

EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCION (*)

(Los límites del poder tributario en la jurisprudencia
del Tribunal Constitucional)

ALVARO RODRIGUEZ BEREIJO

A mi hija María

SUMARIO: UNAS PALABRAS DE PRESENTACIÓN.—I. DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y DERECHO FINANCIERO CONSTITUCIONAL.—II. CONSTITUCIÓN ECONÓMICA Y CONSTITUCIÓN FINANCIERA O FISCAL.—III. LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS: EL ART. 31 CE: A) *Los principios formales de la imposición:* 1. Principio de legalidad o de reserva de ley; 2. Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad: el art. 9.3 CE. B) *Principios materiales o de justicia de la imposición:* 1. Principio de generalidad tributaria; 2. El principio de capacidad económica; 3. Los principios de igualdad y de progresividad; 4. Principio de no confiscatoriedad; 5. La conexión de los tributos con los gastos públicos: el principio constitucional de justicia en el gasto público: el art. 31.2 CE. Remisión a otro lugar.—IV. OTROS LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO. LA INCIDENCIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. BREVE ALUSIÓN.—BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA.

UNAS PALABRAS DE PRESENTACION

Quisiera que mis primeras palabras fuesen de agradecimiento:

Ante todo, a la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado y al Cuerpo de Abogados del Estado en la persona del hoy moderador, mi buen amigo José Luis Llorente Bragulat, por haberme distinguido con el honor de pronunciar esta 3.^a conferencia de las XV Jornadas de Estudio sobre «El sistema económico en la Constitución española», continuando una brillante tradición, que se remonta a más de una decena de años, y que ha constituido un punto de referencia obligado para todos los juristas y estudiosos del Derecho público de nuestro país.

(*) Texto de la conferencia pronunciada en las XV Jornadas de Estudio, organizadas por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, sobre «El sistema económico en la Constitución española» (junio 1992).

Agradecimiento no menor a ustedes, que han decidido dedicar su valioso tiempo para venir a escucharme. Nada del tema que me cumple desarrollar esta tarde constituirá para ustedes novedad alguna, pues lo conocen muy bien y saben de ello mucho más que yo. Soy consciente de las carencias y limitaciones que una conferencia de carácter expositivo ofrece a un auditorio de estudiosos del Derecho como son todos ustedes, tanto más cuanto por natural discreción tampoco podrán encontrar en ella comentarios personales o de revisión crítica de la doctrina que el Tribunal Constitucional ha ido elaborando sobre esta materia a lo largo de ya más de una década de jurisprudencia, como su atención sin duda bien merecería. Así, pues, *nada nuevo bajo el sol*. Si acaso, algún acento aquí y allá, algún énfasis en tal o cual idea o el personal capricho en la ordenación expositiva de los problemas podría dar color a la exposición y tal vez —y con eso me sentiría recompensado— suscitar su reflexión, siquiera mínima, sobre algunas de las cuestiones nucleares que nuestro ordenamiento constitucional tiene planteados en materia financiera y tributaria.

I. DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y DERECHO FINANCIERO CONSTITUCIONAL

La Constitución organiza el poder del Estado en un orden jurídico fundamental. La Constitución «en sentido material» (G. Jellinek) está formada por aquellas normas jurídicas que definen los órganos supremos del Estado, determinan la forma de su creación, su relación recíproca y su ámbito de actuación y fijan, además, la posición básica del individuo en relación con el poder del Estado.

El marco constitucional, en lo que a la materia financiera y tributaria se refiere, nos interesa en dos sentidos:

a) En cuanto puro Derecho constitucional, por razón de la materia, por cuanto la regulación del Presupuesto y del poder tributario afecta a la organización de los poderes del Estado. La distribución de competencias en materia presupuestaria (los distintos momentos de elaboración, aprobación, ejecución y control del Presupuesto) entre los distintos poderes del Estado y la definición del contenido constitucionalmente posible de la Ley de Presupuestos de una parte, así como la delimitación del poder tributario de otra, son cuestiones centrales en la organización y reparto del poder en un Estado de Derecho. El órgano que tiene la potestad de orientar previamente los gastos públicos y de distribuir su cobertura mediante los impuestos detenta el poder y la supremacía del Estado. Por ello, el reparto del poder financiero (el poder de gravar con

impuestos y el poder de gastar) constituye uno de los instrumentos clave de equilibrio político, cuya correcta definición constitucional asegura la conservación del sistema democrático. Este sistema de distribución de competencias puede estimarse suficiente para garantizar la legalidad de la imposición de los tributos y de la realización del gasto público siempre que exista una efectiva separación e independencia entre los distintos poderes.

b) En cuanto materia constitucionalizada, esto es, en cuanto Derecho constitucional, por el rango de las normas. En este sentido, la Constitución incorpora o recibe instituciones o conceptos elaborados por el Derecho financiero, elevándolas a la categoría de principios o normas constitucionales como máxima garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder del Estado.

La incorporación de los principios tributarios y presupuestarios a la Constitución —en cuanto materia constitucionalizada, esto es, en cuanto Derecho constitucional por el rango de las normas— y la regulación por el Texto constitucional de la atribución de potestades y competencias en materia financiera a los diferentes poderes del Estado constituyen la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la ley, característico del Estado de Derecho, e instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, por los ciudadanos del manejo de la Hacienda Pública.

II. CONSTITUCION ECONOMICA Y CONSTITUCION FINANCIERA O FISCAL

Desde los albores del constitucionalismo, el derecho a consentir los impuestos a través de sus representantes (*no taxation without representation*) y el correlativo derecho a aprobar el gasto o destino que se da a los mismos mediante el Presupuesto, esto es, el poder sobre los cordones de la bolsa (*the power of the purse*), como expresivamente lo define el dicho anglosajón, han constituido el núcleo en torno al cual han girado las pugnas políticas sobre la organización y el reparto del poder político característicos de las Constituciones democráticas.

No es probablemente una causalidad que el principio de la democracia representativa (la exigencia de representación y participación políticas a través de los Parlamentos, Asambleas, Cortes, Dietas...) haya tenido su origen en las instituciones financieras.

La misión fundamental del Derecho constitucional —encauzar el ejercicio del poder por el Derecho y asegurar las libertades públicas de los ciudadanos frente al ejercicio incontrolado del poder, ha escrito Klaus Vogel— encuentra en el terreno de la Hacienda Pública un ámbito decisivo de actuación. La

incorporación al texto de la Constitución de los principios fundamentales de los tributos y la constitucionalidad del procedimiento presupuestario de aprobación del gasto público responde precisamente en este propósito garantista (de la libertad y la propiedad) característico del Estado de Derecho.

En la dogmática, primordialmente alemana, se ha acuñado el término «Constitución económica» (y, por especificación, en lo que hace a la Hacienda del Estado, «Constitución financiera») para designar el conjunto de normas e instituciones jurídicas que, garantizando los elementos definidores de un determinado sistema económico, establecen un modelo o forma de funcionamiento de la economía y constituyen, por eso mismo, un determinado orden económico. En palabras de Manuel García Pelayo, «las normas básicas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica, o dicho de otro modo, para el orden y proceso económico. Tales normas sirven de parámetros jurídicos básicos para la acción de los actores económicos públicos y privados, y pueden ser enunciación de principios y valores directivos orientadores de la acción o pueden tener formulación y garantías más rigurosas». (Vid. el voto particular del magistrado don Luis Díez-Picazo a la STC 37/1981).

El concepto de «Constitución económica», sea producto de una decisión constitucional o de un equilibrio constitucional, es decir, de un compromiso constitucional entre las diferentes ideologías de las fuerzas políticas y sociales en el momento constituyente, encierra una idea de equilibrio entre los principios contrapuestos, pero complementarios, de *libertad* y *vinculación*. Pero, al propio tiempo, sólo la *idea de justicia* permite legitimar la Constitución económica como orden jurídico global de la economía.

En suma, la Constitución es, por un lado, garantía jurídica de una concreta forma económica de un determinado sistema económico; y por otro, el fundamento de un determinado orden económico.

«En la Constitución española de 1978 —ha afirmado el Tribunal Constitucional en la STC 1/1982—, a diferencia de lo que solía ocurrir con las Constituciones liberales del siglo XIX y de forma semejante a lo que sucede en más recientes Constituciones europeas, existen varias normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica; el conjunto de todas ellas compone lo que suele denominarse la Constitución económica o Constitución económica formal. Ese marco implica la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter unitario, unicidad que está exigida por la Constitución, cuyo Preámbulo garantiza la existen-

cia de “un orden económico y social justo” y cuyo artículo 2 establece un principio de unidad que se proyecta en la esfera económica por medio de diversos preceptos constitucionales, tales como el artículo 128 entendido en su totalidad, el 131.1, el 138.2 y el 139.2, entre otros. Por otra parte, la Constitución fija una serie de objetivos de carácter económico cuya consecución exige la adopción de medidas de política económica aplicables de forma general a todo el territorio nacional (arts. 40.1, 130.1, 131.1, 138.1)» (véanse también SSTC 96/1984, FJ 3.º, y 64/1990, FJ 3.º).

Dentro del modelo de sistema económico que la Constitución española impone, el de economía social de mercado o economía mixta, en el que coexisten, profundamente imbricados, empresa privada y sector público, el Estado no sólo tiene la función de regular el funcionamiento del sistema económico, sino que también toma a su cargo importantes sectores de la producción social en orden a la consecución de ciertas metas u objetivos como el desarrollo económico o el pleno empleo. Y lo que es más importante, el Estado asume también una función social de redistribución de la renta y de la riqueza, que está en la esencia misma de la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que la Constitución proclama en el artículo 1.1, que no puede entenderse como un simple calificativo retórico sin consecuencias jurídico-constitucionales, sino, por el contrario, ha de considerarse como un auténtico principio constitucional de inmediata y directa aplicación y también como un principio estructural del orden jurídico y criterio hermenéutico fundamental del orden político y social establecido en la Constitución (vid., en este mismo sentido, la STC 19/1982, FJ 6.º).

Es cierto que lo que se entienda o qué deba entenderse por Estado social democrático de Derecho admite diversas lecturas, reflejo, por otra parte, de las diferentes concepciones ideológicas de las fuerzas sociales y políticas que componen el arco constitucional y que han determinado las líneas maestras de la Constitución española. Pero, pese al carácter polémico y doctrinariamente controvertido de la formulación contenida en el artículo 1.º, la conexión de la idea del Estado social de Derecho (Estado asistencial, centrado en la prestación de bienes y servicios públicos) con la de democracia pone de manifiesto el carácter de *compromiso* de la fórmula constitucional, pero al propio tiempo la existencia de un mínimo de valores básicos admisible por todos; fruto de la decidida voluntad de que la Constitución configure un marco social y económico en el que sea posible no sólo la convivencia ciudadana libre y plural, sino también la realización, al menos mínima, de los proyectos ideales de sociedad de las distintas fuerzas sociales en presencia.

Y ese *contenido mínimo* del principio del Estado social y democrático de Derecho queda determinado fundamentalmente por la comprensión de los valores superiores de la libertad, la igualdad y la justicia y de participación democrática en la formación del orden social y económico, entendidos no en su sentido meramente formal, sino por sus contenidos materiales, recordando —como ha escrito el que fue primer presidente del Tribunal Constitucional, Prof. Manuel García Pelayo— que

«la libertad política es irreal si no va acompañada de la libertad de las dependencias económicas; que la propiedad ha de tener como límite la funcionalidad para los sistemas social y económico y los derechos de los que participan en hacerla productiva; que la seguridad no se extiende sólo a la dimensión jurídica, sino también a la dimensión existencial en general; que la igualdad no lo es sólo frente a la ley, sino que se debe extender, en la medida de lo posible, a las cargas y beneficios, y que la participación se amplía a los bienes y servicios y a las formas de democracia social».

Solamente mediante la satisfacción de los contenidos mínimos que se expresan en el concepto de Estado social y democrático de Derecho podrá encontrar la Constitución española el *consenso* democrático que legitime la organización política que da forma al nuevo orden social. Y el cumplimiento de esos contenidos mínimos pasa necesaria (aunque no suficientemente) por una *función redistributiva* de bienes y rentas que la Hacienda lleva a cabo por medio de un programa justo de ingresos y de gastos públicos.

La «Constitución financiera» o «Constitución fiscal» se nos presenta así como una pieza de fundamental relevancia dentro de la Constitución económica.

La Constitución española de 1978 define un marco político e institucional muy preciso respecto de cuál debe ser la función de nuestra Hacienda Pública; y de dicho marco institucional se deducen una serie de principios jurídicos ordenadores de toda la actividad financiera del Estado y demás entes públicos, que imponen deberes y límites jurídicos claros a los órganos a quienes está encomendada la función de obtener ingresos (a través, fundamentalmente, del sistema tributario) y de realizar gastos públicos. Este marco institucional aparece diseñado en una serie de preceptos de nuestra Constitución que, a mi modo de ver, son de la mayor trascendencia en lo que ahora interesa.

El artículo 1, párrafo, 1.º, que define el Estado como «un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político».

El artículo 9, párrafo 2.º, que proclama la exigencia de que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, e impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones o remover o eliminar los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.

El artículo 31, párrafos 1.º y 2.º, que consagra el principio de justicia financiera, es decir, justicia en el reparto o distribución de los impuestos según la capacidad económica de los ciudadanos y atendiendo a criterios de progresividad del sistema fiscal; y justicia respecto de los gastos públicos, es decir, justo y equitativo reparto o distribución de los recursos públicos a través de los Presupuestos Generales del Estado.

El artículo 31.3 y el artículo 133, que consagran el principio básico del Estado de Derecho de sometimiento al imperio de la ley del poder tributario y del poder de gastar, reservando a la ley la materia. Asimismo, de conformidad con la naturaleza de Estado de estructura compuesta que la Constitución instituye (arts. 2 y 137 en relación, en lo que aquí importa, con los arts. 156 y 157), se organiza la distribución territorial del poder tributario.

Los artículos 134 a 136 contienen las normas y principios de la ordenación jurídica de los Presupuestos del Estado y la determinación constitucional del contenido posible de su ley de aprobación, así como la ordenación del endeudamiento público y del control de gasto público.

El artículo 40, párrafo 1.º, y el artículo 131, en donde se asigna a los poderes públicos la función de promover el progreso social y económico y la redistribución más equitativa de la renta y de la riqueza.

Los artículos 41 y 50, que garantizan un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos y un sistema de pensiones y asistencia social a los ciudadanos durante la tercera edad.

El artículo 27 (derecho a la educación), en relación con el artículo 31, párrafo 2.º, en donde se asigna como función de los entes públicos la producción de bienes públicos y la asignación equitativa de los recursos públicos.

Y, por último, los derechos económicos y sociales que constituyen los principios rectores de la política económica y social consagrados en los artículos 39 a 52 y que componen el capítulo 3.º del Título I de la Constitución, que si bien son principios más que derechos subjetivos directamente ejercitables por los ciudadanos y exigibles por una vía jurisdiccional ante un juez, por ejemplo (art. 53, párrafo 3.º de la CE: «Sólo podrán ser alegados ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollan»), ello no significa que carezcan de valor jurídico, puesto que han de considerarse como normas jurídicas que obligan a todos los poderes públicos y en tanto que principios inspiradores del orden social y económico, «que informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de

los poderes públicos», a tenor del artículo 53, párrafo 3.º, contienen *normas de principio* (Crisafulli), esto es, *determinaciones de fines del Estado*, lo que les otorga una innegable *eficacia legitimadora* y deben fundamentar, por tanto, todo el funcionamiento del Estado y más concretamente de su Hacienda Pública, como son: la redistribución de la renta y la obtención del pleno empleo, el derecho al trabajo, el derecho al descanso laboral, el derecho a la Seguridad Social, el derecho a la salud, el acceso a la cultura, la mejora de la calidad de vida, la conservación del patrimonio artístico, la utilización del suelo, el derecho a una vivienda digna, etc. Y aunque carecen de eficacia positiva directa, pues requieren la mediación del legislador para ser exigibles, sin embargo tienen una enorme fuerza o eficacia negativa —como *límite* a la disponibilidad del Poder legislativo en su necesaria mediación para el desarrollo de estos derechos sociales— en cuanto proscriben los actos de los poderes públicos que manifiestamente los desconozcan o manifiestamente persigan objetivos contrarios o incompatibles con los valores que aquéllos significan, pudiendo sustentar por ello una demanda de inconstitucionalidad. Sin olvidar su indiscutible valor como criterio interpretativo, vinculante para todos los jueces y tribunales a tenor del artículo 53.3 CE, «que impide —según el Tribunal Constitucional en STC 19/1982, FJ 6.º— considerar a tales principios como normas sin contenido y que obliga a tenerlos presentes en la interpretación tanto de las restantes normas constitucionales como de las leyes».

Reafirmando este criterio, el Tribunal Constitucional ha precisado: «Hay que reconocer, en primer término, que la naturaleza de los principios rectores de la política social y económica que recoge el capítulo III del Título I de nuestra Constitución hace improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada, el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador, en el que cada uno de esos principios por lo general se concreta. No cabe excluir que la relación entre alguno de esos principios y los derechos fundamentales (señaladamente el de igualdad) haga posible un examen de este género (cf., por ejemplo, nuestra STC 155/1987) ni, sobre todo, que el principio rector sea utilizado como criterio para resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador cuando ésta se plasma en una norma de notable incidencia sobre la entidad constitucionalmente protegida» (STC 45/1989, FJ 4.º).

Entre todos estos preceptos que acabo de citar existe una perfecta ilación lógica y funcional de la que se desprende una configuración institucional de la Hacienda Pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de

los programas de ingresos y de gastos públicos, aparecen *comprometidos*, por virtud de los principios jurídicos y de los criterios rectores sancionados por la Constitución, en la consecución de un orden social más igualitario y más justo.

Y esto no puede lograrse, dentro del sistema de economía de mercado que nuestra Constitución impone, sin la intervención decisiva de la Hacienda Pública. Porque hoy la igualdad y la justicia reales y efectivas supone no sólo tomar en consideración el modo en que se reparte la carga tributaria, es decir, si el sistema fiscal es justo o no, sino que implica tomar en consideración también el destino de los ingresos obtenidos a través del sistema fiscal. Porque en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad. Ello implica que entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión.

Es precisamente esta interconexión o interdependencia lo que confiere al Derecho financiero y tributario su carácter de *Derecho redistributivo*, es decir, un derecho en el cual la rama del Derecho tributario debe concebirse como un derecho contra los que tienen más, y la rama del Derecho de los gastos públicos debe ser un derecho en favor de los que menos tienen, de las clases sociales desposeídas. Sólo de esta manera, a través de una función redistributiva de la Hacienda Pública que funcione de manera desigual en sus dos brazos, en el brazo del tributo y en el brazo del gasto público, puede cumplirse la exigencia constitucional de un orden más igualitario y más justo, proporcionando a los ciudadanos un marco social y económico en el que puedan realizarse como hombres mediante el disfrute de unos bienes que por su naturaleza, su función social y económica el Estado debe garantizar.

Una similar concepción *promocional* del Derecho, de finalidad tuitiva o compensadora que impone la superación de una igualdad y libertad meramente formales en garantía de la promoción de la igualdad real, ha sido aplicada por el Tribunal Constitucional al «Derecho laboral, configurado como un ordenamiento compensador e igualador que corrige, al menos parcialmente, las desigualdades fundamentales existentes» (vid. la STC 20/1984, FJ 2.º, y antes, en la STC 3/1983, FJ 3.º).

Esta concepción del Derecho financiero entra de lleno en lo que el profesor Norberto Bobbio ha denominado *función distributiva y función promocional del Derecho*, por cuanto la función del Derecho financiero delineada no es tanto (aunque también contenga normas de este tipo) prevenir y reprimir los comportamientos desviantes o la de impedir el nacimiento de conflictos y facilitar su arreglo después de surgidos, como *repartir los recursos* (y no sólo

económicos) disponibles para influir en las condiciones de vida de la sociedad; estimular, incentivar y promover los comportamientos de individuos y grupos sociales considerados económicamente ventajosos (v.gr., exenciones y bonificaciones fiscales, subvenciones y transferencias presupuestarias, etc.).

La aparente novedad de esta función del Derecho sólo puede sorprender, como dice Bobbio, por

«el peso que ha tenido en la determinación común del concepto del Derecho la concepción privatista de la economía y la correspondiente concepción negativa del Estado. En base a la concepción privatista de la economía, la distribución de los bienes se produce en la esfera de las relaciones entre individuos o grupos en concurrencia entre sí y el Derecho (*subespecie* de Derecho privado) tiene únicamente la función de facilitar el establecimiento de estas relaciones, de garantizar su continuidad y seguridad y de impedir el fraude recíproco. Con la concepción negativa del Derecho está estrechamente conectada la concepción negativa del Estado, según la cual el Estado no tiene injerencia alguna en las relaciones económicas y, por tanto, su función es exclusivamente la de proveer el mantenimiento del orden a través de normas imperativas y coactivas, es decir, a través del Derecho».

De ahí que, según Bobbio, esta concepción limitativa del Derecho haya determinado que la definición de lo que es el Derecho se haya realizado tradicionalmente por los juristas y por su referencia a su función protectora-represora, esto es, al Derecho privado y al Derecho penal (subyaciendo en ello su relación con la moral, no con la economía), que son precisamente aquellas partes del Derecho que no tienen una función directamente distributiva o una función promocional.

Función promocional del Derecho, de la que son paradigmáticas las normas contenidas en los arts. 9.2, 31.2 y 40.1 de nuestra Constitución.

Al considerar el papel del Derecho financiero como el de un Derecho desigual y redistributivo no estamos haciendo otra cosa que comprometer el funcionamiento de la Hacienda Pública en el sentido proclamado por la Constitución de 1978 en el artículo 9, párrafo 2.º (en relación con el art. 40, párrafo 1.º), cuando obliga a los poderes públicos a remover los obstáculos que impiden que la libertad y la igualdad entre todos los ciudadanos, entre las diferentes clases y grupos sociales, sea real y efectiva. Pues bien: los obstáculos de orden económico y social que pueden limitar de hecho la igualdad de los ciudadanos se centran sustancialmente en la divergencia de

las rentas y patrimonios que se produciría si no se consigue un límite mínimo común para todos. Y esta función de redistribución se cumple de una manera mucho más eficaz por la vía de los gastos públicos, mediante transferencias o subvenciones, que a través del sistema fiscal, por muy justo y muy progresivo que aparezca configurado en las leyes, pues, en el mejor de los casos, consigue una distribución proporcional, pero no progresiva, de la carga tributaria. En todo caso, un programa justo de gastos públicos es más redistributivo que el más justo de los impuestos sobre la renta. Por eso la Constitución española, en su artículo 31, párrafo 2.º, al incorporar un precepto que vincula a la Hacienda Pública a asignar equitativamente los gastos públicos, ha introducido una norma enormemente progresiva, que no tiene parangón en ninguna otra Constitución, y que desde luego está ahí, a mi juicio, para cumplir esta función redistributiva en relación con el artículo 9.2 y, en definitiva, en la articulación de esa cláusula constitucional que es el «Estado social y democrático de Derecho» (véase la STC 86/1985, FJ 3.º).

Pero el sistema mismo del Estado social y democrático de Derecho, asentado sobre una creciente socialización de las necesidades humanas y del modo de satisfacerlas, genera un incremento de las demandas, expectativas y compromisos sociales (no siempre compatibles entre sí y posibles de financiar), que en la conciencia de los ciudadanos se han consolidado como una especie de *derecho adquirido* de la colectividad frente al Estado, que presionan (cuando no se imponen) a los poderes públicos a través del «mercado político» como compromisos sociales normativos en cierto modo irreversibles.

La consecuencia de ello es que la Hacienda Pública debe cargar con los costes comunes de una producción cada vez más socializada, que debe financiarse, en definitiva, a través de los impuestos. Y la Hacienda se encuentra entonces ante dos tareas simultáneas y en cierto modo contradictorias o, al menos, dos tareas simultáneas que no siempre son fácilmente conciliables entre sí.

Por un lado, debe recaudar la cuantía de impuestos que se requiere para financiar las funciones de intervencionismo económico del sector público en detrimento de ganancias e ingresos privados, aplicándola con la racionalidad suficiente como para evitar perturbaciones en el proceso de crecimiento económico y de acumulación de capital.

Por otro lado, la recaudación de los impuestos tiene que hacerse de modo que consiga la mayor aceptación, tolerancia o aquiescencia social de los contribuyentes y que evite situaciones de conflicto social (resistencias o revueltas fiscales) como consecuencia del reparto de la carga tributaria o del volumen que alcance la presión fiscal, y satisfaga así la creciente necesidad de legitimación del Estado.

Sin olvidar que toda la política de incremento a ultranza del gasto público que llevan aparejadas las funciones encomendadas al moderno Estado asistencial tropieza con ciertos límites absolutos, más allá de los cuales las cargas derivadas de su financiación (vía impuestos y endeudamiento interior y exterior del Estado) harán disminuir, en vez de aumentar, la producción social.

Así, hoy ha pasado a un primer plano el problema de los *límites* a la expansión de las necesidades de financiación de las funciones encomendadas al Estado social y democrático de Derecho, ante el fenómeno, claramente perceptible, de la creciente resistencia de los ciudadanos al aumento de la presión fiscal. Límites que son tanto *económicos*, derivados de la misma capacidad fiscal del Estado (la denominada «crisis fiscal» o «crisis del Estado fiscal»), y de las leyes de funcionamiento de la economía, como *jurídicos*, derivados de las normas y principios de la Constitución, que delimitan y encauzan el ejercicio del poder tributario y de gastar.

La «Constitución económica» es, ciertamente, una fórmula abierta, flexible e indeterminada (aunque no ambigua) que permite distintas opciones políticas, dejando al legislador un amplio margen de libertad de configuración; pero ello no significa que no existan límites absolutos a la política financiera y tributaria derivados del respeto tanto a las cláusulas del orden económico que la Constitución impone como a las libertades y derechos de los ciudadanos que ésta garantiza.

El carácter normativamente abierto de la Constitución, y en particular de la denominada «Constitución económica», es, en parte, «un instrumento conscientemente utilizado a fin de no sustraer a las fuerzas políticas, al legislador ordinario y al Gobierno el margen de maniobra necesario para las decisiones que son de su responsabilidad» (Klaus Stern). Como ha declarado el Tribunal Constitucional, «la Constitución es un marco de coincidencias suficientemente amplio como para que dentro de él quepan opciones políticas de muy diferente signo. La labor de interpretación de la Constitución no consiste *necesariamente* en cerrar el paso a las opciones o variantes imponiendo autoritariamente una de ellas» (STC 11/1981, FJ 7.º); pero, como también ha precisado el alto Tribunal, «la función que cumplen los conceptos indeterminados o abiertos en la Constitución» es, sobre todo, «orientar al legislador» (STC 37/1981, FJ 1.º). (Sobre la garantía del concepto de «Constitución económica», vid. el voto particular del magistrado don Luis Díez-Picazo a la STC 37/1981).

III. LOS LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS: EL ART. 31 CE

Todo el proceso de aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición en que la Constitución sitúa al Estado y demás entes públicos como titulares del poder tributario y a los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional.

En efecto, esta recepción constitucional del deber de contribuir según la capacidad económica de cada contribuyente configura un *mandato* a los ciudadanos, imponiéndoles una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible y esencial interés público justifica también la imposición de deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de sus derechos.

Para los poderes públicos —singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria—, este deber constitucional comporta también vinculaciones específicas: atribución de concretas potestades administrativas para la aplicación concreta de los tributos, cuya ordenación y ejercicio por la Administración está sujeta a los límites formales y materiales que se derivan de la debida protección y garantía que a los derechos fundamentales prestan los principios y normas consagrados en la Constitución. Pero las potestades administrativas tributarias no constituyen una mera facultad otorgada a la Administración, sino un *poder-deber* en orden a la efectividad del cumplimiento de ese deber constitucional de contribuir que a todos incumbe; esto es, constituye una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1 y cuyos *principios enumera* (véase STC 76/1990, FJ 3.º).

Para precisar el valor y la eficacia de los principios constitucionales tributarios hemos de partir del carácter normativo de la Constitución y el efecto jurídico vinculante de *todas* las normas en ella contenidas (art. 9.1 CE), sin que quepa distinguir entre preceptos constitucionales de valor normativo y de aplicación directa y otros meramente programáticos o de valor declarativo y orientador (STC 16/1982, FJ 1.º, y STC 80/1982, FJ 1.º). Aunque, como es obvio, no todos los preceptos constitucionales tienen idéntico nivel de eficacia, pues no todos ellos se formulan del mismo modo o con igual grado de precisión.

Así, pues, entre los «principios» y las «normas» *stricto sensu* de la Constitución —como ha señalado Jesús Leguina— «no hay diferencia de naturale-

za, sino sólo de estructura y de función: ambos tipos de preceptos forman parte del ordenamiento jurídico y son por ello, en igual medida, Derecho objetivo».

Desde el punto de vista de su estructura y funcionalidad, los «principios jurídicos» se caracterizan por los siguientes rasgos (cfr. K. Larenz, E. García de Enterría y J. Leguina).

1.º Son reglas o preceptos normativos que presuponen la existencia de otras normas específicas; su objeto consiste no tanto en regular relaciones o definir posiciones jurídicas concretas cuanto en versar sobre la aplicación de estas normas. Como dice Larenz, «los principios indican sólo la dirección en la que está situada la regla que hay que encontrar».

2.º Se caracterizan por una relativa indiferencia de contenido, «en el sentido de que transponen los límites de distintos campos de la regulación jurídica» (Carrió); de ahí su carácter de reglas *generales* y de ahí también su posible calificación de normas sin presupuesto de hecho concreto, en cuanto son «una mezcla de precisión (que evita su disolución nebulosa) e indeterminación (que permite su dinamicidad y su superior grado para dominar supuestos muy varios» (García de Enterría), sin llegar por sí mismas a suministrar decisiones a los casos concretos.

3.º Indican cómo deben aplicarse las normas específicas, esto es, «qué alcance darles, cómo combinarlas, cuándo otorgar precedencia a alguna de ellas» (Carrió).

Los principios constitucionales en materia tributaria enunciados en el artículo 31 CE responden a los rasgos de esta clase especial de reglas jurídicas, pues más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo constituyen la base, el criterio o la justificación del mandato, en cuanto necesitan de una *concreción* en ulteriores normas y decisiones. Los principios constitucionales tributarios son —para decirlo con la frase de Karl Larenz— «pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva en los que subyace la idea de un “Derecho más justo”».

Hay, pues, inevitablemente algo de *indeterminado*, abierto o de contornos imprecisos («fórmula vacía», dicen algunos) en los principios tributarios incorporados a la Constitución, que se refleja en el grado de nivel de eficacia (que no empece en modo alguno su carácter normativo) de la doble función (Larenz) que cumplen en el ordenamiento jurídico como *límites* al ejercicio de los poderes públicos:

- a) la *función positiva*, que consiste «en el influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean»: en cuanto fuentes

del Derecho y en cuanto informadores del conjunto del ordenamiento jurídico, y

- b) la *función negativa*, que consiste «en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores». Relación de instrumentalidad entre los «valores superiores» del ordenamiento (art. 1.1 CE) y los «principios» que la Constitución garantiza (arts. 9.3 y 31 CE) porque tales principios tienen sentido, como ha dicho el Tribunal Constitucional «en tanto sirvan a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho» (STC 27/1981, FJ 10).

Este carácter «esquemático, abstracto, indeterminado y elástico» de los principios constitucionales tributarios, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o su contenido indubitado, hace que sea su *función negativa* la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los jueces y Tribunales, a quienes ha de reconocerse un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios (STC 62/1982, FJ 5.º) y singularmente a través de la tarea de depuración del ordenamiento jurídico que compete al Tribunal Constitucional. De ahí el especial valor que para la determinación de su contenido adquiere la jurisprudencia constitucional. «La fijación del *límite* constituye ciertamente uno de los puntos neurálgicos de la justicia constitucional y de la interpretación» (Klaus Stern).

Porque el principio de «practicabilidad» que se proyecta sobre las construcciones jurídicas impone asimismo una apreciable restricción a la *función positiva* de los principios constitucionales en materia tributaria en cuanto *límite jurídico* al poder financiero. O, para expresarlo de otra manera: que es más fácil decir aquello que se opone o vulnera los principios constitucionales tributarios que definir aquello que los cumple o realiza plenamente.

«A diferencia del Tribunal ordinario —ha escrito Alejandro Nieto—, el Constitucional se mueve entre dos puntos de referencia inestables: por un lado, leyes que mantienen su libre capacidad de creación, y por otro, un texto constitucional sumario, abstracto, neutral incluso y abierto a todas las posibilidades.» Este carácter *comprimido* de la Constitución cuando enuncia meros principios a los que, sin embargo, reconoce fuerza normativa de aplicación directa y derogatoria de las leyes que los contradigan, determina la *peculiaridad interpretativa* de las normas constitucionales seguida por el Tribunal Constitucional por la vía de los *criterios de valor o jurisprudencia de valores* («interpretación principialista y de valores») (A. Nieto).

Por otra parte, pese a su trascendencia jurídica, ninguno de los principios constitucionales tributarios reconocidos en el artículo 31 CE —lo mismo que

los del art. 9.3 CE (singularmente los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad)— está protegido por los procedimientos de defensa «reforzada» de los derechos fundamentales contemplados en el artículo 53.2 CE, esto es, por el procedimiento preferente y sumario ante la jurisdicción ordinaria y por el recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Aunque sí, desde luego, pueden sustentar una declaración de inconstitucional de una ley por parte del Tribunal Constitucional [sea a través del recurso (control abstracto), sea a través de la cuestión de inconstitucionalidad (control concreto)], así como de cualquier disposición de rango inferior a ley por parte de los tribunales ordinarios.

A este «déficit constitucional», en lo que respecta a la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas en materia tributaria (la libertad y la propiedad) se refería Klaus Vogel cuando hablaba de «una cierta zona gris» del Derecho constitucional, porque

«una intervención de los jueces para dar protección contra acciones financieras que afecten a los derechos y libertades de los ciudadanos tiene una base mucho menos segura que la protección contra limitaciones directas de la libertad o incluso contra la privación de libertad.

La consideración de la constitucionalidad de medidas estatales de carácter financiero por los jueces —concluye el profesor alemán— es más difícil cuando dichas medidas tienen relación con fenómenos o hechos económicos, bien porque aquéllos deban influir en éstos, bien porque se haga depender la constitucionalidad de aquella medida de un pronóstico o de un diagnóstico de política económica».

Porque, inevitablemente, en el campo del Derecho financiero y tributario es mayor y más frecuente (y también de más difícil ponderación) el *self-restraint* del Tribunal para no invadir la legítima libertad de opción política que, dentro de la Constitución, corresponde al legislador en su tarea de configuración de las instituciones o relaciones jurídico-financieras.

En fin, la formulación de los principios constitucionales en materia tributaria contenida en el artículo 31 CE es, pues, un campo de estudio tan trascendental para el jurista como evanescente, en cuanto se encierra en ellos toda la enorme carga de *ideales e ideologías* que se traslucen en los preceptos que componen la llamada «Constitución económica y financiera»; de contraposición de valores e intereses en juego que lleva consigo la lucha de la sociedad por una justa distribución de la carga fiscal y del gasto público o, lo que es lo mismo, por un *Derecho financiero y tributario justo*.

Dentro del capítulo II del Título I, relativo a los «Derechos y libertades»

de los españoles, y en la sección 2.^a, «De los derechos y deberes de los ciudadanos», se ubica el art. 31, que dispone:

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

En este precepto se condensan los principios tanto formales como materiales de la imposición para un justo reparto de la carga tributaria, formulados de manera tal —y la mención del principio de justicia en la asignación del gasto público, que constitucionaliza la conexión jurídica entre ingresos y gastos públicos, es bien expresiva de ello— que encuentran *su referente lógico*: ante todo en la cláusula del «Estado social y democrático de Derecho» del artículo 1.1 CE y en la exigencia del artículo 9.2 CE de que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra *sea real y efectiva*, que impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones y remover los obstáculos que dificulten o impidan su plenitud. Pero también en los restantes preceptos que son corolario de éstos, singularmente «los principios rectores de la política social y económica» del capítulo III (art. 39 a 52) y la función asignada constitucionalmente a los poderes públicos de promover el progreso social y económico y la redistribución más equitativa de la renta y de la riqueza (art. 40.1 CE).

Esta formulación se complementa en la parte orgánica de la Constitución y dentro del Título relativo a la «Economía y Hacienda» en el art. 133, que regula la organización y distribución territorial del poder tributario, estableciendo:

- «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.
4. Las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.»

Y en el artículo 134.7, que limita el papel de la Ley de Presupuestos como vehículo de reformas tributarias en el siguiente tenor:

«La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.»

Y como cierre, la disposición contenida dentro del Título III, «De las Cortes Generales», en el artículo 87.3, que excluye la iniciativa popular «en materias de leyes tributarias» como garantía de la unidad financiera —que se proyecta en el aspecto territorial en el art. 139— y de la supremacía de la representación política parlamentaria.

A) *Los principios formales de la imposición*

1. *El principio de legalidad tributaria o de reserva de ley*

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica, constituye una plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento.

El principio de que ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin ley (*nullum tributum sine lege; no taxation without representation*), formulado expresamente en el artículo 31.3 y en el artículo 133.1 y 3, es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes, cuyo origen se remonta a la Edad Media. Y cumple —como señala Fernando Pérez Royo— una función de garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la *libertad* y la *propiedad* de los ciudadanos y una función política de asegurar la democracia mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad, cual es la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. (Como se afirma en la STC 19/1987, FJ 4.º: «... que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes».)

Son muchos los interrogantes que cabría suscitar, y se han suscitado en la doctrina, sobre la formulación constitucional del principio de reserva de

ley en materia tributaria: cuál sea su ámbito material, qué elementos del tributo resultan amparados por la reserva, qué naturaleza ha de atribuirse a la misma, qué clase de ley es la exigida por la reserva... Sobre alguna de estas cuestiones, el Tribunal Constitucional ya ha tenido ocasión de pronunciarse, y su jurisprudencia puede resumirse en los siguientes puntos:

a) El concepto constitucional de las prestaciones que resultan cubiertas por la reserva de ley no coincide con el de tributo, tal y como éste es entendido por la Ley General Tributaria, sino que tiene un alcance más amplio, que abarca toda prestación personal o patrimonial de carácter público coactivamente impuesta y cuya razón o fundamento es *contributiva*.

Por tanto, el concepto constitucional comprende no sólo los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sino también otras prestaciones, como cotizaciones de la Seguridad Social, cánones, tarifas de servicios públicos, precios públicos..., que se desenvuelven a extramuros del Derecho tributario y muy a menudo al amparo del fenómeno de «la parafiscalidad».

Así se desprende explícitamente de la STC 37/1981, FJ 4.º, a propósito del establecimiento de un «canon de servicio» a establecer por el Gobierno Vasco para financiar el Centro de Contratación y Cargas en Transporte Terrestre de Mercancías:

«La Constitución (arts. 31.3 y 133.2) exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento Vasco el que determine los elementos esenciales del tributo (...) No puede aducirse, para justificar la técnica utilizada [una remisión en blanco al correspondiente Reglamento], el argumento de que el modo de fijación del importe del modo de devengo del canon, cuya propuesta ha de hacerse por órganos colegiados, de los que forman parte los representantes de los posibles usuarios del servicio, asegura la justicia del mismo (...) tampoco es razón bastante para modificar el juicio adverso sobre la constitucionalidad de los preceptos que ahora nos ocupan las consideraciones que la representación del Gobierno Vasco hace en su escrito acerca de la subsistencia de tarifas (tengan o no el carácter de tasas), fijadas simplemente por orden ministerial, al amparo de la habilitación conferida, a su vez, por una simple norma reglamentaria (...), pues aunque se dieran tales situaciones, sobre las que este Tribunal no ha sido llamado a pronunciarse, es obvio que la existencia de una o varias normas inconstitucionales no puede servir de excusa para producir otras.»

Más dudoso parece —pese al término «prestaciones personales» empleado en el Texto constitucional— que puedan entroncarse con la reserva de ley a que se refiere el art. 31.3 CE (imposición de cargas fiscales) los deberes tributarios formales, de información y de colaboración, que se imponen a los sujetos obligados tributarios en materia de gestión de los tributos, que más bien encuentran su encaje natural en el principio general de legalidad administrativa (art. 9.3 CE) o de *vinculación positiva* de la Administración a la ley en el ejercicio de las potestades tributarias que el ordenamiento le atribuye, de tal manera que la actuación administrativa ha de contar, en principio, con una cobertura legal previa. Potestades administrativas, por tanto, que no son nunca ilimitadas, incondicionadas o absolutas, sino estrictamente tasadas en su extensión y en su contenido (E. García de Enterría).

b) La legalidad de la imposición significa que el establecimiento o creación de un tributo, esto es, la definición del hecho imponible y de los demás elementos esenciales de la obligación tributaria (determinación de los sujetos pasivos, base imponible, tipo de gravamen), ha de hacerse por la ley.

Así lo ha afirmado el Tribunal Contitucional:

«La reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley, no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria» (STC 6/1983, FJ 4.º).

«No cabe duda de que en el recargo o ingreso de que se trata [recargo municipal en el IRPF] son elementos esenciales el tipo o porcentaje aplicable y la base sobre la que haya de aplicarse, de los que habrá de resultar en cada caso la carga tributaria adicional que se establezca sobre cada contribuyente» (STC 179/1985, FJ 3.º).

c) Sobre el alcance y valor que en materia tributaria ha de atribuirse a la reserva de ley y, por tanto, cómo debe entenderse la dicción «con arreglo a la ley» empleada en el artículo 31.3 CE, el Tribunal Constitucional ha venido entendiéndola como una *reserva relativa* y no absoluta, que permite la acción de desarrollo por parte del Reglamento, aunque siempre subordinada a la ley, a quien corresponde *configurar y definir* los elementos esenciales del tributo, sin que quepa en ningún caso «remisiones en blanco al correspondiente Reglamento».

«Nuestra Constitución se ha pronunciado en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria» (STC 6/1983, FJ 4.º).

«Cuando el artículo 31.3 de la Constitución proclama que sólo se podrán establecer prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley, está dando entrada la Norma fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto —pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley—, sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (Sentencias 6/1983, 37/1981 y 179/1985). Como ocurre con otras de las reservas de ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sin que ello excluya la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero sí el de que mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador (Sentencia 83/1984)» (STC 19/1987, FJ 4.º).

Las exigencias de esa predeterminación de la ley respecto del Reglamento se ponen de manifiesto en la ordenación de los tributos locales:

«Es claro en suma que, si bien respecto de los tributos propios de los municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que le reserva la Constitución (art. 133.1 y 2). De conformidad con el primero de los apartados de este precepto constitucional, en efecto, corresponde a la ley la creación *ex novo* de cada figura tributaria; mas este establecimiento legislativo del tributo no basta para satisfacer la función constitucional de la reserva de ley en este campo (...). El que la Norma fundamental haya querido aquí que el establecimiento o la exigencia de tributos propios por

las Corporaciones Locales se realice no sólo de acuerdo con la Constitución misma, sino también de conformidad con lo dispuesto en las leyes, significa, en lo que ahora importa, que esta potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de ley presente en este sector del ordenamiento (arts. 31.3 y 133.1) y que el legislador, por ello, no podrá limitarse (...) a una mera mediación formal, en cuya virtud se apodere a las Corporaciones Locales para conformar, sin determinación alguna, el tributo de que se trate» (STC 19/1987, FJ 4.º).

d) Una de las cuestiones más controvertidas en la doctrina es la relativa al alcance formal que debe atribuirse al principio de reserva de ley tributaria, esto es, qué tipo o clase de ley viene exigido constitucionalmente y qué actos con valor y fuerza de ley son constitucionalmente inadmisibles.

El problema se ha suscitado en la jurisprudencia constitucional respecto de la posibilidad del empleo de los decretos-leyes para la regulación de los tributos y de la utilización de las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado para modificar los tributos o legislar sobre la materia tributaria.

La primera de las cuestiones se aborda en la STC 6/1983, FFJJ 5.º y 6.º:

«Nuestra Constitución ha adoptado una solución flexible y matizada respecto del fenómeno del decreto-ley, que, por una parte, no lleva a su completa proscripción en aras del mantenimiento de una rígida reparación de los poderes ni se limita a permitirlo en forma totalmente excepcional en situaciones de necesidad absoluta, entendiéndose por tales aquellas en las que puede existir un peligro inminente para el orden constitucional. Nuestra Constitución ha contemplado el decreto-ley como un instrumento normativo, del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual, siempre que su utilización se realice bajo ciertas cautelas. (...) Por todo ello hay que concluir que la utilización del decreto-ley, mientras se respeten los límites del artículo 86 de la Constitución, tiene que reputarse como una utilización constitucionalmente lícita en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta» (FJ 5.º).

«No se puede decir que el decreto-ley cuestionado [Real Decreto-ley de 1979 sobre Medidas Urgentes de Financiación de las Haciendas

Locales, cuya disposición transitoria 2.ª, que se impugnaba, convertía la reducción temporal de la contribución territorial urbana en una bonificación del 50 por 100] afecte a lo que el artículo 86 de la Constitución llama los “derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I”, por el hecho de que en el referido Título I se encuentra el artículo 31.3, según el cual “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”, pues ya hemos dicho que en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que *la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración*, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, *pero no cualquier otra regulación de ellas ni la supresión de las exenciones o su reducción* o la de las bonificaciones, *porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo*» (FJ 6.º).

Sin embargo, posteriormente, el Tribunal Constitucional ha añadido a esta doctrina algunas precisiones no carentes de significación respecto del alcance hermenéutico que debe darse al límite establecido en el artículo 86.1 CE a la utilización del decreto-ley, tanto en lo que hace a la posible equiparación de tal límite con el establecido para las leyes orgánicas en el artículo 81.1 CE como respecto del juego con que ha de operar respecto del decreto-ley el ámbito material de la reserva de ley.

En efecto, en la STC 111/1983, FJ 8.º, el alto Tribunal ha afirmado que:

«Una interpretación del artículo 86.1 que lleve en este punto a una restricción de lo que dice su letra, para reducir el ámbito de la limitación de modo que se hagan coincidir las menciones referentes a los derechos y libertades con la materia reservada a la ley orgánica, tal como define el artículo 81.1, con trascendencia también para la legislación delegada, aunque implica un esfuerzo hermenéutico que no deja de contar con algunos apoyos, no es conciliable con una interpretación vinculada a unos cánones atentos no sólo al propio sentido literal del precepto, sino además a un análisis comparativo con los otros artículos (los artículos 81 y 82) y a lo expuesto en nuestra sentencia 6/1983, en la que, a propósito del artículo 31 CE, situado en la misma sección que el artículo 33 ahora invocado, el criterio adoptado no fue el de la coextensión de los artículos 81.1 y 86.1 CE.»

Y añade, seguidamente, el Tribunal Constitucional:

«Por otra parte, la tesis partidaria de una extensión de la limitación contenida en el artículo 86.1 CE se sustenta en una idea tan restrictiva del decreto-ley, que lleva en su seno el vaciamiento de la figura y la hace inservible para regular con mayor o menor incidencia cualquier aspecto concerniente a las materias incluidas en el título I de la Constitución sin más base interpretativa que el otorgamiento al verbo “afectar” de un contenido literal amplísimo; como tan exigua base se conduce a la inutilidad absoluta del decreto-ley, pues es difícil imaginar alguno cuyo contenido no afectase a algún derecho comprendido en el título I, es claro que tal interpretación, fácilmente reducible *ad absurdum*, tampoco puede ser aceptada ni la aceptó el Tribunal en su sentencia de 4 de febrero de 1983 (FJ 6.º).»

Y concluye, por fin, fijando la interpretación de los límites constitucionales al decreto-ley:

«Entre una y otra líneas interpretativas, ambas, por extremas, rechazables, la cláusula restrictiva del artículo 86.1 CE («no podrán afectar...») debe ser entendida de modo tal que *ni reduzca a la nada el decreto-ley*, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución “del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual” (sentencia de 4 de febrero de 1983, FJ 5.º), ni permita que por decreto-ley se regule *el régimen general* de los derechos, deberes y libertades del título I, ni dé pie para que por decreto-ley se vaya en contra del *contenido o elementos esenciales* de alguno de tales derechos.»

Añadiéndose, por último, una cautela cuya significación merece ser subrayada:

«Esta vía interpretativa exige también *que se tenga muy en cuenta la configuración constitucional del derecho afectado en cada caso* e incluso su colocación en el texto constitucional dentro de las diversas secciones y capítulos de su título I, dotados de mayor o menor rigor protector a tenor del artículo 53 CE.»

El problema de la utilización de la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado para modificar los tributos o legislar sobre la materia tributaria ha sido abordado en numerosas sentencias del Tribunal Constitucional, desde la

temprana STC 27/1981, tanto en lo atinente al límite explícito del art. 134.7 CE respecto de la creación o modificación de tributos, como al límite implícito deducido del contenido y la función constitucionalmente predeterminados que a las Leyes anuales de Presupuestos asignan el artículo 134.2 en relación con el art. 66.2 CE en lo que hace a su «contenido eventual» no estrictamente presupuestario (por contraposición al «contenido mínimo, necesario e indisponible» de la Ley de Presupuestos constituido por la autorización de gastos y la previsión de los ingresos), pero «que guarde directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de la política económica general en que se sustenta» (SSTC 65/1987 y 126/1987).

Por lo que se refiere a la limitación del artículo 134.7 CE, «una norma sobre producción de normas», la STC 27/1981, FJ 2.º (en relación con FFJJ 6.º, 7.º y 8.º), admite como constitucionalmente legítima no sólo la modificación de los tributos mediante la Ley de Presupuestos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea, sino también hacer adaptaciones del tributo a la realidad o adecuaciones circunstanciales del tributo aun cuando la ley tributaria sustantiva no haya habilitado expresamente a la Ley de Presupuestos:

«La interpretación de este precepto constitucional [el art. 134.7] exige que tengamos en cuenta el debate parlamentario del que surgió esta redacción definitiva, en el curso del cual se contemplaron tanto las razones de flexibilidad del sistema tributario que, a juicio de algunos, requerían, a fin de servir a una política económica congruente, el dotar al poder ejecutivo de instrumentos adecuados para realizarla, como la buena ordenación de la Hacienda Pública, que otros detectaban en nuestra tradición legislativa y que exigiría que no se utilizaran los Presupuestos para introducir modificaciones que corresponden a las leyes tributarias sustantivas. La conclusión del debate, plasmada en el texto a cuyo examen nos contraemos, parece significar una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones y profundas del impuesto, siempre que exista una norma adecuada que lo prevea y, *en todo caso, no obsta a un tratamiento en la ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad*» (FJ 2.º).

«Cuando se trate de una variación de un impuesto, *que no consista en la mera adecuación circunstancial del mismo*, habrá de cumplirse necesariamente la exigencia constitucional de que la modificación aparezca prevista en una “ley tributaria sustantiva”» (FJ 3.º).

Por lo que se refiere a los límites materiales al contenido normativo constitucionalmente admisible del articulado de las Leyes de Presupuestos, la reciente STC 76/1992, de 14 de mayo, que declaró la inconstitucionalidad del artículo 130 de la Ley General Tributaria en su nueva redacción por estar contenida en una Ley anual de Presupuestos Generales del Estado, ha matizado restrictivamente la doctrina anterior del Tribunal, al menos tal y como se había venido entendiendo incluso por el propio legislador, sobre todo a partir de la STC 65/1987 (véase la Exposición de motivos de la Ley 33/1987 de Presupuestos Generales del Estado para 1988 y la de otras posteriores). En dicha sentencia, después de recapitular la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto, se concluye que

«... para que la regulación, por una Ley de Presupuestos, de una materia distinta a su núcleo mínimo, necesario e indisponible (prevención de ingresos y habilitación de gastos) sea constitucionalmente legítima es necesario que esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento, y que además *su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto* y, en general, de la política económica del Gobierno.

El cumplimiento de estas dos condiciones resulta, pues, necesario para justificar *la restricción de las competencias del poder legislativo*, propia de las Leyes de Presupuestos, y *para salvaguardar la seguridad jurídica* que garantiza el artículo 9.3 (CE), esto es, la certeza del Derecho que *exige* que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, *no contenga más disposiciones que las que corresponden a su función constitucional* (arts. 66.2 y 134.2 CE)».

«... esta incidencia en una materia propia de la Hacienda general, cual es la recaudación forzosa de los tributos, no es suficiente para poder afirmar que se dé la necesaria conexión directa de la norma en cuestión con el Presupuesto, en sentido estricto, o con los criterios de la política económica del Gobierno, pues, antes al contrario, el artículo 130 LGT es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de la fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia. Es éste, pues, el

contenido del precepto cuestionado, por lo que resulta claro su carácter de norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos, cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y, por ende, insuficiente para legitimar su inclusión en la Ley de Presupuestos, *cuyo contenido propio y su función constitucional* (arts. 66.2 y 134.2 CE) *resulta desvirtuado por la incorporación de normas típicas del Derecho codificado»* (STC 76/1992, FJ 4.º).

2. *Los principios de seguridad jurídica, de irretroactividad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en materia tributaria*

Los principios constitucionales de *seguridad jurídica*, de *irretroactividad* y de *interdicción de la arbitrariedad* que integran —junto con los de legalidad, jerarquía y responsabilidad— el art. 9.3 CE no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho.

Esto es especialmente predicable —ha declarado el Tribunal Constitucional en la STC 27/1981, FJ 10— del principio de seguridad jurídica, que es la suma de estos principios, pero no se agota en ellos. La jurisprudencia constitucional ha venido aplicando el principio de seguridad jurídica en su triple dimensión:

- como conocimiento y certeza del Derecho positivo;
- como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social, y
- como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros.

Este principio, aunque no tiene en el Derecho tributario una vigencia especialmente reforzada (F. Pérez Royo), como ocurre en otros sectores del ordenamiento, como el Derecho penal, que permita extraer de él un «principio de tipicidad» (*Tatbestandsmäßigkeit*), como ha hecho la dogmática alemana y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal, presenta una particular relevancia en materia tributaria por el enorme volumen, la extremada variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, y su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica, que dificulta no sólo su conocimiento y comprensión, sino también,

lo que es más importante cuando se trata de la aplicación de los tributos, su previsibilidad, de modo que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos, de manera que pueda calcular de antemano la carga tributaria y pagar los menores impuestos posibles que las leyes permitan. En suma, lo que ha dado en llamarse la «planificación fiscal».

El Tribunal Constitucional ha entendido en recientes sentencias que afecta y puede ser contrario al principio de seguridad jurídica que el propio legislador, por la técnica jurídica empleada en su actuación legislativa —regulación injustificada de una materia no estrictamente presupuestaria mediante las Leyes anuales de Presupuestos (STC 65/1990, FJ 3.º, y STC 76/1992, FJ 4.º) o bien pretender aplazar *sine die* en el tiempo (a través de la promulgación de sucesivas leyes de suspensión) la entrada en vigor de una ley estatal válidamente promulgada (STC 46/1990, FJ 4.º)—, cree una situación de *incertidumbre sobre la legislación aplicable*.

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

La doctrina del Tribunal Constitucional puede resumirse en las siguientes conclusiones extraídas de la STC 150/1990, FJ 8.º:

- a) «La seguridad jurídica es, según reiterada doctrina de este Tribunal (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988), “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio”.»
- b) «... los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencia no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario, que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad

económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia».

- c) «Sin embargo, lo anterior no conduce a considerar que las omisiones o las deficiencias técnicas de una norma constituyan en sí mismas tachas de inconstitucionalidad; siendo, por otra parte, inherentes al valor superior del pluralismo (art. 1.1 de la Constitución) que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas e inoportunas a otros (STC 76/1990, FJ 8.º)».
- d) «... no cabe admitir que se infringe el principio de seguridad jurídica cuando un texto normativo no se plantea y resuelve por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación. (...) Cada norma singular no constituye un elemento aislado e incomunicado en el mundo del Derecho, sino que se integra en un ordenamiento jurídico determinado, en cuyo seno, y conforme a los principios generales que lo informan y sustentan, deben resolverse las antinomias y vacíos normativos, reales o aparentes, que de su articulado resulten. Sólo si en el contexto ordinamental en que se inserta, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo prdujeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma en cuestión infringe el principio de seguridad jurídica».

En el ámbito tributario, la relación entre el principio de seguridad jurídica (protección de la buena fe, de la confianza) y los efectos retroactivos de la ley adquiere una importancia particular, puesto que el contribuyente debe poder *orientarse* con base en la normativa vigente en cada momento, por lo que el conocimiento y certeza acerca del Derecho vigente, la previsibilidad sobre su relativa permanencia frente a cambios sorpresivos (tutela de la buena fe, protección de la confianza) constituyen un elemento imprescindible de la tributación según el Estado de Derecho.

Por tanto, aquellas normas tributarias que graven supuestos de hecho realizados antes de la entrada en vigor de la norma —construyendo así la esfera jurídico-patrimonial del contribuyente con efectos retroactivos— pueden lesionar el principio de seguridad jurídica (y el de capacidad económica) *si y en la medida* en que por su grado de retroactividad comporten una intervención del instrumento fiscal grave e imprevista respecto de situaciones jurídicas consolidadas en las cuales los sujetos pasivos podían razonablemente depositar su confianza.

El Tribunal Constitucional, de manera semejante a otros de nuestro entorno como el alemán, para llevar a cabo el contraste de las leyes tributarias retroactivas con los preceptos constitucionales en presencia (arts. 9.3 y 31.1 CE) ha venido modulando su criterio, aceptando la distinción elaborada por la dogmática iuscivilista entre: retroactividad *de grado máximo* (cuando la nueva ley se aplica a la misma relación jurídica básica y a sus efectos, sin tener en cuenta para nada o sólo de modo secundario que aquélla fuera creada o éstos ejecutados bajo el imperio de la ley anterior); *de grado medio* (cuando la nueva ley se aplica a efectos ya nacidos y todavía no agotados o consumados de las situaciones anteriores que perviven tras el cambio legislativo), y *de grado mínimo* (cuando la nueva ley se aplica a los efectos de una relación jurídica originada según la legislación anterior, pero sólo a los que nazcan después de estar vigente la nueva ley (vid. la STC 6/1983, FJ 3.º, y también el voto particular del magistrado don Rafael Gómez-Ferrer Morant), o la distinción entre retroactividad *propia o auténtica* (la nueva ley se aplica a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a su entrada en vigor) y retroactividad *impropia* (la nueva ley incide sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas) (vid. la STC 126/1987, FJ 11).

A propósito de la retroactividad de las leyes tributarias y su posible incidencia en los principios constitucionales, el Tribunal Constitucional en la STC 150/1990, FJ 8.º, ha señalado que:

«... como ya declaramos en la STC 126/1987, FJ 9.º, no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; de manera que, fuera de las materias respecto de las que el art. 9.3 de la Constitución veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno (SSTC 27/1981, FJ 10, y 6/1983, FJ 3.º), disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política respecto de la que nada le cumple decir a este Tribunal.

Ahora bien: afirmar la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legítimi-

dad constitucional, que puede en efecto, ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva contraría otros principios [señaladamente, los de “capacidad económica” y de “interdicción de la arbitrariedad”, STC 126/1987, FFJJ 9.º B) y 10] consagrados en la Constitución, entre ellos el principio de seguridad jurídica.

A este respecto cabe observar que el principio de seguridad jurídica, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, FJ 11), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, como antes se dijo, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad. Serán, en definitiva, las circunstancias específicas que concurren en cada caso y el grado de retroactividad de la norma cuestionada los elementos determinantes que permitan enjuiciar su pretendida inconstitucionalidad (STC 126/1987, FJ 11).

Y a estos efectos resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anular efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales no concluidas. En el primer supuesto —retroactividad auténtica—, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente, y sólo exigencias cuantificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo —retroactividad impropia—, la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica, y de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso (STC 126/1987, FJ 11)».

B) *Los principios materiales o de justicia de la imposición*

Lo primero que cabe decir de los principios materiales de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 CE es que todos ellos constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo

más allá de la singularidad y característica de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo conforme a los valores constitucionales. Así se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 27/1981, FJ 4.º, donde claramente se establece que «el sistema tributario justo» que se proclama por el artículo 31.1 «no puede separarse en ningún caso de los principios de igualdad y progresividad» que el mismo precepto menciona, entendiendo la igualdad no en sentido meramente formal (esto es, «reconducida a los términos del artículo 14 CE), sino material, para lo cual «es indispensable una cierta desigualdad cualitativa», esto es, «íntimamente enlazada con el concepto de capacidad económica, la progresividad global del sistema tributario y la redistribución de la renta», en cuanto principios expresivos de la justicia predicables «del sistema tributario en su conjunto», no ya de cada uno de los tributos en particular (véanse C. Lozano y J. Lasarte).

Este criterio hermenéutico se reitera, desde la perspectiva de la unidad del sistema tributario como pieza de la «Constitución económica», en la STC 19/1987, FJ 4.º:

«El régimen jurídico de la ordenación de los tributos es considerado [en el art. 31.1] *como un sistema*, lo que reclama *una dosis inevitable de homogeneidad*. Consecuencia del artículo 31.1 y también del artículo 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles.»

«Esa idea de justicia que debe presidir la interpretación de cada una de las reglas contempladas en el precepto constitucional las convierte en complementarias, todas ellas con la única función de conseguir aportaciones equitativas para el sostenimiento de los gastos públicos» (J. Lasarte).

Los principios tributarios del artículo 31.1 forman, pues, *un sistema* de reglas para el reparto individual de la carga fiscal. «Sin embargo, el respeto de unos principios es una condición de justicia que logra sólo la justicia formal. La justicia material exige no sólo principios, sin que éstos sean materialmente aplicados como criterios de justicia» (Klaus Tipke).

1. *El principio de generalidad tributaria*

La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si *todos* los que deben contribuir lo hacen en

proporción a su riqueza o capacidad de pago. Así, pues, toda manifestación de la riqueza que sea indicativa de capacidad económica debe estar sometida a imposición. En este sentido, el principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos.

Como límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, el principio de generalidad constituye un mandato dirigido al legislador para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos *agote*, en lo posible, todas las manifestaciones de la capacidad económica «buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (STC 27/1981, FJ 4.º).

No es otro el significado que ha de atribuirse al término «todos» con que se inicia el artículo 31.1 CE.

Como principio constitucional, la generalidad de la imposición encuentra su mayor operatividad como límite infranqueable a la concesión arbitraria, en virtud de ley, de exenciones y beneficios fiscales, perdones o moratorias (art. 133.4 CE).

Ello no significa, claro está, que esté constitucionalmente vedada la concesión de exenciones o bonificaciones tributarias o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica. Es más, en ocasiones, el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e incluso venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (como la igualdad, la capacidad económica o la progresividad tributaria) o bien para la consecución de otros bienes y objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados «derechos económicos y sociales» del capítulo III del Título I). En tales casos, la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido.

Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, FJ 13:

«Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria en concreto forma parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos

públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.»

Y concluye el Tribunal Constitucional:

«... *la intentio legis* del tributo [el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, objeto de impugnación] no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles».

En definitiva, la exención tributaria ha de despojarse hoy de todo vestigio de privilegio o inmunidad que crea o da lugar a *derechos adquiridos*, concepción incompatible con los principios de generalidad y de igualdad en la imposición. Debe contemplarse más bien como un elemento indispensable en la configuración jurídica del tributo en orden a la más justa y precisa definición del hecho imponible del mismo. «No es posible entenderla como un derecho subjetivo o una situación jurídica individualizada que el particular ostenta frente a la Hacienda Pública, dado que forma parte del deber de contribuir» (A. Aguallo).

Así parece entenderlo también el Tribunal Constitucional en su STC 6/1983, FJ 2.º:

«... el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributaria es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional, que liga a la Administración y al contribuyente y que, en el caso de la contribución territorial, no integra el derecho de propiedad, el de usufructo o el derecho real concreto que sea objeto de la contribución (...). Por ello no puede hablarse en puridad de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al mantenimiento del régimen jurídico-

tributario de bonificación, que pueda entenderse incorporado al patrimonio de los titulares del dominio —en nuestro caso, a la propiedad de viviendas de protección oficial».

2. *El principio de capacidad económica*

El principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes:

— Por una parte es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el *hecho mismo* de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque *se tiene* capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido, la capacidad económica es la aptitud para contribuir.

— Por otra, el principio de capacidad económica es la *medida, razón o proporción* de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe *según* la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo. Son los dos aspectos que la doctrina, sobre todo italiana, suele distinguir dentro del concepto de capacidad contributiva, la capacidad absoluta y la capacidad relativa.

La enunciación de este principio constitucional en el artículo 31.1 no deja de ofrecer singularidades, que han sido subrayadas por la doctrina, sobre todo si se compara con otras formulaciones constitucionales en el Derecho comparado. Singularidad que radica en que el principio de capacidad económica no se contempla en nuestro Texto constitucional como el único criterio material de justicia tributaria, exclusivo y excluyente, sino que aparece vinculado a otros principios (igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) del sistema tributario para realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria.

Todos contribuyen a los gastos públicos mediante un sistema tributario *justo*. Justicia que se realiza a través de los principios de igualdad y progresividad en la imposición. La capacidad económica determina el fundamento y la medida o proporción *de cada uno* a esa contribución.

«El principio de capacidad económica —afirma J. L. Pérez de Ayala— no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es la base común o el presupuesto lógico o conceptual necesario sobre el que se han de apoyar todos los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas, que a su vez articulan un sistema fiscal justo.»

Así parece entenderse por el Tribunal Constitucional desde sus primeras sentencias:

«El artículo 31.1 de la Constitución, que al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ciñe esta obligación a unas fronteras precisas: la de la *capacidad económica de cada uno* y las del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

A diferencia de otras Constituciones [señaladamente la alemana Ley Fundamental de Bonn de 1949], la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva, y además *lo hace sin agotar en ella* —como lo hiciera cierta doctrina— el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación *de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*.

Pero el servicio de esta lógica no asegura por sí solo “un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad” que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas» (STC 27/1981, FJ 4.º).

La función del principio de capacidad contributiva como medida o proporción de la realización por cada uno del deber de contribuir a los gastos públicos (y, por ende, como límite para el legislador en la configuración de los tributos) obliga al establecimiento de los tributos tomando como presupuestos de hecho del mismo circunstancias que sean indicativas o reveladoras, directa o indirectamente, de capacidad económica. Capacidad que puede ser real o potencial, pero en cualquier caso existente, es decir, no simplemente nominal.

El Tribunal Constitucional ha declarado en la STC 37/1987, FJ 13:

«Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio constitucional quede a salvo. (...) No resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo señalado para

las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo —que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal— es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Abogado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto.»

Y a propósito de las normas tributarias retroactivas, constitucionalmente ilegítimas si vulneran la capacidad contributiva, por establecer como presupuesto de hecho una situación pasada que no persiste en el momento de su entrada en vigor o extiende hacia el pasado los elementos esenciales de un tributo existente en dicho momento, el Tribunal ha señalado en un *obiter dictum* de la STC 126/1987, FJ 10, que

«dicha capacidad [económica o contributiva] ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo, y si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva».

¿El principio de capacidad económica, como criterio material de justicia que ha de combinarse con otros principios tributarios, se predica y exige de todas las figuras impositivas o sólo de alguna de ellas (Impuestos generales y personales sobre la Renta y el Patrimonio e Impuesto general sobre el Valor Añadido)?

¿El principio de capacidad económica despliega su eficacia sólo dentro de cada figura de la imposición personal, o se proyecta también, y de qué manera, sobre el sistema tributario en su conjunto (a través de su conexión, los principios de igualdad y progresividad)?

Y predicado del sistema tributario globalmente considerado, el principio de capacidad económica ¿en qué medida resulta compatible con otros principios tributarios formulados en la Constitución o con valores y objetivos también constitucionalmente protegidos?

3. *Los principios de igualdad y de progresividad tributarias*

a) Los principios de igualdad y progresividad constituyen el núcleo duro que «inspira» todo el sistema tributario justo que el artículo 31.1 proclama.

La justicia es posible solamente entre *iguales*. Como se dice en la STC 209/1988, FJ 6.º:

«La igualdad ante la ley —ante la ley tributaria en este caso— resulta, pues, indisoluble de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad es lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado [art. 31.1 CE].»

Claro está que el principio de igualdad tributaria comprende el más general principio de igualdad *ante* la ley (*en* la ley y *en* la aplicación de la ley) del artículo 14 CE, pues difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual a los sujetos en relación con presupuestos de hecho (indicativos de capacidad económica) sustancialmente idénticos.

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la ley, el Tribunal Constitucional ha elaborado una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales se resumen en la STC 76/1990, FJ 9.º A), en los siguientes puntos: «a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, 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) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, 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 resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas 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, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos» (vid. también la STC 209/1988, FJ 6.º).

Pero una vez satisfechas las exigencias de igualdad formal y no discriminación que impone el artículo 14 CE, la propia norma constitucional obliga a atender los requerimientos de la igualdad real. Requerimientos que en el

ámbito tributario, en que entra en juego de modo preferente la justicia distributiva en el reparto de las cargas públicas, obliga a un trato desigual ante la ley para realizar la igualdad material real y efectiva.

«La justicia tributaria presupone siempre implícitamente la justicia distributiva de los patrimonios y de las rentas» (K. Wicksell).

Así, el principio de igualdad tributaria proclamado en el artículo 31.1 CE no se identifica, aunque lo integre, con el principio de igualdad del artículo 14 CE, sino que, más allá de este último y en conexión con el principio del artículo 9.2 CE, contiene un *mandato* de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real. Permitiendo, así, regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas (SSTC 3/1983, FJ 3.º, y 98/1985, FJ 9.º).

El Tribunal Constitucional así lo ha venido entendiendo en reiterada jurisprudencia desde la temprana STC 27/1981, en cuyo FJ 4.º se dice que

«la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad... *una cierta desigualdad cualitativa es indispensable* para entender cumplido este principio» (véanse STC 8/1986, FJ 4.º; STC 19/1987, FJ 3.º; STC 45/1989, FJ 4.º; STC 76/1990, FJ 6.º, y STC 150/1990).

Como expresivamente se dice en el ATC 230/1984,

«la simple mención conjunta (en el art. 31.1 CE) de estos dos principios (de igualdad y progresividad) evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferenciaciones entre los contribuyentes, bien atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender el fin de la justicia».

¿El principio de igualdad tributaria (y el principio de capacidad económica) a que se refiere el artículo 31.1 CE significa lo mismo y no es más una especificación o deducción del principio *general* de igualdad del artículo 14, para el ámbito tributario o, por el contrario, es un principio distinto, propio y singular del ordenamiento tributario, con significación, alcance y contenido cualitativamente diferente? La pregunta no es baladí, porque si se optase por

la primera de ellas, ¿cual sería la función que cumple esa alusión separada a la igualdad de dos preceptos distintos del texto de la Constitución?

No falta quien piensa que se trata de una redundancia.

Detrás de esta cuestión se esconde una tesis de más hondo alcance, a saber: que no cualquier *nomen iuris* de un principio en la Constitución (señaladamente, el de igualdad) encierra siempre *materialmente* la consagración de un *nuevo y distinto* principio constitucional, sino una mera reiteración de otro.

Quizá esta posición esté muy influida por la dogmática alemana, que, ciertamente, ante la ausencia en su Texto constitucional de principios tributarios específicos (capacidad económica, igualdad y progresividad), hubo de deducirlos, por vía doctrinal y jurisprudencial, del principio general de igualdad ante la ley (art. 3.1 GG).

El problema es de indudable trascendencia tanto dogmática como para la garantía y defensa de los derechos y libertades fundamentales en el ámbito tributario, pues si el principio de igualdad del artículo 31.1 fuese una *mera reiteración* del principio general de igualdad ante la ley, ya formulado en el artículo 14 CE, por concreción o especificación de él, quedaría abierto sin traba alguna el acceso al recurso de amparo cuando se demanda, bajo la invocación del artículo 14 CE, una vulneración del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional no parece que haya acogido esta construcción dogmática, entendiéndolo, por el contrario, que el *nomen iuris* de que se sirve la Constitución para formular las diferentes normas constitucionales relativas a la igualdad es expresivo en este caso de *principios constitucionales distintos*.

Así se desprende claramente de la STC 27/1981, FJ 4.º:

«... porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad —por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio—. Precisamente la (desigualdad) que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la distribución de la renta».

Y más rotundamente, en esta misma línea, en la STC 19/1987, FJ 3.º:

«Aunque en el Auto en el que se propone la cuestión las normas constitucionales relativas a la igualdad se citan todas ellas conjunta-

mente, no es impertinente señalar que *no todas tienen el mismo carácter y el mismo alcance*. Así, el artículo 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el artículo 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social, mientras que en el artículo 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el artículo 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v.gr., el art. 9.2), son reflejo del valor superior consagrado en el artículo 1.º, *pero no tienen todos ellos el mismo alcance ni poseen la misma eficacia*. Esta razón aconseja *examinar separadamente* si existe una violación específica del derecho a la igualdad entre la ley consagrado en el artículo 14, como violación autónoma, respecto de la relativa a si existe o no violación del principio de igualdad inspirador del sistema tributario indisolublemente enlazado con el principio de legalidad que en la mencionada materia rige.»

Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha rechazado la admisión de aquellos recursos de amparo en que, so pretexto de la invocación formal del artículo 14 CE, «y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto», lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad y progresividad del artículo 31.1 CE (AATC 230/1984, FJ 1.º, y 392/1985, FJ 2.º).

Y en la STC 8/1986, FJ 4.º, se hace una amplia exposición sobre el principio de igualdad en la Constitución para desestimar un recurso de amparo contra una revisión de los valores catastrales efectuada por el Consorcio de Valencia, que, en el sentir de los recurrentes, infringía el derecho fundamental a la igualdad ante la ley garantizada en el artículo 14 CE:

«Como ya ha declarado este TC, la igualdad es un valor preeminentemente en el ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central, según dispone el artículo 1.1 de la CE (SSTC 103 y 104/1983). Este valor tiene numerosas manifestaciones específicas y concretas en el propio Texto constitucional, y, entre ellas, el principio de igualdad que ha de inspirar el sistema tributario, establecido en el artículo 31.1 CE, y además los poderes públicos tienen el deber

de promover las condiciones para que la igualdad sea efectiva y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud (art. 9.2 de la Constitución).

En conexión directa con aquel valor superior y central, el artículo 14 CE establece el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, que constituye, por imperativo constitucional, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato.

Pero, como también ha señalado este TC, 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, entre otras). Sin perjuicio del deber de todos los poderes públicos de procurar la igualdad real, el derecho fundamental que el artículo 14 CE confiere a todos los españoles lo es a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio —o una falta de beneficio— desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos. Naturalmente, se trata de los criterios jurídicos normativos, contenidos en las normas jurídicas, así como los criterios jurídicos adoptados para la aplicación de las normas, puesto que, como tantas veces ha señalado este TC, la igualdad a que se refiere el artículo 14 CE lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Lo que no protege dicho precepto constitucional, como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables. Pero en el recurso de amparo, como es obvio y deriva de lo dispuesto en el artículo 53.2 CE y en la Ley Orgánica de este TC, sólo pueden hacerse valer las pretensiones que se deduzcan en relación con presuntas violaciones de los derechos fundamentales y, entre ellos, del derecho a la igualdad jurídica reconocido en el citado artículo 14 CE.»

Una cierta inflexión o matiz en esta línea jurisprudencial parece introducirse en la STC 209/1988, FJ 9.º, donde —a propósito del supuesto incremento de la capacidad económica que el legislador presume que se produce en los sujetos pasivos del IRPF integrados en una unidad familiar, lo que legitimaría

la acumulación de rentas— se afirma que «dichos elementos o circunstancias [que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas] deben responder, en un régimen tributario tal y como viene configurado en el artículo 31 de la Constitución —*que incluye a mayor abundamiento* (pues ya vienen consagrados específicamente en los artículos 1.1 y, el segundo, en el 14) los principios de justicia y de igualdad—, a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto»; y, posteriormente, en la STC 456/1989, «que gira en torno a un entendimiento del principio de igualdad en el que la igualdad general a que alude como principio inspirador del sistema tributario el artículo 31 CE se confunde o subordina a la igualdad individual del artículo 14 del Texto constitucional» (J. Zornoza). En esta última sentencia se dice:

«La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el artículo 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 CE, está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad. Es evidente que ésta se predica, como no podía ser de otro modo, de la situación ante la Ley Reguladora del Impuesto de todos los sujetos del mismo y que carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna. Pero dejando de lado, por el momento, esta evidencia, lo que interesa poner de relieve ahora, para evitar después reiteraciones fatigosas, es que como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinados del impuesto en cuestión. Añadir, para concluir, que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria» (FJ 4.º).

b) En lo que toca al principio de progresividad tributaria, la mención que de él se hace en el artículo 31.1 CE, *junto con* la del principio de igualdad, es significativa de que a través de él se hace real y efectiva la distribución

de la carga según la capacidad económica y el mandato de desigualdad y diferenciación que la igualdad en la imposición demanda para acercarse a un sistema tributario *justo*. En este sentido, la progresividad tributaria constituye también una *medida de igualdad*.

«El legislador constitucional ha dejado bien claro —se afirma en la STC 27/1981, FJ 4.º— que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Por ello —porque la igualdad que aquí se proclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio.»

¿El principio de progresividad se predica constitucionalmente del sistema tributario en su conjunto, en cuyo campo actúa a través de los impuestos cuya estructura lo permite (Impuestos personales sobre la Renta y el Patrimonio, Impuesto sobre el Valor Añadido), o ha de cumplirse también, como requisito de legitimidad constitucional, dentro de cada uno de los impuestos?

«El hecho de que el precepto constitucional predique la progresividad de la totalidad del sistema impide la formulación de fáciles juicios de valor sobre cada una de las figuras tributarias y parece permitir sólo la refutación de aquellas que tengan un efecto regresivo inequívoco» (J. Lasarte). Como podrían ser, por ejemplo, los impuestos de capitación basados en el principio del beneficio, al estilo del *Poll Tax*, establecido (y luego posteriormente retirado) en Gran Bretaña por el Gobierno de Margaret Thatcher. Pero desde luego no creo que permita afirmar que la tributación proporcional no responda también al principio de capacidad económica.

Tal vez la dificultad de definir un grado de progresividad satisfactorio y de valorar la efectividad de estos conceptos —como el de igualdad y progresividad— ha inducido, como observa J. Lasarte, a la Constitución a requerir un sistema tributario justo «inspirado» en los principios de igualdad y progresividad.

El Tribunal Constitucional ha venido entendiendo el principio de progresividad:

— como un principio que opera en el conjunto del sistema tributario y no en todos y cada uno de los impuestos que lo integran. Así se deduce de lo que expresamente se dice en la STC 27/1981, FJ 4.º: «Precisamente (la desigualdad cualitativa que es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad) es la que se realiza mediante la progresividad *global* del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta»,

— y como un principio que puede operar (al igual que acontece con el

principio de capacidad económica) no sólo en el momento del establecimiento o creación de los tributos, sino en todas las fases de la aplicación de los tributos y, por tanto, también en el régimen de infracciones y sanciones tributarias [STC 76/1990, FJ 6.º, apartados A) y B)].

4. *El principio de no confiscatoriedad*

El principio de que el sistema tributario «en ningún caso tendrá alcance confiscatorio» constituye una de las innovaciones más singulares de nuestra Constitución que no tiene parangón con otros ordenamientos constitucionales y que tal vez pueda atribuirse «al espíritu de compromiso con que fue elaborada la Constitución de 1978» (F. Pérez Royo).

Pero sea como fuere, e independientemente del juicio que merezca su introducción en nuestro ordenamiento, lo cierto es que se trata de un precepto de valor normativo y vinculante, al igual que todos los demás enumerados en el artículo 31 CE, sin que quepa reducirlo —por lo anteriormente expuesto sobre el sentido y eficacia de los principios constitucionales— a «un valor más ideológico o político que jurídico propiamente dicho» (F. Pérez Royo).

Se trata de un principio tributario que, como alguno de los consagrados en el artículo 31.1, se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario a la manera de *principio estructural* de la «Constitución financiera», que trata de garantizar el respeto por parte del sistema fiscal de otros valores y derechos consustanciales a la «Constitución económica», que nuestra Constitución consagra, a saber: derecho a la propiedad privada (art. 33 CE), la libertad de empresa y la economía de mercado (art. 38 CE).

Constituye, pues, un *límite explícito* a la progresividad que «inspira» el sistema tributario y a la eventual utilización de la vía de «a la revolución social por los impuestos» como instrumento de transformación pacífica del modelo de sistema económico y social que la Constitución propugna. El principio de no confiscatoriedad «refuerza la garantía de la propiedad privada como institución frente al poder tributario del Estado de la ordenación económica, como un corolario y especificación del principio de conformidad con el mercado» (O. de Juan).

Sin embargo, no parece que el límite cuantitativo o porcentual que pueda establecer el legislador para corregir el efecto de la progresividad en la imposición personal como, v.gr., se hace en los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio deba considerarse como una medida *exigida* o determinada constitucionalmente por el respeto o acomodación al principio constitucional de no confiscatoriedad del sistema tributario y, por ende, una manifestación de este principio.

Enjuiciado el principio desde su proyección sobre cada figura impositiva aisladamente considerada, el principio de no confiscatoriedad puede ser contemplado no como una repetición innecesaria o inútil tautología de cuanto ya se desprende lógicamente del principio de capacidad económica (C. Palao), sino más bien como una concreción autónoma del *principio de proporcionalidad* inherente al Estado de Derecho, en cuanto prohibición o *interdicción de la excesividad de la imposición*, que conecta directamente con la idea de «moderación» y de «medida justa» en el sentido de equilibrio (K. Larenz) y, por tanto, consagración constitucional, con un matiz distinto del principio de igualdad, de la aspiración a un Derecho tributario justo.

De forma que no cabría excluir que la acumulación de varios impuestos, por superposición del poder tributario de los entes públicos titulares del mismo (art. 133 CE) pueda tener alcance confiscatorio que legitime una demanda de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional si la riqueza o propiedad gravada sea totalmente vaciada o desvalorizada por una imposición excesiva.

El sentido y alcance de este principio se aborda ampliamente en la STC 150/1990, FJ 9.º:

«La interpretación que haya de darse al principio de no confiscación en materia fiscal, cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria *lato sensu*. De hecho, en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite —por más que indeterminado y de difícil determinación— al principio de progresividad del sistema tributario. Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible —substrato, base o exigencia de toda imposición—, so pretexto de deber

de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si, mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100 por 100 de la renta. Pero, excluidos aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética, y asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio, sí resulta posible rechazar que la aplicación del recargo autonómico de que tratamos conculque el artículo 31.1 de la Constitución por su eventual superación de los límites cuantitativos o porcentuales establecidos por el legislador estatal para el Impuesto sobre la Renta; pues en tal caso no podría establecerse recargo alguno, o bien habría ello de hacerse en detrimento de los principios de igualdad y progresividad de los tributos, que asimismo proclama el artículo 31.1 de la Constitución.»

5. *La conexión de los tributos con los gastos públicos:
el principio constitucional de justicia en el gasto público*

La introducción de este principio en el párrafo 2.º del artículo 31 de la Norma fundamental constituye —por su extraordinaria fuerza expansiva— una de las más importantes y profundas innovaciones de nuestra Constitución financiera que no tiene precedentes en el Derecho público y constitucional, y fue introducida en el Senado merced a una enmienda, aprobada por unanimidad, del entonces senador por la Agrupación Independiente Prof. Enrique Fuentes Quintana.

El Prof. Fuentes Quintana justificaba la razón de su enmienda en dos principios fundamentales: «En primer lugar, un deber de coherencia. Se ha afirmado en el apartado anterior (se refiere al art. 31, párrafo 1.º CE) que el conjunto de los impuestos vigentes en un país debe distribuirse con arreglo

al criterio de la capacidad económica y con arreglo al principio de la progresividad. Pero la Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público, que completa, como es lógico, la mano de la imposición. *Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto.* Por tanto, un deber de coherencia.

Lógicamente parece que *si los principios de progresividad imperan en el campo del gasto deben tener la misma traslación o aplicación en el campo correspondiente del gasto público*, es decir, *ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio*, y de aquí que la enmienda propuesta afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos.

Me importa puntualizar —sigue diciendo el Prof. Fuentes Quintana en su enmienda constitucional— que esta asignación a la que el precepto obliga *es una asignación que está construida de cara a los intereses individuales*, porque el gasto público satisface necesidades de los individuos, y, por tanto, cuando estamos defendiendo que el gasto público tenga esa asignación equitativa de los recursos públicos, *lo que, en definitiva, tratamos de posibilitar es que el ciudadano concreto tenga el derecho al acceso a un conjunto de suministros, de bienes públicos que ha conseguido el Estado poder satisfacer gracias a la mano correspondiente de los ingresos...* Pero hay, en segundo lugar, un principio de trascendencia. Cuando se analiza el Texto constitucional y se comprueba el conjunto de derechos que el mismo concede a los ciudadanos españoles, se comprueba que en adelante el gasto público tendrá lógicamente que aumentar. Es evidente, además, que quienes han analizado el contenido del gasto público han contrastado las deficiencias del servicio público en todas las ramas de la actividad, que naturalmente fuerzan a un crecimiento futuro del gasto, y es evidente que si este gasto no se plegase a los principios de equidad estaríamos incumpliendo con la mano del gasto lo que la imposición va a tratar de conseguir por la vía de la reforma tributaria en el campo de la imposición.

... Pero el gasto no solamente constituye en este sentido un derecho del ciudadano; *mi derecho, en cuanto ciudadano, a los gastos públicos no es sólo a que prepondere la equidad en su distribución, sino también a que su programación, su presupuestación y su control tengan lugar con arreglo a los principios de economicidad y eficiencia.* La economicidad y la eficiencia deben ser mandatos obligados para el gasto público y para el gasto privado y, naturalmente, son derechos de los individuos porque, en la medida en que

el Estado despilfarrar el contenido del conjunto en sus gastos públicos, es evidente que lo que está haciendo es malbaratar el conjunto, no defender el conjunto de los derechos individuales de los ciudadanos. Y de ahí que este deber de coherencia se concrete en esos dos principios que propone la enmienda de la Agrupación Independiente: los recursos públicos deberán realizar una asignación equitativa a través de los gastos, y su programación, ejecución y control deberá plegarse a los principios de eficacia y economicidad. *Sólo así los derechos de los ciudadanos quedarán garantizados debidamente en el campo del gasto, igual que el apartado 1.º (del art. 31) lo hace en el campo de la imposición.*»

Este precepto constitucional ha venido a consagrar constitucionalmente la necesidad dogmática, ya señalada por la doctrina, de una consideración unitaria del fenómeno financiero como un proceso de interdependencia entre los ingresos y los gastos públicos que supere la *asimetría* fundamental en el estudio de las instituciones financieras, centradas *exclusivamente* en los problemas de la distribución de los impuestos con total abandono de los problemas correlativos de la asignación del gasto público. Con el *olvido* consiguiente por parte del Derecho y de los juristas (al igual que los teóricos de la Hacienda Pública tradicional) de la aplicación del principio de equidad al campo de la distribución del gasto público, a pesar de que las razones para su aplicación son igualmente válidas como las de los impuestos, apoyándose para ello en explicaciones de escasa consistencia como que los gastos públicos son totalmente improductivos y que su distribución es una decisión de naturaleza típicamente política, por lo que no puede ser objeto de análisis y discusión científica. Puesto que hoy no cabe suponer —como hacían los hacendistas clásicos— que los beneficios del gasto público se reparten por igual entre todos los ciudadanos.

Así, pues, con la promulgación de nuestra Constitución el principio de capacidad económica de los tributos ha de combinarse con los principios de justicia en el gasto público.

Dicho esto, la exégesis de este novedoso precepto del artículo 31.2, su repercusión dogmática y su valor y efectividad como límite a la programación y ejecución del gasto público —al que ya he tenido ocasión de referirme en trabajos míos anteriores a los que ahora me permito remitirme, así como, y sobre todo, al excelente trabajo del Prof. Juan Zornoza «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales», en *HPE*, núm. 113, 1988, el más riguroso y acabado que se ha escrito sobre el tema y que suscribo íntegramente—, no puede ser abordada aquí y baste únicamente con dejar constancia de su necesaria conexión con los principios del sistema tributario que la Constitución consagra.

Hasta hoy, el Tribunal Constitucional no ha sido llamado a pronunciarse sobre el artículo 31.2 CE, invocado directamente como fundamento de una demanda de inconstitucionalidad (recurso o cuestión). Lo que indica tal vez las dificultades, ya puestas de relieve por la doctrina, de fijar el contenido constitucional preciso del principio de «una equitativa asignación de los gastos públicos» y del *mandato de justicia* que incorpora (*mandato de igualdad* que conlleva, por conexión con el artículo 9.2 CE, medidas de «acción positiva» o discriminación positiva para corregir y superar las desigualdades de origen y lograr la igualdad material, *real*. Pues como ha afirmado el Tribunal Constitucional, «no puede reputarse discriminatoria y constitucionalmente prohibida —antes al contrario— la acción de favorecimiento, siquiera temporal, que los poderes públicos emprendan en beneficio de determinados colectivos, históricamente desprotegidos y marginados, a fin de que mediante un trato especial más favorable vean suavizada o compensada su situación de desigualdad sustancial» [SSTC 216/1991, FJ 5.º, y 28/1992, FJ 3.º]). Dificultades, no obstante, que no impiden su aplicación en la eliminación de normas, generalmente presupuestarias, claramente arbitrarias o irracionales desde el contenido del mencionado precepto constitucional de una «asignación equitativa de los recursos públicos». Contenido propio «que no puede ser divergente respecto de los fines que se fijan en la definición de la naturaleza y carácter del Estado social. Dicho de otro modo: un contenido que se desprende del análisis de los fines que al Estado se asignan en el Texto constitucional, plasmado en un conjunto de derechos y libertades entre los que ocupan un lugar de primer orden los derechos económicos y sociales en sus variadas formulaciones» (J. Zornoza).

Sin embargo, no faltan en la jurisprudencia constitucional referencias puntuales al artículo 31.2 CE y a los principios en él contenidos («asignación equitativa de los recursos públicos», «eficiencia y economía de su programación y ejecución») para fundamentar el razonamiento de algunas decisiones. Así ocurre con el deslinde del ámbito de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas del Estado respecto de los órganos de control externo propios de las Comunidades Autónomas (Sindicaturas o Cámaras de Cuentas) cuando inciden sobre un ámbito competencialmente controvertido, cual es la actividad financiera de las Corporaciones Locales. En la STC 187/1988, FJ 12, se concluye que la «coexistencia y superposición» sobre una misma actividad financiera objeto del control (la de las Corporaciones Locales) de las respectivas competencias de los órganos externos de fiscalización del Estado y de las Comunidades Autónomas no es constitucionalmente reprochable; «todo ello sin perjuicio de la relación de supremacía establecida constitucionalmente entre el Tribunal de Cuentas y los demás órganos fiscalizadores y del empleo,

en su caso, de las técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación de uno y otros y a evitar *duplicidades innecesarias o disfuncionalidades* que serían *contrarias* a los *criterios de eficacia y economía enunciados en el artículo 31.2 CE* (doctrina que se reitera en la STC 18/1991, FJ 3.º).

Esa misma necesidad de evitar duplicidades innecesarias o disfuncionalidades contrarias a los criterios constitucionales de asignación de los gastos públicos sirve de nuevo al Tribunal Constitucional en la STC 13/1992, FJ 7.º, para precisar el modo en que constitucionalmente ha de desarrollarse el «poder de gastar» (*spending power*) del Estado [y ello vale también para las Comunidades Autónomas] dentro del orden constitucional y estatutario de competencias, cuando se trata del ejercicio de la actividad subvencional en acciones de fomento sobre materias cuya competencia exclusiva corresponde a las Comunidades Autónomas y el Estado «no invoque» título competencial alguno. Y la conclusión del Tribunal de que en tal caso los fondos presupuestarios para tales subvenciones deben atribuirse directa e incondicionadamente a las Comunidades Autónomas, mediante su distribución global y descentralizada entre las mismas, «se refuerza, desde la perspectiva de la asignación racional de los recursos escasos, por las exigencias que resultan del mandato constitucional sobre los *criterios de “eficiencia y economía” a que debe responder la programación y ejecución del gasto público en orden a la realización del principio de una asignación equitativa de los recursos públicos* enunciado en el artículo 31.2 de la Constitución y de acuerdo además con los principios propios del Estado autonómico y, entre ellos, los de descentralización y eficacia administrativa (art. 103.1 CE), *que obligan a evitar, en lo posible, administraciones paralelas o duplicidades innecesarias de servicios y disfuncionalidades, que serían contrarias a los criterios que la Constitución propugna*».

También el Tribunal Constitucional, en el ATC 982/1986, ha invocado el artículo 31.2 CE para fundamentar la legitimidad constitucional de la actividad inspectora sobre determinada entidad privada de la Intervención General de la Administración del Estado para realizar el control financiero de las subvenciones previsto en el artículo 18 de la LGP a fin de determinar la situación económico-financiera de la entidad perceptora de la ayuda. Y el Tribunal lo hace con el siguiente razonamiento: si en los casos contemplados en la STC 126/1984 y el ATC 642/1986 «este Tribunal consideró que era el artículo 31.1 CE, referente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el que tenía apoyo constitucional la actividad inspectora de la Administración [de los tributos, en aquel caso], *sería ahora el apartado 2 de ese mismo artículo 31 CE, referente al gasto público, en el que encontraría su fundamento la actividad de control financiero frente al de una*

entidad perceptora de ayudas o subvenciones públicas», sin que por ello sólo se produzca vulneración alguna del derecho fundamental a la intimidad personal protegido por el artículo 18.1 CE entonces invocado por la investigación de las cuentas corrientes bancarias.

Pero la invocación más decisiva del artículo 31.2 CE por el Tribunal Constitucional en la misma línea que hemos venido sosteniendo a lo largo de esta exposición la constituye, sin duda, en relación con uno de los *derechos de prestación* contenidos en el derecho a la educación del artículo 27.9 CE (las ayudas o subvenciones públicas a los centros docentes). A ello se refiere la STC 77/1985, FJ 11, donde se afirma que del artículo 27.9 CE «no se desprende un deber de ayudar a todos y cada uno de los centros docentes sólo por el hecho de serlo...», pudiendo realizarse esa ayuda «teniendo en cuenta otros principios, valores o mandatos constitucionales. Ejemplos de éstos podrían ser el mandato de gratuidad de la enseñanza básica (art. 27.4 CE), la promoción por los poderes públicos de las condiciones necesarias para que la libertad y la igualdad sean reales y efectivas (arts. 1 y 9 CE) o la distribución más equitativa de la renta regional y personal (art. 40.1 CE). El legislador se encuentra ante la necesidad de conjugar no sólo diversos valores y mandatos constitucionales entre sí, sino también tales mandatos con la insoslayable limitación de los recursos disponibles. Todo ello, desde luego, dentro de los límites que la Constitución establece». Precisamente el Tribunal Constitucional se ha cuidado especialmente de señalar que el precepto del artículo 27.9 CE de que «los poderes públicos ayudarán a los centros docentes que reúnan los requisitos que la ley establezca» «no puede interpretarse como una afirmación retórica de manera que quede absolutamente en manos del legislador la posibilidad de conceder o no esa ayuda». Doctrina que se completa con la contenida en la STC 86/1985, FJ 3.º El Tribunal Constitucional, después de rechazar que en el citado artículo 27.9 CE, en su condición de mandato al legislador, se contenga un verdadero «derecho subjetivo a la prestación pública» concretada en la técnica subvencional, lo que corresponderá fijar y decidir al legislador dentro de su libertad de configuración política, advierte, sin embargo, que «ello no significa, obviamente, que el legislador sea enteramente libre para habilitar de cualquier modo este necesario marco normativo». Y al precisar cuáles son esos límites constitucionales que debe respetar el legislador al regular el régimen subvencional a los centros docentes, el Tribunal señala:

«Como *vinculación positiva*, también el legislador *habrá de atenerse en este punto a las pautas constitucionalmente orientadas del gasto público* porque la acción prestacional de los poderes públicos

ha de encaminarse a la procuración de los *objetivos de igualdad y efectividad en el disfrute de los derechos que ha consagrado nuestra Constitución* (arts. 1.1, 9.2 y 31.2 principalmente)».

No hay, pues, concluye el Tribunal, un deber de ayudar a todos y cada uno de los centros docentes sólo por el hecho de serlo. «El derecho a la subvención no nace para los centros de la Constitución, sino de la ley». Por tanto, la ley «puede y debe» condicionar tal ayuda, de conformidad con la Constitución, atendiendo, «entre otras posibles circunstancias, a las condiciones sociales y económicas de los destinatarios finales de la educación».

IV. OTROS LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO. LA INCIDENCIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL AMBITO TRIBUTARIO. BREVE ALUSION

Uno de los rasgos que caracterizan al Estado constitucional hoy es la constitucionalización de los derechos fundamentales, su posición privilegiada en el ordenamiento por su garantía reforzada —procedimiento de reforma más complejo (art. 168 CE), vinculación de todos los poderes públicos y reserva de ley con la cláusula del «contenido esencial» (art. 53.1 CE) y acceso al recurso de amparo constitucional (art. 53.2 CE)— y la fuerte ampliación de sus contenidos, fenómeno al que no ha sido ajena la propia jurisprudencia constitucional. Por su enorme importancia e incidencia, los derechos fundamentales se han convertido en uno de los elementos clave para todo el ordenamiento jurídico, obligando a reinterpretar significativos sectores del mismo e incluso para toda la vida social. A lo que ha contribuido decisivamente la jurisprudencia elaborada por el Tribunal Constitucional, pero no sólo ella, pues no debe olvidarse que también los Tribunales ordinarios son jueces de la Constitución y de los derechos fundamentales.

Ello ha servido, sin lugar a dudas, para fortalecer la Constitución, enraizándola en la conciencia de los ciudadanos, cada vez más conscientes de la importancia práctica de los derechos y libertades que la Constitución consagra, y en definitiva para *legitimarla*.

Ningún sector del ordenamiento ha escapado a este impacto de la enorme importancia que han cobrado los derechos fundamentales, y el Derecho tributario tampoco ha sido una excepción.

La incidencia de los derechos fundamentales en el ámbito tributario adquiere una particular relevancia en tanto *límites constitucionales* al ejercicio del poder tributario y de las potestades administrativas que el ordenamiento atri-

buye en orden a la aplicación concreta de los tributos (inspección y comprobación, recaudación, régimen sancionador...) y que, junto con otros derechos y garantías establecidos en las leyes ordinarias —señaladamente la Ley General Tributaria—, vienen a configurar un auténtico «estatuto jurídico del contribuyente», con el añadido valor de la protección preferente que el artículo 53.2 de la Constitución otorga a los derechos fundamentales y a las libertades públicas.

Obviamente, un examen pormenorizado de estos derechos y de su posible incidencia o colisión con las normas aplicativas de los tributos a la luz de la jurisprudencia constitucional excedería con mucho de las proporciones y del ámbito del trabajo que aquí me he propuesto; me limitaré simplemente a enumerarlos, dejando para otra ocasión más apropiada el estudio que por su trascendencia merecen:

- a) Derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE):
 - El secreto profesional.
 - El secreto bancario.
- b) Derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE).
- c) Derecho al secreto de las comunicaciones (art. 18.3).
- d) Derecho a la libertad de residencia y circulación (art. 19 CE).
- e) Derecho a la libre asociación (art. 22 CE).
- f) Derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE):
 - El derecho de audiencia.
 - El derecho a los recursos legalmente establecidos.
- g) Derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE):
 - La presunción de inocencia. El Tribunal Constitucional, en la STC 30/1992, FJ 7.º, ha dicho que «debe partirse del alcance específico y en cierto modo restrictivo que el derecho de presunción de inocencia tiene en el ámbito laboral, *pues su campo de aplicación natural es el proceso penal (y por extensión, el procedimiento administrativo sancionador)*, y si bien en un primer momento este Tribunal entendió aplicable tal derecho a dicha clase de procedimiento en tanto en cuanto la jurisdicción laboral ha venido y viene sosteniéndolo, posteriormente ha rectificado y *es hoy doctrina uniforme el considerar aplicable la presunción de inocencia exclusivamente en el ámbito del proceso penal*».
 - El derecho a la prueba.

A los que han de añadirse los principios constitucionales del Derecho sancionador contenidos en el artículo 25 CE.

Así, pues, muchos de los problemas jurídicos que plantea la aplicación

concreta de los tributos se han *constitucionalizado* convirtiéndose en problemas jurídico-constitucionales, lo que ha reforzado indudablemente las garantías de la posición jurídica que los ciudadanos ocupan frente a la potestad de imposición, pero al propio tiempo está poniendo a prueba —como observa Konrad Hesse en una reciente conversación con el Prof. Pedro Cruz Villalón, que aparece en el *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario* de la Universidad de Murcia— la capacidad de la Constitución y del Derecho constitucional, con el riesgo de que se rebase su capacidad. Y aunque hablar de «inflación de los derechos fundamentales» (K. Hesse) sea para nosotros tal vez exagerado, hay en ello algo de verdad que merece reflexión, porque, como afirma el profesor alemán de la Universidad de Friburgo y magistrado emérito del Tribunal Constitucional Federal, «no es admisible que cada problema jurídico se convierta en un problema de derechos fundamentales, con independencia ya de que por esta vía no habrá nada sobre lo que el Tribunal Constitucional no estuviera llamado a decidir».

En parecido sentido se orientan las reflexiones de Lorenzo Martín Retortillo en su trabajo sobre la «Eficacia y garantía de los derechos fundamentales», publicado en *Estudios sobre la Constitución en homenaje al Prof. García de Enterría*.

Parafraseando a Konrad Hesse, podría decirse que el Derecho constitucional no puede ayudar a resolver mejor los problemas del Derecho (y en nuestro caso, del Derecho tributario) «a base de incorporarle *por las buenas* los derechos fundamentales» o de ampliar sin límites su contenido por la vía expansiva que se ha dado al recurso de amparo.

La posible colisión o conflicto entre bienes constitucionalmente protegidos, singularmente el deber de contribuir (art. 31 CE), y los derechos fundamentales ha de resolverse mediante una adecuada ponderación, sin que, en cada caso, la prevalencia de uno vacíe de contenido al otro.

La interpretación debe favorecer los derechos fundamentales cuando no estén en juego otros bienes y otros valores que gocen de igual protección; en caso contrario de riesgo o peligro para otros valores y bienes constitucionalmente protegidos, la ponderación habrá de tener en cuenta la idea del «contenido esencial» de los derechos fundamentales, lo que avoca necesariamente a reflexionar acerca de *sus límites*. Límites que en unos casos vienen dados por el respeto al «contenido esencial» (véase STC 11/1981, FJ 8.º), que es el límite último de los derechos fundamentales; en otros casos, los límites a los derechos fundamentales vienen impuestos expresamente en la misma Constitución (arts. 10.1, 18.2, 20.4, 21.2, 27.6 y 28.2 CE); en otros casos, en fin, la doctrina del Tribunal Constitucional ha reconocido otras limitaciones derivadas del respeto a otros derechos fundamentales y del respeto a los bienes

constitucionalmente protegidos o a los valores reconocidos en la Constitución (SSTC 11/1981, FJ 7.º; 2/1982, FJ 5.º; 22/1984, FJ 3.º; 110/1981, FJ 3.º, entre otras muchas). Límites que, eso sí, dada la posición preeminente de los derechos fundamentales y su fuerza expansiva, han de interpretarse restrictivamente y de manera proporcionada entre el sacrificio del derecho y el fin que se pretende perseguir (véase STC 120/1990, FJ 8.º); principio de proporcionalidad que es inherente o consustancial al Estado de Derecho (STC 85/1992, FJ 4.º).

«Parece claro, por tanto, que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe acomodarse al resto del ordenamiento constitucional. La citada cláusula no habilita al legislador para establecer cualquier sistema tributario ni para atribuir a la Administración todo tipo de facultades convenientes para la efectiva realización de aquel deber. La ponderación de intereses debe realizarse, en definitiva, en el plano concreto, sin desconocer, claro está, sus conexiones con los restantes principios y valores constitucionalmente protegidos» (J. R. Ruiz García).

Conviene, pues, prevenir —sobre todo en lo que a los derechos consagrados en el artículo 24 de la Constitución respecta— frente «a los intentos apresurados de trasladar mecánicamente [y sin matices] garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria» (STC 76/1990, FJ 10).

Las garantías jurídicas del contribuyente frente a las potestades administrativas que se despliegan con ocasión de la gestión de los tributos en los procedimientos de comprobación e inspección de hechos imposables para la determinación de la base imponible mediante la correspondiente liquidación, que sin duda *hay que defender vigorosamente*, no pueden, sin embargo, llevarse hasta tal extremo (con invocación extensiva incluso de las garantías propias del proceso penal, como el derecho al juez predeterminado por la ley; la separación entre las fases de instrucción y resolución; el derecho a la presunción de inocencia y el derecho a no «autoinculparse» o a declarar contra sí mismo...) de que resulte virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejar desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra, lo que impediría *una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido*» (STC 76/1990, FJ 10). Ya que —como se dijo en la STC 110/1984, FJ 3.º— «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar». Pues no cabe duda alguna de que en un

sistema tributario *de masas*, sin la colaboración del contribuyente y de las personas que tienen relación con el hecho imponible, con la consiguiente aportación de datos e información, sería imposible llevar a cabo el proceso de aplicación de los tributos.

La imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración, deber que recae sobre los contribuyentes directamente afectados, pero que puede extenderse a otros obligados tributarios, que prestan una ayuda relevante (como son las entidades financieras y de crédito), resulta así fundamentado en el bien jurídico que la Constitución consagra de la contribución de *todos* al sostenimiento de gastos públicos (SSTC 110/1984, FJ 3.º, y 76/1990, FJ 3.º). Porque, como se ha afirmado en la doctrina, «la plena realización de la idea de justicia tributaria requiere también inexcusablemente la realización de la norma jurídica conforme a su sentido; es necesario dotar a la Administración de los medios jurídicos necesarios para la correcta aplicación de la norma; y la comprobación e investigación tributaria efectivamente realizada es el único medio que permite garantizar la práctica aplicación de la justicia tributaria, evitando que quede reducida a una mera proclama teórica» (J. R. Ruiz García). Hoy, el cumplimiento del deber de contribuir no se reduce ya al pago del tributo. Esto es, que no se contribuye tan sólo por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria al ente público, sino que dicha obligación alberga además un sentido más profundo a través del cual el administrado-contribuyente colabora de una manera directa con los órganos de la Administración no sólo declarando aquellos datos imprescindibles para que los órganos de gestión tributaria procedan a efectuar la liquidación correspondiente, sino además haciendo el propio contribuyente una propuesta de liquidación como manifestación de su voluntad de participar con los órganos a quienes se encomienda la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que en ese acto se encierra su auténtica contribución al sostenimiento del gasto público y, en definitiva, su cumplimiento del deber constitucional (G. Casado Ollero).

La Administración tributaria debe estar, pues, habilitada «*también desde el plano constitucional* para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente» (ATC 642/1986, FJ 2.º).

Y si ya en la STC 110/1984, FFJJ 2.º y 3.º, el Tribunal Constitucional declaró que el derecho a la intimidad o a la vida privada, particularmente en lo que se refiere a la inviolabilidad del domicilio y de la correspondencia, no puede entenderse *de tal modo* que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber de contribuir del artículo 31 CE, «otro tanto cabe decir cuando se invoca con pareja finalidad el artículo 24.2 de la Norma suprema» (STC 76/1990, FJ 10).

Todo lo anterior no significa, claro está, afirmar que las potestades que el ordenamiento confiere a la Administración tributaria den a ésta unas facultades ilimitadas en su actividad inspectora y liquidadora. Antes al contrario, se trata *en todo caso* de potestades *tasadas* en su contenido y en su finalidad, cuya correcta utilización es susceptible de control jurisdiccional ante los Tribunales de Justicia en garantía de los derechos de los contribuyentes, bien porque las potestades ejercitadas en el caso concreto carecen de la necesaria habilitación legal (o no se sujetan al procedimiento legalmente establecido), bien porque la Administración se haya excedido de los límites materiales dentro de los cuales le han sido conferidas o se ejercen más allá de los fines que la justifican o con desviación de los mismos (desviación de poder). Como se ha afirmado en la STC 110/1984, FFJJ 8.º y 9.º, «no existen facultades ilimitadas de la Administración en materia fiscal», por lo que no cabe negar la posibilidad de que se produzca en determinados casos «una actuación arbitraria... en la medida en que no parezca justificada por la finalidad de la inspección». Finalidad que se encuentra vinculada a la garantía y consecución del *interés público* en el cumplimiento efectivo del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y no a *cualquier clase de interés administrativo*.

Lo que queremos significar, pues, no es una Administración *legibus soluta*, sino que la protección y garantía del «estatuto jurídico del contribuyente» no ha de buscarse *siempre y en todo caso* a través de una extensión desmesurada del ámbito y contenido de los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidos por la Constitución, de modo que dificulte, hasta hacerlos imposibles, el logro de otros bienes y deberes asimismo protegidos constitucionalmente.

BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

- BASSOLS COMA, J. M.^a, *Constitución y sistema económico*, Madrid, Ed. Tecnos, 1985.
- BOBBIO, N., *Contribución a la Teoría del Derecho*, trad. al castellano de A. Ruiz Miguel, Valencia, Fernando Torres Editor, 1980.
- BOGNETTI, G., *Costituzione economica e Corte Costituzionale*, Milán, A. Giuffrè, 1983.
- CASADO OLLERO, G., «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», en *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981, pp. 151 y ss.
- DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española. La iniciativa económica pública «versus» iniciativa económica privada en la Constitución española de 1978*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1984.

- ESCRIBANO, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid, Ed. Civitas, 1988.
- FERNÁNDEZ CAÑZOS, J. J., «Los componentes público y privado del Estado del bienestar. Una perspectiva constitucional», en G. RODRÍGUEZ CABRERO (ed.), *Estado, privatización y bienestar. Un debate de la Europa actual*, Madrid, FUHEM, 1991, pp. 47 y ss.
- FORSTHOFF, E., *Rechtstaat im Wandel*, Stuttgart, 1964; trad. italiana: *Stato di Diritto in trasformazione*, Milán, A. Giuffrè, 1973.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Madrid, Ed. Civitas, 1988 (reimpresión).
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, 5.^a ed., t. I, Madrid, Ed. Civitas, 1991.
- GARCÍA PELAYO, M., «Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución», en *Obras completas*, tomo III, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1992, pp. 2851 y ss.
- *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Madrid, Alianza Editorial, 1977.
- HERRERA MOLINA, P., «El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 67, 1990, pp. 393 y ss.
- LARENZ, K., *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*, trad. y presentación de L. Díez Picazo, Madrid, Ed. Civitas, 1985.
- LASARTE, J. (dir.), *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Madrid, Ed. Tecnos, 1990.
- LEGUINA VILLA, J., «Principios generales del Derecho Constitucional», en *Jornadas de Estudio sobre «El Título Preliminar de la Constitución»*, vol. V, Madrid, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, 1988, pp. 3015 y ss.
- LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Madrid, Ed. Civitas, 1990.
- «La actividad inspectora y los principios constitucionales», en *Impuestos*, número 9, mayo 1990, pp. 5 y ss.
- MARTÍN DELGADO, J. M.^a, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española», en *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, pp. 61 y ss.
- «El control constitucional del principio de capacidad económica», en *Jornadas de Estudio sobre «El Tribunal Constitucional»*, vol. II, Madrid, Dirección General de lo Contencioso del Estado, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, pp. 1571 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J., «La Constitución española y el Derecho financiero», en *Hacienda Pública Española*, núm. 63, 1980, pp. 108 y ss.
- *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I, Madrid, Ed. Civitas, 1983.
- MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 2.^a ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1991.

- MARTÍN RETORTILLO BAQUER, S., *Derecho administrativo económico*, tomo I, Madrid, La Ley, 1988.
- NIETO, A., «Peculiaridades jurídicas de la norma constitucional», en *Revista de Administración Pública*, núms. 100-102, vol. I, pp. 371 y ss.
- PALAO TABOADA, C., «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios Jurídicos en Hom. al Prof. Federico de Castro*, Madrid, 1976.
- «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario», en *Hacienda y Constitución*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pp. 277 y ss.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., «Las cargas públicas: principios constitucionales para su distribución», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pp. 87 y ss.
- PÉREZ ROYO, F., «Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 13, 1985, pp. 41 y ss.
- «La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público», en *Jornadas de Estudio sobre «Gobierno y Administración en la Constitución»*, vol. I, Madrid, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Instituto de Estudios Fiscales, 1988, pp. 127 y ss.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Madrid, Ed. Civitas, 1991.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución», en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1976.
- «La Hacienda Pública y el modelo de Estado en la Constitución española de 1978», en *Sistema*, núm. 53, 1983. Publicado también bajo el subtítulo «Una reflexión sobre la dimensión constitucional del gasto público en el Estado social de Derecho», en *Revista de Direito Público*, núm. 34, 1985, São Paulo, Instituto Brasileiro de Estudos Tributarios.
- RUIZ GARCÍA, J. R., *Secreto bancario y Hacienda Pública (El deber de colaboración de las entidades bancarias en el procedimiento de gestión tributaria)*, Madrid, Ed. Civitas, 1988.
- STERN, K., *Derecho del Estado de la República Federal Alemana*, trad. esp., Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1987.
- TIPKE, K., «Principios constitucionales en el Derecho tributario alemán», trabajo presentado en el Seminario Hispano-Alemán de Derecho Tributario, IEF y EHP, Madrid, mayo 1990.
- VITAL MOREIRA, *Economia e Constituição (Para o conceito de Constituição económica)*, Coimbra, Coimbra Editora Limitada, 1979.
- VOGEL, K., «La Hacienda Pública y el Derecho constitucional», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, pp. 15 y ss.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., «Los principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn», separata, con prólogo de K. Vogel, «Dinero y principios fundamentales», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núms. 207, 208, 209 y 211, Madrid, 1990-91.

- ZORNOZA PÉREZ, J., «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 27, 1989, pp. 163 y ss.
- «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales», en *Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988, pp. 41 y ss.

