre, sin embargo, que la igualdad en materia tributaria no es sólo igualdad en los supuestos de hecho normativos sino también en la efectiva aplicación de la norma y, por tanto, en las consecuencias. Como dice Klaus Tipke, «*igualdad en el resultado de la tributación*». La ley por sí sola no basta para garantizar la igualdad en la imposición; «sólo respeta el principio de igualdad aquel Derecho material que puede ejecutarse y se ejecuta con arreglo a las exigencias de la igualdad». Lo que significa garantía de la igualdad tanto desde la perspectiva estrictamente legal como también desde la perspectiva de las consecuencias prácticas, tomando en cuenta la *realidad* de la regulación tributaria y de los procedimientos de su aplicación cuyas deficiencias estructurales o fácticas afecten al tratamiento igual de los obligados tributarios.

No basta con que la configuración del hecho imponible del tributo sea conforme con la capacidad económica, es preciso también que los procedimientos para la determinación de la base imponible permitan —dentro de lo posible y teniendo en cuenta la realidad de los condicionamientos fácticos— una medición acorde con la capacidad económica de cada sujeto. El legislador, al configurar la estructura del tributo, debe ser consecuente con la decisión tomada inicialmente

limitación de su función de legislador negativo, al invadir con criterios políticos la competencia y legítima libertad de configuración del legislador tributario sobre el modo de ajustar el ordenamiento tributario interno al Derecho comunitario.

respetando, en la medida de lo posible, el principio del gravamen igualitario de todos los obligados tributarios, de modo que cualquier tratamiento excepcional ofrezca una justificación objetiva y razonable.

Como incisivamente ha declarado el BVerfGE en Sentencia de 9 de marzo de 2004, «el principio de igualdad exige que el Derecho tributario trate a los obligados tributarios de forma igualitaria tanto desde el punto de vista estrictamente legal como desde el puramente fáctico. Si la recaudación se ve afectada por déficits estructurales en la regulación y organización de los procedimientos tributarios ello puede desembocar en la vulneración por parte del Derecho tributario material del principio de igualdad».

Así pues, los instrumentos efectivos de que dispone la Administración tributaria para conocer y controlar la realidad sometida a tributación constituyen un elemento relevante para valorar la razonabilidad de la justificación ofrecida por el legislador de una desigualdad o diferenciación normativa en materia tributaria.

Es la igualdad también «*en las consecuencias prácticas*» que se derivan de la libertad de opción política tomada legítimamente por el legislador tributario de que habla la jurisprudencia constitucional alemana.

En el Derecho tributario la igualdad del artículo 31.1 de la Constitución ha de buscarse a través de la capacidad económica y el juicio constitucional de igualdad no puede limitarse únicamente al contraste de la racionalidad formal de las diferenciaciones normativas abstractamente consideradas (el ordenamiento tributario legal), ha de contrastarse además con su aplicación práctica (el ordenamiento tributario real) si se quiere aspirar al reparto justo de la carga tributaria. Con razón el Profesor Enrique Fuentes Quintana solía repetir que «*un sistema tributario vale tanto como la Administración encargada de aplicarlo*», lo que implica abrir el juicio de igualdad —más allá del momento de la ordenación normativa de los tributos— a los procedimientos conducentes a su efectiva aplicación según los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica, contrastando la coherencia del legislador tributario con las consecuencias de su propias opciones legislativas (9).

(9) El juicio y la valoración del Tribunal Constitucional —observa CASADO OLLERO— se construye enfrentando al legislador exclusivamente con las propias opciones legislativas para decidir la coherencia de las consecuencias que el legislador extrae de ellas, o la suficiencia, proporcionalidad y racionalidad de las mismas adoptadas para realizarlas. Un ejemplo en la jurisprudencia podría ser la STC 214/1994 sobre la cuantificación legal de determinados gastos y su deducibilidad en la base imponible en relación con el concepto de «renta neta» que la propia ley define como objeto del IRPF. Véase el Voto particular discrepante a dicha sentencia del Magistrado José Gabaldón. Algo semejante podría decirse respecto del concepto de «renta disponible» del que parte la reforma de la Ley 40/1998 del IRPF.

El Tribunal Constitucional debe encontrar un adecuado equilibrio (la autocontención o *self-restraint*) entre el activismo judicial y la mera abdicación del control sobre el legislador, que le permita impulsar los valores y principios de la Constitución fiscal como una exigencia que resulta de la aspiración, en ella proclamada, a un sistema tributario justo dentro de un Estado social y democrático de Derecho.

El juicio de constitucionalidad de las leyes tributarias no puede detenerse en la prudente verificación de la interdicción de la arbitrariedad en esta materia. Como ha escrito Rubio Llorente (10), «el Tribunal se ha autolimitado, quizás en exceso hasta el presente, en el control del principio de igualdad *en la ley*, aceptando de un modo automático la licitud de las diferenciaciones establecidas por el legislador siempre que éstas no se logren mediante el empleo de alguno de los criterios expresamente prohibidos en el artículo 14 (raza, sexo, religión, etc.), cuya utilización se somete, con resultados a veces paradójicos, a lo que los americanos llaman un «estricto escrutinio».

§ 3. CRITERIOS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN LA APLICACIÓN DEL JUICIO DE IGUALDAD, CON ESPECIAL REFERENCIA A LA MATERIA TRIBUTARIA

El principio de igualdad jurídica «*ante la ley o en la ley*», según doctrina reiterada del Tribunal Constitucional, impone al legislador el deber de dispensar

Como dice CASADO OLLERO, con relación a la discriminación de rentas en el IRPF, «es difícil comprender que al enjuiciar la pretendida discriminación de los rendimientos del trabajo respecto de los del capital en el régimen económico-matrimonial de gananciales y reconociendo que las reglas de imputación de rentas unido a la existencia de tipos de gravamen progresivos da lugar a que en el régimen de gananciales las rentas del trabajo soportan una carga tributaria mayor que las del capital, sin embargo, el Tribunal Constitucional (STC 146/1994, FJ 5 *in fine*) acabe concluyendo que «*no produce vulneración del principio de igualdad pues ese diferente trato deriva de la distinta naturaleza de las fuentes productoras en ambos tipos de rentas, que requieren un tratamiento tributario congruente con la peculiaridad que caracteriza a cada una de ellas*», cfr. Gabriel CASADO OLLERO, «Deber de contribuir e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la jurisprudencia constitucional», en AAVV, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, págs. 1610-1611; en el mismo sentido, P. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1998, pág. 305.

(10) Cfr. Francisco RUBIO LLORENTE, «La igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Introducción», en *La forma del poder. Estudios sobre la Constitución*, 2.^a ed., Madrid, CEC, 1997, págs. 605 y sigs.; *ibidem*, «La igualdad en la aplicación de la ley», en *La vinculación del Juez a la ley*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 1 (1997), págs. 145-156.

un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o que resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad. Lo que prohíbe el principio de igualdad no es cualquier desigualdad o diferencia de trato, sino las distinciones que resulten artificiosas o injustificadas entre situaciones de hecho cuyas diferencias reales, si existen, carecen de relevancia desde el punto de vista de la razón de ser discernible en la norma, por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y para que sea constitucionalmente lícita la diferenciación de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos. En la STC 76/1990, FJ 9, se resume de manera «canónica» la doctrina del Tribunal al respecto.

En tanto derecho fundamental, la igualdad del artículo 14 CE (*igualdad jurídica* ante la ley y en la ley) no protege la *igualdad real* o de hecho, esto es, «la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho frente a desigualdades que no deriven de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables» (STC 8/1986); pues el artículo 14 CE no implica la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad (STC 83/1984).

Como problema de igualdad, el pronunciamiento del Tribunal ha de recaer sobre el carácter justificado o no de la desigualdad, sobre la justificación objetiva y razonable de la diferencia de trato establecida por la norma no sobre el concepto o contenido del derecho material en cuestión y la legitimidad de las posibles limitaciones al mismo (STC 95/1995, FJ 1, en el caso, el derecho al trabajo del art. 35 CE). Como se dijo, de manera canónica, en la STC 75/1983, «resulta indispensable que exista *una justificación objetiva y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados*, cuya exigencia deba aplicarse *en relación con la finalidad y efectos* de la medida considerada, debiendo estar presente, por ello, *una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida*, y dejando en definitiva al legislador con carácter general la apreciación de situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente» (FJ 2).

El derecho a la igualdad consagra un derecho a no sufrir discriminaciones, esto es, desigualdades de trato injustificadas, que carezcan de una justificación objetiva y razonable (control de *razonabilidad*: exigencia de adecuación al fin y proporcionalidad de la concreta diferencia de trato); pero no consagra un derecho a tratamientos iguales.

Por lo mismo, el Tribunal Constitucional excluye del ámbito del derecho a la igualdad del artículo 14 CE la llamada *discriminación por indiferenciación*, esto es la falta de diferenciación entre supuestos desiguales y el hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato, porque no existe «un derecho fundamental a la singularización normativa» [SSTC 86/1985, FJ 3 (caso de subvenciones públicas a centros docentes privados); 52/1987, FJ 3; 136/1987, FJ 6; 19/1988, FJ 6; 48/1989, FJ 5; 135/1992, FJ 9; 308/1994, FJ 5, y en materia tributaria SSTC 164/1995, FJ 7; 55/1998, FJ 3, y 36/1999, FJ 4); y *la igualdad en la ilegalidad*, por lo cual no puede considerarse vulnerado el principio de igualdad por el hecho de que la ley no se aplique a otros que asimismo la han incumplido. La Constitución «no ampara un supuesto derecho a la igualdad en la ilegalidad, con lo cual no cabe alegar la vulneración de este principio en aquellas situaciones en las que, aplicándose la ley, existen otros supuestos de incumplimiento en los cuales no es igualmente aplicada» (STC 21/1992, FJ 4; ATC 261/2003, FJ 6].

Pero la doctrina de la llamada *discriminación por indiferenciación* o, lo que es lo mismo, el pretendido derecho a la desigualdad de trato, porque la ley no distingue entre situaciones desiguales o porque trata de manera igual situaciones que son desiguales, que el Tribunal Constitucional ha construido en relación con la igualdad ante la ley del artículo 14 CE para excluirla del ámbito de este derecho fundamental (y del recurso de amparo), puede suscitar, sin embargo, serias dudas cuando se extiende, sin más, automáticamente, *también* a la materia tributaria en la que entra en juego el artículo 31.1 CE y los criterios de la *igualdad material o sustantiva* (en conexión con el art. 9.2 CE); para cuya consecución no sólo está constitucionalmente justificada, sino incluso viene exigida por la función distributiva de la imposición una diferenciación en el trato normativo fiscal de situaciones disímiles para lograr precisamente la justicia tributaria. Y el Tribunal Constitucional ha extendido la doctrina de la desigualdad por indiferenciación en varias ocasiones, *v. gr.*, con relación a la fiscalidad sobre el juego (ATC 74/1996, FJ 2; SSTC 55/1998, FJ 3; 137/1998, FJ 2; 36/1999, FJ 4, y recientemente ATC 71/2008, FJ 5) o en relación con el recargo del 10 por 100 por ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo [art. 61.2 LGT de 1985] en la STC 164/1995, tanto respecto del contribuyente que se ha retrasado un solo día como del que se ha retrasado meses o incluso un año en el abono de sus deudas tributarias: «*la no introducción por el legislador de una diferenciación de trato en función del factor temporal a la hora de configurar el recargo no puede considerarse atentatoria contra el principio de igualdad*» (STC 164/1995, FJ 7). Y la falta de consideración de la duración del retraso tampoco entraña vulneración

constitucional desde la perspectiva del artículo 31.1 CE porque «*el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias [...], proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha*» (STC 164/1995, FJ 8).

Dada la «indisociabilidad» entre la igualdad tributaria y los principios de generalidad, capacidad económica y progresividad del artículo 31.1 CE que el Tribunal Constitucional ha venido afirmando de manera reiterada y el mandato al legislador que se deriva de dicho precepto de la Constitución de «*buscar la riqueza [como manifestación de capacidad económica] allí donde la riqueza se encuentra*» (STC 27/1981) al configurar los distintos tributos que componen el sistema tributario, «exigiendo en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (STC 96/2002) (11), parece claro que el legislador tributario no sólo debe gravar de forma igual manifestaciones iguales de riqueza o capacidad económica, sino también gravar de manera diferente manifestaciones de capacidad económica que sean diferentes. Una cierta discriminación cualitativa es siempre necesaria si se quiere realizar la exigencia constitucional de igualdad y de justicia en materia tributaria. Y el problema surge cuando el legislador no prevé, precisamente, diferencia alguna para casos relevantemente distintos.

No se puede tratar de forma igual manifestaciones de capacidad económica que son distintas sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. Tan discriminatorio es que la norma trate diversamente situaciones iguales como que trate de manera igual situaciones realmente diferentes que exijan un

(11) Un punto de vista contrario, que supone, en mi opinión, el vaciamiento total de los principios constitucionales de generalidad y de igualdad tributaria según la capacidad económica, es el expresado por M. CARRASCO DURÁN, para quien «el pronunciamiento es excesivo porque resulta muy discutible considerar... que el Estado tenga obligación de gravar desde la perspectiva tributaria todo hecho que manifieste capacidad económica y que vulnere el artículo 31 de la Constitución si no lo hace... Es un aspecto de la política tributaria, que corresponde decidir a los poderes públicos, determinar qué hechos van a ser objeto de tributación y el montante por el que van a estar gravados y no parece que el Tribunal Constitucional pueda entrar a determinar si un hecho es suficientemente demostrativo o no de capacidad económica, si debe estar gravado o no con un tributo, si una bonificación o exención tributaria es o no adecuada y si la cuantía del tributo es o no suficiente», cfr. Manuel CARRASCO DURÁN, «Consideraciones desde la perspectiva constitucional acerca de las diferencias de trato fiscal causadas por las normas de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra sobre incentivos fiscales a empresas. Comentario de la STC 96/2002», en *Teoría y Realidad Constitucional*, núms. 10-11, 2.º semestre 2001-1.º semestre 2003, págs. 676-677.

tratamiento desigual. Afirmar, como se ha dicho (12), que en tal caso el principio constitucional que resultaría afectado no es el de igualdad tributaria, sino el de capacidad económica es una respuesta tautológica que, al cabo, viene a decir lo mismo, pues la capacidad económica es el fundamento y la medida de la igualdad en la imposición (STC 46/2000) y obliga al legislador tributario a modular la carga del contribuyente en razón o función de *su* capacidad económica.

El principio de igualdad no dice lo que es igual, sino que dice únicamente que esto que es igual debe ser tratado de manera igual y que, en la medida de lo posible, lo que es desigual debe ser tratado de manera desigual; pero no proporciona ningún elemento o criterio para poder emitir un juicio de igualdad. Ese criterio es preciso buscarlo fuera de la norma misma.

La igualdad no constituye un derecho subjetivo autónomo, existente por sí mismo, pues su contenido viene establecido siempre respecto de relaciones jurídicas concretas [STC 76/1983, FJ 2, *a*)], es decir, tiene un carácter relacional respecto de alguna situación jurídica determinada. Como ya hemos dicho, el carácter relacional de la igualdad hace que todo juicio de igualdad requiera, como componente inexcusable, la existencia de varios supuestos de hecho que puedan ser comparados, el «término de comparación» (*tertium comparationis*).

(12) Cfr. Ángel AGUALLO AVILÉS-Esther BUENO GALLARDO, «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE», en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Dykinson, 2007, págs. 57 y sigs. en particular págs. 87-88. *Vid.* una crítica a este planteamiento en mi trabajo Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO, «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, abril-junio, 2009, págs. 379 y sigs.

Crítico también con el automatismo de la jurisprudencia constitucional negadora de la discriminación por indiferenciación («la monolítica jurisprudencia del TC», como dice él) y favorable a la admisión de la *discriminación por indiferenciación* como contenido del derecho a la igualdad del artículo 14 CE, aludiendo al caso particular de las leyes tributarias en las que entra en juego el artículo 31 CE, se manifiesta en un trabajo muy sugerente, Edorta COBREROS MENDAZONA, «Discriminación por indiferenciación: estudio y propuesta», en *Derechos Fundamentales y otros estudios en Homenaje al Prof. Lorenzo Martín-Retortillo*, vol. I, Zaragoza, 2008, págs. 703 y sigs. «puede haber un trato discriminatorio, desfavorecedor a la hora del ejercicio de algún derecho, porque una regulación no haya tenido en cuenta alguno o algunos elementos que tenía que haber contemplado para establecer un régimen diferenciado en tales casos». Algo más cautelosa la opinión de M.^a Teresa MATA SIERRA, *El principio de igualdad tributaria*, Pamplona, Aranzadi-Thomson Reuters, 2009, págs. 48-51 y 202-208, partidaria de «abrir la posibilidad de que el Tribunal Constitucional ejerza un control de constitucionalidad sobre las infracciones del principio de igualdad no sólo cuando se cuestione la igualdad formal del artículo 14 en los términos que hemos venido manejando, sino, dando un paso más allá, que pueda cuestionar cualquier vulneración del principio de igualdad que provenga de un tratamiento indiferenciado de situaciones desiguales [que constituyan supuestos de igualdad injustificada]».

El Tribunal Constitucional aplica a las normas tributarias examinadas el *test* canónico del juicio de igualdad en la ley o ante la ley que se ha ido perfilando a lo largo de su jurisprudencia:

1.º Existencia de *una diferencia de trato*. La igualdad que el artículo 14 CE garantiza es la jurídica o formal, no comporta necesariamente la igualdad real o material. Significa que a los supuestos de hecho iguales han de serle aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean también iguales. Han de considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la introducción en uno de ellos de un elemento o factor que permita diferenciarlo de otro se encuentre carente de fundamento racional y sea, por tanto, arbitraria.

2.º *Idoneidad del término de comparación*. Homogeneidad de las situaciones jurídicas o identidad sustancial entre las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación para ilustrar la desigualdad denunciada [*v. gr.*, porque las dos son expresivas de la misma manifestación de riqueza, real o potencial, indicativa de capacidad económica].

Aquí suele radicar el verdadero problema —y también el centro de la crítica— de la aplicación práctica del principio de igualdad, debido al margen de discrecionalidad con que operan los Tribunales, en particular el Tribunal Constitucional, al establecer los rasgos o elementos considerados relevantes de las situaciones o realidades sometidas a comparación para trabar el juicio de igualdad respecto de una diferencia de trato normativa. Rasgos o elementos que, como ya hemos dicho, no vienen impuestos por la naturaleza misma de las realidades que se comparan, sino por el punto de vista, por la decisión, de quien juzga. Es éste el que fija los elementos relevantes que hacen comparables entre sí dos situaciones o realidades.

Éste es, precisamente, el problema que suscita la doctrina de la controvertida STC 96/2002, en la que se enjuiciaba la constitucionalidad de la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994 que procedía a ajustar al Derecho comunitario la normativa fiscal aplicable a los no residentes en España de otros Estados miembros de la UE que operen en los territorios históricos sujetos al régimen tributario especial de Concierto o Convenio económico, a fin de eliminar las distorsiones en el mercado común causadas por las normas forales sobre incentivos fiscales a la inversión [las llamadas «vacaciones fiscales»], que la Comisión Europea había considerado contrarias a la libertad de establecimiento del TUE por dar un trato diferente a los no residentes y a los residentes aún cuando todos ellos operasen en los territorios forales y estuviesen en la misma situación.

La resolución del Tribunal, que declara la inconstitucionalidad y nulidad del precepto por vulneración de la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE en aten-

ción a las «consecuencias tributarias» derivadas de las normas de las Diputaciones forales de incentivos o ayudas fiscales a la inversión (que no constituyan el objeto del recurso), es un ejemplo extremo de la discrecionalidad con que, en ocasiones, se mueve el Tribunal Constitucional en la elección del término de comparación idóneo para trabar el juicio constitucional de igualdad, tildado en ese caso de «arbitrario o caprichoso» por el Voto Particular de los Magistrados discrepantes, por comparar situaciones que no están contempladas en la norma estatal objeto de impugnación sino que resultan de las «consecuencias tributarias» de las normas forales que le sirven de base o justificación.

En efecto, en el FJ 8 de la STC 96/2002 se elige como término de comparación del juicio constitucional de igualdad tributaria la diferencia de trato fiscal entre los residentes en España sujetos al régimen tributario común y los residentes en España sometidos al régimen especial de Concierto o Convenio económico con las Diputaciones forales. Cuando, en rigor, si nos atenemos al contenido de la norma impugnada, lo adecuado habría sido comparar el tratamiento fiscal de los residentes en un Estado miembro de la UE, no residentes en España, que operan en territorios de régimen foral (País Vasco o Navarra) con los residentes en España que operan en dichos territorios, que son los estrictamente afectados por la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994 objeto de impugnación en el recurso de inconstitucionalidad.

Las críticas a la doctrina de esta sentencia (una buena muestra de los riesgos del «activismo» en la aplicación del juicio constitucional de igualdad tributaria) se centran tanto en el exceso de jurisdicción y la extralimitación del Tribunal en su función de legislador negativo —al invadir con criterios políticos la competencia del legislador estatal y su legítima libertad de opción respecto del modo de ajustar el ordenamiento tributario interno al Derecho comunitario— como en la arbitrariedad del término de comparación elegido por el Tribunal para establecer el juicio de igualdad tributaria. No sólo porque equivoca las situaciones homogéneas que pueden someterse a comparación, sino, sobre todo, porque comparar la situación fiscal de los residentes en territorios de régimen común con la de los residentes en territorios de régimen foral supone someter a comparación situaciones no homogéneas que son jurídicamente desiguales por virtud del especial régimen tributario foral de Concierto o Convenio económico de que gozan los territorios históricos; régimen amparado y respetado por la Disposición Adicional Primera de la Constitución en tanto «*derechos históricos de los territorios forales*» (13).

(13) Cfr. EDITORIAL [Ramón Falcón y Tella], «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril 2002 (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina

El Tribunal Constitucional, por ejemplo, ha estimado que no eran términos de comparación idóneos para fundamentar la vulneración del principio de igualdad tributaria:

— el diferente trato fiscal de los *rendimientos del trabajo* respecto de las *rentas del capital* en el régimen de imputación de rentas del IRPF [Ley 44/1978], el de las *unidades familiares con un solo preceptor de renta* respecto a *aquellas en que hay dos o más* y el de las *unidades familiares acogidas al régimen económico-matrimonial de separación de bienes* respecto de *las que se rigen por el de gananciales* (STC 146/1994, FJ 5 C, B y A, respectivamente);

— el diferente trato fiscal en el IRPF, a los efectos de los rendimientos netos computables, entre las rentas obtenidas por *la actividad empresarial agraria* y las *rentas por actividades de otra índole* (ATC 230/1984, FJ 1);

— el trato diferente en el IRPF a las *familias integradas por los cónyuges* con dos o más hijos y a las *familias formadas por padres separados o que conviven «more uxorio»*, con dos o más hijos (SSTC 47/2001, FFJJ 6 y 7; 212/2001, FFJJ 4 y 5; 21/2002, FFJJ 3 y 4);

— la diferente cuantía de *los intereses de demora de la Administración* en la devolución de ingresos tributarios indebidos [el interés general del dinero] y de *los contribuyentes u obligados tributarios* por el retraso en el pago de la deuda tributaria [el interés legal del dinero incrementado en un 25 por 100] (STC 76/1990, FJ 9 A);

anterior», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, mayo, 2002, págs. 5-9; *ibidem*, «Los errores y paradojas de la STC de 25 abril 2002 (II): ¿la necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente?», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio, 2002, págs. 5-8; Iñaki ALONSO ARCE, «El Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español (Consideraciones a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril)», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio, 2002, págs. 10-24; Manuel CARRASCO DURÁN, «Consideraciones desde la perspectiva constitucional acerca de las diferencias de trato fiscal causadas por las normas de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad foral de Navarra sobre incentivos fiscales a empresas. Comentario de la STC 96/2002», en *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 10-11, 2002-2003, págs. 665 y sigs.; Clemente CHECA GONZÁLEZ, «El reprochable exceso de jurisdicción de la STC 96/2002, de 25 de abril», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, junio, 2003, págs. 9 y sigs.; Manuel PULIDO QUECEDO, «¿Un nuevo principio de uniformidad tributaria v. regímenes forales?», en *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 7, 2002, págs. 1932-1935; Pedro HERRERA MOLINA, «STC 96/2002, de 25 de abril: inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estado de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)», en *Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004, págs. 169 y sigs.

— la diferente cuantía de *los intereses de demora por parte de la Administración tributaria* (devolución de ingresos tributarios indebidos o de cantidades retenidas en exceso) respecto del *retraso en el pago de los deudores tributarios* [recargo del 10 por 100 por ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo del art. 61.2 LGT de 1985] (STC 164/1995, FJ 7);

— la diferente cuantía de *los intereses procesales devengados a favor del particular acreedor frente a la Hacienda Pública* (únicamente el interés legal del dinero, sin el incremento de dos puntos que establece la LECiv. y art. 45 de la LGP de 1988 si se trata de la Hacienda deudora) *cuando ésta resulta condenada por sentencia judicial al pago de una cantidad líquida* (STC 206/1993, FJ 4).

— el distinto tratamiento fiscal en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de *las transmisiones «inter vivos» de bienes inmuebles* entre cónyuges o a favor de los hijos como consecuencia del cumplimiento de una sentencia de nulidad, separación o divorcio y *las transmisiones «mortis causa» de bienes inmuebles* entre cónyuges o de padres a hijos (AATC 261/2003, FJ 4, y 269/2003 que reproduce la misma doctrina);

— el diferente tratamiento en el IRPF, a efectos de la deducción en la base imponible, de *las pensiones de alimentos* que hayan de abonarse *a los hijos menores* por decisión judicial, *las pensiones de alimentos* que hay que satisfacer *a otros parientes* por decisión judicial y *las pensiones compensatorias* que hay que satisfacer *al cónyuge en los casos de separación o divorcio matrimonial* (SSTC 1/2001, FJ 3; 57/2005, FJ 5, y 33/2006, FJ 4);

— el distinto régimen fiscal del juego *en el sector privado* [Tasa Fiscal sobre el Juego; Gravamen Complementario de la Tasa Fiscal sobre el juego] y *el sector público del juego* [Lotería Nacional en sus diversas modalidades] (STC 137/1998, FJ 2); la sujeción al Gravamen Complementario de la Tasa Fiscal sobre el juego de las empresas dedicadas a la explotación de las máquinas recreativas de tipo «B», respecto de la no sujeción de empresas dedicadas a otros juegos o actividades del sector del juego, como casinos, bingos, rifas, tómbolas y boletos (ATC 204/1985).

— el Tribunal acepta con carácter general la legitimidad constitucional, por razones de política económica internacional o de política sectorial, de las diferencias de trato fiscal entre *residentes* y *no residentes* (STC 96/2002, FJ 8).

3.º Existencia de *una justificación objetiva y razonable*. Verificación de si la diferencia de trato dispensada por el legislador ofrece una justificación objetiva y razonable. Se trata de apreciar la lógica interna de la norma cuestionada comprobando si existe o no una correspondencia lógica entre los criterios adoptados por el legislador para introducir diferenciaciones y la razón de ser

(*ratio*) que inspira el precepto. Lo que prohíbe el principio de igualdad son las desigualdades que resultan artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables según criterios o juicios de valor generalmente aceptados (*vid.*, por ejemplo, SSTC 45/1989, FJ 6; 134/1996, FJ 5; 193/2004, FFJJ 3 y 4, y 96/2002, FFJJ 7, 8 y 9).

Aquí puede entrar en juego el «*criterio de la practicabilidad de las normas*», que se proyecta sobre todas las construcciones jurídicas, pero de modo particular a las tributarias, para modular en el caso concreto el alcance del principio de igualdad y legitimar constitucionalmente determinadas medidas tributarias *prima facie* desiguales o diferenciadoras (*vid.*, por ejemplo, en materia tributaria, SSTC 214/1994, FFJJ 5 B y 6 A; o *a contrario sensu* 146/1994, FJ 6 A; 255/2004, FJ 6, y 193/2004, FJ 6).

4.º *Adecuación y proporcionalidad*. Verificación de si las consecuencias jurídicas de la diferenciación son adecuadas y proporcionadas con relación a dicha justificación o a la finalidad perseguida [*v. gr.*, la lucha contra el fraude fiscal] de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin perseguido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados excesivamente gravosos o desmedidos (*vid.*, por ejemplo, SSTC 209/1988, FFJJ 9 y 10; 146/1994, FJ 6 A; 255/2004, FJ 6).

El principio de proporcionalidad «*es un principio inherente del Estado de Derecho*» (STC 85/1992, FJ 4) cuya condición de canon de constitucionalidad ha sido reconocido en sentencias del Tribunal Constitucional del más variado signo. Tiene especial aplicación como medio de protección de los derechos fundamentales y técnica de control frente a limitaciones o constricciones de aquéllos por la acción del legislador o de la Administración cuando esa falta de proporción entre el fin perseguido y los medios empleados (examen de congruencia o idoneidad; necesidad y proporcionalidad en sentido estricto) implica un sacrificio excesivo o innecesario de los derechos que la Constitución garantiza (STC 136/1992, FJ 22).

Utilizado dentro del juicio de igualdad, el principio de proporcionalidad (en la práctica jurisprudencial, «proporcionalidad en sentido estricto») opera cuando ya se ha superado el juicio de racionalidad (razonabilidad) de la diferencia de trato y éste ha resultado insuficiente para resolver acerca de la constitucionalidad de la medida y supone la exigencia de que dicha diferencia de trato guarde la debida relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

El *juicio de proporcionalidad* es más bien complementario del de *la razonabilidad* del factor de diferenciación escogido por el legislador; sólo ope-

ra cuando la razonabilidad es insuficiente para realizar el juicio de igualdad y existen desproporciones claras y manifiestas en la norma enjuiciada. Como ha declarado el Tribunal, «sólo el enjuiciamiento de la no concurrencia de ese desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre [la medida adoptada por el legislador] y la finalidad de la norma compete en este punto a este Tribunal en su labor de supervisar que la misma no desborda el marco constitucional. Para su realización también aquí habrá de partir de las pautas axiológicas constitucionalmente indiscutibles y de su concreción en la propia actividad legislativa» (STC 55/1996, FJ 9).

El Tribunal Constitucional ha venido exigiendo, para permitir el trato diferente de situaciones homologables, «la concurrencia de una doble garantía: a) la razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la ley produce una infracción del artículo 14, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional».

Una aplicación bien polémica de este canon es la ya mencionada STC 96/2002, FJ 7, sobre la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, que, a fin de acomodar al Derecho comunitario la legislación tributaria [IRPF, IS] de los no residentes de un Estado miembro de la UE que operan en los territorios forales, les concedía un derecho de reembolso (crédito fiscal) por las cantidades que hubieran pagado efectivamente en caso de que hubieran podido acogerse a la legislación tributaria propia de los regímenes forales; disposición que el Tribunal declara inconstitucional por lo «irrazonable» y «desproporcionado» de las «consecuencias tributarias»: la creación de una situación «de absoluto privilegio fiscal».

Examinar la proporcionalidad y la adecuación o racionalidad de la medida legislativa en atención al fin perseguido por la norma puede llevar al Tribunal —como ocurre en la Sentencia que acabamos de mencionar— a una valoración de las opciones políticas [juicio de oportunidad o juicio técnico, según las SSTC 75/1983 y 86/1982] que la Constitución deja en manos del legislador, enjuici-

ciendo el acierto de la medida y restringiendo su libertad de configuración (*vid.* también, por ejemplo, las críticas —que no comparto— a las SSTC 209/1988, FFJJ 9 y 10, y 45/1989, FFJJ 6 y 7) (14).

5.º *Criterio de la normalidad o generalidad de los casos*, empleado a menudo a propósito del «juicio de *razonabilidad*» respecto del criterio de diferenciación adoptado por la norma y el fin perseguido por aquélla, implícito en todo juicio de igualdad (SSTC 70/1991, FJ 7 *in fine*; 308/1994, FJ 5; 73/1996, FJ 5; 46/2000, FJ 6, y 289/2000, FJ 6, y posteriormente, en materia tributaria: SSTC 47/2001, FJ 7; 212/2001, FJ 5; 21/2002, FJ 4; 193/2004, FFJJ 3 y 7; 255/2004, FJ 4): las desigualdades no deben producirse «en supuestos puntuales» no previstos en la norma, pues las leyes en su pretensión de racionalidad se proyectan para la normalidad de los casos sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad.

Es el corolario que se desprende de las notas de generalidad y abstracción de la ley como norma. Como se afirmó en la sentencia que marca el *leading case* de esta doctrina, la STC 70/1991, FJ 7 [sobre diferencias de cotización a la S.S. según la categoría profesional]: *«la generalidad de la norma, y por ello su distanciamiento en relación a casos particulares concretos, es una garantía de la seguridad jurídica y de la igualdad. Por ello, el juicio de igualdad debe hacerse teniendo en cuenta los criterios legales establecidos para la distinción, y no casos particulares individualizados. La norma debe utilizar criterios objetivos generales, cuya razonabilidad y proporcionalidad ha de apreciarse en relación con los casos ordinarios y más frecuentes y no, como pretende el recurrente, respecto de los casos particulares en los que la diferencia jerarquizada de categorías profesionales no se refleje en una correspondiente diferencia retributiva»*.

Pero el problema, como señala Christian Starck (15), radica en que la técnica de la regulación general y abstracta no es una garantía de la igualdad.

(14) Cfr. C. PALAO TABOADA, «La unidad familiar ante el Tribunal Constitucional», en *Diario La Ley*, t. I, 1989, pág. 3; J. J. ZORNOZA-F. DE LA HUCHA, «El régimen tributario de las unidades familiares en el IRPF: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988», en *Hacienda Pública Española*, núm. 107, 1987, págs. 292-294 y págs. 301-302; J. J. ZORNOZA, «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (Comentario a la STC 45/1989 del 20 de febrero)», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 27, septiembre-diciembre, 1989; en el mismo sentido, F. ESCRIBANO LÓPEZ, «Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisprudencia constitucional», en *El principio de igualdad en la Constitución española*, vol. I, XI Jornadas de Estudio del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1991, págs. 738-740 y 734-737.

(15) Cfr. Christian STARCK, *La Constitution cadre et mesure du Droit*, Ed. Economica. Presses Universitaires D'Aix-Marseille, 1994, en particular Capág. III «L'Égalité en tant que mesure du Droit», págs. 109 y sigs. en particular, págs. 112-113.

Del principio formal de la generalidad de la ley no se puede deducir cuándo la ley debe dirigirse a cada uno y cuándo se dirige a una clase o a qué clase de ciudadanos. En muchos ámbitos, particularmente en el tributario en el que la imposición se gradúa en escalas progresivas y es necesario tratar de manera diferenciada a los destinatarios de la norma, la regulación no puede basarse en una igualdad formal de todos los ciudadanos del Estado. Como ha declarado el Tribunal Constitucional Federal alemán, una ley que evita un tratamiento desigual y circunscribe de modo abstracto y general el ámbito de su validez, contradice el principio de igualdad cuando una desigualdad manifiesta resulta de sus efectos prácticos y cuando este efecto de desigualdad debe ser atribuido precisamente a la regulación de la ley. Por ejemplo, la desigualdad fáctica existente entre los diferentes niveles de renta de los ciudadanos y el carácter progresivo del impuesto.

El Tribunal Constitucional se ha servido con cierta desenvoltura del criterio de *«la normalidad de los casos»* en materia tributaria para justificar —como un efecto secundario de la norma o una distorsión o disfunción accidental—, por ejemplo, la desigualdad de trato fiscal de los matrimonios con hijos respecto de quienes están separados legalmente o han constituido una pareja de hecho, también con hijos, a los efectos de la declaración conjunta en el IRPF, aunque ello determine, a fin de cuentas, que a igualdad de rentas y de cargas familiares se

El propio Tribunal Constitucional, en una sentencia reciente, se ha cuidado de precisar que *«la mera vocación de generalidad de una norma no sana los posibles vicios de inconstitucionalidad en que haya incurrido. Y es que, efectivamente, una cosa es que, conforme a nuestra doctrina, no pueda declararse la inconstitucionalidad de la norma por la circunstancia de que incurra en la vulneración del derecho de igualdad “en supuestos puntuales”* [como se hizo en las SSTC 47/2001; 212/2001; 21/2002 y 255/2004] *y otra muy distinta es que deba declararse la conformidad con la Constitución de una norma tributaria que establezca, en la generalidad de los casos, una discriminación contraria al principio de igualdad del artículo 31.1 CE por el solo hecho de que “tenga vocación de generalidad y aplicación uniforme”* (STC 295/2006, FJ 7 [sobre imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF por la titularidad de bienes inmuebles no arrendados, que establecía la regla siguiente: el 2 por 100 del valor por el que se hallen computados o deberían computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, a saber el del mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el valor comprobado por la Administración o el precio o valor de adquisición].

Como dejó escrito Ignacio DE OTTO, *Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes*, 1.ª ed., Barcelona, Ariel, 1987, págs. 165-166, *«la exigencia de generalidad de la ley como medio para garantizar la igualdad sólo tiene sentido allí donde el principio de igualdad opera como un mandato dirigido sólo a los órganos que aplican la ley pero no al legislador [...] Quizá sea aquí donde resulte más manifiesto que con el concepto material de ley se quiere suplir la ausencia de Constitución como norma suprema [...] Pero la construcción es perfectamente innecesaria allí donde hay un principio constitucional de igualdad como el del artículo 14 de la Constitución española que obliga también al legislador»*.

produzca un trato fiscal desfavorable y más gravoso para quienes están unidos por un vínculo matrimonial respecto de quienes no lo están (SSTC 212/2001, FJ 5, y 21/2002, FFJJ 3 y 4).

§ 4. CONCLUSIÓN

Distaba de estar claro en la jurisprudencia constitucional española (y pacífico en su doctrina) si el principio de igualdad tributaria (y el de capacidad económica en tanto medida de la igualdad en este ámbito) reconocidos ambos en el artículo 31.1 CE es una mera especificación que viene a reiterar, como una modalidad aplicativa del mismo, el ya proclamado principio general de igualdad del artículo 14 CE —con las consecuencias que de ello se derivarían a efectos del art. 53.1 y 2 CE y art. 41 LOTC— o un principio autónomo con sustantividad y significado propios en este sector del ordenamiento que exige, más allá de la previsión normativa de la igualdad formal, ante la ley y en la ley, una *igualdad en el resultado de la tributación* (Klaus Tipke), lo que significa garantía de la igualdad tanto desde la perspectiva estrictamente legal como también desde la perspectiva de las consecuencias prácticas, tomando en cuenta *la realidad* de la regulación tributaria y de los procedimientos administrativos de su aplicación cuyas deficiencias estructurales o fácticas afecten al tratamiento igual de los obligados tributarios, «por lo que no puede ser reconducido, sin más, a los términos del artículo 14 CE» (SSTC 27/1981; 54/1993, FJ 1, y 159/1997, FJ 3, entre otras muchas).

Valga al respecto el contraste entre lo que se dijo en las sentencias STC 209/1988 y STC 45/1989 (reiterado en la STC 134/1996, FFJJ 5 y 6, y recientemente, *obiter dictum*, en la STC 96/2002, FJ 7, y en las últimas sentencias en la materia: SSTC 193/2004, FFJJ 3 y 4; 255/2004, FFJJ 4, 5 y 6; 10/2005, FFJJ 5 y 6) de que el juicio acerca del derecho a la igualdad del artículo 14 CE en el ámbito tributario no puede hacerse prescindiendo de los principios contemplados en el artículo 31 CE —singularmente el de capacidad económica como parámetro o medida de esa igualdad— con lo declarado en muchas otras sentencias y autos, en lo que parece corriente mayoritaria en la jurisprudencia constitucional [*vid.* por todas la STC 159/1997, FJ 3] de las que parece desprenderse una idea bien distinta, si no opuesta, de la *conexión* entre la igualdad del artículo 14 CE y la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE.

Porque, admitida una indisociable relación entre el principio general de igualdad ante la ley y el principio de igualdad tributaria, cuya imbricación conceptual es, por demás, indudable, el problema —tanto en la jurisprudencia como

en la doctrina— radica en los límites de la operatividad práctica de esa conexión o intrínseca relación. Esto es, el de la comunicabilidad de efectos entre ambos preceptos constitucionales desde la perspectiva de la singularidad del proceso de amparo constitucional.

La doctrina española ha criticado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la relación entre el artículo 14 y el artículo 31.1 CE a propósito de la admisibilidad del recurso de amparo en el ámbito tributario. Pero, como ya he escrito en otro lugar (16), no se puede pretender, sin romper las reglas de la hermenéutica de nuestro texto constitucional, que es bien explícito respecto del ámbito objetivo del recurso de amparo (art. 53.2 CE), y por puro mimetismo con la Constitución alemana y su doctrina y jurisprudencia, que el artículo 14 CE y el artículo 31.1 CE, por más que ambos se refieran a la igualdad, son y dicen lo mismo; y, por tanto, son intercambiables sin más. «*Estos preceptos, el 14 y el 31, como algunos que podrían citarse (v. gr. art. 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1, pero no tienen todos el mismo alcance ni poseen la misma eficacia*», se declaró con énfasis en la STC 19/1987, FJ 3.

La igualdad en el artículo 31.1 CE en la medida en que tiene que ver con la justicia distributiva, va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser entendida en el sentido meramente formal, esto es, reconducida a los términos de la igualdad general ante la ley del artículo 14 CE y a la interdicción de diferenciaciones arbitrarias y no razonables, sino más bien como *igualdad material o sustancial* en la que «una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración de la distribución de la renta» (STC 27/1981, FJ 4).

Un mandato de igualdad que se valora con referencia a la progresividad, esto es, una igualdad que requiere inexcusablemente la discriminación o tratamiento desigual en la imposición (equidad vertical) según las distintas situaciones económicas y de riqueza también diferentes de los sujetos —por la cuantía de la riqueza, por el origen de la misma o por otras circunstancias o condiciones relevantes de dicha riqueza— con el fin de lograr un sistema tributario justo y a través de él la redistribución de la renta y de la riqueza.

Progresividad que, como exigencia constitucional, se predica del sistema tributario en su conjunto y no necesariamente de cada impuesto o figura tri-

(16) Cfr. A. RODRÍGUEZ BEREJO, «El deber de contribuir como deber constitucional: su significado jurídico», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 125, enero-marzo, 2005, págs. 37-38.

butaria particularmente considerada (*vid.* el ATC 71/2008, FJ 4, con cita de jurisprudencia precedente), pues no todas se prestan, técnicamente, a su adaptación al principio de progresividad. Pero sí parece imponer la exigencia de la particular relevancia, tanto cuantitativa como cualitativa, en dicho sistema de aquellas figuras impositivas que constituyen el núcleo central del sistema fiscal —impuestos personales sobre la renta o el patrimonio— cuya estructura permite hacer posible, dentro de los condicionamientos técnicos y económicos [y del margen de legítima opción política del legislador, que aquí es más apreciable, en atención a otros bienes u objetivos también constitucionalmente protegidos, como son el progreso económico y la política de estabilidad económica y del pleno empleo del art. 40.1 CE], una distribución progresiva de la carga tributaria de modo que los titulares de la riqueza tributen más que proporcionalmente en razón a ella (*vid.* las consideraciones de la STC 182/1997, FJ 9, reiteradas también en la STC 46/2000, FJ 6).

El valor superior de la igualdad se integra, en su vertiente formal, con una apelación a los contenidos o criterios de la *igualdad sustancial*, que busca la igualdad sin olvidar la diversidad objetiva para operar con la *igualdad real y efectiva*, permitiendo y justificando regulaciones o tratamientos fiscales diferenciados de los contribuyentes, cuya desigualdad formal se justifica por la prosecución de la igualdad material reequilibradora de las desigualdades de hecho originarias en las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas.

Así, el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, ligado de manera indisociable a la capacidad económica, no se identifica, aunque en un sentido muy amplio también lo integre, con el principio de igualdad del artículo 14 CE, sino que más allá de este último y en conexión con el artículo 9.2 CE [que proclama el deber de los poderes públicos de promover las condiciones o remover los obstáculos para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; con cuya disposición, como ha dicho el TC (STC 3/1983, FJ 3), «se está superando el más limitado ámbito de actuación de una igualdad meramente formal y propugnando un significado del principio de igualdad acorde con la definición del artículo 1 que constituye a España como un Estado democrático y social de Derecho»] incorpora *un mandato de desigualdad o de diferenciación* —tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual— para lograr precisamente la igualdad real o reducir las diferencias de hecho.

Si la capacidad económica es *medida de la igualdad* de la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos, la igualdad tributaria —el juicio constitucional de igualdad— ha de buscarse a través de la capacidad eco-

nómica y no reducirse o disolverse, dentro de un juicio de razonabilidad, en la mera prohibición del trato deliberadamente discriminatorio (interdicción de la arbitrariedad) que opera sólo frente a aquellas situaciones «cuando arbitrariamente se establecen discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación» (AATC 230/1984 y 382/1984; STC 8/1986, entre muchas otras); despojándola de su conexión con la capacidad económica. Este planteamiento conduce, en la práctica, a un juicio excesivamente laxo y deferente, «*de mínimos*», en el control de la acción del legislador, en el cual la capacidad económica queda reducida a un simple criterio más que puede tomar en cuenta el legislador para respetar las exigencias constitucionales de la justicia tributaria.

Si la igualdad tributaria es la suma de la generalidad tributaria, capacidad económica y progresividad, como dice Calvo Ortega (17), reducir el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE a una simple especificación o aplicación del principio general de igualdad del artículo 14 CE supone, en la práctica, negar el significado normativo autónomo de la igualdad tributaria —directamente conectada a la idea de igualdad sustancial y a la solidaridad económica y social— vaciando de contenido el artículo 31.1 CE y reduciéndolo, en tanto norma constitucional, a un simple canon formal de control de la racionalidad y coherencia de las normas tributarias, devaluando su función de garantía subjetiva del derecho del contribuyente frente al poder tributario a contribuir a las cargas públicas *conforme a* la capacidad económica «*de cada cual*», como se ha dicho en la STC 295/2006, FJ 8.

(17) Cfr. Rafael CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3.^a ed., Madrid, Civitas, 1999, pág. 82; para J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.^a ed., Madrid, Marcial Pons, 2006, pág. 282, «la capacidad económica, más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad».

