

Concretización y ponderación de principios de Derecho tributario

*Análisis de la jurisprudencia constitucional desde la
Teoría General del Derecho*

Patricia Andrea Toledo Zúñiga

TESIS DOCTORAL UPF / 2015

DIRECTORES DE LA TESIS

Dr. Josep Maria Vilajosana i Rubio

Dra. Ana Belén Macho Pérez

DEPARTAMENTO DE DERECHO



Dedicatoria

*Para mi padre Carlos y para mi madre Lidia,
con todo mi reconocimiento y gratitud
por ser mis compañeros incondicionales.*

*Para Jorge Hourton Poisson (†)
y para Jesús Escandón Alomar,
junto a quienes di mis primeros pasos en docencia.*

Resumen

La aplicación de principios presenta dos problemas en relación con la justificación de las decisiones judiciales: Primero, un principio no permite que los hechos que constituyen la premisa fáctica sean subsumidos en él; previamente, se deberá *concretizar el principio*. Segundo, la eventual colisión de principios no permite justificar la premisa normativa; previamente, se deberán *ponderar los principios*.

La Constitución Española establece el *deber de contribuir* al sostenimiento de los gastos públicos sujetándolo al cumplimiento de cinco *principios materiales de Derecho tributario*. En este trabajo, se busca determinar cómo se han concretizado los principios materiales de Derecho tributario y cómo se ha ponderado el principio que establece el deber de contribuir cuando entra en colisión con otros principios constitucionales.

El objeto de estudio de este trabajo es la *jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, desde 1980 a 2014. Metodológicamente, se aplica el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por la *Teoría General del Derecho*.

Resum

L'aplicació de principis presenta dos problemes en relació amb la justificació de les decisions judicials: Primer, un principi no permet que els fets que constitueixen la premissa fàctica siguin subsumits en ell; prèviament, s'haurà *concretar el principi*. Segon, l'eventual col·lisió de principis no permet justificar la premissa normativa; prèviament, s'hauran de *ponderar els principis*.

La Constitució espanyola estableix el *deure de contribuir* al sosteniment de les despeses públiques subjectant-lo al compliment de cinc *principis materials de Dret tributari*. En aquest treball, es busca determinar com s'han concretat els principis materials de Dret tributari i com s'ha ponderat el principi que estableix el deure de contribuir quan entra en col·lisió amb altres principis constitucionals.

L'objecte d'estudi d'aquest treball és la *jurisprudència del Tribunal Constitucional espanyol*, des de 1980 a 2014. Metodològicament, s'aplica el model d'anàlisi lògica de sistemes normatius desenvolupat per la *Teoria General del Dret*.

Índice

Abreviaturas empleadas	XI
Prefacio	XV
Primera parte: marco teórico	1
1. Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos: positivización	1
1.1 Hay que distinguir: texto, norma y proposición	1
1.2 El deber de contribuir como deber	4
1.3 Historia constitucional española	22
1.4 Tramitación parlamentaria del artículo 31 de la CE	25
1.5 Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y criterios de distribución de la carga tributaria: Derecho comparado.....	30
2. Criterios de distribución de la carga tributaria como principios.....	45
2.1 Los criterios de distribución de la carga tributaria son considerados principios.....	45
2.2 ¿En qué sentido los criterios de distribución de la carga tributaria son principios?	48
2.3 Características de los criterios de distribución de la carga tributaria como principios	55
3. Aplicación de los principios en las decisiones judiciales ...	59
3.1 Justificación de las decisiones judiciales	59
3.2 Problemas de la aplicación de los principios y justificación de las decisiones judiciales.....	62
3.3 Concretización de principios.....	64

3.4	Conflictos normativos	66
3.5	Ponderación de principios	72
3.6	Lógica proposicional: nociones básicas.....	79
Segunda parte: concretización de principios materiales de Derecho tributario.....		85
1.	Principios materiales de Derecho tributario en las SSTC .	85
2.	Principio de generalidad tributaria	101
2.1	Consideraciones conceptuales.....	101
2.2	Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)	104
2.3	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP	106
2.4	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC.....	121
2.5	Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US	122
2.6	Normas y respuestas del sistema.....	123
3.	Principio de capacidad económica	125
3.1	Consideraciones conceptuales.....	125
3.2	Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)	133
3.3	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP	139
3.4	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC.....	233
3.5	Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US	238
3.6	Normas y respuestas del sistema.....	239
3.7	Propuesta de corrección a las respuestas del sistema	252

4.	Principio de igualdad en materia tributaria.....	263
4.1	Consideraciones conceptuales.....	263
4.2	Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD).....	267
4.3	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP.....	272
4.4	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC.....	301
4.5	Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US	302
4.6	Normas y respuestas del sistema.....	304
5.	Principio de progresividad tributaria	309
5.1	Consideraciones conceptuales.....	309
5.2	Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD).....	313
5.3	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP.....	315
5.4	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC.....	334
5.5	Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US	335
5.6	Normas y respuestas del sistema.....	336
6.	Principio de no confiscatoriedad en materia tributaria	341
6.1	Consideraciones conceptuales.....	341
6.2	Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD).....	348
6.3	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP.....	350
6.4	Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC.....	375
6.5	Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US	376
6.6	Normas y respuestas del sistema.....	377
6.7	Propuesta de corrección a las respuestas del sistema	380

Tercera parte: ponderación del deber de contribuir con otros principios constitucionales.....	385
1. El deber de contribuir como un principio constitucional ..	385
2. Deber de contribuir y principio de irretroactividad	399
2.1 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD).....	399
2.2 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP	402
2.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC(IRR) ..	467
2.4 Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA _(IRR) y US _(IRR) ; UA _(SEG) y US _(SEG)	472
2.5 Normas y respuestas del sistema (IRR)	475
2.6 Normas y respuestas del sistema (SEG)	478
3. Deber de contribuir y derecho a la intimidad personal y familiar	485
3.1 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)	485
3.2 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP	486
3.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC.....	504
3.4 Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA _(INT) y US _(INT) ; UA _(PPRO) y US _(PPRO)	506
3.5 Normas y respuestas del sistema (INT).....	509
3.6 Normas y respuestas del sistema (PPRO)	513
Conclusiones	517
SSTC citadas.....	535
Bibliografía.....	547

Abreviaturas empleadas

AEAT	:	Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
art. / arts.	:	Artículo / artículos.
BOC	:	Boletín Oficial de las Cortes.
BOE	:	Boletín Oficial del Estado.
CE	:	Constitución Española de 1978.
CEC	:	Principio de capacidad económica.
CEDH	:	Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, Roma, 4 de noviembre de 1950.
CI	:	Cuestión o cuestiones de inconstitucionalidad.
DA	:	Disposición Adicional.
DC	:	Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.
ed.	:	Edición.
Ed. / Eds.	:	Editor(a) / Editores.
FJ / FJs	:	Fundamento Jurídico / Fundamentos Jurídicos.
GEN	:	Principio de generalidad tributaria.

IAE	:	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI	:	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IGU	:	Principio de igualdad en materia tributaria.
IIVTNU	:	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
IP	:	Impuesto sobre el Patrimonio.
IRPF	:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	:	Impuesto sobre Sociedades.
LGT	:	Ley General Tributaria.
LGT/1963	:	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Vigente hasta el 1 de julio de 2004).
LGT/2003	:	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LHL	:	Ley 39/1988, de Haciendas Locales (derogada).
LIRPF	:	Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIRPF/1978	:	Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIRPF/1991	:	Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- LIRPF/1998 : Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- LIRPF/2006 : Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- LOFCA : Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- LOTIC : Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.
- NC : Principio de no confiscatoriedad tributaria.
- nº : Número / números.
- Pág./ págs. : Página / páginas.
- PRO : Principio de progresividad tributaria.
- RA : Recurso(s) de amparo.
- RAE : Real Academia Española.
- RI : Recurso(s) de inconstitucionalidad.
- RTC : Repertorio del Tribunal Constitucional.
- SAT / SSAT : Sentencia de la Audiencia Territorial / Sentencias de la Audiencia Territorial.
- STC / SSTC : Sentencia del Tribunal Constitucional / Sentencias del Tribunal Constitucional.

- STJUE / SSTJUE : Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea / Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- STS / SSTs : Sentencia del Tribunal Supremo / Sentencias del Tribunal Supremo.
- TC : Tribunal Constitucional español.
- Trad. : Traductor / Traductora.
- TRLRHL : Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Tsj : Tribunal Superior de Justicia.
- UA : Universo de Acciones del sistema normativo.
- UC : Universo de Casos del sistema normativo.
- UP : Universo de Propiedades del sistema normativo.
- US : Universo de Soluciones del sistema normativo.

Prefacio

“[...] los imperativos del art. 31.1 de la Constitución que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio, FJ. 4º.

Los ordenamientos jurídicos frecuentemente contienen normas constitucionales que positivizan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En el ordenamiento jurídico español es tradicional encontrar el deber de contribuir establecido en las diversas Constituciones que han estado vigentes. Actualmente, se encuentra consagrado en el art. 31.1 de la Constitución Española de 1978¹.

El art. 31.1 de la CE establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sujetándolo al cumplimiento de cinco criterios sobre el reparto de la carga tributaria, conocidos doctrinalmente como *principios materiales de Derecho tributario*.

Los principios materiales de Derecho tributario son los siguientes: principio de generalidad, principio de capacidad económica,

¹ En adelante e indistintamente: “CE”

principio de igualdad, principio de progresividad y principio de confiscatoriedad.

La Constitución Española enumera los principios materiales de Derecho tributario sin especificar su contenido ni la forma en que deben aplicarse; en otros términos, se trata de normas jurídicas que tienen establecidas sus condiciones de aplicación de manera abierta.

Así, por ejemplo, se prohíben los impuestos con alcance confiscatorio, pero no se regula ni se prevén criterios para determinar cuándo un impuesto debe ser considerado confiscatorio.

La aplicación de los principios materiales de Derecho tributario así como la aplicación del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos presenta dos problemas –que fundamentan este trabajo– en relación con la justificación de las decisiones judiciales:

- a) El primer problema es que un principio no es idóneo para funcionar como premisa normativa en la justificación interna de las decisiones judiciales porque, por su carácter de norma jurídica estructuralmente indeterminada, un principio no permite que los hechos que constituyen la premisa fáctica sean subsumidos en él.

Ahora bien, un principio sí puede cumplir una función en la justificación externa de la premisa normativa. Para ello, a partir del principio debe extraerse una norma implícita en el mismo principio, estructuralmente determinada e idónea para resolver una controversia específica; se trata de una

operación altamente discrecional que se denomina *concretización de principios*.

- b) El segundo problema que se presenta para justificar la premisa normativa de una decisión judicial es la existencia de colisiones de principios. En efecto, es posible que en un caso determinado concurren dos o más principios que no puedan ser simultáneamente aplicados.

Para determinar cuál de los principios en colisión será aplicado será necesario realizar otra operación altamente discrecional que se denomina *ponderación de principios*.

El *objetivo general* de este trabajo es determinar el contenido del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la Constitución Española y determinar la relación de este con otros principios constitucionales.

Específicamente, se busca determinar cómo los jueces han concretizado los cinco principios materiales de derecho tributario; asimismo, se busca determinar cómo los jueces han ponderado el principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando colisiona con otros principios constitucionales.

El estudio de los principios materiales de derecho tributario puede no resultar demasiado novedoso para la doctrina tributaria; sin embargo, esta vez se intenta darles un enfoque distinto. En efecto, se analiza la concretización de principios materiales de derecho tributario expresando los resultados obtenidos en forma de reglas que utilizan el *lenguaje de la lógica*.

Es frecuente que se estudie la ponderación de principios jurídicos que emanan de derechos fundamentales de rango constitucional,

tales como: el derecho a la libertad de expresión y el derecho al honor; el derecho a la vida y el derecho a la libertad religiosa. Sin embargo, no es habitual analizar la ponderación de principios con *contenido tributario* con lo que se busca lograr un aporte novedoso en la materia.

Asimismo, resulta frecuente que los elementos a ponderar sean dos derechos fundamentales. Sin embargo, esta vez la categoría de los elementos es distinta; en efecto, el principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es un derecho, sino un *deber constitucional*.

Por tanto, el *objeto de estudio* de este trabajo es la aplicación jurisprudencial del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que emana del art. 31.1 de la CE.

El objeto de estudio se delimita en los siguientes dos aspectos:

- a) Por una parte, el objeto de estudio se limita al análisis de las decisiones judiciales que han aplicado el principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dictadas por el Tribunal Constitucional español. Se ha escogido este Tribunal por su carácter de máximo intérprete de la Carta Fundamental.
- b) Por otra parte, desde un punto de vista temporal, el objeto de estudio se limita al análisis de las sentencias del Tribunal Constitucional español, dictadas en el período comprendido entre 1980 –año de su creación– hasta el 31 de diciembre de 2014. La elección de este amplio período se justifica por la necesidad de realizar un estudio riguroso y en una cantidad

suficiente de resoluciones para sistematizar y legitimar los resultados obtenidos.

Este trabajo se realiza con la *convicción* de que la mejor manera de resolver los problemas jurídicos complejos y específicos es utilizando correctamente los conceptos jurídicos básicos y fundamentales.

En este sentido, este trabajo puede ser calificado como un *trabajo teórico-práctico* consistente en la aplicación de un marco teórico construido con conceptos jurídico-filosóficos a los resultados obtenidos del análisis de resoluciones con contenido tributario emitidas por el Tribunal Constitucional español.

Asimismo, este trabajo puede ser calificado como un *estudio de carácter multidisciplinario*. En efecto, por una parte supone la utilización de conceptos jurídicos básicos que ofrece la Teoría General del Derecho tales como “deber constitucional”, “principio jurídico”, “ponderación de principios jurídicos”; por otra parte, en relación con el objeto de estudio, se recurre tanto al Derecho tributario como al Derecho constitucional españoles.

El presente trabajo se ha estructurado en las siguientes tres partes:

- a) La primera parte, denominada “*Marco teórico*”, tiene por finalidad establecer el marco teórico para los dos problemáticas a resolver: concretización de principios y ponderación de principios.

En primer lugar, el trabajo se inicia con la positivización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Se estudia el carácter de *deber* y de *deber constitucional* del deber de contribuir; asimismo, se estudia la positivización del

deber de contribuir en la historia constitucional española y en el derecho comparado; finalmente, se establece que frecuentemente el deber de contribuir se positiviza sujetándolo al cumplimiento de criterios de distribución de la carga tributaria.

En segundo lugar, se establece que los criterios de distribución de la carga tributaria son considerados principios tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. Se entregan argumentos para justificar en qué sentido tales criterios son considerados principios; asimismo, se estudian las características que tales criterios presentan como principios que son.

En tercer lugar, se estudia la justificación de las decisiones judiciales y dos problemas que se presentan cuando un juez intenta aplicar un principio. Se estudian la concretización de principios y la ponderación de principios como solución a ambos problemas.

Se ha optado por realizar la concretización de principios y la ponderación de principios siguiendo un modelo que nos entrega la Teoría General del Derecho: el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN en su libro *Normative Systems*². Por esta razón, esta primera parte termina con algunas nociones básicas sobre lógica proposicional.

² ALCHOURRÓN, C., & BULYGIN, E. (1974. Trabajo original publicado en 1971). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. (C. ALCHOURRÓN, & E. BULYGIN, Trads.) Buenos Aires: Astrea.

- b) En la segunda parte, denominada “*Concretización de principios materiales de Derecho tributario*”, se realiza la actividad práctica y concreta de evaluar jurisprudencia.

Se analizan todas las sentencias del Tribunal Constitucional español en las que se aplican los principios materiales de Derecho tributario, dictadas desde 1980 a 2014.

Se aplica el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN; por tanto, se determina el universo del discurso, el ámbito fáctico de análisis y el ámbito normativo de análisis por cada uno de los cinco principios materiales de Derecho tributario.

Los principios materiales de Derecho tributario se estudian en el siguiente orden: principio de generalidad tributaria; principio de capacidad económica; principio de igualdad en materia tributaria; principio de progresividad en materia tributaria; principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

- c) En la tercera parte, denominada “*Ponderación del deber de contribuir con otros principios constitucionales*”, también se realiza la actividad práctica y concreta de evaluar jurisprudencia.

Se analizan sentencias del Tribunal Constitucional español, dictadas desde 1980 a 2014, en las que el principio que establece el deber de contribuir colisiona con otros principios constitucionales.

Se aplica el modelo de análisis lógico de sistemas normativo desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN; por tanto, se determina el universo del discurso, el ámbito fáctico de

análisis y el ámbito normativo de análisis por cada uno de los casos analizados.

Los principios constitucionales que se estudian por entrar colisionar con el principio que establece el deber de contribuir son los dos principios siguientes:

Primer principio: el principio de irretroactividad, que emana del art. 9.3 de la CE. El estudio de la ponderación de este principio con el principio que establece el deber de contribuir implicó estudiar el principio de seguridad jurídica.

Segundo principio: el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar, que emana del art. 18.1 de la CE. El estudio de la ponderación de este principio con el principio que establece el deber de contribuir implicó estudiar el principio de proporcionalidad.

Finalmente, se presentan las conclusiones obtenidas con la realización de este trabajo.

En la realización de este trabajo se ha optado por analizar casos españoles reales para luego presentar soluciones generales válidas en el ordenamiento jurídico español. Por lo mismo, metodológicamente se ha cuidado mantener siempre los criterios de Tribunal Constitucional español, aún en aquellos casos en que la doctrina tributaria no está de acuerdo con ellos.

En cuanto a la utilidad de los resultados del análisis de la jurisprudencia constitucional española para la concretización de principios materiales de Derecho tributario y para la ponderación del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con otros principios constitucionales, el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por

ALCHOURRÓN y BULYGIN –y que ha sido utilizado por autores como MORESO y MENDONCA– permite sistematizar la jurisprudencia de los tribunales.

Es esperable que los resultados de este trabajo faciliten al contribuyente, a la Administración y al propio Tribunal Constitucional español las tareas de conocer, revisar y analizar críticamente la jurisprudencia constitucional en materia tributaria desde 1980 a 2014.

Con todo, este trabajo se realizó con la convicción de que los resultados obtenidos no solo tienen valor como mera recopilación de acontecimientos pasados, sino que tienen valor para casos futuros.

En efecto, la concretización de principios y la ponderación de principios no se ha realizado en abstracto, sino considerando casos reales; los resultados obtenidos se han sistematizado en función de casos genéricos.

Por tanto, los casos específicos futuros podrían subsumirse en alguno de los casos genéricos determinados y resolverse aplicando la solución que le otorgue el propio sistema normativo que se ha ido creando.

Primera parte: marco teórico

1. Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos: positivización

1.1 Hay que distinguir: texto, norma y proposición

“Una de las finalidades principales (aunque no la única) que persigue el legislador al dictar normas jurídicas es motivar ciertas conductas sociales. Para lograr esta finalidad es esencial comunicar la norma a aquellos en cuya conducta se pretende influir, a los que llamaremos destinatarios o sujetos de la norma”³.

La comunicación de la norma desde una autoridad normativa a los destinatarios requiere el uso de un lenguaje.

Para que la autoridad normativa logre comunicar la norma a sus destinatarios se requiere que el lenguaje utilizado por aquella sea conocido por estos; por esta razón, las normas suelen expresarse a través de textos normativos que utilizan un *lenguaje natural*.

En el uso del lenguaje es posible distinguir entre oración y proposición. La oración puede definirse como una secuencia de símbolos de un lenguaje con significado completo. La proposición puede definirse como el contenido significativo expresado por una oración.

³ ALCHOURRÓN, C., & BULYGIN, E. (1991). Definiciones y normas. En C. ALCHOURRÓN, & E. BULYGIN, *Análisis lógico y Derecho* (pág. 441). Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

Aplicando la distinción anterior al lenguaje utilizado para comunicar una norma es posible distinguir entre *texto normativo* y *norma*.

Texto normativo puede definirse como la oración que se utiliza para expresar una norma. El texto normativo también suele denominarse *formulación normativa*⁴, *disposición normativa*⁵ y *enunciado normativo*⁶.

Norma puede definirse como el contenido significativo expresado por un texto normativo. La norma es una entidad abstracta y, por tanto, una vez extraída de un texto normativo es necesario volver a expresarla por medio del lenguaje para comunicarla.

La actividad consistente en atribuir significado a textos normativos se suele denominar *interpretación*; luego, el resultado de la interpretación son las *normas*. Conviene precisar que la palabra “interpretación” presenta una ambigüedad de tipo relacional denominada *proceso-producto*, esto es, se denomina interpretación tanto a la actividad consistente en atribuir significados como al producto, resultado de tal actividad.

Veamos un ejemplo: El artículo 31.3 de la CE dispone: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Interpretando tal texto normativo es posible extraer una norma que puede expresarse de

⁴ Ver, a modo de ejemplo: MORESO, J. J., & VILAJOSANA, J. M. (2004). *Introducción a la Teoría del Derecho*. (págs. 69-70). Barcelona: Marcial Pons.

⁵ Ver, a modo de ejemplo: GUASTINI, R. (1999. Trabajo original publicado en 1996). Norma: una noción controvertida. En R. GUASTINI, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del derecho* (J. FERRER, Trad., págs. 100-101). Barcelona: Gedisa.

⁶ Ver, a modo de ejemplo: MENDONCA, D. (2000). *Las claves del derecho*. (págs. 25-27). Barcelona: Gedisa.

la siguiente manera: "Si el Estado quiere establecer una prestación patrimonial de carácter público⁷ es obligatorio que lo haga mediante una ley".

Se ha establecido que un texto normativo se utiliza para expresar una norma. Conviene precisar que la relación entre texto normativo y norma no es necesariamente unívoca. En efecto, un texto normativo puede tener más de un significado y, por tanto, expresar dos o más normas; asimismo, dos o más textos normativos pueden significar lo mismo y, por tanto, expresar la misma norma.

Finalmente, las oraciones que utilizan términos deónticos tales como "obligatorio", "prohibido" o "permitido" se suelen denominar *enunciados deónticos*.

Los enunciados deónticos adolecen de una ambigüedad característica. En efecto, pueden ser oraciones que expresan

⁷ Los tributos son un tipo de prestaciones patrimoniales de carácter público.

Al respecto, el TC ha declarado: El art. 31.3 C.E., apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales -en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas-, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de "prestación patrimonial de carácter público". Es cierto que la Constitución se refiere en varios preceptos a los "tributos" y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (art. 133.1 C.E.); sin embargo no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría - impuestos, tasas y contribuciones especiales-, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, **lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión "tributos" del art. 133.1 C.E. y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del art. 31.3 C.E.** STC 185/1995, Pleno, de 5 de diciembre, FJ. 3º. El destacado es mío.

normas o pueden ser oraciones que expresan proposiciones acerca de normas o, simplemente, *proposiciones normativas*.

1.2 El deber de contribuir como deber

El texto normativo del art. 31.1 de la CE en su primera parte dispone: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”⁸. Esta expresión es reconocida como la consagración constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tanto por la doctrina⁹ como por la jurisprudencia. Así puede apreciarse, por vía de ejemplo, en los siguientes extractos de las sentencias del Tribunal Constitucional¹⁰:

- a) La STC 110/1984, Sala Primera, de 26 de noviembre, FJ. 8º declara:

“Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites que, en este caso,

⁸ El art. 31.1 de la CE expresa: “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”.

⁹ Ver, a modo de ejemplo: a) ESCRIBANO, F. (1988). *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Madrid: Civitas; b) PECES-BARBA, G. (1987). Los deberes fundamentales. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*.(4), 329-341; c) RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 5-40.

¹⁰ En adelante: SSTC.

vienen marcados por el **deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas** de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal”¹¹.

b) La STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 9º declara:

“Por otra parte, no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el artículo 9.3 de la Constitución, por cuantos tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del **deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**, impuesto a todos”¹².

¿En qué sentido la contribución al sostenimiento de los gastos públicos es un deber y un deber constitucional? A continuación se intentará dar una respuesta por medio del estudio de los siguientes tres temas: a) concepto *deber* como concepto jurídico fundamental; b) del deber de contribuir desde el concepto de *deber* de Alchourrón y Bulygin; c) del deber de contribuir como deber constitucional fundamental.

¹¹ El destacado es mío.

¹² *Ibíd.*

A. Del concepto deber como concepto jurídico fundamental

La idea de *deber* constituye una categoría fundamental para que el Derecho logre su finalidad de motivar ciertas conductas sociales; sin embargo, el origen histórico de la idea de *deber* no sería jurídico, sino que se trataría de una categoría del ámbito moral y religioso aplicada al ámbito jurídico con la extrapolación del estoicismo al humanismo jurídico y al iusnaturalismo racionalista¹³.

El concepto *deber jurídico*, junto a otros, forma parte de los denominados *conceptos jurídicos fundamentales*, también denominados *conceptos jurídicos básicos*, esto es, “expresiones usadas de forma compartida por los juristas dogmáticos en su propio trabajo de reconstrucción y sistematización, sea cual fuere la rama del Derecho que cultiven en particular”¹⁴.

Dentro de las propuestas más influyentes sobre los conceptos jurídicos fundamentales destacan los aportes de Kelsen y de Hohfeld. A continuación se analizará la calificación de *deber* a la conducta *contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, desde las teorías de ambos autores.

- a) En la obra de Kelsen¹⁵, se pueden distinguir los siguientes conceptos jurídicos fundamentales: sanción, acto ilícito,

¹³ Para profundizar ver: a) PECES-BARBA (1987), págs. 329-333; b) MONTORO, A. (1993). *El deber jurídico*. Murcia: Universidad de Murcia.

¹⁴ MORESO & VILAJOSANA (2004), pág. 126.

¹⁵ KELSEN, H. (1982. Trabajo original publicado en 1960). *Teoría pura del Derecho* (2 ed.). (R. VERNENGO, Trad.) Madrid: Universidad Nacional Autónoma de México.

obligación o deber jurídico, responsabilidad, derecho subjetivo y capacidad jurídica.

En la propuesta kelseniana, los conceptos jurídicos fundamentales forman un sistema, esto es, todos los conceptos están relacionados entre sí. En este esquema, el concepto sanción es independiente y todos los otros conceptos jurídicos fundamentales son dependientes de aquel y, por tanto, se definen en relación con el concepto sanción.

De este modo, *sanción* se define como aquel acto coactivo que tiene por objeto la privación de un bien ejercido por una autoridad y como consecuencia de la conducta de algún individuo; *acto ilícito* se define como la acción u omisión, determinada por el orden jurídico, que configura la condición de la sanción; *deber jurídico* se define como la conducta opuesta al acto ilícito.

Desde la perspectiva kelseniana, una conducta solo¹⁶ puede ser vista como el contenido de un deber jurídico, si una norma jurídica enlaza a la conducta opuesta un acto coactivo como sanción¹⁷.

Ahora bien, el texto normativo del artículo 31.1 de la CE dispone: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos

¹⁶ Acogiendo las sugerencias de la RAE, en este trabajo no se utiliza la tilde diacrítica en el adverbio *solo*. Ver REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. ASOCIACIÓN DE ACADEMIAS DE LA LENGUA ESPAÑOLA. (2010). *Ortografía de la lengua española*. Madrid: Espasa-Calpe.

¹⁷ KELSEN (1982. Trabajo original publicado en 1960), pág. 129.

públicos [...]”, sin que se establezca, en forma expresa, una sanción para el caso de su incumplimiento.

Por tanto, desde la perspectiva kelseniana, se concluye que la conducta *contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* no puede ser considerada como el contenido de un deber jurídico.

En el ordenamiento jurídico español existen otros textos normativos, que contienen normas jurídicas de rango legal, que establecen obligaciones de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos disponiendo sanciones para el caso de su incumplimiento.

Pues bien, desde la perspectiva kelseniana, las conductas impuestas por estas normas jurídicas de rango legal sí pueden ser consideradas como el contenido de deberes jurídicos; en tanto que la conducta descrita por el texto normativo del artículo 31.1 de la CE puede ser considerada el fundamento constitucional de aquellos deberes jurídicos.

- b) En su obra¹⁸ Hohfeld analiza los distintos usos que los juristas hacen de los conceptos: *derecho* y *deber*.

De este modo, Hohfeld distingue ocho conceptos jurídicos fundamentales; cuatro de ellos son catalogados como pertenecientes a la familia “derecho” y los cuatro restantes son catalogados como pertenecientes a la familia “deber”. El carácter de fundamental de estos conceptos jurídicos se

¹⁸ HOHFELD, W. N. (1995. Trabajo original publicado en 1913). *Conceptos jurídicos fundamentales* (3^a ed.). (G. Carrió, Trad.) Buenos Aires: Centro editor de América Latina.

debe a que todas las situaciones jurídicas podrían reducirse a algunos de ellos.

Los cuatro conceptos fundamentales pertenecientes a la familia “derecho” son: derecho, libertad¹⁹, potestad e inmunidad. Los cuatro conceptos fundamentales pertenecientes a la familia “deber” son: deber, no-derecho, sujeción e incompetencia.

Los conceptos fundamentales pertenecientes a la familia “derecho” son calificados de *modalidades activas*; en tanto que los conceptos fundamentales pertenecientes a la familia “deber” son calificados de *modalidades pasivas*. Las modalidades activas no se excluyen entre sí; tampoco las modalidades pasivas se excluyen entre sí.

Hohfeld relaciona de dos en dos los conceptos de las modalidades activas con los conceptos de las modalidades pasivas; para ello, utiliza los siguientes dos criterios: el criterio de correlación y el criterio de oposición.

La relación de correlación da cuenta de una misma situación jurídica desde la óptica de un sujeto activo y desde la óptica de un sujeto pasivo. De este modo, la modalidad activa “derecho” está correlacionada con la modalidad pasiva “deber”; la modalidad activa “libertad” está correlacionada

¹⁹ En la obra Hohfeldiana se utiliza el término “*privilege*”, pero se ha optado por utilizar la palabra “libertad” siguiendo la sugerencia de varios autores que sostienen que es esta la palabra castellana más acorde con el significado que le otorga el propio autor. Así, por ejemplo, ROSS, A. (1994. Trabajo original publicado en 1958). *Sobre el derecho y la justicia* (5ª ed.). (G. Carrió, Trad.; págs. 152-163) Buenos Aires: Eudeba; MORESO & VILAJOSANA (2004), págs. 139-146.

con la modalidad pasiva “no-derecho”; la modalidad activa “potestad” está correlacionada con la modalidad pasiva “sujeción”; la modalidad activa “inmunidad” está correlacionada con la modalidad pasiva “incompetencia”.

La relación de oposición da cuenta de que a la modalidad activa de una situación jurídica se le opone, como su contradictoria, una modalidad pasiva. De este modo, a la modalidad activa “derecho” se le opone la modalidad pasiva “no-derecho”; a la modalidad activa “libertad” se le opone la modalidad pasiva “deber”; a la modalidad activa “potestad” se le opone la modalidad pasiva “incompetencia”; a la modalidad activa “inmunidad” se le opone la modalidad pasiva “sujeción”.

Ahora bien, si la conducta contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es entendida como un *deber* de acuerdo con el sistema hohfeldiano, se podría concluir lo siguiente:

- a) Si los contribuyentes tienen, frente al Estado, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; entonces, el Estado tiene, frente a los contribuyentes, el derecho a que estos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos.
- b) Si los contribuyentes tienen, frente al Estado, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; entonces, se excluye que los contribuyentes tengan, frente al Estado, la libertad para decidir si contribuir o no al sostenimiento de los gastos públicos.

Teniendo presente que las modalidades pasivas no se excluyen entre sí, se puede sostener que la conducta

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es entendida, además, como una *potestad* y, por tanto, de acuerdo con el sistema hohfeldiano, se podría concluir lo siguiente:

- c) Si el Estado tiene, frente a los contribuyentes, la potestad para exigirles contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; entonces, los contribuyentes están en una situación de sujeción respecto del Estado.
- d) Si el Estado tiene, frente a los contribuyentes, la potestad para exigirles contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; entonces se excluye que el Estado sea, frente a los contribuyentes, incompetente para exigirles contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La aplicación de la terminología hohfeldiana al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos resulta más adecuada que la terminología kelseniana.

Con todo, concluir que el texto del artículo 31.1 de la CE establece el deber de los contribuyentes de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos puede resultar muy impreciso. Esto queda claro si se piensa en una persona que quiera cumplir con este deber; en efecto, de tal texto no se puede conocer cuánto, cuándo ni cómo se debe contribuir.

Tales interrogantes están resueltas en el ordenamiento jurídico español por medio de otros textos normativos, que contienen normas jurídicas de rango legal.

Pues bien, desde la perspectiva hohfeldiana, las conductas impuestas por estas normas jurídicas de rango legal sí

pueden ser consideradas como el contenido de deberes jurídicos; en tanto que resulta más razonable sostener que la conducta descrita por el texto normativo del artículo 31.1 de la CE puede ser considerada una potestad del Estado que, una vez que sea ejercida, originará deberes jurídicos para los contribuyentes.

En resumen, tanto desde la perspectiva kelseniana como desde la perspectiva hohfeldiana, concluir que el texto del artículo 31.1 de la CE establece el deber de los contribuyentes de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no resulta completamente satisfactorio.

B. Del deber de contribuir desde el concepto de deber de Alchourrón y Bulygin

Dado que el concepto de *deber* de Kelsen y de Hohfeld no resultaron completamente satisfactorios para nuestros efectos, recurriremos a las ideas de ALCHOURRÓN y BULYGIN²⁰. De este modo, se puede establecer que una acción *p* es obligatoria si, y solo si, existe una norma jurídica, perteneciente al derecho positivo del país en cuestión²¹, que ordena *p*.

²⁰ ALCHOURRÓN, C., & BULYGIN, E. (1991). Von Wright y la filosofía del Derecho. En C. ALCHOURRÓN, & E. BULYGIN, *Análisis lógico y Derecho* (pág 88). Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

²¹ Existen cuatro criterios que permiten identificar cuándo una norma jurídica pertenece a un sistema jurídico determinado; ellos son: criterio de extensionalidad, criterio de legalidad, criterio de deducibilidad y criterio de estabilidad. MENDONCA (2000), págs. 76-78.

Luego, que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos sí puede ser visto como el contenido de un deber jurídico porque existe una norma jurídica (contenida en la disposición normativa del art. 31.1 de la CE), perteneciente al Derecho español, que así lo ordena.

Habiendo establecido que el que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos sí puede ser visto como el contenido de un deber jurídico, cabe cuestionarse acerca de quién es el sujeto de este deber jurídico, esto es, a quién obliga este deber.

- a) Una primera opción es responder que los destinatarios del deber jurídico establecido en el art. 31.1 de la CE son los ciudadanos.

Un argumento para sostener esta opción se encuentra en el principio de sujeción de los ciudadanos a la Constitución que rige en un Estado social y democrático de derecho. Este principio –aunque puede ser considerado un argumento circular– se encuentra establecido en el artículo 9.1 CE²².

Sin embargo, concluir que el texto del artículo 31.1 de la CE establece el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos adolece del mismo problema mencionado al estudiar las ideas de Hohfeld.

En efecto, se trataría de un deber muy impreciso ya que de tal texto normativo no se puede conocer cuánto, cuándo ni cómo deben contribuir los ciudadanos. Por tanto, solo una

²² El art. 9.1 de la CE dispone: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

vez que el Estado ejerza su potestad para establecer tributos, entonces se originarán deberes jurídicos para los contribuyentes.

Luego, siguiendo las ideas de DÍAZ REVORIO²³, se puede establecer que el deber que emana del texto del artículo 31.1 CE no obliga directamente a los ciudadanos a realizar ninguna actuación positiva, sino que se trataría de un deber negativo de no vulneración, esto es, la obligación de los ciudadanos de no realizar ningún acto contrario a tal disposición constitucional.

- b) Una segunda opción –a mi juicio correcta– es responder que los destinatarios del deber jurídico establecido en el art. 31.1 de la CE son los poderes públicos.

Un argumento para sostener esta opción se encuentra en el principio de sujeción de los poderes públicos a la Constitución que rige en un Estado social y democrático de derecho y que está establecido en el artículo 9.1 CE²⁴.

El deber que emana del texto del artículo 31.1 CE obliga directamente a los poderes públicos y, en especial, al legislador. En efecto, supone un mandato al legislador para que, mediante la promulgación de normas jurídicas de rango legal, establezca deberes y obligaciones, jurídicamente

²³ DÍAZ REVORIO, F. J. (2011). Derechos humanos y deberes fundamentales. Sobre el concepto de deber constitucional y los deberes en la Constitución Española de 1978. *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla* (28), 278-310.

²⁴ Ver nota 22.

exigibles, en virtud de las cuales los ciudadanos deban contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Las ideas expuestas resultan coherentes con lo expresado por el Tribunal Constitucional español²⁵. Así, por vía de ejemplo, la STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril, FJ. 3º declara:

“Esta recepción constitucional del **deber** de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. **Para los ciudadanos** este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, 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 la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. **Para los poderes públicos** este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes”²⁶.

²⁵ En adelante TC.

²⁶ El destacado es mío.

C. Del deber de contribuir como deber constitucional fundamental

La Constitución es la norma jurídica suprema de todo ordenamiento jurídico estatal. Por su calidad de norma jurídica, el contenido de las disposiciones constitucionales es vinculante.

Dentro del contenido de las disposiciones constitucionales se encuentra el establecimiento de deberes para los ciudadanos y para los poderes públicos. A estos deberes se les puede denominar *deberes constitucionales en sentido amplio*.

Aunque puede calificarse de una declaración jurídicamente innecesaria y de constituir un argumento circular, el primer deber constitucional se encuentra establecido en el artículo 9.1 de la CE²⁷. La sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico “implica un deber general de observar todas las obligaciones que nazcan del Derecho”²⁸.

En las disposiciones constitucionales, además del primer deber constitucional mencionado y de los deberes constitucionales impuestos a los poderes públicos, se encuentran ciertas conductas específicas que se imponen formalmente a los individuos o a los ciudadanos. A esos deberes se les puede denominar *deberes constitucionales propiamente tales*.

²⁷ El art. 9.1 de la CE dispone: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

²⁸ BALAGUER, F., CÁMARA, G., BALAGUER, M. L., RODRÍGUEZ, Á., & MONTILLA, J. A. (2005). *Manual de Derecho Constitucional* (Vol. 2; pág. 344). Madrid: Tecnos.

Existen autores que reservan la denominación de *deberes constitucionales* para aquellos deberes que cumplen con los requisitos de ser autónomos y generales²⁹. Tal distinción no tiene consecuencias jurídicas relevantes para nuestros efectos y, por tanto, se optó por usar una definición sin exigir tales requisitos.

En relación con los derechos constitucionales, es posible realizar las siguientes observaciones acerca de los deberes constitucionales propiamente tales:

- a) Los deberes constitucionales propiamente tales han sido escasamente tratados por la doctrina.

Dentro de los factores que permiten explicar esta situación, DÍAZ REVORIO³⁰ identifica los siguientes: a) El poco énfasis que la CE pone en los deberes; b) las dificultades para elaborar un concepto de deber constitucional; c) la aparentemente escasa trascendencia jurídica directa de la mayoría de los deberes constitucionales; d) el mayor interés de la doctrina por analizar los derechos constitucionales.

- b) Los deberes constitucionales propiamente tales carecen del tratamiento sistemático y ordenado que el constituyente dio a los derechos constitucionales. En efecto, los deberes

²⁹ Ver, a modo de ejemplo, RUBIO LLORENTE, F. (2001). Los deberes constitucionales. *Revista Española de Derecho Constitucional* (62), 11-56.

³⁰ DÍAZ REVORIO (2011), pág. 280.

constitucionales propiamente tales aparecen a lo largo de todo el texto constitucional³¹.

- c) Dentro de los derechos constitucionales es posible distinguir entre aquellos derechos constitucionales fundamentales de aquellos derechos constitucionales que no lo son. Se entiende que son derechos constitucionales fundamentales aquellos contenidos en la sección 1ª, del Capítulo II, del Título I de la CE. La distinción tiene importantes efectos jurídicos referidos a la mayor protección que se otorga a los derechos constitucionales considerados fundamentales.

Ahora bien, la CE utiliza en varias de sus disposiciones la expresión “deberes fundamentales”³²: Por tanto, cabe cuestionarse si podría aplicarse una distinción similar a la descrita, tratándose de los deberes constitucionales propiamente tales.

Existen dos disposiciones constitucionales que permitirían establecer una distinción con efectos jurídicos relevantes: Primero, la disposición del artículo 86.1³³ de la CE, que prohíbe los Decretos-leyes que afecten los deberes

³¹ Se encuentran deberes constitucionales propiamente tales en los siguientes artículos de la CE: 3.1, 27.4, 30, 31.1, 32, 35.1, 39.3, 43, 45.1, 76 y 118.

³² A modo de ejemplo, el Título I de la CE se titula “De los derechos y deberes fundamentales”.

³³ El art. 86.1 de la CE dispone: “En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al Derecho electoral general”.

regulados en el Título I de la Constitución; segundo, la disposición del artículo 94.1 letra c)³⁴, ambos de la CE.

De los artículos 86.1 y 94.1 letra c) mencionados es posible concluir que el constituyente otorga mayor protección a los deberes constitucionales regulados en el Título I de la CE. Luego, a estos deberes constitucionales propiamente tales se les pueden denominar *deberes fundamentales*³⁵.

Cabe tener presente que –como advierte RUBIO LLORENTE³⁶– esta distinción podría carecer de trascendencia práctica por lo siguiente: a) Es poco probable que se pueda regular una materia sin afectar a alguno de los derechos fundamentales; b) el Tribunal Constitucional ha interpretado el artículo 86.1 de la CE reduciendo bastante su campo de aplicación.

Dada la heterogeneidad de los deberes establecidos dentro del contenido de las disposiciones constitucionales, en la doctrina se encuentran varios criterios de clasificación de los deberes constitucionales propiamente tales; a continuación mencionaremos tres criterios clasificatorios:

³⁴ El art. 94.1, letra c) de la CE dispone: “La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos: c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I”.

³⁵ Los deberes fundamentales –utilizando un criterio distinto del seguido en este trabajo– han sido definidos como “aquellos deberes jurídicos que se refieren a dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad, a bienes de primordial importancia, a la satisfacción de necesidades básicas o que afecten a sectores especialmente importantes para la organización y el funcionamiento de las Instituciones públicas, o al ejercicio de derechos fundamentales, generalmente en el ámbito constitucional”. PECES-BARBA (1987), pág. 336.

³⁶ RUBIO LLORENTE (2001), págs. 23-24.

- a) DE ESTEBAN & GONZÁLEZ-TREVIJANO³⁷ clasifican los deberes constitucionales propiamente tales en atención a su vinculación con los rasgos que caracterizan al Estado constitucional español; de este modo distinguen entre: a) deberes en el Estado democrático, b) deberes en el Estado de derecho; c) deberes en el Estado social; d) deberes de la monarquía parlamentaria; e) deberes en el Estado de las autonomías. Dentro de este esquema, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es considerado un deber en el Estado social.
- b) RUBIO LLORENTE³⁸ –siguiendo un concepto más estricto de deber constitucional que el nuestro– clasifica los deberes constitucionales propiamente tales en función de su finalidad; de este modo distingue entre: a) deberes impuestos en interés del Estado; b) deberes que sirven en interés de la cohesión nacional; c) deberes anómalos, esto es, deberes justificados en razón de otras finalidades. Dentro de este esquema, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es considerado un deber en interés del Estado.
- c) Para nuestros efectos, seguiremos la clasificación de DÍAZ REVORIO³⁹, quien clasifica los deberes constitucionales propiamente tales en función de los efectos o consecuencias jurídicas de la pertenencia a una u otra categoría; de este

³⁷ DE ESTEBAN, J., & GONZÁLEZ-TREVIJANO, P. (1992). *Curso de derecho constitucional español* (Vol. II). Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

³⁸ RUBIO LLORENTE (2001), págs. 24 y ss.

³⁹ DÍAZ REVORIO (2001), págs. 294 y ss.

modo distingue entre: a) deberes fundamentales que son derechos-deberes; b) otros deberes fundamentales; c) otros deberes constitucionales.

Son *deberes fundamentales que son derechos-deberes* los siguientes: a) el deber de recibir enseñanza obligatoria, establecido en el art. 27.4 de la CE; b) el derecho-deber de defender a España, establecido en el art. 30 de la CE; c) el derecho-deber de trabajar, establecido en el art. 35.1 de la CE; d) el deber de conservar el medio ambiente, establecido en el art. 45.1 de la CE.

Son *otros deberes fundamentales* los siguientes: a) el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establecido en el art. 31.1 de la CE; b) los deberes relativos a la salud pública, establecidos en el art. 43 de la CE; c) los deberes de los cónyuges, establecidos en el art. 32 de la CE; d) el deber de prestar asistencia a los hijos, establecido en el art. 39.3 de la CE.

Son *otros deberes constitucionales* los siguientes: a) el deber de conocer el castellano, establecido en el art. 3.1 de la CE; b) el deber de colaborar con los órganos judiciales, establecido en el art. 118 de la CE; c) el deber de comparecer ante las comisiones de investigación, establecido en el art. 76 de la CE.

Con las ideas expuestas es posible establecer que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un deber constitucional fundamental.

En cuanto a la justificación del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es claro que responde a la

necesidad del Estado de obtener ingresos públicos que permitan financiar las necesidades colectivas; además, existe consenso en doctrina que el deber de contribuir se ha configurado como una manifestación del principio constitucional de solidaridad⁴⁰ y ⁴¹.

1.3 Historia constitucional española

El art. 31.1 de la CE consagra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La inclusión expresa de una disposición que consagre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es novedosa en la historia constitucional española⁴².

⁴⁰ El TC –conociendo de tres CI interpuestas contra el art. 51 de la Ley de Presupuestos del Estado, de 28 de diciembre de 1983, que fijó el límite de para las pensiones concurrentes– declaró: “Tal razonamiento supone, con su simple enunciado, la negación misma del **principio de solidaridad, una de cuyas exigencias esenciales es, precisamente, el sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados** con independencia, incluso, de las consecuencias puramente económicas de esos sacrificios”. STC 134/1987, Pleno, de 21 de julio, FJ. 5°.

⁴¹ Ver, a modo de ejemplo: a) PÉREZ ROYO, F. (1985). Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Constitucional* (13), 41-70; b) MARTÍNEZ LAGO, M. Á. (1987). Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (13), 379-435; c) ESCRIBANO (1988), pág. 327: “Se ha configurado así **el deber de contribuir como una manifestación del principio de solidaridad** que subyace en los valores fundamentales del ordenamiento constitucional, deber cuya realización resulta especialmente apremiante y que justifica la derivación de exigencias, incluso a otros titulares no directamente relacionados: un genérico deber de colaboración con la Administración”. El destacado es mío.

⁴² El texto de las Constituciones históricas de España puede consultarse en: a) DE ESTEBAN, J. (2000). *Las Constituciones de España* (2 ed.).

En efecto, ya en el primer documento constitucional de España: la Constitución de 6 de julio de 1808 –en adelante “Constitución de Bayona de 1808”–, en su Título XII denominado “De la administración de Hacienda”, se reconoció el principio de igualdad en el sistema de contribuciones⁴³.

Posteriormente, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se consagró de una manera más clara en los siguientes textos constitucionales: a) Constitución Política de la Monarquía española de 18 de marzo de 1812 –en adelante “Constitución de Cádiz de 1812”⁴⁴–; b) Estatuto Real para la convocación de las Cortes Generales del Reino, mandado observar por S.M. la Reina Gobernadora en 10 de abril de 1834 – en adelante “Estatuto Real de 1834”⁴⁵–; c) Constitución Política de

Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; b) ESPAÑA. (1999). *Constituciones históricas: ediciones oficiales*. (R. RICO LINAGE, Ed.) Sevilla: Universidad de Sevilla; c) CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. (31 de marzo de 2015). *Constituciones históricas españolas*. Obtenido de <http://www.congreso.es/consti/otras/historicas/index.htm>

⁴³ El art. 117 de la Constitución de Bayona de 1808 expresa: “El sistema de contribuciones será igual en todo el reino”.

El art. 118 de la Constitución de Bayona de 1808 expresa: “Todos los privilegios que actualmente existen concedidos a cuerpos o a particulares, quedan suprimidos.

La supresión de estos privilegios, si han sido adquiridos por precio, se entiende hecha bajo indemnización, la supresión de los de jurisdicción será sin ella.

Dentro del término de un año se formará un reglamento para dichas indemnizaciones”.

⁴⁴ El art. 8 de la Constitución de Cádiz de 1812 expresa: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”.

⁴⁵ El art. 34 del Estatuto Real de 1834 expresa: “Con arreglo a la ley 1ª, título 7º, libro 6º de la Nueva Recopilación, no se exigirán tributos ni

la Monarquía española de 8 de junio de 1837, –en adelante “Constitución de 1837”⁴⁶–; d) Constitución de la Monarquía española de 23 de mayo de 1845 –en adelante “Constitución de 1845”⁴⁷–; e) Constitución de la Monarquía española de 1 de junio de 1869 –en adelante “Constitución de 1869”⁴⁸–; f) Constitución de la Monarquía española de 30 de junio de 1876 –en adelante “Constitución de 1876”⁴⁹–; g) Constitución de la República Española de 9 de diciembre de 1931 –en adelante “Constitución de 1931”⁵⁰–.

contribuciones, de ninguna clase, sin que a propuesta del Rey los hayan votado las Cortes”.

⁴⁶ El art. 6 de la Constitución de 1837 expresa: “Todo español está obligado a defender la Patria con las armas cuando sea llamado por la ley, y a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”.

⁴⁷ El art. 6 de la Constitución de 1845 expresa: “Todo español está obligado a defender a la Patria con las armas cuando sea llamado por la ley, y a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”.

⁴⁸ El art. 28 de la Constitución de 1869 expresa: “Todo español está obligado a defender la Patria con las armas cuando sea llamado por la ley, y a contribuir a los gastos del Estado en proporción de sus haberes”.

⁴⁹ El art. 3 de la Constitución de 1876 expresa: “Todo español está obligado a defender la Patria con las armas, cuando sea llamado por la ley, y a contribuir, en proporción de sus haberes, para los gastos del Estado, de la provincia y del Municipio.

Nadie está obligado a pagar contribución que no esté votada por las Cortes o por las corporaciones legalmente autorizadas para imponerlas”.

⁵⁰ El art. 44 de la Constitución de 1931 expresa: “Toda riqueza del país, sea quien fuere su dueño, está subordinada a los intereses de la economía nacional y afecta al sostenimiento de las cargas públicas, con arreglo a la Constitución y a las leyes.

La propiedad de toda clase de bienes podrá ser objeto de expropiación forzosa por causa de utilidad social mediante adecuada indemnización, a menos que disponga otra cosa una ley aprobada por los votos de la mayoría absoluta de las Cortes.

Finalmente, en la Organización del Régimen de Franco se reguló expresamente el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945 –en adelante “Fuero de los Españoles de 1945”⁵¹– y en la Ley de Principios del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958 –en adelante “Ley de Principios de 1958”⁵²–.

1.4 Tramitación parlamentaria del artículo 31 de la CE

En cuanto a la forma consagrar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cabe tener presente que en la historia de la tramitación parlamentaria del art. 31.1 de la CE

Con los mismos requisitos la propiedad podrá ser socializada.

Los servicios públicos y las explotaciones que afecten al interés común pueden ser nacionalizados en los casos en que la necesidad social así lo exija.

El Estado podrá intervenir por ley la explotación y coordinación de industrias y empresas cuando así lo exigieran la racionalización de la producción y los intereses de la economía nacional.

En ningún caso se impondrá la pena de confiscación de bienes”.

⁵¹ El art. 9 del Fuero de los Españoles de 1945 expresa: “Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley votada en Cortes”.

⁵² El Principio IX de la Ley de Principios de 1958 expresa: “Todos los españoles tienen derecho a una justicia independiente, que será gratuita para aquellos que carezcan de medios económicos; a una educación general y profesional; a los beneficios de la asistencia y seguridad sociales, y **a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales**. El ideal cristiano de la justicia social, reflejado en el Fuero del Trabajo, inspirará la política y las leyes”. El destacado es mío.

vigente⁵³, se observan diferencias en los términos en que se consagra tal deber constitucional⁵⁴:

- 1) En el art. 26.1 del “Anteproyecto de la Constitución”, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes (BOC) nº 44 de 5 de enero de 1978, –en adelante “Anteproyecto de la Constitución”– se establece:

“Todos tienen el deber de contribuir a levantar las cargas públicas atendiendo a su patrimonio, rentas y actividad de acuerdo con una legislación fiscal inspirada en los principios de equidad y progresividad y en ningún caso confiscatoria”.

- 2) En el art. 30.1 del “Informe de la Ponencia designada para estudiar las enmiendas del Anteproyecto de Constitución” de 10 de abril de 1978, publicado en el BOC de 17 de abril de 1978, –en adelante “Informe de la Ponencia”– acogándose totalmente las enmiendas propuestas por TAMAMES GÓMEZ⁵⁵

⁵³ La información sobre la tramitación parlamentaria del art. 31.1 de la CE vigente fue extraída de ESPAÑA. CORTES GENERALES. (1989). *Constitución española: trabajos parlamentarios* (2ª ed.). (F. SAINZ, & M. HERRERO, Edits.) Madrid: Cortes Generales.

⁵⁴ CALERO, J., & NAVAS, R. (1980. Trabajo original publicado en 1973). Estudio preliminar. En F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva* (J. CALERO, & R. NAVAS, Trads., págs. 26-35). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

⁵⁵ Motivado por razones técnicas y de precisión de justicia fiscal, Ramón TAMAMES GÓMEZ –miembro del Grupo Parlamentario Comunista– propone dividir la disposición en dos párrafos e incorporar el concepto “capacidad económica”. El texto propuesto era el siguiente: “1. Todos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, de acuerdo con su capacidad económica. 2. El sistema tributario se inspirará en principios de equidad y progresividad y en ningún caso será de carácter confiscatorio”. ESPAÑA. CORTES GENERALES (1989), págs. 415-417.

y el Grupo Parlamentario Unión de Centro Democrático⁵⁶, y acogiendo parcialmente las enmiendas propuestas por de LAPUERTA Y QUINTERO⁵⁷ y GÜELL DE SENTMENAT⁵⁸, se establece:

“Todos están obligados a levantar las cargas públicas que se distribuirán de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de justicia, equidad y progresividad y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

- 3) En el art. 29.1 del “Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas sobre el Anteproyecto de Constitución”, publicado en el BOC de 1 de julio de 1978, –en adelante “Dictamen de la Comisión del Congreso”– sin que haya habido modificaciones en el Debate de la Comisión mencionada, se establece:

⁵⁶ A fin de incorporar el concepto “capacidad contributiva” y de evitar la incorporación del hecho imponible en la disposición constitucional, el Grupo Parlamentario Unión de Centro Democrático propone el texto siguiente: “Todos están obligados a levantar las cargas públicas, que se distribuirán de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de equidad y progresividad y, en ningún caso, será confiscatorio”. ESPAÑA. CORTES GENERALES (1989), págs. 482-487.

⁵⁷ La propuesta de Álvaro de LAPUERTA Y QUINTERO –miembro del Grupo Parlamentario de Alianza Popular– que fue acogida consistió en la incorporación del “principio de justicia” como principio inspirador del sistema tributario. ESPAÑA. CORTES GENERALES (1989), pág. 178.

⁵⁸ La propuesta de Carlos GÜELL DE SENTMENAT –miembro del Grupo Parlamentario Mixto– que fue acogida consistió en la incorporación del “principio de justicia” como principio inspirador del sistema tributario; así como en la sustitución del término “deber” por el término “obligación”. ESPAÑA. CORTES GENERALES (1989), págs. 312-313.

“Todos están obligados a levantar las cargas públicas que se distribuirán de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de justicia, equidad y progresividad y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

- 4) En el art. 29.1 del “Texto del Proyecto de Constitución aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados”, de 21 de julio de 1978, publicado en el BOC de 24 de julio de 1978, –en adelante “Dictamen del Congreso en Pleno”– sin que haya habido modificaciones en el Debate en el Pleno del Congreso, se establece:

“Todos están obligados a levantar las cargas públicas que se distribuirán de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de justicia, equidad y progresividad y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

- 5) En el art. 31.1 del “Dictamen de la Comisión de Constitución del Senado”, publicado en el BOC de 6 de octubre de 1978, –en adelante “Dictamen de la Comisión del Senado”– acogiendo la enmienda propuesta por el Grupo Parlamentario Agrupación Independiente y defendida por FUENTES QUINTANA⁵⁹ en el Debate de la Comisión de Constitución del Senado, se establece:

⁵⁹ La propuesta de FUENTES QUINTANA –miembro del Grupo Parlamentario Agrupación Independiente- que fue ampliamente acogida, tuvo los siguientes propósitos: a) Sustituir la expresión “levantar las cargas públicas” por “contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. En la defensa de esta enmienda, FUENTES QUINTANA sostiene que la primera expresión no es usual; b) Sustituir la expresión “capacidad contributiva” por la expresión “capacidad económica”. En la defensa de

“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”.

- 6) En el art. 31.1 del documento “Modificaciones al Texto del Proyecto de Constitución remitido por el Congreso de los Diputados”, publicado en el BOC de 13 de octubre de 1978, –en adelante “Modificaciones del Senado en Pleno”– sin que haya habido modificaciones en el Debate en el Pleno del Senado, se establece:

“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”.

- 7) Finalmente, en el art. 31.1 del “Dictamen de la Comisión Mixta Congreso-Senado sobre el Proyecto de Constitución”, publicado en el BOC de 28 de octubre de 1978, –en adelante “Dictamen de la Comisión Mixta”– reincorporando la

esta enmienda, FUENTES QUINTANA sostiene que la expresión “capacidad contributiva” fue tomada del art. 53 de la Constitución italiana y explica que, después de varias discusiones, la doctrina italiana ha llegado a concluir que entre “capacidad contributiva” y “capacidad económica” no puede existir diferencia alguna; c) Ordenar el contenido de la disposición estudiada en torno al fin prioritario de la imposición: asegurar la justicia. En la defensa de esta enmienda, FUENTES QUINTANA explica que el contenido que pretende darse a la justicia tributaria está basado en un conjunto de principios: generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad; d) Suprimir la frase final que prohíbe el alcance confiscatorio del sistema tributario. En la defensa de esta enmienda, FUENTES QUINTANA considera que, con la mención de la justicia tributaria, tal frase se considera superflua; afirma que la justicia tributaria se opone lógicamente a la confiscación. ESPAÑA. CORTES GENERALES (1989), págs. 2951-2952 y 3571-3573.

prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario, se acuerda el texto del art. 31.1 de la CE vigente, que establece:

“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”.

1.5 Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y criterios de distribución de la carga tributaria: Derecho comparado

El art. 31.1 de la CE, junto con consagrar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establece expresamente cinco criterios de distribución de la carga tributaria. En la positivización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en ordenamientos jurídicos extranjeros, es posible constatar que con frecuencia se establece tal deber conjuntamente con criterios de distribución de la carga tributaria. Así, puede observarse en los siguientes ejemplos:

- 1) Dentro de los primeros documentos contemporáneos que consagran el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos junto a garantías para el contribuyente se encuentran:
 - a) “Constitución de los Estados Unidos de América”, de 17 de septiembre de 1787; establece la uniformidad de

los impuestos en todos los Estados Unidos de América⁶⁰.

- b) “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789; establece que la contribución debe ser común, repartida equitativamente entre los ciudadanos y de acuerdo con sus capacidades⁶¹.

⁶⁰ El art. I, sección 8, párrafo 1º, de la *Constitution of the Unites States* expresa: “The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States”. NATIONAL ARCHIVES. (31 de marzo de 2015). *Constitution of the Unites States*. Obtenido de http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html

La traducción de este artículo es la siguiente: “El Congreso tendrá [sic] facultad: Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos”. NATIONAL ARCHIVES. (31 de marzo de 2015). *La Constitución de los Estados Unidos de América*. Obtenido de <http://www.archives.gov/espanol/constitucion.html>

⁶¹ El art. XIII de la *Déclaration des Droits del l'Homme et du Citoyen de 1789* expresa: “Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés”. CONSEIL CONSTITUTIONNEL. (31 de marzo de 2015). *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*. Obtenido de <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html>

La traducción de este artículo es la siguiente: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades”. CONSEIL CONSTITUTIONNEL. (31 de marzo de 2015). *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789*. Obtenido de

- 2) Además de la Constitución española, dentro de las Constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea que consagran el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos junto a criterios de distribución de la carga tributaria⁶² expresamente⁶³, se encuentran las siguientes⁶⁴:
- a) Constitución de Bélgica, de 17 de febrero de 1994 (última modificación: enero de 2009); prohíbe establecer privilegios en materia de impuestos⁶⁵.

http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

⁶² Teniendo presente los objetivos de este trabajo, en esta enumeración no se consideran las disposiciones constitucionales que solo consagran el principio de reserva de ley en materia tributaria, sin establecer otras garantías del contribuyente relacionadas con criterios de distribución de la carga tributaria.

⁶³ Dado que en esta enumeración se consideran disposiciones constitucionales que consagran criterios de distribución de la carga tributaria expresamente, no se incluyen casos como el de la Constitución de Alemania, de 23 de mayo de 1949, y la Constitución de Portugal, de 2 de abril de 1976.

En el caso alemán y en el portugués, no obstante carecer de una mención expresa, tanto la doctrina como la jurisprudencia sostienen que estos mismos criterios podrían extraerse de la Constitución por encontrarse implícitos en una o más de sus disposiciones.

Ver, a modo de ejemplo: HERRERA MOLINA, P. M. (1996). Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos constitucionales). *Quincena Fiscal* (13), 43-54; CASALTA NABAIS, J. (1998). *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina.

⁶⁴ El listado se presenta en orden alfabético.

⁶⁵ El art. 172 de *La Constitution de la Belgique fédérale* expresa: "Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi". COUR CONSTITUTIONNELLE. (31 de marzo de 2015). *La Constitution de la Belgique fédérale*. Obtenido de <http://www.const-court.be/>

- b) Constitución de Bulgaria, de 13 de julio de 1999 (última modificación: 6 de febrero de 2007); establece que los impuestos y tasas deben exigirse a los ciudadanos en forma proporcional a sus ingresos y propiedades⁶⁶.
- c) Constitución de Chipre, de 6 julio de 1960 (última modificación: julio de 2006); establece que las personas deben contribuir con arreglo a sus medios y prohíbe los tributos de naturaleza confiscatoria⁶⁷.

La traducción de este artículo es la siguiente: “No se podrán establecer privilegios en materia de impuestos. Ninguna exención o reducción tributaria podrá ser establecida si no lo es por ley”. CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. (31 de marzo de 2015). *Constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea*. Obtenido de <http://www.congreso.es/consti/otras/europea/flash.html>

⁶⁶ El art. 60 de la *Constitution of the Republic of Bulgaria* expresa: “(1) Citizens shall pay taxes and duties established by law proportionately to their income and property. (2) Any tax concession or surtax shall be established by law”. CONSTITUTIONAL COURT OF THE REPUBLIC OF BULGARIA. (31 de marzo de 2015). *Constitution of the Republic of Bulgaria*. Obtenido de <http://constcourt.bg/LegalBasis>

La traducción de este artículo es la siguiente: “(1) Los ciudadanos pagarán los impuestos y las tasas establecidas legalmente de forma proporcional a sus ingresos y sus propiedades. (2) Cualquier privilegio fiscal o sobreimposición estarán establecidos legalmente”. CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2015).

⁶⁷ El art. 24 de la *Constitution of the Republic of Cyprus* expresa: “1. Every person is bound to contribute according to his means towards the public burdens. 2. No such contribution by way of tax, duty or rate of any kind whatsoever shall be imposed save by or under the authority of a law. 3. No tax, duty or rate of any kind whatsoever shall be imposed with retrospective effect: Provided that any import duty may be imposed as from the date of the introduction of the relevant Bill. 4. No tax, duty or rate of any kind whatsoever other than customs duties shall be of a destructive or prohibitive nature”. KYPROS. (31 de marzo de 2015). *Constitution of the Republic of Cyprus*. Obtenido de <http://www.kypros.org/Constitution/English/index.htm>

La traducción de este artículo es la siguiente: “1. Toda persona está obligada a contribuir a las cargas públicas con arreglo a sus medios. 2.

- d) Constitución de Grecia, de 1975 (última reforma: 27 de mayo de 2008); establece que los ciudadanos helenos deben contribuir sin distinción a las cargas públicas y en proporción a sus ingresos⁶⁸.
- e) Constitución de Hungría, de 25 de abril de 2011; establece que todos deben contribuir de acuerdo con su capacidad y a su participación en la economía⁶⁹.

No se podrá imponer contribución por medio de impuestos, tasas o tarifas de ninguna clase, si no es por ley o en virtud de lo dispuesto en una ley. 3. No se podrán imponer impuestos, tasas o tarifas de ninguna clase con efectos retroactivos. No obstante, se podrán establecer derechos arancelarios de importación, con efectos desde la fecha de presentación del proyecto de ley de Presupuestos. 4. Ningún impuesto, tasa o tarifa de cualquier clase, distintos de los derechos arancelarios podrá ser de naturaleza confiscatoria o prohibitiva”. CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2015).

⁶⁸ El art. 4.5 de *The Constitution of Greece* expresa: “5. Greek citizens contribute without distinction to public charges in proportion to their means”. HELLENIC PARLIAMENT. (31 de marzo de 2015). *The Constitution of Greece*. Obtenido de <http://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20aggliko.pdf>

La traducción de este artículo es la siguiente: “5. Los ciudadanos helenos contribuirán sin distinción a las cargas públicas en proporción a sus ingresos”. CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2015).

⁶⁹ El art. XXX de *The Fundamental Law of Hungary* expresa: “1) Everyone shall contribute to the financing of common needs according to their capacity and to their participation in the economy. (2) For persons raising children, the extent of contribution to covering common needs shall be determined by taking into consideration the costs of raising children”. THE CONSTITUTIONAL COURT OF HUNGARY. (31 de marzo de 2015). *The Fundamental Law of Hungary*. Obtenido de <http://www.mkab.hu/rules/fundamental-law>

La traducción de este artículo es la siguiente: “1). Todos contribuirán a la financiación de las necesidades comunes de acuerdo con su capacidad y a su participación en la economía. 2). Para las personas que crían niños, el grado de contribución a la cobertura de las necesidades comunes se determinará teniendo en cuenta los costos de crianza de los niños”. La traducción es mía.

- f) Constitución de Italia, de 27 de diciembre de 1947 (última modificación: 2 de octubre de 2007); establece que todos deben contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva; asimismo, establece al principio de progresividad tributaria como criterio de inspiración del sistema tributario⁷⁰.
- g) Constitución de Luxemburgo, de 17 de octubre de 1868 (última reforma: 12 de marzo de 2009); prohíbe establecer privilegios en materia de impuestos⁷¹.
- h) Constitución de Rumanía, de 8 de diciembre de 1991 (última actualización: 29 de octubre de 2003); establece el reparto equitativo de las tareas fiscales⁷².

⁷⁰ El art. 53 de la *Costituzione della Repubblica Italiana* expresa: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”. CORTE COSTITUZIONALE. (31 de marzo de 2015). *Costituzione della Repubblica Italiana*. Obtenido de http://www.cortecostituzionale.it/documenti/download/pdf/Costituzione_della_Repubblica_italiana_agg2012.pdf

La traducción de este artículo es la siguiente: “Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad”. CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2015).

⁷¹ El art. 101 de la *Constitution du Grand-Duché de Luxembourg* expresa: “Aucune pension, aucun traitement d’attente, aucune gratification à la charge du trésor ne peuvent être accordés qu’en vertu de la loi”. LE GOUVERNEMENT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG. (31 de marzo de 2015). *Constitution du Grand-Duché de Luxembourg*. Obtenido de <http://www.legilux.public.lu/leg/textescoordonnes/recueils/Constitution/Constitution.pdf>

La traducción de este artículo es la siguiente: “No se pueden establecer privilegios en materia de impuestos Ninguna exención [sic] total o parcial puede ser establecida sino por una ley”. CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2015).

- 3) Dentro de las Constituciones de los Estados de América Latina que consagran el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos junto a criterios de distribución de la carga tributaria⁷³ expresamente, se encuentran:
- a) Constitución de Argentina, de 1 de mayo de 1853 (última reforma: 22 de agosto de 1994); establece la equidad y proporcionalidad de las contribuciones exigidas a la población por el Congreso General^{74 y 75}.
 - b) Constitución de Bolivia, de 25 de enero de 2009 y en vigor desde el 7 de febrero de 2009; establece que las

⁷² El art. 56 de *The Constitution of Romania* expresa: "(1) Citizens have an obligation to contribute to public expenditure, through taxes and fees. (2) The legal system of taxes must ensure a fair distribution of the tax burden. (3) Any other dues are prohibited, except those determined subject to the law, for exceptional circumstances". THE CONSTITUTIONAL COURT OF ROMANIA. (31 de marzo de 2015). *The Constitution of Romania*. Obtenido de <http://www.ccr.ro/en/constitutia-romaniei-2003>

La traducción de este artículo es la siguiente: "(1) Los ciudadanos tienen la obligación de contribuir, por medio de impuestos y tasas, a los gastos públicos. (2) El sistema legal de impuestos ha de asegurar un reparto equitativo de las tareas fiscales. (3) Se prohíbe cualquier otra prestación, salvo las que establezca la ley, en situaciones excepcionales". CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2015).

⁷³ Ver nota 62.

⁷⁴ El art. 4º de la Constitución de la Nación Argentina expresa: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional". SENADO DE LA NACIÓN ARGENTINA. (31 de marzo de 2015). *Constitución Nacional*. Obtenido de <http://www.senado.gov.ar/delInteres>

⁷⁵ Para profundizar ver: VILLEGAS, H. (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7 ed.; págs. 251-286). Buenos Aires: Astrea.

bolivianas y los bolivianos deben tributar en proporción a su capacidad económica⁷⁶.

- c) Constitución de Brasil, de 5 de octubre de 1988; consagra un completo listado de garantías tributarias, entre ellas: el principio de capacidad económica del contribuyente, el principio de igualdad en materia tributaria, el principio de irretroactividad de la ley tributaria y el principio de prohibición de efecto confiscatorio^{77 y 78}.

⁷⁶ El art. 108 n° 7 de la Constitución Política del Estado de Bolivia expresa: “Son deberes de las bolivianas y los bolivianos: n° 7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley”. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política del Estado*. Obtenido de <http://www.tcpbolivia.bo/tcp/content/leyes>

⁷⁷ El art. 145. 1 de la *Constituição da República federativa do Brasil* de 1988, expresa: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. (31 de marzo de 2015). *Constituição da República federativa do Brasil de 1988*. Obtenido de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm

La traducción de este artículo es la siguiente: “Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente”. GEORGETOWN UNIVERSITY. POLITICAL DATABASE OF THE AMERICAS. (31 de marzo de 2015). *República Federativa de Brasil. Constitución Política de 1988*. Obtenido de <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Brazil/esp88.html#mozToclid717769>

El art. 150 de la *Constituição da República federativa do Brasil* de 1988, expresa: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte,

- d) Constitución de Chile, de 11 de septiembre 1980 y en vigor desde el 11 de marzo de 1981 (última modificación: 6 de marzo de 2012); establece el principio de igualdad en materia tributaria y la prohibición de que los tributos sean manifiestamente desproporcionados o injustos^{79 y 80}.

é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (2015).

La traducción de este artículo es la siguiente: “Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: 1. exigir o aumentar tributos sin ley que los establezca; 2. dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independentemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos; 3. cobrar tributos: 1. en base a hechos imponderables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado; 2. en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió; 4. utilizar tributos con fines confiscatorios; [...]”. GEORGETOWN UNIVERSITY. POLITICAL DATABASE OF THE AMERICAS (2015).

⁷⁸ Para profundizar ver: CARVALHO, P. B. (2005). Sistema e Princípios Constitucionais Tributários. En P. B. CARVALHO, *Curso de Direito Tributário* (págs. 29-44). São Paulo: Saraiva.

⁷⁹ El art. 19 n° 20 de la Constitución Política de la República de Chile expresa: “La Constitución asegura a todas las personas: 20°. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos [...]”. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL.

- e) Constitución de Colombia, de 4 de julio de 1991; establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado debe exigirse dentro de los conceptos de justicia y equidad; asimismo, establece los principios de equidad, eficiencia y progresividad en materia tributaria⁸¹.
- f) Constitución de Ecuador, de 20 de octubre de 2008, que establece –entre otros– los principios de generalidad, progresividad y equidad en materia tributaria, asimismo, ordena dar prioridad a los impuestos directos y progresivos⁸².

LEY CHILE. (31 de marzo de 2015). *Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile*. Obtenido de <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>

⁸⁰ Para profundizar ver: a) EVANS DE LA CUADRA, E., & EVANS ESPÍNEIRA, E. (1997). *Los tributos ante la Constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile; b) ASTE, C. (2009). Principios constitucionales que limitan el poder tributario. En C. ASTE, *Curso sobre derecho y código tributario* (4 ed., págs. 8-51). Santiago de Chile: Legal Publishing Chile; c) PÉREZ, A. (2013). El poder tributario. En A. Pérez, *Manual de código tributario* (9 ed., págs. 37-55). Santiago de Chile: Lexis Nexis.

⁸¹ El art. 95.9 de la Constitución Política de Colombia expresa: “Son deberes de la persona y del ciudadano: 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política de Colombia*. Obtenido de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Documents/Constitucion-Politica-Colombia.pdf>

El art. 363 de la Constitución Política de Colombia expresa: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA (2015).

⁸² El art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador expresa: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la

- g) Constitución de Guatemala, de 31 de mayo de 1985 y en vigor desde el 14 de enero de 1986; establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado debe exigirse de acuerdo con la equidad y la justicia tributaria; para este efecto, ordena exigir tributos de acuerdo con el principio de capacidad de pago, asimismo, prohíbe los impuestos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna⁸³.
- h) Constitución de Honduras, de 11 de enero de 1982 y en vigor desde el 20 de enero de 1982; establece –

redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”. CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR. (31 de marzo de 2015). *Constitución de la República del Ecuador*. Obtenido de <http://bivicce.corteconstitucional.gob.ec/site/image/common/libros/constituciones/Constitucion2008.pdf>

⁸³ El art. 135 letra d) de la Constitución Política de la República de Guatemala expresa: “*Deberes y derechos cívicos*. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”. CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. REPÚBLICA DE GUATEMALA. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Obtenido de <http://www.cc.gob.gt/DocumentosCC/ConstitucionGuatemala.pdf>

El art. 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala expresa: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación [...]”.CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. REPÚBLICA DE GUATEMALA (2015).

El art. 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala expresa: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. [...]”.CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. REPÚBLICA DE GUATEMALA (2015).

entre otros— los siguientes principios tributarios: proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente⁸⁴.

- i) Constitución de Nicaragua, de 19 de noviembre de 1986 y en vigor desde el 9 de enero de 1987 (última modificación: 16 de septiembre de 2010); establece que el sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas, asimismo, prohíbe los tributos confiscatorios⁸⁵.
- j) Constitución de Panamá, de 11 de octubre de 1972 (última modificación: 15 de noviembre de 2004); establece los impuestos deben exigirse, hasta donde sea posible, en proporción directa a la capacidad económica de contribuyente⁸⁶.

⁸⁴ El art. 351 de la Constitución Política de la República de Honduras expresa: “El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente”. SECRETARÍA DE FINANZAS. REPÚBLICA DE HONDURAS. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política de 1982*. Obtenido de <http://www.sefin.gob.hn/wp-content/uploads/leyes/constitucion1982.pdf>

⁸⁵ El art. 114 de la Constitución Política de la República de Nicaragua expresa: “Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio. [...]”. ASAMBLEA NACIONAL. NICARAGUA. (31 de marzo de 2015). *Gaceta. Diario Oficial. Constitución Política de la República de Nicaragua*. Obtenido de <http://www.asamblea.gob.ni/wp-content/uploads/2012/06/Constitucion.pdf>

⁸⁶ El art. 264 de la Constitución de Panamá expresa: “La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica”. ASAMBLEA NACIONAL. PANAMÁ. (31 de marzo de 2015). *Constitución*

- k) Constitución de Paraguay, de 20 de junio de 1992; dispone que los tributos deben establecerse respondiendo a principios económicos y sociales justos; prohíbe la doble imposición; establece el principio de igualdad tributaria, prohibiendo los tributos con carácter confiscatorio y ordenando que los tributos consideren la capacidad contributiva de los habitantes⁸⁷.
- l) Constitución de Perú, de 29 de diciembre de 1993 y en vigor desde el 31 de diciembre de 1993, establece que el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, debe

Política de la República de Panamá. Obtenido de http://200.46.254.138/APPS/LEGISPAN/PDF_NORMAS/1980/1983/1983_018_0598.PDF

⁸⁷ El art. 44 de la Constitución de la República del Paraguay expresa: “De los tributos. Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley. No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas”. CÁMARA DE SENADORES. (31 de marzo de 2015). *Constitución de la República del Paraguay.* Obtenido de http://digesto.senado.gov.py/index.php?pagina=ley_resultado&id=7437

El art. 179, párrafo 1º, de la Constitución de la República del Paraguay expresa: “De la creación de tributos. Todo Tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional”. CÁMARA DE SENADORES (2015).

El art. 180 de la Constitución de la República del Paraguay expresa: “De la doble imposición. No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria. En las relaciones internacionales, el Estado podrá celebrar convenios que eviten la doble imposición, sobre la base de la reciprocidad”. CÁMARA DE SENADORES (2015).

El art. 181 de la Constitución de la República del Paraguay expresa: “De la igualdad del tributo. La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país”. CÁMARA DE SENADORES (2015).

respetar el principio de igualdad y los derechos fundamentales de la persona; asimismo, prohíbe los tributos con carácter confiscatorio⁸⁸.

- m) Constitución de República Dominicana, de 26 de enero de 2010; establece el deber de tributar en proporción a la capacidad contributiva; asimismo, establece que el régimen tributario debe basarse –entre otros– en los principios de justicia, igualdad y equidad⁸⁹.

⁸⁸ El art. 74 de la Constitución Política del Perú expresa: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. PERÚ. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política del Perú*. Obtenido de <http://tc.gob.pe/portal/institucional/normatividad/constitucion.pdf>

⁸⁹ El art. 75.6 de la Constitución de República Dominicana expresa: “*Deberes fundamentales*. Los derechos fundamentales reconocidos en esta Constitución determinan la existencia de un orden de responsabilidad jurídica y moral, que obliga la conducta del hombre y la mujer en sociedad. En consecuencia, se declaran como deberes fundamentales de las personas los siguientes: 6) Tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas. Es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente”. CÁMARA DE DIPUTADOS. REPÚBLICA DOMINICANA. (31 de marzo de 2015). *Constitución Dominicana*. Obtenido

- n) Finalmente, la Constitución de Venezuela, de 15 de diciembre de 1999 y en vigor desde el 30 de diciembre de 1999 (Última modificación: Enmienda N° 1 de 15 de febrero de 2009); establece el deber de coadyuvar a los gastos públicos; asimismo, establece que el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad y, además, prohíbe los tributos con carácter confiscatorio⁹⁰.

de

<http://www.camaradediputados.gov.do/masterlex/MLX/docs/24/801B/AE39/AE3A.pdf>

El art. 243 de la Constitución de República Dominicana expresa: “Principios del régimen tributario. El régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano o ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas”. CÁMARA DE DIPUTADOS. REPÚBLICA DOMINICANA (2015).

⁹⁰ El art. 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela expresa: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuesto, tasas y contribuciones que establezca la ley”. TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. (31 de marzo de 2015). *Constitución de la República de Venezuela*. Obtenido de <http://historico.tsj.gov.ve/legislacion/enmienda2009.pdf>

El art. 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela expresa: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”. TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA (2015).

El art. 317, párrafo 1º, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela expresa: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA (2015).

2. Criterios de distribución de la carga tributaria como principios

2.1 Los criterios de distribución de la carga tributaria son considerados principios

Hemos señalado que el art. 31.1 de la CE, junto con consagrar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establece expresamente cinco criterios de distribución de la carga tributaria. Pues bien, tales criterios son reconocidos doctrinalmente como *principios*; así es posible constatarlo en diversos artículos⁹¹, monografías⁹² y obras generales⁹³ de Derecho tributario.

⁹¹ Ver, a modo de ejemplo, los siguientes documentos: a) MARTÍN DELGADO, J. M. (1979). Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978. *Hacienda Pública* (60), 61-93; b) CAZORLA PRIETO, L. (1979). Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico. En INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *La Constitución y las Fuentes del Derecho* (págs. 493-533). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales; c) AGULLÓ AGÜERO, A. (1983). Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (37), 23-60; d) RODRÍGUEZ BEREJO, Á. (1988). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista Española de Derecho Financiero* (100), 593-626; e) PALAO TABOADA, C. (1995). Los principios de capacidad económica e igualdad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (88), 629-642; f) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., & LÓPEZ ESPADAFOR, C. (2002). Las bases de la política fiscal y presupuestaria. En J. MONEREO PÉREZ, & OTROS, *Comentario a la Constitución socioeconómica de España* (págs. 525-545). Granada: Comares.

⁹² Ver, a modo de ejemplo, los siguientes documentos: a) MOSCHETTI, F. (1980. Trabajo original publicado en 1973). *El principio de capacidad contributiva*. (J. M. Calero Gallego, & R. Navas Vásquez, Trans.) Madrid: Instituto de Estudios Fiscales; b) PAUNER CHULVÍ, C. (2001). Los principios constitucionales sobre el deber de tributar. En C. PAUNER CHULVÍ, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* (págs. 141-202). Madrid: Centro de Estudios Constitucionales; c) GALLEGO PERAGÓN, J. (2003). *Los principios materiales de justicia*

En efecto, de la disposición del art. 31.1 de la CE la doctrina suele extraer los siguientes cinco principios, denominados *principios materiales de Derecho tributario*: principio de generalidad, principio de capacidad económica, principio de igualdad en materia tributaria, principio de progresividad y principio de no confiscatoriedad.

Los cinco criterios de distribución de la carga tributaria – denominados doctrinalmente principios materiales de Derecho tributario– también son reconocidos como *principios tributarios* por parte de la jurisprudencia. Así puede apreciarse, por vía de ejemplo, en los siguientes extractos de SSTC:

a) La STC 10/2005, Pleno, de 20 de enero, FJ. 6º declara:

“[E]s patente que el mantenimiento de una exención como la que se discute, carente de la justificación que la vio nacer, implica la quiebra ilegítima del deber de «todos» de contribuir a aquel sostenimiento [de los gastos públicos] o, lo que es lo

tributaria. Granada: Comares; d) RODRÍGUEZ BEREJO, Á. (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional: un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*. Madrid: Marcial Pons.

⁹³ Ver, a modo de ejemplo, los siguientes documentos: a) GOROSPE OVIEDO, J. I., & HERRERA MOLINA, P. M. (2007). La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español. En C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, E. GONZÁLEZ GARCÍA, & Otros, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (págs. 29-56). Madrid: Dykinson; b) PÉREZ ROYO, F. (2010). Los principios constitucionales sobre el tributo. En F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario* (págs. 57-94). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters: Civitas; c) MARTÍN QUERALT, J., & OTROS. (2011). Los principios del Derecho financiero. En J. MARTÍN QUERALT, & OTROS, *Curso de derecho financiero y tributario* (22 ed., págs. 95-126). Madrid: Tecnos.

mismo, del principio de generalidad tributaria que el art. 31.1 CE establece”.

b) La STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo, FJ. 13º declara:

“Por otra parte, dicha función [extrafiscal del sistema tributario] está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria [...]. A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 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”.

c) La STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio, FJ. 4º declara:

“Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”.

d) La STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre, FJ. 9º declara:

“El examen de esta alegación viene, en efecto, condicionado por 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 expropiataria lato sensu”.

2.2 ¿En qué sentido los criterios de distribución de la carga tributaria son principios?

Se ha establecido que los criterios de distribución de la carga tributaria son calificados como *principios de Derecho tributario* tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. Dada la ambigüedad del término *principio* cabe cuestionarse en qué sentido se está utilizando este término; en otras palabras, qué características de tales criterios permiten justificar tal calificación. A continuación se intentará dar una respuesta.

Los criterios de distribución de la carga tributaria establecidos en el art. 31.1 de la CE *son normas*, esto es, son enunciados dirigidos a guiar el comportamiento humano. Tradicionalmente – especialmente después de la obra de DWORKIN⁹⁴– las normas se clasifican en *reglas y principios*; sin embargo, el criterio para establecer la distinción entre ambos tipos o categorías de normas es controvertido⁹⁵.

Aunque la ambigüedad del término *principio* nos impida establecer un criterio de distinción, único y claro, para clasificar todas las normas en reglas y principios; ello, no obsta a intentar justificar el hecho de que la doctrina y la jurisprudencia consideren que los criterios de distribución de la carga tributaria son principios.

La doctrina y la jurisprudencia tributarias suelen considerar como *principio jurídico* a toda norma que reúne los dos requisitos

⁹⁴ DWORKIN, R. (2002. Trabajo original publicado en 1978). *Los derechos en serio*. (M. GUSTAVINO, Trad.) Barcelona: Ariel.

⁹⁵ Para profundizar sobre los criterios de distinción entre principios y reglas, ver: ÁVILA, H. (2011). *Teoría de los principios*. Madrid: Marcial Pons.

siguientes: Primero, que se trate de una norma fundamental; característica que se refiere a la posición de la norma en el sistema jurídico. Segundo, que se trate de una norma estructuralmente indeterminada; característica que se refiere al contenido mismo de la norma y/o a su estructura normativa.

- a) Con la guía GUASTINI⁹⁶, es posible afirmar que los criterios de distribución de la carga tributaria *son normas fundamentales del Derecho tributario* porque reúnen las tres condiciones siguientes:
- a.1. Son normas que sirven de fundamento axiológico, esto es, justificación ético-política, a una pluralidad de otras normas tributarias.
 - a.2. Son normas que, a su vez, no exigen ningún fundamento axiológico, ninguna justificación ético-política, “porque se concibe[n], en la cultura jurídica existente, como una especie de «axioma», esto es, una norma evidentemente «justa» o «correcta»⁹⁷.
 - a.3. Son normas que caracterizan al Derecho tributario, esto es, constituyen elementos esenciales para la identificación de la fisonomía del Derecho tributario.

⁹⁶ GUASTINI, R. (2008. Trabajo original publicado en 2006). *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*. (M. CARBONELL, & P. SALAZAR, Trads; págs. 73-77) Madrid: Trotta.

⁹⁷ GUASTINI R. (2008. Trabajo original publicado en 2006), pág. 75.

- b) Los criterios de distribución de la carga tributaria son normas *estructuralmente indeterminadas*.

La vaguedad y la indeterminación son elementos comunes a todo enunciado prescriptivo y se presentan en mayor o menor grado en todas las normas; lo que aquí se exige es una indeterminación estructural y de un alto grado que –con la guía de VILAJOSANA⁹⁸– se intentará explicar a continuación.

Es una idea ampliamente aceptada que en toda norma jurídica prescriptiva⁹⁹ es posible distinguir dos partes: *supuesto de hecho* y *consecuencia jurídica*.

El supuesto de hecho, también denominado *caso genérico*, es una descripción de una clase de personas, de una clase de objetos, de una clase de acciones humanas o de un estado de cosas.

La consecuencia jurídica de una norma prescriptiva, también denominada *solución normativa*, es la calificación normativa de una conducta como obligatoria, prohibida o facultativa.

Para la calificación normativa de una conducta como obligatoria, prohibida o facultativa, se suelen utilizar los operadores deónticos: **O**, **Ph** y **F**, respectivamente. De este

⁹⁸ VILAJOSANA, J. M. (2007). *Identificación y justificación del derecho*. (págs. 116-121) Barcelona: Marcial Pons. Asimismo, MORESO & VILAJOSANA (2004), págs. 61-93.

⁹⁹ “En términos generales, las prescripciones son órdenes o permisos dados por alguien desde una posición de autoridad a alguien en una posición de sujeto”. VON WRIGHT, G. H. (1971. Trabajo original publicado en 1963). *Norma y acción*. (P. GARCÍA, Trad.; pág. 27) Madrid: Tecnos.

modo, siendo c la conducta, la consecuencia jurídica puede adoptar las siguientes formas:

- Conducta obligatoria : **O_c**
- Conducta prohibida : **Phc**
- Conducta facultativa : **Fc**

Ahora bien, dependiendo del grado de exhaustividad con que es establecido el supuesto de hecho, las normas jurídicas prescriptivas pueden clasificarse en normas jurídicas estructuralmente determinadas y normas jurídicas estructuralmente indeterminadas.

b.1. Las *normas jurídicas estructuralmente determinadas*, son una clase de normas jurídicas prescriptivas que tienen establecidas sus condiciones de aplicación de manera cerrada en su supuesto de hecho.

En esta clase de normas jurídicas prescriptivas, el supuesto de hecho es *condición suficiente* para la aplicación de la consecuencia jurídica; luego, si se produce el supuesto de hecho, entonces la consecuencia jurídica debe producirse. Así, dado un supuesto de hecho S , esta clase de normas jurídicas prescriptivas puede expresarse a través de *enunciados hipotéticos*, de la forma siguiente:

- Calificación de una determinada conducta c como obligatoria:
 $S \rightarrow O_c$

- Calificación de una determinada conducta c como prohibida:
 $S \rightarrow Phc$
- Calificación de una determinada conducta c como facultativa:
 $S \rightarrow Fc$

b.2. Las *normas jurídicas estructuralmente indeterminadas* son una clase de normas jurídicas prescriptivas que tienen establecidas sus condiciones de aplicación de manera abierta, o bien porque algunas de sus condiciones son implícitas o bien porque todas son implícitas. Los principios jurídicos son normas de esta clase.

Así, dado un supuesto de hecho S , esta clase de normas jurídicas prescriptivas puede expresarse a través de *enunciados categóricos*, de la forma siguiente:

- Calificación de una determinada conducta c como obligatoria: Oc
- Calificación de una determinada conducta c como prohibida: Phc
- Calificación de una determinada conducta c como facultativa: Fc

Ahora bien, de la disposición constitucional que contiene los criterios de distribución de la carga tributaria se pueden extraer normas que son estructuralmente indeterminadas.

Así, por ejemplo, considerando el criterio de capacidad económica desde la perspectiva del contribuyente es posible extraer una norma que puede expresarse de la siguiente manera: “*obligatorio contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica*”. Siendo DC deber de contribuir la conducta y CEC capacidad económica, tal norma puede expresarse de la forma siguiente:

$$O_{DC(CEC)}^{100}.$$

Como puede apreciarse, se trata de una norma carente de supuesto de hecho y, por tanto, de una norma estructuralmente indeterminada.

Considerando el criterio de capacidad económica desde la perspectiva del Fisco es posible extraer una norma que puede expresarse de la siguiente manera: “si no se considera la capacidad económica, entonces está *prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*”. Siendo DC deber de contribuir la conducta y CEC capacidad económica, tal norma puede expresarse de la forma siguiente:

$$-CEC \rightarrow Ph_{DC(CEC)}^{101}.$$

¹⁰⁰ A fin de identificar que la norma se refiere al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el criterio de la capacidad económica, se ha incorporado la expresión “(CEC)”.

¹⁰¹ *Ibidem*.

Como puede apreciarse, se trata de una norma con un supuesto de hecho establecido de manera abierta y, por tanto, de una norma estructuralmente indeterminada.

Habiendo establecido que los criterios de distribución son normas fundamentales y que son normas estructuralmente indeterminadas, es posible afirmar, justificadamente, que los criterios de distribución de la carga tributaria son *principios*. Al respecto, cabe tener presente las dos observaciones siguientes:

- a) Considerando que los principios son normas fundamentales, es habitual acompañar el sustantivo “principio” con el adjetivo “fundamental”. Luego, en nuestro caso, se puede hablar de los criterios de distribución de la carga tributaria *como principios fundamentales de Derecho tributario*.
- b) Como advierte GUASTINI¹⁰², determinar si una norma es o no una norma fundamental y determinar si una norma es o no estructuralmente indeterminada, no es una cuestión de hecho, sino resultado de una valoración por parte del intérprete. Luego, en este sentido, es posible afirmar que determinar si una norma es una regla o un principio es, en definitiva, una cuestión de interpretación.

En doctrina, se ha discutido si la distinción entre reglas y principios es categórica o es solo de grado. Por nuestra

¹⁰² GUASTINI, R. (1999. Trabajo original publicado en 1996). Los principios en el derecho positivo. En R. GUASTINI, *Distinguiendo* (J. FERRER, Trad., págs. 147-158). Barcelona: Gedisa.

parte, adherimos a la última teoría, la que se ha denominado la teoría de la distinción débil entre reglas y principios¹⁰³.

2.3 Características de los criterios de distribución de la carga tributaria como principios

A continuación se analizarán características que los criterios de distribución de la carga tributaria presentan como principios¹⁰⁴:

- a) Primero, *son principios de derecho positivo*. Los principios pueden clasificarse en *principios de derecho positivo* y *principios no positivados*¹⁰⁵. Los criterios de distribución de la carga tributaria son principios de Derecho positivo porque están directamente expresados en una disposición positivamente formulada en el art. 31.1 de la CE.
- b) Segundo, *son principios expresos*. Los principios pueden clasificarse en *principios expresos* y *principios implícitos*¹⁰⁶.

¹⁰³ Para profundizar ver: PINO, G. (2013. Trabajo original publicado en 2010). *Derechos fundamentales, conflictos y ponderación*. (F. MORALES, & P. LUQUE, Trads.; págs. 65-98) Perú: Palestra.

¹⁰⁴ Para realizar este análisis se utilizarán categorías propuestas en GUASTINI. *Los principios en el derecho positivo* (1999. Trabajo original publicado en 1996).

¹⁰⁵ Son principios de derecho positivo “aquellos, y solo aquellos, que son directamente expresados por, o al menos pueden ser persuasivamente derivados de, disposiciones positivamente formuladas en las fuentes del derecho vigente”. *Ibidem*, pág. 154.

¹⁰⁶ “Son principios expresos aquellos que son explícitamente formulados en una expresa disposición constitucional o legislativa, de la que se pueden obtener (como de cualquier otra norma) mediante la interpretación”. GUASTINI. *Los principios en el derecho positivo* (1999. Trabajo original publicado en 1996), pág. 155.

Los criterios de distribución de la carga tributaria son principios expresos porque están explícitamente formulados en la disposición constitucional del art. 31.1 de la CE.

De los cinco criterios de distribución de la carga tributaria establecidos en el art. 31.1 de la CE, dos de ellos son autocalificados de principio, a saber: el principio de igualdad y el principio de progresividad. En este caso, estos criterios son principios por una valoración del propio constituyente; los tres criterios restantes son principios por una valoración de los jueces y/o juristas.

- c) Tercero, *son principios constitucionales*. Los principios pueden clasificarse en *principios constitucionales* y *principios legislativos* dependiendo del texto normativo del que provienen. Los criterios de distribución de la carga tributaria son principios constitucionales porque están expresamente formulados en la Constitución: art. 31.1 de la CE.
- d) Cuarto, *son principios generales del Derecho tributario*. Los criterios de distribución de la carga tributaria son normas que informan a todo el Derecho tributario. En este sentido, es posible afirmar que son *principios generales del Derecho tributario*.
- e) Quinto, *son normas teleológicas*. Los criterios de distribución de la carga tributaria son normas teleológicas¹⁰⁷ porque no

¹⁰⁷ “Muchos principios (pero ciertamente no todos) son normas teleológicas o pueden ser reformulados en forma teleológica. En otras palabras, se distinguen de otras reglas de conducta por el hecho de que no prescriben un comportamiento preciso sino que *encomiendan la obtención de un fin*, para lo cual los destinatarios pueden escoger entre una pluralidad de comportamientos alternativos (tantos como medios

prescriben un comportamiento preciso, sino que encomiendan la obtención de un fin –por ejemplo, que los contribuyentes tributen de acuerdo con su capacidad económica–; para obtener tal fin, los destinatarios pueden escoger entre una pluralidad de comportamientos alternativos.

Ahora bien, los criterios de distribución de la carga tributaria se establecen, a su vez, como medios para obtener un fin último: un sistema tributario justo. En este sentido, es posible afirmar que son *principios de justicia tributaria*.

- f) Sexto, *presentan un alto grado de vaguedad*. La vaguedad es un elemento común a todo enunciado prescriptivo; se presenta en mayor o menor grado en todas las normas generales. Los criterios de distribución de la carga tributaria están formulados expresamente en el art. 31.1 de la CE, pero –como suele ocurrir con los principios– no se explicita qué debe entenderse por cada uno de ellos. En este sentido, es posible afirmar que los criterios de distribución de la carga tributaria presentan un alto grado de vaguedad.
- g) Finalmente, como *principios* que son, los criterios de distribución de la carga tributaria cumplen las siguientes *funciones*¹⁰⁸:

aptos para conseguir el fin prescrito)". GUASTINI. *Los principios en el derecho positivo* (1999. Trabajo original publicado en 1996), pág. 149.

¹⁰⁸ Este análisis se realiza aplicando los conceptos propuestos en GUASTINI. *Los principios en el derecho positivo* (1999. Trabajo original publicado en 1996), págs. 162-167.

g.1. *Producción del Derecho.* La formulación de los principios materiales de Derecho tributario por parte del constituyente cumple la función de circunscribir, bajo el aspecto sustancial o material, la competencia normativa de las leyes tributarias y demás fuentes subordinadas.

En efecto, las leyes tributarias y demás fuentes subordinadas no deben contener normas incompatibles con los principios materiales de Derecho tributario y solo deben limitarse a desarrollar las implicaciones de tales criterios. Luego, los principios materiales de Derecho tributario funcionan como parámetro de legalidad o legitimidad de las leyes tributarias y demás fuentes subordinadas.

g.2. *Interpretación del Derecho.* Los principios materiales de Derecho tributario pueden utilizarse para justificar una interpretación “conforme”.

“Se denomina ‘conforme’ a aquella interpretación que, precisamente, adapta el significado de una disposición al de un principio, previamente identificado”¹⁰⁹.

g.3. *Integración del Derecho.* Los principios materiales de Derecho tributario pueden utilizarse para integrar las lagunas del Derecho.

¹⁰⁹ GUASTINI. *Los principios en el derecho positivo* (1999. Trabajo original publicado en 1996), pág. 164.

3. Aplicación de los principios en las decisiones judiciales

3.1 Justificación de las decisiones judiciales

Dado el alto grado de indeterminación de los principios materiales del Derecho tributario, surge la necesidad de determinar cómo un juez puede utilizar uno o más principios materiales de Derecho tributario de modo que su decisión judicial esté justificada.

Recordemos que, de conformidad con el art. 120.3 de la CE¹¹⁰, las sentencias judiciales deben estar motivadas o justificadas. A continuación –siguiendo a MORESO y VILAJOSANA¹¹¹– se intentará dar una respuesta.

Estructuralmente, la aplicación del derecho por un juez puede representarse mediante un silogismo, donde es posible distinguir: una premisa normativa (premisa mayor), una premisa fáctica (premisa menor) y la decisión judicial (conclusión).

Ahora bien, cuando una de las normas jurídicas que sirve de argumento a una sentencia es un *principio jurídico*, por la falta de determinación de sus condiciones de aplicación, la actividad del juez se puede dificultar notoriamente. El riesgo de esta situación no solo es obtener una sentencia injustificada, sino que, peor aún, se puede obtener una sentencia arbitraria.

A fin de determinar cuándo la decisión judicial está justificada, es necesario distinguir entre la justificación interna y la justificación

¹¹⁰ El art. 120.3 de la CE dispone: “Las sentencias serán siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública”.

¹¹¹ MORESO & VILAJOSANA (2004), págs. 175-189.

externa. Una resolución judicial está justificada jurídicamente si, y solo si, lo está interna y externamente.

Una decisión judicial está *justificada internamente* “si, y solo si, la conclusión (fallo) se deriva *lógicamente* de las premisas (normativas y fácticas)”¹¹². La justificación interna se ocupa de la conclusión del silogismo y controla la validez lógica de este.

Una decisión judicial está *justificada externamente* si, y solo si, las premisas (normativa y fáctica) son *correctas*. La justificación externa se ocupa de las premisas del silogismo; respecto de la premisa fáctica se controla que sea una proposición verdadera; respecto de la premisa normativa se controla que sea una norma aplicable al caso concreto.

Tanto la justificación interna como externa de las decisiones judiciales suelen presentar inconvenientes. En la justificación interna el aspecto más problemático es que presupone la posibilidad de establecer relaciones lógicas entre normas. En la justificación externa, por su parte, pueden presentarse problemas tanto para justificar la premisa fáctica como para justificar la premisa normativa.

La *premisa fáctica* es una descripción de hechos; como se ha expresado anteriormente, la premisa fáctica está justificada si, y solo si, se trata de una descripción verdadera. Afectan a la justificación de la premisa fáctica los *problemas de prueba*¹¹³ y los *problemas de calificación*¹¹⁴.

¹¹² MORESO & VILAJOSANA (2004), pág. 177.

¹¹³ Se entiende por problemas de prueba de la justificación de una premisa fáctica, los límites jurídicos que deben respetarse en la búsqueda de la verdad; tales límites son los *límites normativos* y los *límites*

La *premisa normativa* es una norma jurídica; como se ha expresado anteriormente, la premisa normativa está justificada si, y solo si, se trata de una norma jurídica aplicable al caso concreto. Afectan la justificación de la premisa normativa los *problemas de interpretación en sentido estricto* y los *problemas de determinación de la norma aplicable*.

Las normas jurídicas se expresan en lenguaje natural y éste presenta problemas de ambigüedad, problemas de vaguedad, problemas de textura abierta del lenguaje y utilización de conceptos esencialmente controvertidos. Se entiende por *problemas de interpretación en sentido estricto*, aquellas características del lenguaje de las normas que obstaculizan el establecimiento del significado del texto normativo.

La premisa normativa se considera correcta si, y solo si, se usa una norma jurídica aplicable al caso concreto. Se entiende por *problemas de determinación de la norma aplicable* aquellas situaciones en que no existe claridad respecto de si la norma expresada en un texto jurídico determinado resulta o no aplicable a un caso concreto.

Existen dos tipos de situaciones que constituyen problemas de determinación de la norma aplicable: *normas no pertenecientes al*

epistémicos. Los límites normativos están constituidos por la estricta regulación legal a la que está sujeta la prueba judicial; los límites epistémicos están constituidos por la circunstancia de que el juez intenta conocer la verdad de unos hechos que no presencié y de los que solo tiene noticia a través de las pruebas aportadas por las partes.

¹¹⁴ Se entiende por *problemas de calificación*, las dificultades de subsumir los hechos en una determinada norma. En estos tipos de problemas inciden, principalmente, la vaguedad y la textura abierta del lenguaje.

sistema, pero aplicables; normas pertenecientes al sistema, pero no aplicables.

Entre los supuestos de *normas no pertenecientes al sistema, pero aplicables* se encuentra el supuesto de la aplicación de una norma tributaria ya derogada en el momento de dictar la sentencia, aplicable en virtud del criterio que ordena al juez aplicar la norma vigente en el momento de la realización del supuesto de hecho.

Entre los supuestos de *normas pertenecientes al sistema, pero no aplicables* se encuentra el supuesto de los conflictos normativos, donde pueden distinguirse: *antinomias o contradicciones normativas* y la *colisión de principios*.

En el caso de antinomias o contradicciones normativas existirán dos normas pertenecientes al sistema, pero con soluciones contradictorias, de manera que la aplicación de una de ellas hace inaplicable a la otra.

En el caso de la colisión de principios existirán dos o más principios pertenecientes al sistema, pero en términos que no pueden ser simultáneamente aplicados, de manera que la aplicación de uno de ellos hace inaplicable al otro.

3.2 Problemas de la aplicación de los principios y justificación de las decisiones judiciales

La aplicación de *principios* en la justificación de las decisiones judiciales presenta dos problemas específicos:

- a) Un principio no es idóneo para funcionar como premisa normativa en la justificación interna de las decisiones judiciales porque, por su carácter de norma jurídica

estructuralmente indeterminada, un principio no permite que los hechos que constituyen la premisa fáctica sean subsumidos en él.

Ahora bien, un principio sí puede cumplir una función en la justificación externa de la premisa normativa. Para ello, a partir del principio debe extraerse una norma implícita en el mismo principio, estructuralmente determinada e idónea para resolver una controversia específica; se trata de una operación altamente discrecional que denominaremos **concretización de principios**.

La norma estructuralmente determinada, extraída del principio, sí puede servir de premisa normativa; luego, el principio servirá de fundamento y justificación de la premisa normativa.

b) El problema de las colisiones de principios.

Como se ha expuesto anteriormente, uno de los problemas que se presenta para justificar la premisa normativa en una decisión judicial es la presencia de colisiones de principios, caso categorizado como uno de aquellos en que una norma perteneciente al sistema no es aplicable.

Pues bien, es posible que en un caso determinado concurren dos o más principios que no puedan ser simultáneamente aplicados. Para determinar cuál de los principios en colisión será aplicado será necesario realizar una operación altamente discrecional que denominaremos **ponderación de principios**.

3.3 Concretización de principios

La expresión “concretización de principios” adolece de la ambigüedad proceso-producto, esto es, la misma expresión sirve para designar un proceso y el producto de tal proceso.

Hemos establecido que un principio no es idóneo para funcionar como premisa normativa en la justificación interna de las decisiones judiciales porque, por su carácter de norma jurídica estructuralmente indeterminada, un principio no permite que los hechos que constituyen la premisa fáctica sean subsumidos en él.

Un principio sí puede cumplir una función en la justificación externa de la premisa normativa. Para ello, a partir del principio debe extraerse una regla, implícita en el mismo principio, que pueda servir de premisa normativa.

Entendida como *producto*, la concretización de un principio es una norma, extraída del mismo principio, estructuralmente determinada e idónea para resolver una controversia específica.

Entendida como *proceso*, la concretización de un principio es la actividad consistente en extraer, a partir de un principio, una norma extraída de aquel que cumpla con las características de ser estructuralmente determinada e idónea para resolver una controversia específica.

Desde un punto de vista estructural, la concretización de un principio es un procedimiento a través del cual de un enunciado normativo con forma categórica (principio) se determina una condición de aplicación con la que se construye un enunciado con forma hipotética (regla) que será aplicada al caso concreto.

En cuanto a la forma de realizar la concretización –siguiendo las ideas de TOMÁS DE AQUINO¹¹⁵– es posible establecer que existen dos maneras de extraer una regla a partir de un principio: a) por derivación lógica, esto es, como una conclusión del principio (*per modum conclusiones*); b) por medio de una determinación o especificación del principio (*per modum determinationis*).

El Aquinate pone los siguientes ejemplos para ilustrar sus ideas: Del principio “no hacer mal a nadie” se deriva por conclusión el precepto “no matarás”; del principio “el que peca sea castigado”, no se deriva por lógica, sino por determinación la pena con la cual se castigará.

La principal diferencia entre ambas maneras de extraer una regla de un principio es que cuando se extrae una regla por derivación lógica o conclusión del principio, se entiende que la regla está implícita en el principio; en cambio, cuando se extrae una regla por una determinación o especificación del principio, la derivación no es lógica, la regla no se entiende implícita en el principio y, por tanto, es un procedimiento discrecional.

Por su carácter de norma jurídica estructuralmente indeterminada, la concretización que se haga de un principio será, generalmente, por medio de una determinación o especificación del principio. Por tanto, se trata de una actividad altamente discrecional.

¹¹⁵ BIBLIOTECA DE AUTORES CRISTIANOS. (1994). Santo Tomás de Aquino. Suma de Teología. Edición dirigida por los Regentes de Estudios de las Provincias Dominicanas en España (I-II, q.95, a.2; 2a ed.). Obtenido de <http://biblioteca.campusdominicano.org/>

El procedimiento que se debe seguir para realizar la concretización de un principio será explicado conjuntamente con el procedimiento que se debe seguir para realizar la ponderación de un principio¹¹⁶.

3.4 Conflictos normativos

Hemos establecido que uno de los problemas que se presenta para justificar la premisa normativa en una decisión judicial es la presencia de conflictos normativos, caso categorizado como uno de aquellos en que una norma perteneciente al sistema no es aplicable.

Dentro de los conflictos normativos pueden distinguirse: a) *antinomias o contradicciones normativas* y b) la *colisión de principios*. A continuación se estudiarán ambos tipos de conflictos normativos.

3.4.1. Antinomia o contradicción normativa

En términos generales, existe una “antinomia o contradicción normativa en relación con un determinado sistema jurídico si un determinado supuesto de hecho está correlacionado con al menos dos soluciones incompatibles entre sí”¹¹⁷.

Los sistemas que carecen de antinomias –también denominadas contradicciones normativas– se califican como *sistemas consistentes*.

¹¹⁶ Ver págs. 72 y ss.

¹¹⁷ VILAJOSANA (2007), pág. 114.

“Los sistemas normativos inconsistentes son altamente defectuosos por dos razones. En primer lugar, porque en los casos regulados de manera incompatible los destinatarios no pueden, por razones lógicas, adecuarse a todas las exigencias del sistema normativo; en segundo lugar, porque los jueces no pueden fundar sus decisiones en el sistema normativo de manera adecuada: si lo fundan en una de las dos normas ignoran la otra y no pueden fundarla en ambas a la vez”¹¹⁸.

Siguiendo una clásica distinción planteada por ROSS¹¹⁹, los casos de antinomias o contradicciones normativas se clasifican en las tres categorías siguientes:

- a) *Antinomia total-total*: es aquella que se produce entre dos normas que tienen un caso genérico idéntico en el supuesto de hecho, pero les correlacionan soluciones normativas distintas e incompatibles. “Si los hechos condicionantes de cada norma son simbolizados por un círculo, hay una inconsistencia de este tipo cuando ambos círculos coinciden”¹²⁰.

En este tipo de antinomias, el supuesto de hecho de las dos normas es idéntico de manera que siempre que sea aplicable una de las normas, también será aplicable la otra; sin embargo, como las soluciones normativas que les correlacionan son distintas e incompatibles, siempre se producirá un conflicto.

¹¹⁸ VILAJOSANA (2007), pág. 114.

¹¹⁹ ROSS. (1994. Trabajo original publicado en 1958), págs. 124-128.

¹²⁰ *Ibidem*, pág. 124.

- b) *Antinomia total-parcial*: es aquella que se produce entre dos normas donde el caso genérico de una de las normas está incluido –sin ser idéntico– en el caso genérico de la otra, correlacionándoles soluciones normativas distintas e incompatibles. “Tal inconsistencia se da cuando un círculo se encuentra dentro del otro”¹²¹.

En este tipo de antinomias, cada vez que se dé el supuesto de hecho que hace aplicable la norma con el ámbito de aplicación menor también será aplicable la otra norma; sin embargo, como las soluciones normativas que les correlacionan son distintas e incompatibles, se producirá un conflicto.

En este tipo de antinomias, es posible que se dé el supuesto de hecho que hace aplicable la norma con el ámbito de aplicación mayor y no sea aplicable la norma de con el ámbito de aplicación menor; luego, no se produciría un conflicto. “Por eso, desde el punto de vista de la norma más específica, la antinomia es total, ya que no siempre se puede aplicar sin que se produzca la colisión; pero desde la perspectiva de la norma más general, el conflicto es tan solo parcial”¹²².

- c) *Antinomia parcial-parcial* es aquella que se produce entre dos normas N_1 y N_2 que presentan casos genéricos distintos, pero de forma que ciertos casos individuales pueden incluirse en los casos genéricos de ambas normas,

¹²¹Ross. (1994. Trabajo original publicado en 1958), pág. 125.

¹²² MARTÍNEZ ZORRILLA, D. (2010). *Metodología y argumentación*. Madrid: Marcial Pons.

correlacionándoles soluciones normativas distintas e incompatibles. “Tal inconsistencia existe cuando los dos círculos son secantes”¹²³.

En este tipo de antinomias, cada vez que se dé un supuesto de hecho que haga aplicables ambas normas, dado que las soluciones normativas que les correlacionan son distintas e incompatibles, se producirá un conflicto.

Sin embargo, en este tipo de antinomias, es posible que se dé un supuesto de hecho que haga aplicable solo una de las dos normas; luego, no se produciría un conflicto.

Las antinomias o contradicciones entre reglas jurídicas se suelen resolver por medio de la aplicación de los siguientes tres criterios clásicos de resolución de antinomias jurídicas: el criterio de jerarquía (*lex superior derogat legi inferiori*), el criterio cronológico o de temporalidad (*lex posterior derogat legi priori*) y el criterio de especialidad (*lex specialis derogat legi generali*).

Tratándose de conflictos normativos entre principios debido a que tienen sus condiciones de aplicación establecidas de manera abierta no resulta aplicable esta clasificación. En efecto, para determinar si existe una antinomia o contradicción normativa entre dos normas se requiere que las normas en conflicto tengan sus supuestos de hecho y sus consecuencias jurídicas determinadas; de otro modo, no puede concluirse que se trate de dos soluciones incompatibles entre sí.

¹²³ Ross. (1994. Trabajo original publicado en 1958), pág. 125.

3.4.2. Colisión de principios

En términos generales, existe una colisión de principios en relación con un determinado sistema jurídico si dos o más principios no pueden ser simultáneamente satisfechos.

Frecuentemente los principios que entran en colisión son normas que establecen derechos; por tanto, se habla de *conflicto de derechos*.

Los casos de conflictos de derechos se pueden clasificar en las tres categorías siguientes:

- a) *Conflicto intraderechos*: es aquel que se produce por la concurrencia de distintos sujetos en el goce del mismo derecho.

Un ejemplo de conflicto intraderechos se puede producir con el derecho que establece la libertad de expresión del que son titulares todos los asistentes a una asamblea; no puede ser satisfecho por todos simultáneamente.

- b) *Conflicto interderechos*: es aquel que se produce por la concurrencia de uno o más sujetos en el goce de distintos derechos.

Un ejemplo de conflicto interderechos por la concurrencia de un sujeto en el goce de distintos derechos se puede producir en el caso de eutanasia, donde entran en conflicto el derecho a la vida con el derecho a la autodeterminación de la salud de la misma persona.

Un ejemplo de conflicto interderechos por la concurrencia de dos sujetos en el goce de distintos derechos se puede producir en el caso en que una mujer embarazada desee

practicarse un aborto, donde entran en conflicto el derecho a la autonomía personal de la mujer embarazada con el derecho a la vida de la criatura no nacida.

- c) *Conflicto compuesto de derechos*: es un caso especial de conflicto interderechos que se caracteriza porque uno o más de los sujetos involucrados es titular de varios derechos.

Un ejemplo de conflicto compuesto de derechos se puede producir en el caso en que un periodista entregue información de carácter privado de un personaje de relevancia pública, donde entren en conflicto el derecho a la libertad de información y el derecho a la libertad de expresión del periodista con el derecho a la intimidad privada y el derecho al honor del personaje de relevancia pública.

Tratándose de colisión entre principios –incluidos los conflictos de derechos– los criterios tradicionales para resolver antinomias o contradicciones normativas no resultan idóneos.

En efecto, considérese una colisión entre principios constitucionales. El criterio de jerarquía no resulta idóneo porque se trata de normas de una misma jerarquía; el criterio de temporalidad no resulta idóneo porque se trata de normas generalmente dictadas en un mismo momento; el criterio de especialidad –que algunos autores proponen como solución– frecuentemente no resulta idóneo por el alto grado de indeterminación de los principios.

En este contexto, surge la necesidad de un mecanismo adecuado para resolver las colisiones entre principios jurídicos; tal mecanismo es denominado *ponderación de principios*, el que se comentará a continuación.

3.5 Ponderación de principios

Hemos establecido que la presencia de colisión de principios es uno de los problemas que se presenta para justificar la premisa normativa en una decisión judicial; caso categorizado como uno de aquellos en que una norma perteneciente al sistema no es aplicable.

Para que uno de los principios en colisión pueda cumplir una función en la justificación externa de la premisa normativa será necesario –además de realizar la concretización del principio– elegir cuál de los principios en colisión será aplicado.

La *ponderación de principios* puede definirse como un “procedimiento para la resolución de conflictos normativos a partir de la atribución de un *peso* o grado de importancia a cada una de las alternativas en conflicto en las circunstancias del caso, de modo que éste queda resuelto de acuerdo con la solución establecida por el elemento de mayor *peso*”¹²⁴; se trata de una operación altamente discrecional.

Aunque pueda resultar una obviedad, la utilización de los conceptos *ponderación* y *peso* son una metáfora; “las normas no son entidades físicas y por ende carecen de *peso* en sentido estricto, que es una característica propia de la materia”¹²⁵.

La metáfora de la ponderación se utiliza para designar que cuando dos o más principios jurídicos entran en conflicto, uno de ellos debe prevalecer sobre los otros. Adviértase desde ya que cuando

¹²⁴ MARTÍNEZ ZORRILLA. Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa. (pág. 273). Madrid: Marcial Pons.

¹²⁵ *Ibidem*, pág. 155.

un conflicto normativo se resuelve mediante la ponderación de principios jurídicos en la aplicación del Derecho se han tenido en cuenta más de un principio, pero en la solución prevalecerá sólo uno de ellos. Al principio que prevalece sobre el otro, se le suele llamar el principio dominante¹²⁶.

Desde un punto de vista estructural, la ponderación es un procedimiento a través del cual de dos o más normas con forma categórica (principios) que colisionan entre sí, se determina una condición de aplicación con la que se construye una norma con forma hipotética (regla) que será aplicada al caso en conflicto.

Existiendo contradicción de principios es necesario resolver cuál de los principios en contradicción prevalecerá y se aplicará en un caso concreto. Una vez realizada la opción entre los principios en contradicción se estará en condiciones de realizar la concretización del principio elegido. Luego, en caso de contradicción de principios, la ponderación de principios puede concebirse como un paso previo y necesario para realizar la concretización de principios.

En cuanto a la forma de realizar la ponderación –siguiendo las ideas de TOMÁS DE AQUINO¹²⁷– es posible establecer que existen

¹²⁶ Para profundizar sobre la ponderación de principios, ver: a) PINO, G. (2013. Trabajo original publicado en 2010). *Derechos fundamentales, conflictos y ponderación*. (F. Morales, & P. Luque, Trads.) Perú: Palestra; b) ZUCCA, L., LARIGUET, G., MARTÍNEZ ZORRILLA, D., & ÁLVAREZ, S. (2011). *Dilemas constitucionales. Un debate sobre sus aspectos jurídicos y morales*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires: Marcial Pons; c) ATIENZA, M., & GARCÍA AMADO, J. A. (2012). *Un debate sobre la ponderación*. Lima; Bogotá: Palestra; Temis.

¹²⁷ CAMPUS DOMINICANO. BIBLIOTECA VIRTUAL. (31 de marzo de 2015). *Sto. Tomás de Aquino: Suma Teológica*. Obtenido de <http://biblioteca.campusdominicano.org/>

dos maneras de extraer una regla a partir de un principio: a) por derivación lógica, esto es, como una conclusión del principio (*per modum conclusiones*); b) por medio de una determinación o especificación del principio (*per modum determinationis*)¹²⁸.

Por su carácter de normas jurídicas estructuralmente indeterminadas, la ponderación que se haga de un principio será, generalmente, por medio de una determinación o especificación del principio.

En cuanto al procedimiento que se debe seguir para realizar la concretización y la ponderación de principios uno de los primeros autores que se ocuparon del tema es Robert ALEXY, en su obra “Teoría de los Derechos Fundamentales”, quien trabaja con base en *relaciones de precedencia*.

En este trabajo, sin embargo, se ha optado por seguir un modelo que hace uso de las herramientas que nos entrega la Teoría General del Derecho; en específico, el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN en su libro *Normative Systems*¹²⁹ y que ha sido utilizado por autores como MORESO y MENDONCA.

Así, los pasos a seguir son los siguientes:

- a) *Determinar el Universo del Discurso (UD)*, esto es, se debe delimitar el objeto de estudio.

¹²⁸ Ver págs. 64 y ss.

¹²⁹ ALCHOURRÓN, C., & BULYGIN, E. (1974. Trabajo original publicado en 1971). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. (C. ALCHOURRÓN, & E. BULYGIN, Trads.) Buenos Aires: Astrea.

En este trabajo, el objeto de análisis estará constituido por sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional español en el período comprendido entre los años 1980 a 2014¹³⁰.

b) *Determinar el ámbito fáctico de análisis.* Desde un punto de vista estructural, el ámbito fáctico de análisis permitirá determinar la primera parte de la regla: el supuesto de hecho. Para realizarlo debe determinarse, a su vez, el Universo de Propiedades y el Universo de Casos.

b.1. *Universo de Propiedades del sistema normativo (UP).*

Se entiende por *propiedades relevantes del sistema normativo* a “aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia pueden provocar que la respuesta sea distinta”¹³¹ y *Universo de Propiedades del sistema normativo (UP)* al “conjunto de las propiedades relevantes del sistema normativo, que nos permitirá determinar la totalidad de los casos genéricos del sistema (Universos de Casos o UC)”¹³².

b.2. *Universo de Casos (UC).* Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo. El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP*

¹³⁰ El Tribunal Constitucional español se constituyó el 12 de julio de 1980; su primera resolución (auto) se dictó con fecha 11 de agosto de 1980 y su primera sentencia se dictó con fecha 26 de enero de 1981. La primera sentencia del Tribunal Constitucional se publicó en el Boletín Oficial del Estado Nº 47 de fecha 24 de febrero de 1981; desde entonces y hasta el 31 de diciembre de 2014 se han publicado en el Boletín Oficial del Estado 7.669 sentencias.

¹³¹ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), pág. 40.

¹³² *Ibíd.*

y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del UP :

$$UC = 2^n$$

c) *Determinar el ámbito normativo de análisis.* Desde un punto de vista estructural, el ámbito normativo de análisis permitirá determinar la segunda parte de la regla. Para realizarlo debe determinarse, a su vez, el Universo de Acciones y el Universo de Soluciones.

c.1. El *Universo de Acciones (UA)* se puede definir como “el conjunto de comportamientos deónticamente modalizados por el sistema normativo analizado”¹³³.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *UA* a la siguiente acción: *exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*; le asignaremos las letras *DC*. Por lo tanto:

$$UA = \{DC\}.$$

c.2. El *Universo de Soluciones (US)* se puede definir como el “conjunto de soluciones normativas del sistema normativo analizado”¹³⁴. Existen tres operadores deónticos que nos permiten calificar una acción; ellos son: obligatorio, prohibido y facultativo; siguiendo con la tradición, le asignaremos los siguientes símbolos **O**, **Ph** y **F**, respectivamente.

¹³³ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), pág. 286.

¹³⁴ *Ibíd.*, pág. 287.

En el caso de la concretización de principios, para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *US* al operador deóntico prohibido. Por lo tanto:

$$US = \{ Ph_{DC} \}$$

En el caso de la ponderación de principios, será necesario hacer un paso previo que consiste en determinar cuál de los principios en conflicto prima sobre los otros. Utilizaremos el símbolo “>” para representar la prevalencia de un principio sobre otro u otros.

- d) *Representación formal de las normas del sistema.* Habiendo determinado los ámbitos fáctico y normativo del análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Con los elementos anteriores determinados se obtiene un sistema normativo que puede representarse a través de una matriz donde se reflejarán las características del sistema.

Finalmente, un sistema normativo ideal debe ser consistente, pleno e independiente. Un sistema normativo es consistente si regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen. Un sistema normativo es pleno si ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen. Un sistema normativo es independiente si sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

Cuando en la concretización de principios y la ponderación de principios se emplean casos reales, ambos procedimientos tienen

la utilidad de presentar soluciones generales sistematizadas, válidas para el ordenamiento jurídico respectivo.

Así, por ejemplo, en este trabajo el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN –y que ha sido utilizado por autores como MORESO y MENDONCA– permitirá sistematizar jurisprudencia tributaria del Tribunal Constitucional español.

Con todo, este trabajo se realiza con la convicción de que los resultados obtenidos mediante la concretización y la ponderación de principios no solo tienen valor como mera sistematización de acontecimientos pasados, sino que tienen valor para casos futuros¹³⁵.

En efecto, la concretización de principios y la ponderación de principios que considera casos reales –cuyos resultados obtenidos se han sistematizado en función de casos genéricos– permite que los casos individuales futuros puedan subsumirse en alguno de los casos genéricos determinados y resolverse aplicando la solución que le otorgue el propio sistema normativo que se ha ido creando.

Especialmente útil resulta el sistema normativo obtenido como resultado del análisis jurisprudencial al aplicarlo a un caso específico nuevo que carece de una solución determinada en la legislación, pero que sí encuentra una solución en el sistema normativo creado como resultado de los criterios jurisprudenciales aplicados.

¹³⁵ Para profundizar sobre la utilidad de los resultados de la concretización y la ponderación de principios, ver: a) MENDONCA, D., & GUIBOURG, R. (2004). *La odisea constitucional*. Madrid: Marcial Pons; b) MORESO, J. J. (2009). *La Constitución: modelo para armar*. Madrid: Marcial Pons.

3.6 Lógica proposicional: nociones básicas

“La lógica busca formular y sistematizar las relaciones *admisibles* entre las proposiciones, y se preocupa por establecer métodos para *decidir* si una proposición se desprende o no de otras a través de un razonamiento válido”¹³⁶.

Se ha expresado que, en este trabajo, para realizar la concretización de principios y la ponderación de principios se utilizará el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN. A continuación se estudiarán algunas nociones básicas de lógica de predicados¹³⁷.

A. Proposiciones

Se denomina *lógica proposicional* al estudio de las relaciones entre proposiciones compuestas mediante el empleo de conectivas. La lógica proposicional es la base de los distintos tipos de lógica y, entre ellas, la lógica de las normas denominada *lógica deóntica*.

Una *proposición* es el contenido significativo expresado por un enunciado descriptivo. Los *enunciados descriptivos* son aquellos que informan sobre el estado de cosas.

Los enunciados descriptivos son los únicos enunciados de los que cabe predicar su verdad o falsedad, desde un punto de vista lógico. La verdad o falsedad de un enunciado descriptivo depende de su contrastación con la realidad. Así, si un enunciado

¹³⁶ ECHAVE, D., URQUIJO, M. E., & GUIBOURG, R. (1980). *Lógica, proposición y norma*. (pág. 26). Buenos Aires: Astrea.

¹³⁷ Para profundizar ver: a) COPI, I. (1994). *Introducción a la lógica*. Buenos Aires: Eudeba; b) ECHAVE, URQUIJO & GUIBOURG (1980); c) MORESO, J. J. (2006). *Lógica, argumentación e interpretación en el derecho*. Barcelona: UOC.

descriptivo describe un estado de cosas que existe en la realidad, entonces el enunciado es verdadero; en tanto que si un enunciado descriptivo describe un estado de cosas que no existe en la realidad, entonces el enunciado es falso.

Las proposiciones se representan por medio de letras minúsculas denominadas *variables proposicionales*; se suelen utilizar las siguientes letras:

$p, q, r, s, t, u, v, w, x, y, z.$

Cada variable proposicional puede representar cualquier proposición. En distintos contextos, una misma variable proposicional puede representar cualquier proposición; sin embargo, dentro de un mismo contexto, una misma variable proposicional debe representar siempre la misma proposición.

B. Conectivas

Las *conectivas* son símbolos que sirven para relacionar fórmulas proposicionales entre sí.

Las conectivas se clasifican en monádicas y diádicas según si afectan a una o más fórmulas proposicionales.

A continuación estudiaremos las siguientes conectivas: negación, conjunción, disyunción, condicional y bicondicional.

- a) *Negación*: La negación se suele representar con los siguientes símbolos: “ \neg ”, “ $-$ ”, “ \sim ”. La expresión “ $\neg p$ ” se lee: “no p” o “no es el caso que p”.

La función de la negación es invertir el valor de verdad de la fórmula proposicional a la que se le aplica; por tanto, si una

proposición es verdadera, entonces su negación es falsa, y viceversa.

- b) *Conjunción*: La conjunción se suele representar con los siguientes símbolos: “·”, “ \wedge ”. La expresión “ $p \cdot q$ ” se lee: “p y q”.

La función de la conjunción es unir dos variables. Una conjunción es verdadera si y solo si todos sus componentes lo son.

- c) *Disyunción*: La disyunción puede ser incluyente o excluyente. La disyunción incluyente se suele representar con el siguiente símbolo: “ \vee ”. La expresión “ $p \vee q$ ” se lee: “p o q”. La disyunción excluyente se suele representar con el siguiente símbolo: “ \neq ”. La expresión “ $p \neq q$ ” también se lee: “p o q”.

La función de la disyunción es establecer una alternativa entre dos o más elementos.

La disyunción incluyente es verdadera si uno, algunos o todos sus componentes son verdaderos; en cambio, la disyunción excluyente es verdadera si y solo si uno de sus componentes es verdadero.

- d) *Condicional*: El condicional se suele representar con el siguiente símbolo: “ \rightarrow ”. La expresión “ $p \rightarrow q$ ” se lee: “si p, entonces q”.

En una fórmula condicional la primera variable proposicional se denominada *antecedente* y la segunda variable proposicional se denomina *consecuente*.

Una fórmula condicional es falsa si y solo si el antecedente es verdadero y el consecuente es falso; en todos los otros casos posibles, la fórmula condicional es verdadera.

En una fórmula condicional el antecedente es *condición suficiente* del consecuente; esto implica que conocer la verdad del consecuente permite afirmar la verdad del antecedente.

En una fórmula condicional el consecuente es *condición necesaria* del antecedente; esto implica que conocer la falsedad del consecuente permite afirmar la falsedad del antecedente.

- e) *Bicondicional*: El bicondicional se suele representar con los siguientes símbolos: “ \leftrightarrow ”, “ \equiv ”. La expresión “ $p \leftrightarrow q$ ” se lee: “si y solo si p, entonces q”.

Una fórmula bicondicional es la conjunción de dos fórmulas condicionales. Luego, una fórmula bicondicional es verdadera si y solo si las dos fórmulas condicionales que la forman son verdaderas.

En una fórmula bicondicional verdadera el antecedente es *condición suficiente y necesaria* del consecuente; asimismo, el consecuente es *condición suficiente y necesaria* del antecedente. Por esto, se afirma que una fórmula bicondicional es la unión de dos condicionales conmutativas.

Una fórmula bicondicional equivale a la negación de una fórmula con disyunción excluyente.

C. Símbolos auxiliares

Los *símbolos auxiliares* sirven para eliminar ambigüedades separando unas variables proposicionales de otras. Por lo mismo, cuando una expresión no es susceptible de interpretaciones diversas entonces es posible eliminar los signos auxiliares innecesarios.

Los símbolos auxiliares que suelen usarse son los siguientes:

- a) Paréntesis ()
- b) Corchetes []
- c) Llaves { }
- d) Barras | |

D. Fórmula proposicional

Fórmula proposicional es una “expresión simbólica que está compuesta exclusivamente por variables proposicionales, conectivas [...] y símbolos auxiliares”¹³⁸.

En la formación de las fórmulas proposicionales deben respetarse las siguientes reglas de formación:

- a) Una variable proposicional es una fórmula.
- b) Una fórmula precedida por una conectiva monádica es una fórmula.

¹³⁸ Echave, Urquijo & Guibourg (1980), pág. 43.

- c) Dos fórmulas encerradas dentro de un par de símbolos auxiliares y entre las cuales hay una conectiva diádica (y solo una conectiva diádica) constituyen una fórmula.
- d) Solo son fórmulas proposicionales las que se forman respetando las reglas de formación.

Las fórmulas proposicionales se clasifican en atómicas y moleculares. Son *fórmulas atómicas* aquellas constituidas exclusivamente por una variable proposicional no modificada por conectiva alguna; son *fórmulas moleculares* aquellas en las que aparece una conectiva monádica o que resulta de una combinación de fórmulas unidas por conectivas diádicas.

Para determinar el número de los casos posibles para las distintas combinaciones de verdad y falsedad de una fórmula proposicional se puede utilizar la siguiente fórmula matemática:

Número de casos posibles = 2^n

El número 2 ubicado en la base de la fórmula matemática representa los únicos dos valores de verdad posibles en la lógica binaria: verdadero y falso; el valor de n ubicado en el exponente de la fórmula matemática representa el número variables proposicionales de la fórmula proposicional.

Segunda parte: concretización de principios materiales de Derecho tributario

1. Principios materiales de Derecho tributario en las SSTC

Hemos establecido que el art. 31.1 de la CE, junto con consagrar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, menciona expresamente cinco criterios de distribución de la carga tributaria reconocidos como principios materiales de Derecho tributario.

Asimismo, hemos establecido que un principio es una norma fundamental y estructuralmente indeterminada; que por su carácter de norma jurídica estructuralmente indeterminada, un principio no permite que los hechos que constituyen la premisa fáctica sean subsumidos en él.

Finalmente, hemos denominado concretización de principios al procedimiento que consiste en que, a partir de un principio determinado, se extrae una norma implícita en aquel, que cumple las características de ser estructuralmente determinada e idónea para resolver una controversia específica

En este contexto cobra especial relevancia determinar cómo se han concretizado los principios materiales de Derecho tributario en el ordenamiento jurídico español.

El objetivo es conocer el ámbito de aplicación de estos principios a fin de determinar en qué sentido pueden servir de justificación para restringir la potestad tributaria del Estado y en qué medida

cumplen su función en la producción, interpretación e integración jurídicas.

Para realizar este objetivo se ha optado por analizar las sentencias del Tribunal Constitucional español en que se han utilizado principios materiales de Derecho tributario.

Se ha optado por analizar la labor del Tribunal Constitucional porque en el ordenamiento jurídico español es el máximo intérprete de la Constitución. Así puede concluirse, por vía de ejemplo, en las siguientes fuentes legal y jurisprudencial:

- a) El art. 1.1. de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional¹³⁹ dispone: “El Tribunal Constitucional, como **intérprete supremo de la Constitución**, es independiente de los demás órganos constitucionales y está sometido sólo a la Constitución y a la presente Ley Orgánica”¹⁴⁰.
- b) La STC 1/1981, Sala Segunda, de 26 de enero, FJ 2º declara: “[E]l Tribunal Constitucional actúa como **intérprete supremo** (art. 1 de la LOTC), de manera que su interpretación de los preceptos constitucionales, es decir, la definición de la norma, se impone a todos los poderes públicos”¹⁴¹.

El Tribunal Constitucional español se constituyó el 12 de julio de 1980; su primera resolución (auto) se dictó con fecha 11 de agosto

¹³⁹ En adelante LOTC.

¹⁴⁰ El destacado es mío.

¹⁴¹ El destacado es mío.

de 1980 y su primera sentencia se dictó con fecha 26 de enero de 1981.

La primera sentencia del Tribunal Constitucional se publicó en el Boletín Oficial del Estado Nº 47 de fecha 24 de febrero de 1981; desde entonces y hasta el 31 de diciembre de 2014 se han publicado en el Boletín Oficial del Estado 7.669 sentencias.

Para seleccionar el material jurídico relevante para efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

- a) En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos permitió reducir el número inicial a 219 SSTC; equivalente al 2,86 % del universo inicial.

La búsqueda inicial en base de datos¹⁴² se realizó seleccionando SSTC que en sus fundamentos jurídicos utilizaran las siguientes *palabras clave*: “Art. 31.1 CE”, “deber de contribuir”, “principio de generalidad”, “generalidad tributaria”, “igualdad tributaria”, “capacidad contributiva”, “capacidad económica”, “capacidad tributaria”, “principio de progresividad”, “confiscatorio”, “confiscatoriedad”, “justicia tributaria” y “sistema tributario justo”.

Además, se utilizaron los siguientes *descriptores semánticos*: “principio de generalidad”, “principio de capacidad económica”, “igualdad tributaria”, “igualdad tributaria versus

¹⁴² Las bases de datos que se utilizaron son: a) TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA. (31 de marzo de 2015). *Buscador de Jurisprudencia Constitucional*. Obtenido de <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es>; b) THOMSON REUTERS ARANZADI. (31 de marzo de 2015). *Aranzadi Bibliotecas*. Obtenido de <http://www.aranzadidigital.es.sare.upf.edu/>

derecho a la igualdad”, “principio de progresividad”, “prohibición de confiscatoriedad”.

- b) En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 219 SSTC permitió reducirlas a 65 SSTC lo que equivale al 0,85 % del universo inicial.

En la página siguiente se presenta una tabla que resume por año el número de sentencias totales dictadas por el TC desde 1981 a 2014; el número de SSTC seleccionadas en la primera etapa, por medio de la utilización de bases de datos; y el número de SSTC seleccionadas en la segunda etapa.

Año	SSTC totales	SSTC base de datos	SSTC seleccionadas
1981	42	2	1
1982	86	0	0
1983	125	3	0
1984	127	1	0
1985	183	3	0
1986	169	1	0
1987	209	7	1
1988	265	4	1
1989	219	3	1
1990	214	9	2
1991	248	3	0
1992	242	6	1
1993	388	4	3
1994	337	5	3
1995	198	5	2
1996	213	3	1
1997	237	12	5
1998	240	12	4
1999	242	5	4
2000	312	10	2
2001	240	10	3
2002	239	8	2
2003	230	6	1
2004	255	9	3
2005	342	12	3
2006	365	9	4
2007	265	5	1
2008	187	2	0
2009	220	4	0
2010	143	2	1
2011	207	9	1
2012	246	23	10
2013	219	13	2
2014	215	9	3
Total	7.669	219	65

A continuación se presenta un listado de las 65 SSTC seleccionadas, presentadas por orden cronológico:

- 1) STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. Ponente: Fernández Viagas. BOE N° 193, de 13 de agosto de 1981. [RTC 1981\27]. FJs. 4º y 5º.
- 2) STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. Ponente: Leguina Villa. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987. [RTC 1987\37]. FJ.13º.
- 3) STC 209/1988, Pleno, de 10 de noviembre. Ponente: Truyol Serra. BOE nº 297, de 12 de diciembre de 1988. [RTC 1988\209]. FJs. 6º a 11º.
- 4) STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE N° 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJs. 2º y 4º a 8º.
- 5) STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE N° 129, de 30 de mayo de 1990. [RTC 1990\76]. FJs. 3º, 6º y 9º.
- 6) STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJs. 7 y 9º.
- 7) STC 221/1992, Pleno, de 11 de diciembre. Ponente: González Campos. BOE N° 16, de 19 de enero de 1993. [RTC 1992\221]. FJs. 4º al 6º.
- 8) STC 53/1993, Sala Segunda, de 15 de febrero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 69, de 22 de marzo de 1993. [RTC 1993\53]. FJs. 1º y 2º.

- 9) STC 54/1993, Sala Segunda, de 15 de febrero. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 69, de 22 de marzo de 1993. [RTC 1993\54]. FJs. 1º y 2º.
- 10) STC 186/1993, Pleno, de 7 de junio. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE nº 159, de 5 de julio de 1993. [RTC 1993\186]. FJ. 4º.
- 11) STC 146/1994, Pleno, de 12 de mayo. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 140, de 13 de junio de 1994. [RTC 1994\146]. FJs. 3º y 5º.
- 12) STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 197, de 18 de agosto de 1994. [RTC 1994\214]. FJs. 2º y 4º al 8º.
- 13) STC 296/1994, Pleno, de 10 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE Nº 298, de 14 de febrero de 1994. [RTC 1994\296]. FJ. 4º.
- 14) STC 164/1995, Pleno, de 13 de noviembre. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 298, de 14 de diciembre de 1995. [RTC 1995\164]. FJs. 7º y 8º.
- 15) STC 198/1995, Pleno, de 21 de diciembre. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 21, de 24 de enero de 1996. [RTC 1995\198]. FJ 3º.
- 16) STC 134/1996, Pleno, de 22 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 194, de 12 de agosto de 1996. [RTC 1996\134]. FJs. 5º y 6º al 9º.
- 17) STC 72/1997, Pleno, de 10 de abril. Ponente: Vives Antón. BOE nº 114, de 13 de mayo de 1997. [RTC 1997\72]. FJ Único.

- 18) STC 80/1997, Sala Segunda, de 21 de abril. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE nº 121, de 21 de mayo de 1997. [RTC 1997\80]. FJ Único.
- 19) STC 141/1997, Sala Segunda, de 15 de septiembre. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE nº 248, de 16 de octubre de 1997. [RTC 1997\141]. FJ 3º.
- 20) STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJs. 3º y 4º.
- 21) STC 183/1997, Sala Primera, de 28 de octubre. Ponente: García Manzano. BOE nº 285, de 28 de noviembre de 1997. [RTC 1997\183]. FJs. 3º y 4º.
- 22) STC 14/1998, Pleno, de 22 de enero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 47, de 24 de febrero de 1988. [RTC 1998\14]. FJ. 11º B.
- 23) STC 55/1998, Sala Segunda, de 16 de marzo. Ponente: González Campos. BOE nº 96, de 22 de abril de 1998. [RTC 1998\55]. FJs. 2º y 3º.
- 24) STC 71/1998, Sala Segunda, de 30 de marzo. Ponente: González Campos. BOE nº 108, de 6 de mayo de 1998. [RTC 1998\71]. FJ. 5º.
- 25) STC 137/1998, Sala Segunda, de 29 de junio. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE nº 181, de 30 de julio de 1998. [RTC 1998\137]. FJ 2º.
- 26) STC 36/1999, Sala Primera, de 22 de marzo. Ponente: Cachón Villar. BOE nº 100, de 27 de abril de 1999. [RTC 1999\36]. FJ. 3º.

- 27) STC 84/1999, Sala Primera, de 10 de mayo. Ponente: Casas Baamonde. BOE nº 142, de 15 de junio de 1999. [RTC 1999\84]. FJs. 3º y 4º.
- 28) STC 200/1999, Sala Segunda, de 8 de noviembre. Ponente: Vives Antón. BOE nº 300, de 16 de diciembre de 1999. [RTC 1999\200]. FJ. 3º.
- 29) STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre. Ponente: Cachón Villar. BOE Nº 17, de 20 de enero de 2000. [RTC 1999\233]. FJs. 14º, 17º y 23º.
- 30) STC 46/2000, Pleno, de 17 de febrero. Ponente: Conde Martín de Hijas. BOE Nº 66, de 17 de marzo de 2000. [RTC 2000\46]. FJs. 4º al 8º.
- 31) STC 194/2000, Pleno, de 19 de julio. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE Nº 192, de 11 de agosto de 2000. [RTC 2000\194]. FJs. 7º al 9º.
- 32) STC 1/2001, Sala Segunda, de 15 de enero. Ponente: de Mendizábal Allende. BOE nº 41, de 16 de febrero de 2001. [RTC 2001\01]. FJ 3º.
- 33) STC 111/2001, Sala Primera, de 7 de mayo. Ponente: Jiménez de Parga y Cabrera. BOE nº 137, de 8 de junio de 2001. [RTC 2001\111]. FJ. 7º.
- 34) STC 212/2001, Sala Segunda, de 29 de octubre. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 287, de 30 de noviembre de 2001. [RTC 2001\212]. FJs. 4º y 5º.
- 35) STC 21/2002, Sala Segunda, de 28 de enero. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 52, de 1 de marzo de 2002. [RTC 2002\21]. FJs. 3º y 4º.

- 36) STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril. Ponente: Cachón Villar. BOE nº 122, de 22 de mayo de 2002. [RTC 2002\96]. FJs. 6º al 10º.
- 37) STC 137/2003, Pleno, de 3 de julio. Ponente: Casas Baamonde. BOE nº 181, de 30 de julio de 2003. [RTC 2003\137]. FJs. 6º y 7º.
- 38) STC 108/2004, Pleno, de 30 de junio. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 180, de 27 de julio de 2004. [RTC 2004\108]. FJs. 7º y 8º.
- 39) STC 193/2004, Pleno, de 4 de noviembre. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 290, de 2 de diciembre de 2004. [RTC 2004\193]. FJs. 3º al 7º.
- 40) STC 255/2004, Pleno, de 23 de diciembre. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 18, de 21 de enero de 2005. [RTC 2004\255]. FJs. 4º al 6º.
- 41) STC 10/2005, Pleno, de 20 de enero. Ponente: Pérez Tremps. BOE Nº 41, de 17 de febrero de 2005. [RTC 2005\10]. FJs. 5º y 6º.
- 42) STC 57/2005, Sala Segunda, de 14 de marzo. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 93, de 19 de abril de 2005. [RTC 2005\57]. FJs. 3º al 7º.
- 43) STC 189/2005, Pleno, de 7 de julio. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 186, de 5 de agosto de 2005. [RTC 2005\189]. FJs. 7º al 9º.
- 44) STC 33/2006, Sala Primera, de 13 de febrero. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 64, de 16 de marzo de 2006. [RTC 2006\33]. FJs. 3º al 5º.

- 45) STC 54/2006, Sala Primera, de 27 de febrero. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 77, de 31 de marzo de 2006. [RTC 2006\54]. FJs. 5º al 7º.
- 46) STC 179/2006, Pleno, de 13 de junio. Ponente: García-Calvo y Montiel. BOE nº 161, de 7 de julio de 2006. [RTC 2006\179]. FJs. 5º y 9º.
- 47) STC 295/2006, Pleno, de 11 de octubre. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 274, de 16 de noviembre de 2006. [RTC 2006\295]. FJ. 8º.
- 48) STC 91/2007, Sala Segunda, de 7 de mayo. Ponente: Sala Sánchez. BOE nº 137, de 8 de junio de 2007. [RTC 2007\91]. FJs. 3º y 4º.
- 49) STC 7/2010, Sala Primera, de 27 de abril. Ponente: Aragón Reyes. BOE Nº 129, de 27 de mayo de 2010. [RTC 2010\7]. FJ. 6º.
- 50) STC 73/2011, Sala Segunda, de 16 de abril. Ponente: Ortega Álvarez. BOE Nº 117, de 16 de mayo de 2011. [RTC 2011\73]. FJs. 4º y 5º.
- 51) STC 19/2012, Pleno, de 15 de febrero. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 61, de 12 de marzo de 2012. [RTC 2012\19]. FJs. 3º y 4º.
- 52) STC 20/2012, Pleno, de 16 de febrero. Ponente: Gay Montalvo. BOE nº 61, de 12 de marzo de 2012. [RTC 2012\20]. FJs. 9º a 12º.
- 53) STC 35/2012, Pleno, de 15 de marzo. Ponente: Gay Montalvo. BOE nº 88, de 12 de abril de 2012. [RTC 2012\35]. FJ. 6º.

- 54) STC 79/2012, Pleno, de 17 de abril. Ponente: Asua Batarrita. BOE nº 117, de 16 de mayo de 2012. [RTC 2012\79]. FJ. 5º.
- 55) STC 100/2012, Pleno, de 8 de mayo. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 134, de 5 de junio de 2012. [RTC 2012\100]. FJ. 9º.
- 56) STC 122/2012, Pleno, de 5 de junio. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 159, de 4 de julio de 2012. [RTC 2012\122]. FJs. 3º y 7º.
- 57) STC 162/2012, Pleno, de 20 de septiembre. Ponente: X. BOE nº 250, de 17 de octubre de 2012. [RTC 2012\162]. FJ. 3º.
- 58) STC 172/2012, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Pérez de los Cobos Orihuel. BOE nº 263, de 1 de noviembre de 2012. [RTC 2012\172]. FJ. 3º.
- 59) STC 197/2012, Pleno, de 6 de noviembre. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 286, de 28 de noviembre de 2012. [RTC 2012\197]. FJs. 5º a 8º.
- 60) STC 210/2012, Pleno, de 14 de noviembre. Ponente: Ortega Álvarez. BOE nº 299, de 13 de diciembre de 2012. [RTC 2012\210]. FJs. 4º a 8º.
- 61) STC 85/2013, Pleno, de 11 de abril. Ponente: Hernando Santiago. BOE nº 112, de 10 de mayo de 2013. [RTC 2013\85]. FJs. 2º a 6º.
- 62) STC 96/2013, Pleno, de 23 de abril. Ponente: González Rivas. BOE nº 123, de 23 de mayo de 2013. [RTC 2013\96]. FJs. 8º a 12º.

- 63) STC 53/2014, Pleno, de 10 de abril. Ponente: Roca Trías. BOE nº 111, de 7 de mayo de 2012. [RTC 2014\53]. FJs. 3º a 6º.
- 64) STC 71/2014, Pleno, de 6 de mayo. Ponente: Valdés Dal-Ré. BOE nº 135, de 4 de junio de 2012. [RTC 2014\71]. FJ. 3º.
- 65) STC 83/2014, Pleno, de 29 de mayo. Ponente: Enríquez Sancho. BOE nº 153, de 24 de junio de 2012. [RTC 2014\83]. FJs. 3º a 6º.

Finalmente, en la página siguiente, se presenta una tabla que resume las 65 SSTC seleccionadas, ordenadas en atención a los principios materiales de Derecho tributario al que se refieren¹⁴³:

¹⁴³ Se utiliza el símbolo “✓” para representar el principio o principios materiales de Derecho tributario en atención al cual se seleccionó la STC.

Nº	Año	Fecha	Sala	Orige	GE	CE	IG	PR	N
27	198	20/07/1981	Pleno	RI		✓	✓	✓	
37	198	26/03/1987	Pleno	RI		✓			✓
20	198	10/11/1988	Pleno	RA			✓		
45	198	20/02/1989	Pleno	CI		✓	✓	✓	
76	199	26/04/1990	Pleno	RI-CI		✓	✓	✓	
15	199	04/10/1990	Pleno	RI			✓	✓	✓
22	199	11/12/1992	Pleno	CI		✓			
53	199	15/02/1993	Segund	RA			✓		
54	199	15/02/1993	Segund	RA			✓		
18	199	07/06/1993	Pleno	RI		✓	✓		✓
14	199	12/05/1994	Pleno	RI		✓			
21	199	14/07/1994	Pleno	RI		✓	✓		
29	199	10/11/1994	Pleno	CI		✓			
16	199	13/11/1995	Pleno	CI		✓	✓		
19	199	21/12/1995	Pleno	CI			✓		
13	199	22/07/1996	Pleno	RI			✓	✓	
72	199	10/04/1997	Pleno	CI			✓		
80	199	21/04/1997	Segund	RA			✓		
14	199	15/09/1997	Segund	RA			✓		
15	199	02/10/1997	Pleno	RA		✓	✓	✓	
18	199	28/10/1997	Primer	RA			✓		
14	199	22/01/1998	Pleno	RI					✓
55	199	16/03/1998	Segund	RA			✓		
71	199	30/03/1998	Segund	RA			✓		
13	199	29/06/1998	Segund	RA			✓		
36	199	22/03/1999	Primer	RA			✓		
84	199	10/05/1999	Primer	RA			✓		
20	199	08/11/1999	Segund	RA			✓		
23	199	16/12/1999	Pleno	RI		✓			✓
46	200	17/02/2000	Pleno	CI		✓			
19	200	19/07/2000	Pleno	RI		✓			
1	200	15/01/2001	Segund	RA			✓		
11	200	07/05/2001	Primer	RA			✓		
21	200	29/10/2001	Segund	RA		✓			
21	200	28/01/2002	Segund	RA			✓		
96	200	25/04/2002	Pleno	RI	✓		✓		
13	200	03/07/2003	Pleno	RI		✓			
10	200	30/06/2004	Pleno	RI		✓			

19	200	04/11/2004	Pleno	CI			✓		
25	200	23/12/2004	Pleno	CI			✓		
10	200	20/01/2005	Pleno	CI	✓				
57	200	14/03/2005	Segund	RA	✓		✓		
18	200	07/07/2005	Pleno	RI		✓			
33	200	13/02/2006	Primer	RA	✓		✓		
54	200	27/02/2006	Primer	RA		✓	✓		
17	200	13/06/2006	Pleno	CI		✓			
29	200	11/10/2006	Pleno	CI			✓		
91	200	07/05/2007	Segund	RA			✓		
7	201	27/04/2010	Primer	RI		✓		✓	
73	201	16/04/2011	Segund	CI		✓			
19	201	15/02/2012	Pleno	RI	✓			✓	
20	201	16/02/2012	Pleno	CI		✓			
35	201	15/03/2012	Pleno	RI		✓			
79	201	17/04/2012	Pleno	CI		✓			
10	201	08/05/2012	Pleno	CI		✓			
12	201	05/06/2012	Pleno	RI		✓			
16	201	20/09/2012	Pleno	RI		✓			
17	201	04/10/2012	Pleno	RI		✓			
19	201	06/11/2012	Pleno	RI		✓			
21	201	14/11/2012	Pleno	RI		✓			
85	201	11/04/2013	Pleno	RI		✓			
96	201	23/04/2013	Pleno	RI		✓			
53	201	10/04/2014	Pleno	CI		✓			
71	201	06/05/2014	Pleno	RI		✓			
83	201	29/05/2014	Pleno	CI		✓			
Totales					5	36	34	8	5

2. Principio de generalidad tributaria

2.1 Consideraciones conceptuales

Antes de realizar el análisis de las SSTC, a continuación se resumen las principales consideraciones conceptuales sobre el principio de generalidad tributaria:

- a) El principio de generalidad tributaria está contenido en forma implícita en la expresión “*todos*” del art. 31.1 de la CE¹⁴⁴.

Por su parte, el principio de generalidad tributaria está contenido en forma explícita en el art. 3.1 de la LGT¹⁴⁵ como un principio de ordenación del sistema tributario.

- b) El TC ha declarado que la expresión “*todos*” del art. 31.1 de la CE “absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les

¹⁴⁴ El art. 31.1 de la CE expresa: “**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”. El destacado es mío.

¹⁴⁵ El art. 3.1 de la LGT dispone: “Artículo 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario*. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, **generalidad**, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. El destacado es mío.

convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario¹⁴⁶.

- c) Desde un punto de vista histórico, el establecimiento del principio de generalidad tributaria se justifica como una reacción contra los privilegios fiscales que antiguamente declaraban exentas de impuestos a ciertas personas y a determinadas clases sociales.

Desde un punto de vista más actual, el establecimiento del principio de generalidad tributaria puede ser entendido como el aspecto subjetivo del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, esto es, que todas las personas deben estar sometidas al poder tributario.

- d) El principio de generalidad tributaria se opone a la concesión de privilegios fiscales.

En efecto, el TC ha declarado en reiteradas ocasiones que la exención es una quiebra del principio de generalidad tributaria porque neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica.

Por lo tanto, los beneficios fiscales se aceptan excepcionalmente y son constitucionalmente válidos solo en la medida que respondan a fines de interés general que los justifiquen.

- e) El principio de generalidad tributaria está íntimamente relacionado con los principios de igualdad en materia tributaria y el principio de capacidad económica.

¹⁴⁶ STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril, FJ 7º.

El principio de generalidad tributaria se relaciona con el principio de igualdad en materia tributaria en el sentido de que aquel se opone a la concesión de privilegios fiscales que no responden a fines de interés general que los justifiquen y, por tanto, pueden considerarse fuente de discriminaciones.

En este sentido, RODRÍGUEZ BEREIJO sostiene que “La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario solo 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. El principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos”¹⁴⁷.

El principio de generalidad tributaria se relaciona con el principio de capacidad económica en el sentido de que todas las personas que realicen el hecho gravado determinado por la ley deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero deben hacerlo en la medida de su capacidad económica.

¹⁴⁷ Rodríguez Bereijo, Á. (1988), pág. 613.

Asimismo, se ha afirmado: a) Que cabría considerar que el principio de generalidad tributaria está incluido en el principio de igualdad en materia tributaria. ALARCÓN GARCÍA, G. (2008). *Manual del sistema fiscal español: un compendio sistemático y práctico*. (pág. 71). Cizur Menor (Navarra): Thomson Civitas; b) Que el principio de generalidad tributaria es una manifestación concreta de un principio más amplio: el principio de igualdad ante la ley, en este caso, ante la ley fiscal. CALVO ORTEGA, R. (2010). *Curso de Derecho financiero. I. Derecho tributario. Parte general*. (14 ed.; pág. 54). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Civitas.

En este sentido, SAINZ DE BUJANDA afirma: “El principio de generalidad únicamente es comprensible, por tanto, en relación con el de capacidad contributiva”.¹⁴⁸

Asimismo, CALVO ORTEGA destaca que mientras el principio de generalidad tributaria determina a quién se grava, el principio de capacidad económica determina cómo se grava¹⁴⁹. Por su parte, PÉREZ ROYO sostiene que el principio de generalidad tributaria puede tener excepciones fundamentadas en la capacidad económica de una persona como ocurre, por ejemplo, en el caso de la exención de la renta mínima o vital¹⁵⁰.

2.2 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)

A continuación se realizará un análisis jurisprudencial a fin de intentar avanzar en la determinación del significado de los

¹⁴⁸ “El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. ES decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva. **El principio de generalidad únicamente es comprensible, por tanto, en relación con el de capacidad contributiva**”. SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de Derecho financiero* (10 ed.; pág. 104). Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones. El destacado es mío.

¹⁴⁹ CALVO ORTEGA (2010), pág. 54.

¹⁵⁰ PÉREZ ROYO, F. Derecho financiero y tributario. Parte general. 20ª ed. Cizur Menor (navarra): Thomson Reuters Civitas, 2010, pág. 63.

principios materiales del Derecho tributario, recurriendo a las herramientas que nos entrega la Teoría General del Derecho, en especial, el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN en su libro *Normative Systems*¹⁵¹.

El objeto del análisis jurisprudencial del principio de generalidad tributaria que se presentará está constituido por las 7.669 sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional español en el período comprendido entre los años 1980 a 2014.

Para seleccionar el material jurídico relevante para efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos¹⁵² permitió reducir el número inicial a 8 SSTC; equivalente al 0,10 % del universo inicial.

En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 8 SSTC permitió reducirlas a **5 SSTC** lo que equivale al **0,07 %** del universo inicial.

En esta segunda etapa se descartaron 3 SSTC¹⁵³ que mencionan el principio de generalidad” para referirse a un objeto distinto del principio de generalidad en materia tributaria.

¹⁵¹ ALCHOURRÓN & BULYGIN. (1974. Trabajo original publicado en 1971).

¹⁵² La búsqueda inicial en base de datos se realizó seleccionando SSTC que en sus fundamentos jurídicos utilizaran las siguientes palabras clave: “principio de generalidad”; “generalidad tributaria”; asimismo, los siguientes *descriptores semánticos* “principio de generalidad” y “generalidad tributaria”.

De este modo, se han seleccionado las siguientes 5 SSTC:

- 1) STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril. Ponente: Cachón Villar. BOE N° 122, de 22 de mayo de 2002. [RTC 2002\96]. FJs. 6º al 10º.
- 2) STC 10/2005, Pleno, de 20 de enero. Ponente: Pérez Tremps. BOE N° 41, de 17 de febrero de 2005. [RTC 2005\10]. FJs. 5º y 6º.
- 3) STC 57/2005, Sala Segunda, de 14 de marzo. Ponente: Pérez Vera. BOE N° 93, de 19 de abril de 2005. [RTC 2005\57]. FJs. 3º al 7º.
- 4) STC 33/2006, Sala Primera, de 13 de febrero. Ponente: Delgado Barrio. BOE N° 64, de 16 de marzo de 2006. [RTC 2006\33]. FJs. 3º al 5º.
- 5) STC 19/2012, Pleno, de 15 de febrero. Ponente: Pérez Vera. BOE N° 61, de 12 de marzo de 2012. [RTC 2012\19]. FJs. 3º y 4º.

2.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP

Habiendo fijado el universo de 5 SSTC a analizar, procede establecer el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se determinará el conjunto de propiedades consideradas relevantes por la jurisprudencia seleccionada.

¹⁵³ Las 3 sentencias descartadas son: STC 20/1986; STC 113/1990 y STC 33/2003; todas se refieren al principio de generalidad en materia laboral.

Se entiende por *propiedades relevantes del sistema normativo* a “aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia pueden provocar que la respuesta sea distinta”¹⁵⁴ y *Universo de Propiedades del sistema normativo (UP)* al “conjunto de las propiedades relevantes del sistema normativo, que nos permitirá determinar la totalidad de los casos genéricos del sistema (Universos de Casos o UC)”¹⁵⁵.

Luego, en este apartado se analizarán aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia sirve de justificación para la resolución de las 5 SSTC determinadas.

De las 5 SSTC seleccionadas solo en una de ellas –STC 10/2005– el recurrente alega vulneración del principio de generalidad tributaria. En las 4 SSTC restantes los recurrentes alegan vulneración del principio de igualdad en materia tributaria; fueron seleccionadas porque es el TC quien, en sus declaraciones, se refiere al principio de generalidad tributaria utilizándolo como criterio de interpretación para delimitar el ámbito de aplicación del principio de igualdad en materia tributaria.

Finalmente, cabe tener presente desde ya que de las 5 SSTC seleccionadas, solo en una de ellas –STC 10/2005– se declara la inconstitucionalidad por vulneración del principio de generalidad tributaria.

¹⁵⁴ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), pág. 40.

¹⁵⁵ *Ibíd.*

A. STC 96/2002: dimensión territorial del principio de igualdad. En sentido similar STC 19/2012¹⁵⁶

- *STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril. Ponente: Cachón Villar. BOE N° 122, de 22 de mayo de 2002. [RTC 2002\96]. FJs. 7º al 10º.*

Esta sentencia resuelve un RI interpuesto contra la Disposición Adicional¹⁵⁷ octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social¹⁵⁸.

El recurrente alega que la disposición impugnada es contraria, entre otros, al principio de igualdad porque establece un derecho a reembolso para residentes de la Unión Europea que operan en los territorios del País Vasco y Navarra sin ser residentes de España, en perjuicio de quienes realizan tales operaciones siendo residentes españoles.

¹⁵⁶ Esta sentencia resuelve un RI contra los siguientes artículos: 2.2, 15.1, 15.3.4, 17.2 c) y d), 24.2 b) y c), 39, 40, 43.2 f), 44.1.1 a), 48, 51, 53, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 81.1, 2 y 3, y disposiciones transitorias cuarta, quinta apartado 2, sexta y séptima, todas de la LIRPF/1998.

¹⁵⁷ En adelante e indistintamente: DA.

¹⁵⁸ La disposición impugnada expresa: “Los residentes de la Unión Europea, que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

En el razonamiento que realiza el TC para determinar si existe o no vulneración del principio de igualdad, emite declaraciones sobre el principio de generalidad tributaria que interesan para los fines de este trabajo. En este sentido, las declaraciones del TC pueden presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, en la valoración sobre el principio de igualdad se debe tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte. Tratándose de materias tributarias, es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del art. 14 de la CE en un precepto: el art. 31.1 de la CE.
- b) Segundo, de lo dispuesto en el art. 31.1 de la CE se puede concluir que “la igualdad ante la Ley Tributaria resulta indisoluble de los principios de **generalidad**, capacidad, justicia y progresividad”¹⁵⁹.
- c) Tercero, en cuanto a la expresión “todos” del art. 31.1 de la CE, el TC explica: “La **expresión «todos»** absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario”¹⁶⁰.

¹⁵⁹ STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril de 2002. FJ 7º. El destacado es mío.

¹⁶⁰ *Ibíd.*

- d) Cuarto, la exigencia de todos de contribuir con igualdad al sostenimiento de los gastos públicos implica “la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”¹⁶¹.
- e) Quinto, **la exención o bonificación es una quiebra del principio de generalidad tributaria** porque neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica; como tal, la exención o bonificación es constitucionalmente válida solo en la medida que responda a **finés de interés general que la justifiquen**.
- f) Sexto, el TC reitera doctrina constitucional expresando: **“los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio, F.8)”**¹⁶².

Finalmente, el TC aplica el denominado juicio de igualdad y concluye que aunque la disposición impugnada tiene una finalidad razonable, sus consecuencias tributarias son irrazonables y extremadamente desproporcionadas en atención a la finalidad perseguida. En consecuencia, el TC declara la inconstitucionalidad

¹⁶¹ STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril de 2002. FJ 7º.

¹⁶² *Ibíd*em. El destacado es mío.

de la disposición impugnada por vulnerar el principio de igualdad establecido en los arts. 14 y 31.1, ambos de la CE.

B. STC 10/2005: exención del pago de la licencia fiscal al impuesto industrial a las Cajas de Ahorro

- *STC 10/2005, Pleno, de 20 de enero. Ponente: Pérez Tremps. BOE Nº 41, de 17 de febrero de 2005. [RTC 2005\10]. FJs. 5º y 6º.*

Esta sentencia resuelve las CI acumuladas contra el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación del art. 9.7 del citado decreto que expresamente declaró a las Cajas de Ahorro exentas del pago de la licencia fiscal al impuesto industrial.

Los recurrentes sostienen que la exención impugnada establece un trato desigual sin justificación en perjuicio de otras entidades que realizan actividades financieras y que sí están obligadas al pago de la licencia fiscal al impuesto industrial.

Tal trato desigual implicaría una discriminación que vulnera –entre otros– el principio de igualdad ante la ley tributaria y el principio de generalidad tributaria, ambos garantizados en el art. 31.1 de la CE; por lo tanto, la disposición impugnada adolecería de un vicio de inconstitucionalidad sobreviniente.

En forma previa al análisis del precepto impugnado, el TC delimita la evolución legislativa de las Cajas de Ahorro. Establece que

fueron creadas en 1853 como instituciones de beneficencia, pero con los años comenzaron a perder su carácter puramente benéfico asumiendo funciones propias de las entidades financieras hasta el punto que estas últimas se convirtieron en su principal actividad.

Ante este carácter mixto de las actividades de las Cajas de Ahorro, la legislación fiscal, por regla general, les ha otorgado beneficios fiscales previstos para las entidades benéficas, pero limitados a los rendimientos o beneficios obtenidos por la realización de actividades sin fines de lucro.

Con todo, el art. 9.7 del decreto impugnado expresamente declaró a las Cajas de Ahorro exentas del pago de la licencia fiscal al impuesto industrial sin distinguir entre actividades financieras y actividades benéfico-sociales.

La licencia fiscal al impuesto industrial fue remplazada por el IAE; creado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y que comenzó a regir a partir del 1 de enero de 1991, fecha hasta la cual se debía exigir el pago de la licencia fiscal de actividades industriales.

La disposición transitoria tercera, apartado 2º, de la citada Ley 39/1988 dispuso expresamente: “Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del impuesto sobre actividades económicas gocen de cualquier beneficio fiscal en la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales o en la licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción, y si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1994, inclusive”.

En virtud de tal disposición transitoria se ha sostenido que cabe aplicar el art. 9.7 del decreto impugnado y que, por lo tanto, las Cajas de Ahorro estaban exentas del pago de la licencia fiscal de actividades industriales desde el 1 de enero de 1991, fecha en que comenzó a regir el IAE, hasta el 31 de diciembre de 1994, fecha en que fue fijado el término del disfrute de tal beneficio fiscal.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, reitera doctrina constitucional estableciendo que “la igualdad ante la Ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad”¹⁶³.
- b) Segundo, declara que **la exención es una quiebra del principio de generalidad tributaria** porque neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica; como tal, la exención es constitucionalmente válida solo en la medida que responda a fines de interés general que la justifiquen.

Agrega, que el principio de generalidad se lesiona cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carentes de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que se consagra en el art. 31 de la CE.

- c) Tercero, establece que la exención impugnada carece de una justificación objetiva y razonable.

En efecto, si bien históricamente los beneficios fiscales se justificaban cuando la actividad principal de las Cajas de

¹⁶³ STC 10/2005, Pleno, de 20 de enero de 2005, FJ 5º.

Ahorro era de carácter benéfico-social sin ánimo de lucro; tal justificación decae desde el momento en que, de conformidad con la normativa vigente, la actividad principal de tales instituciones es de carácter eminentemente mercantil.

- d) Cuarto, aclara que tanto el IAE como la licencia fiscal gravan el mero ejercicio de actividades económicas; las Cajas de Ahorro realizan actividades mercantiles que deben considerarse actividades económicas. Luego, aun aceptando que las Cajas de Ahorro no persiguen fines de lucro por destinar parte de sus beneficios a la obra social, el ejercicio de sus actividades económicas debe ser gravado con el IAE o con la licencia fiscal, en su caso.
- e) Quinto, a mayor abundamiento, el TC reitera doctrina comunitaria que considera “contrarias al Derecho comunitario por ser ayudas de Estado aquellas exenciones fiscales a favor de entidades públicas o privadas que las coloquen en una situación más favorable que a otros contribuyentes”¹⁶⁴.

El TC concluye que la extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera y, por ende, lucrativa de las Cajas de Ahorro, carente de justificación razonable, implica una vulneración del principio de generalidad tributaria.

Por todo lo anterior, el TC estima las CI acumuladas y declara la inconstitucionalidad y derogación del art. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobó el texto

¹⁶⁴ STC 10/2005, Pleno, de 20 de enero de 2005, FJ 6º citando la STJUE, de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92.

refundido de la Ley de impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales.

Habiendo analizado las razones del TC para acoger la pretensión de los recurrentes de que el art. 9.7 del citado Decreto 3313/1966 sea declarado inconstitucional por vulnerar el principio de generalidad tributaria, estamos en condiciones de determinar las propiedades relevantes de la resolución del TC.

Resulta claro concluir que la circunstancia cuya presencia le permitió al TC declarar la vulneración del principio de generalidad tributaria es que, en el Decreto impugnado, ***se establece una exención que carece de una justificación objetiva y razonable.***

C. STC 57/2005: tratamiento tributario de las pensiones alimenticias. En sentido similar STC 33/2006¹⁶⁵

- *STC 57/2005, Sala II, de 14 de marzo. Ponente: Pérez Vera. BOE N° 93, de 19 de abril de 2005. [RTC 2005\57]. FJs. 3º y 4º.*

Esta sentencia resuelve un RA contra la sentencia del TSJ de Madrid, de fecha 26 de junio de 1998, en relación con liquidaciones por concepto de IRPF correspondientes al período

¹⁶⁵ Esta sentencia resuelve cuatro RA acumulados contra sentencias del TSJ de Madrid que confirman resoluciones que deniegan la pretensión de los demandantes de amparo de que fueran rectificadas sus declaraciones del IRPF a fin de incluir entre las reducciones de su base imponible regular el importe de las anualidades de alimentos fijadas en favor de sus hijos menores convivientes con su madre de la que el demandante se había divorciado.

1994, practicadas por la AEAT. Se alega vulneración del derecho fundamental a la igualdad ante la ley garantizado en los arts. 14 y 31.1 de la CE.

El recurrente está obligado judicialmente, por sentencia emitida en juicio de divorcio, a pagar mensualmente pensión alimenticia por dos hijos. En la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio de 1994, el recurrente redujo la base imponible en la cuantía de la pensión por alimentos abonada a sus hijos.

Tal autoliquidación fue rectificada por la AEAT quien, aplicando el art. 71.2 de la LIRPF/1991¹⁶⁶, practicó una nueva liquidación sin reducir la base imponible en la citada cuantía y sancionando al recurrente con una multa. La decisión de la AEAT fue confirmada por el TSJ de Madrid.

El recurrente sostiene que la aplicación del citado art. 71.2 de la LIRPF/1991 otorga un trato favorable a favor de los sujetos pasivos del IRPF que, por decisión judicial, deben pagar pensiones compensatorias a favor del cónyuge y pensiones alimenticias a favor de parientes distintos de los hijos discriminando injustificadamente a los sujetos pasivos del IRPF que deben pagar pensiones alimenticias a favor de sus hijos.

El razonamiento del TC puede presentarse la siguiente manera:

- a) Primero, el TC reitera doctrina constitucional sobre el principio de igualdad expresando que “el principio de igualdad «ante o en la Ley» impone al legislador el deber de

¹⁶⁶ El art. 71.2 de la LIRPF/1991 permite reducir de la base imponible del IRPF “las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del sujeto pasivo, satisfechas ambas por decisión judicial”.

dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha justificación”¹⁶⁷.

- b) Segundo, aclara que se alega un diferente trato que, desde el punto de vista del deber de contribuir, se atribuye a idénticas manifestaciones de riqueza. Luego, el recurso de amparo podría situarse en el ámbito del art. 31.1 de la CE “precepto que [...] conecta de manera inescindible la igualdad con los **principios de generalidad**, capacidad, justicia y progresividad”¹⁶⁸. Sin embargo, tal disposición no es susceptible de ser protegida por el recurso de amparo.

Acto seguido, el TC declara que el diferente tratamiento tributario alegado también puede situarse en el ámbito del art. 14 de la CE considerando que la naturaleza de la distinción es de carácter subjetiva. En efecto, lo determinante para otorgar un diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir es la cualidad del pagador de las pensiones –esto es, si es progenitor, cónyuge o mero pariente– con el beneficiario de las mismas.

- c) Tercero, el TC reitera que para poder apreciar la vulneración del art. 14 de la CE es *conditio sine qua non* que los **términos de comparación** que se aportan para ilustrar la desigualdad denunciada sean homogéneos. El TC establece

¹⁶⁷ STC 57/2005, Sala II, de 14 de marzo de 2005. FJ 3º.

¹⁶⁸ *Ibídem*. El destacado es mío.

que el recurrente no cumple con este requisito esencial por las siguientes razones:

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos impuestas por resolución judicial no son homologables con las pensiones compensatorias a favor del cónyuge porque esta última no es un deber constitucional, tiene una función puramente reparadora y se determina de una manera muy diferente.

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos impuestas por resolución judicial no son homologables con las anualidades por alimentos a favor de otros parientes porque esta última no es un deber constitucional, se requiere una demanda para se origine el derecho a su percepción, tiene por finalidad salvaguardar la vida del alimentista y se determina de una manera muy diferente.

Las anualidades por alimentos a favor de los hijos impuestas por resolución judicial en relación con las anualidades por alimentos a favor de los hijos sin que exista una resolución judicial que las imponga, sí son términos de comparación idóneos.

En efecto, todos los padres, sin distinción, están obligados constitucionalmente a “prestar asistencia de todo orden a los hijos”, asistencia que incluye la contribución a los alimentos.

De acuerdo con la normativa del IRPF, las anualidades por alimentos a favor de los hijos sin que exista una resolución judicial no son deducibles de la base imponible de tal impuesto; luego, el hecho de que la normativa del IRPF impida a los padres deducir las anualidades por alimentos

impuestas por resolución judicial solo equipara la situación de estos con la de todos los padres que –por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal– han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos.

Admitir que solo los padres alimentantes que no conviven con sus hijos tengan derecho a reducir de la base imponible del IRPF el coste de su manutención, implica “establecer un privilegio fiscal discriminatorio frente al genérico deber de contribuir de art. 31.1 CE, sin una justificación que, desde el punto de vista constitucional, lo legitime”¹⁶⁹.

- d) Cuarto, el TC reitera doctrina constitucional declarando que los beneficios fiscales, como **la exención o la bonificación, quiebran el principio de generalidad tributaria** porque neutralizan la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica; como tal, los privilegios fiscales son constitucionalmente válidos solo en la medida que respondan a ***finés de interés general que la justifiquen***.
- e) Finalmente, el TC aclara que, desde un punto de vista constitucional, el legislador puede permitir la deducción de las anualidades por alimentos a favor de los hijos como no permitirlos; lo importante es que al optar, lo haga sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios.

¹⁶⁹ STC 57/2005, Sala II, de 14 de marzo de 2005. FJ 4º.

En efecto, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos implica, por una parte, buscar la riqueza allá donde se encuentre y, por otra, la ***prohibición de conceder privilegios tributarios discriminatorios***, esto es, injustificados desde el punto de vista constitucional.

Por todo lo anterior, el TC deniega el amparo solicitado.

D. Resumen: UP

Habiendo analizado el razonamiento del TC en relación con el principio de generalidad tributaria en las diversas SSTC estudiadas, estamos en condiciones de establecer el UP a efectos de determinar el significado de tal principio.

Nuestro UP está constituido por el siguiente elemento: Que exista un beneficio tributario, tales como la exención o la bonificación, que no tenga una justificación objetiva y razonable.

Se entiende que es una justificación objetiva y razonable que se persiga una finalidad de interés general.

Asignaremos las letras *BT* para beneficio tributario; asignaremos las letras *FG* para finalidad de interés general; asignaremos la expresión $\neg JOR$ para representar la ausencia de una justificación objetiva y razonable.

Por tanto, a esta propiedad relevante le asignaremos la expresión: $(BT \cdot \neg JOR)$

En resumen:

$$UP = \{(BT \cdot \neg JOR)\}$$

2.4 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC

Habiendo fijado la propiedad relevante, procede seguir estableciendo el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se determinará el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo.

El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro *UP* está constituido por un elemento: $(BT \cdot \neg JOR)$; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^1 = 2$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestro *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

	<i>UP</i>
<i>UC</i>	$(BT \cdot \neg JOR)$
1	+
2	–

2.5 Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US

Habiendo fijado el ámbito fáctico, procede establecer el ámbito normativo de nuestro análisis; en concreto, se determinará el *Universo de Acciones (UA)* y el *Universo de Soluciones (US)*.

El *Universo de Acciones (UA)* se puede definir como “el conjunto de comportamientos deónticamente modalizados por el sistema normativo analizado”¹⁷⁰.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *UA* a la siguiente acción: *exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*; le asignaremos las letras *DC*. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de generalidad en materia tributaria incorporaremos la expresión “(*GEN*)”.

Por lo tanto,

$$UA = \{ DC(GEN) \}$$

El *Universo de Soluciones (US)* se puede definir como el “conjunto de soluciones normativas del sistema normativo analizado”¹⁷¹.

Existen tres operadores deónticos que nos permiten calificar una acción. Ellos son: obligatorio, prohibido y facultativo; siguiendo con la tradición, le asignaremos los siguientes símbolos **O**, **Ph** y **F**, respectivamente.

¹⁷⁰ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), pág. 286.

¹⁷¹ *Ibidem*, pág. 287.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *US* al operador deóntico prohibido.

Por lo tanto, nuestro *US* contiene el siguiente elemento:

$$US = \{ Ph_{DC(GEN)} \}$$

2.6 Normas y respuestas del sistema

Habiendo determinado los ámbitos fácticos y normativos de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado es posible extraer dos normas para nuestro sistema normativo SN_{GEN} .

La **primera norma** puede expresarse así: si existe un beneficio tributario que no tenga una justificación objetiva y razonable, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de generalidad tributaria.

Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_1 = (BT \cdot \neg JOR) \rightarrow Ph_{DC(GEN)}$$

De las SSTC seleccionadas es posible extraer una **segunda norma** que puede expresarse así: si no es el caso que exista un beneficio tributario que no tenga una justificación objetiva y razonable, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de generalidad tributaria.

Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_2 = \neg (BT \cdot \neg JOR) \rightarrow \neg PhDC(GEN)$$

Fácticamente, el supuesto de hecho de esta segunda norma se cumplirá en los dos casos siguientes: a) Cuando no exista un beneficio tributario; b) cuando exista un beneficio tributario que tenga una justificación objetiva y razonable como, por ejemplo, que persiga una finalidad de interés general.

Por lo tanto,

$$SN_{GEN} = \{N_1, N_2\}$$

Estamos en condiciones de determinar las consecuencias lógicas que nuestro SN_{GEN} establece para cada uno de los casos del UC ; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos. Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

	<i>UP</i>	<i>SN_{GEN}</i>	
<i>UC</i>	$(BT \cdot \neg JOR)$	<i>N₁</i>	<i>N₂</i>
1	+	<i>PhDC(GEN)</i>	
2	-		$\neg PhDC(GEN)$

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema es consistente, pleno e independiente. El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen. El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen. El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

3. Principio de capacidad económica

3.1 Consideraciones conceptuales

Antes de realizar el análisis de las SSTC, a continuación se resumen las principales consideraciones conceptuales sobre el principio de capacidad económica:

- a) El principio de capacidad económica está contenido en forma explícita en el art. 31.1 de la CE¹⁷².

Además, el principio de capacidad económica está contenido en forma explícita en el art. 3.1 de la LGT¹⁷³ como un principio de ordenación del sistema tributario.

- b) El principio de capacidad económica es tradicional en el Derecho tributario. “La idea de que el reparto de las cargas necesarias para el mantenimiento de la comunidad política debe hacerse de acuerdo con la riqueza de cada uno de los miembros de esta comunidad es muy antigua; se remonta seguramente a los orígenes mismos de la noción de comunidad política organizada”¹⁷⁴.

¹⁷² El art. 31.1 de la CE expresa: “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”. El destacado es mío.

¹⁷³ El art. 3.1 de la LGT dispone: “Artículo 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.* 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la **capacidad económica** de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. El destacado es mío.

¹⁷⁴ PALAO TABOADA, C. (2005). Nueva visita al principio de capacidad contributiva. *Revista Española de Derecho Financiero* (124), pág. 767.

- c) En cuanto a la positivización del principio de capacidad económica¹⁷⁵, uno de los primeros documentos contemporáneos que lo reconoce es la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789¹⁷⁶.

Habiendo estudiado la positivización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de los criterios de distribución de la carga tributaria en Derecho comparado¹⁷⁷, es posible afirmar que, actualmente, es frecuente encontrar disposiciones de rango constitucional que consagran el principio de capacidad económica. Así, por ejemplo, en las Constituciones de Hungría, Bolivia, Brasil, Honduras, Panamá y Venezuela.

En otros casos se utiliza la expresión “capacidad contributiva”; así, por ejemplo, en las Constituciones de Italia, Paraguay y República Dominicana.

En otros casos se utiliza la expresión “capacidad de pago”; así, por ejemplo, en la Constitución de Guatemala.

Finalmente, en otros casos, se establece la idea de que los tributos deben exigirse en forma proporcional a los ingresos y propiedades del contribuyente, como en la Constitución de Bulgaria; con arreglo a los medios del contribuyente, como

¹⁷⁵ “La formulación constitucional de la capacidad económica tiene su abolengo en el pensamiento liberal que se plasma en el Estado de Derecho, pensamiento que pugna abiertamente por el ocaso del «*ancien régime*»”. GALLEGO PERAGÓN (2003), pág. 80.

¹⁷⁶ Ver nota 61.

¹⁷⁷ Ver págs. 30 y ss.

en la Constitución de Chipre; en proporción a sus ingresos, como en la Constitución de Grecia.

- d) Habiendo estudiado la positivización del deber de contribuir en la historia constitucional española¹⁷⁸, es posible afirmar que la inclusión expresa del principio de capacidad económica entre los principios constitucionales tributarios no es novedosa en el ordenamiento jurídico español. Sin embargo, es posible apreciar una evolución en los términos en que se consagra tal principio.

En los primeros textos constitucionales españoles se establece que se debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos *en proporción a los haberes del contribuyente*. Así, art. 8 de la Constitución de Cádiz de 1812; art. 6 de la Constitución de 1837; art. 6 de la Constitución de 1845; art. 28 de la Constitución de 1869 y art. 3 de la Constitución de 1876.

Bajo la vigencia de la Organización Institucional del Régimen de Franco, se utiliza la expresión “*capacidad económica*” al regular el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el art. 9 del Fuero de los Españoles de 1945.

Finalmente, también es posible encontrar textos constitucionales de la historia de España que, al establecer el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no mencionan expresamente ni el principio de capacidad económica ni un término similar. Así, el art. 34 del Estatuto Real de 1834 y el art. 44 de la Constitución de 1931.

¹⁷⁸ Ver págs. 22 y ss.

- e) Habiendo estudiado la tramitación parlamentaria del art. 31.1 de la Constitución Española vigente¹⁷⁹, es posible afirmar que existe una diferencia en los términos en que se consagra el principio de capacidad económica:

En el Anteproyecto de la Constitución, de 5 de enero de 1978, el deber de contribuir a levantar las cargas públicas debía exigirse *atendiendo al patrimonio, rentas y actividad*; se menciona expresamente el *principio de equidad*.

Posteriormente, bajo la influencia del art. 53 de la Constitución de la República Italiana, se utiliza la expresión *capacidad contributiva*. Así se mantuvo en el Informe de la Ponencia; en el Dictamen de la Comisión del Congreso; y en el Dictamen del Congreso en Pleno.

Finalmente, se cambia la expresión *capacidad contributiva* por la expresión *capacidad económica*. Así se puede constatar en el Dictamen de la Comisión del Senado; en las Modificaciones del Senado en Pleno; y en el Dictamen de la Comisión Mixta.

En cuanto al cambio de la expresión *capacidad contributiva* por la expresión *capacidad económica*, se acogió una enmienda defendida por FUENTES QUINTANA, quien –luego de observar que la expresión “capacidad contributiva” fue tomada de la Constitución Italiana– explica que la doctrina italiana ha llegado a la conclusión de que entre “capacidad contributiva” y “capacidad económica” no existe diferencia alguna.

¹⁷⁹ Ver págs. 25 y ss.

Por su parte, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA explica que la expresión «capacidad contributiva», dentro de su eufemismo o ambigüedad, permite el gravamen de capacidades no-económicas; por ejemplo, actos o negocios jurídicos carentes de contenido económico. Al pronunciarse la [Constitución], según las modificaciones introducidas por el Senado, por la «capacidad económica» bien pudiera entenderse que donde no exista un valor económico, no podrá la ley construir una «capacidad económica» como soporte del tributo¹⁸⁰.

- f) En cuanto a la denominación del principio en estudio, es importante tener presente las siguientes observaciones:

Primero, hay que distinguir entre el principio y el objeto sobre el cual recae el principio; en este sentido, son distintos los términos “principio de capacidad económica” y “capacidad económica”.

Como principio, encuentra consagración en muchos textos constitucionales desde fines del siglo XVIII. “Las fórmulas empleadas eran diversas, ajustadas todas ellas a la doctrina de la época. Así, por ejemplo, se habla de que los impuestos habían de satisfacerse con arreglo a los medios, a los bienes o a la riqueza de los ciudadanos. En los textos constitucionales posteriores se formula explícitamente el principio de capacidad contributiva¹⁸¹.”

¹⁸⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1983). El gasto público. En O. ALZAGA VILLAAMIL, *Constitución Española de 1978* (Vol. III, pág. 306). Madrid: Revista de Derecho Privado. Editoriales de Derecho Reunidas.

¹⁸¹ SAINZ DE BUJANDA, F. (1955). *Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. (Págs. 431-432). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Segundo, la doctrina se ha planteado la necesidad de distinguir entre “capacidad económica” y “capacidad contributiva”.

Por una parte, se encuentran quienes consideran que ambos términos son sinónimos, tales como VICENTE ARCHE¹⁸² y CALVO ORTEGA¹⁸³.

Por otra parte –a mi juicio acertadamente–, se encuentran quienes distinguen entre “capacidad económica” y “capacidad contributiva”; el primero, es un concepto

¹⁸² “La estructura contributiva de los presupuestos de hecho significa [...] que han de reflejar la capacidad de los sujetos pasivos para soportar la contribución. Esta capacidad, por tanto, se denomina lógicamente capacidad contributiva. La naturaleza de esta capacidad contributiva se desprende de la propia esencia de la contribución [...] la contribución supone un sacrificio económico del particular, que se priva de su derecho sobre unos recursos pecuniarios para sostener los gastos públicos. Siendo esto así, el presupuesto de hecho contributivo no puede concebirse más que en la medida en que manifiesta idoneidad del sujeto pasivo para soportar esa carga, es decir, para realizar esta transferencia de riqueza a favor de un ente público. De donde resulta que el presupuesto de hecho contributivo ha de incorporar una manifestación de riqueza o fuente económica del sujeto pasivo, entendida como fuente de la que pueda detraerse el tributo. Por ello la capacidad contributiva es capacidad económica a efectos del tributo”. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (1975). Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español (pág. 462). *Revista Española de Derecho Financiero* (7).

¹⁸³ “El principio de capacidad económica tiene carácter constitucional y una importancia básica para la producción de normas tributarias, su aplicación y su consideración científica. En definitiva, su estudio puede considerarse basilar para el Derecho Tributario. Su propia denominación es sumamente expresiva de su significado y lo mismo sucede si **utilizamos otras denominaciones incorporadas por algunos autores a la ciencia económica o jurídica: principio de capacidad de pago o capacidad contributiva**. Siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública”. CALVO ORTEGA. (2010), pág. 56. El destacado es mío.

abstracto y el segundo, un concepto subjetivo. Así, por ejemplo, CORTÉS DOMÍNGUEZ¹⁸⁴, MARTÍN QUERALT¹⁸⁵, ALARCÓN¹⁸⁶, ESEVERRI & LÓPEZ¹⁸⁷.

¹⁸⁴ “Otra precisión sobre el principio de capacidad económica. **En nuestro sistema me parece que hay que hablar de capacidad económica, no de capacidad contributiva**; por una razón, y no es una mera precisión terminológica, sino que hay debajo de la precisión terminológica una idea, hay un concepto.

La capacidad contributiva engloba en su seno la referencia a una serie de elementos éticos, sociológicos, políticos y económicos. Por el contrario, la expresión "capacidad económica" se refiere tan sólo a la titularidad de un cierto grado de riqueza manifestada a través del gasto, del patrimonio o de la renta. En consecuencia, no es igual utilizar una formulación con otra”. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1968). Los principios generales tributarios. En MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TÉCN, & OTROS, *Semana de Estudios de Derecho Financiero* (Vol. XVI, pág. 97). Madrid: Editorial de Derecho Financiero. El destacado es mío.

¹⁸⁵ “Otro paradigma que contribuye a precisar mejor la labor del legislador en la tarea de configurar los hechos impositivos viene dado por la denominada *exención del mínimo vital*, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular. **Ahí se establecería, precisamente, la diferencia entre existencia de capacidad económica, pero no de capacidad contributiva**”. MARTÍN QUERALT & OTROS. (2011), pág., 114. El destacado es mío.

¹⁸⁶ “En mi parecer, es interesante la **distinción entre capacidad contributiva y capacidad económica**, puesto que la capacidad económica es la disponibilidad de medios económicos, un indicador objetivo para contribuir a las cargas, mientras que la capacidad contributiva va un poco más lejos, ya que se refiere a la capacidad subjetiva para concurrir a las cargas públicas, concepto en el que no solo se incorporan valores económicos sino también valores de política social. Dicho de otro modo, la capacidad económica es un concepto abstracto con respecto al sujeto con el que se mide, la capacidad contributiva es la capacidad para contribuir individualizadamente en cada sujeto”. ALARCÓN GARCÍA (2008), pág. 73. El destacado es mío.

¹⁸⁷ “Las finalidades indicadas habrán de ser puestas en conexión con la clásica distinción doctrinal que distingue entre **capacidad económica y capacidad contributiva**; siendo la primera, aquella que podemos identificar con la disposición de la riqueza, y la segunda, con la valoración concreta que hace el legislador de dicha riqueza para considerarla

- g) Finalmente, en cuanto al ámbito de aplicación del principio tributario en estudio, existe una clásica e importante distinción doctrinal que distingue entre “capacidad económica absoluta” y “capacidad económica relativa”; o, si se prefiere, distingue entre “capacidad contributiva absoluta” y “capacidad contributiva relativa”¹⁸⁸.

Se entiende por *capacidad económica absoluta* a la aptitud abstracta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El principio de capacidad económica implica que se debe exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos solo a quienes tienen capacidad económica. Luego, tener capacidad económica es el fundamento que justifica el deber de contribuir: “Se debe porque se *tiene* capacidad económica para soportar el gravamen tributario”¹⁸⁹.

En este sentido, el principio de capacidad económica prohíbe al legislador tributario establecer presupuestos de hechos que no manifiesten capacidad económica.

susceptible de tributación”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., & LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2000). *Temas prácticos de derecho financiero: parte general* (6 ed.; pág. 170). Granada: Comares. El destacado es mío.

¹⁸⁸ “La doctrina ha formulado la distinción entre capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa. La primera es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas. La segunda es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria. Cada una de estas especies de capacidad contributiva se tiene en cuenta en un momento distinto del establecimiento de los tributos. La primera, en el momento de la **delimitación de los presupuestos de hecho**. La segunda, en el de **fijación de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria**”. SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de Derecho financiero*, págs. 107 y 108. El destacado es mío.

¹⁸⁹ RODRÍGUEZ BEREJO. (1988), pág. 614.

Se entiende por *capacidad económica* relativa al criterio que ha de orientar la cuantificación de la carga tributaria.

El principio de capacidad económica implica que se debe exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la medida de la capacidad económica que se tiene. “Se debe *según* la capacidad que se tiene”¹⁹⁰.

En este sentido, el principio de capacidad económica prohíbe al legislador tributario establecer los elementos esenciales de la cuantificación del tributo sin considerar la capacidad económica manifestada.

3.2 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)¹⁹¹

El objeto del análisis jurisprudencial del principio de capacidad económica que se presentará está constituido por las 7.669 sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional español en el período comprendido entre los años 1980 a 2014.

Para seleccionar el material jurídico relevante para efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

¹⁹⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO. (1988), pág. 614.

¹⁹¹ A continuación se realizará un análisis jurisprudencial a fin de intentar avanzar en la determinación del significado del principio de capacidad económica, recurriendo a las herramientas que nos entrega la Teoría General del Derecho, en especial, el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN & BULYGIN. (1974. Trabajo original publicado en 1971). *Normative Systems*.

En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos¹⁹² permitió reducir el número inicial a 118 SSTC; equivalente al 1,54 % del universo inicial.

En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 118 SSTC permitió reducir las a **36 SSTC** lo que equivale al **0,47 %** del universo inicial.

En esta segunda etapa se descartaron 82 SSTC. Se descartaron 14 SSTC, reservándolas para el estudio de otros principios materiales tributarios porque mencionan el principio de capacidad económica vinculado con otros principios establecidos en el art. 31.1 de la CE¹⁹³; se descartaron 18 SSTC –materia de la tercera parte de este trabajo– donde el principio de capacidad económica se utiliza como criterio para resolver conflictos entre el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y otros principios garantizados por la CE¹⁹⁴; se descartaron 3 SSTC – por estar fuera del objeto de estudio de este trabajo– que mencionan el principio de capacidad económica en relación con el

¹⁹² La búsqueda inicial en base de datos se realizó seleccionado SSTC que en sus fundamentos jurídicos utilizaran las siguientes *palabras clave*: “capacidad contributiva”, “capacidad económica”, “capacidad tributaria”; asimismo, el siguiente *descriptor semántico*: “principio de capacidad económica”.

¹⁹³ Las 14 SSTC descartadas son: STC 209/1988, STC 150/1990, STC 71/1998, STC 84/1999, STC 200/1999, STC 1/2001, STC 96/2002, STC 193/2004, STC 255/2004, STC 10/2005, STC 33/2006, STC 295/2006, STC 91/2007 y STC 19/2012.

¹⁹⁴ Las 18 SSTC descartadas son STC 110/1984, STC 126/1987, STC 197/1992, STC 50/1995, STC 134/1996, STC 173/1996, STC 62/1997, STC 182/1997, STC 14/1998, STC 276/2000, STC 289/2000, STC 291/2000, STC 242/2004, STC 327/2006, STC 300/2006, STC 89/2009, STC 90/2009 y STC 176/2011.

principio de legalidad en materia tributaria¹⁹⁵; se descartaron 17 SSTC que mencionan el principio de capacidad económica, pero sin que tenga influencia en lo decisivo del fallo¹⁹⁶; finalmente, se descartaron 30 SSTC que mencionan el concepto “capacidad económica” para referirse a un objeto distinto del principio de capacidad económica en materia tributaria¹⁹⁷.

De este modo, se han seleccionado las siguientes 36 SSTC:

- 1) STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. Ponente: Fernández Viagas. BOE N° 193, de 13 de agosto de 1981. [RTC 1981\27]. FJs. 4º y 5º.
- 2) STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. Ponente: Leguina Villa. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987. [RTC 1987\37]. FJ.13º.
- 3) STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE N° 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJs. 2º y 4º a 8º.

¹⁹⁵ Las 3 SSTC descartadas son STC 19/1987, STC 237/2012 y STC 85/2014.

¹⁹⁶ Las 17 SSTC descartadas son: STC 179/1985, STC 53/1993, STC 54/1993, STC 198/1995, STC 183/1997, STC 206/1997, STC 55/1998, STC 137/1998, STC 16/2003, STC 168/2004, STC 57/2005, STC 26/2009, STC 39/2011, STC 44/2011, STC 245/2012, STC 101/2013 y STC 145/2013.

¹⁹⁷ Las 30 SSTC descartadas son: STC 189/1997, STC 202/1987, STC 64/1190, STC 16/1994, STC 125/1995, STC 12/1998, STC 109/1998, STC 145/1998, STC 79/1999, STC 108/2001, STC 188/2001, STC 45/2002, STC 144/2004, STC 157/2004, STC 71/2005, STC 108/2005, STC 327/2005, STC 196/2007, STC 127/2008, STC 26/2010, STC 109/2011, STC 126/2011, STC 4/2013, STC 100/2013, STC 103/2013, STC 143/2013, STC 219/2013, STC 76/2014, STC 118/2014 y STC 128/2014.

- 4) STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE Nº 129, de 30 de mayo de 1990. [RTC 1990\76]. FJs. 3º, 6º y 9º.
- 5) STC 221/1992, Pleno, de 11 de diciembre. Ponente: González Campos. BOE Nº 16, de 19 de enero de 1993. [RTC 1992\221]. FJs. 4º al 6º.
- 6) STC 186/1993, Pleno, de 7 de junio. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE nº 159, de 5 de julio de 1993. [RTC 1993\186]. FJ. 4º.
- 7) STC 146/1994, Pleno, de 12 de mayo. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 140, de 13 de junio de 1994. [RTC 1994\146]. FJs. 3º y 5º.
- 8) STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 197, de 18 de agosto de 1994. [RTC 1994\214]. FJs. 2º y 4º al 8º.
- 9) STC 296/1994, Pleno, de 10 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE Nº 298, de 14 de febrero de 1994. [RTC 1994\296]. FJ. 4º.
- 10) STC 164/1995, Pleno, de 13 de noviembre. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 298, de 14 de diciembre de 1995. [RTC 1995\164]. FJs. 7º y 8º.
- 11) STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJs. 3º y 4º.
- 12) STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre. Ponente: Cachón Villar. BOE Nº 17, de 20 de enero de 2000. [RTC 1999\233]. FJs. 14º, 17º y 23º.

- 13) STC 46/2000, Pleno, de 17 de febrero. Ponente: Conde Martín de Hijas. BOE N° 66, de 17 de marzo de 2000. [RTC 2000\46]. FJs. 4º al 8º.
- 14) STC 194/2000, Pleno, de 19 de julio. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE N° 192, de 11 de agosto de 2000. [RTC 2000\194]. FJs. 7º al 9º.
- 15) STC 212/2001, Sala Segunda, de 29 de octubre. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 287, de 30 de noviembre de 2001. [RTC 2001\212]. FJs. 4º y 5º.
- 16) STC 137/2003, Pleno, de 3 de julio. Ponente: Casas Baamonde. BOE nº 181, de 30 de julio de 2003. [RTC 2003\137]. FJs. 6º y 7º.
- 17) STC 108/2004, Pleno, de 30 de junio. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 180, de 27 de julio de 2004. [RTC 2004\108]. FJs. 7º y 8º.
- 18) STC 189/2005, Pleno, de 7 de julio. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 186, de 5 de agosto de 2005. [RTC 2005\189]. FJs. 7º al 9º.
- 19) STC 54/2006, Sala Primera, de 27 de febrero. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 77, de 31 de marzo de 2006. [RTC 2006\54]. FJs. 5º al 7º.
- 20) STC 179/2006, Pleno, de 13 de junio. Ponente: García-Calvo y Montiel. BOE nº 161, de 7 de julio de 2006. [RTC 2006\179]. FJs. 5º y 9º.
- 21) STC 7/2010, Sala Primera, de 27 de abril. Ponente: Aragón Reyes. BOE N° 129, de 27 de mayo de 2010. [RTC 2010\7]. FJ. 6º.

- 22) STC 73/2011, Sala Segunda, de 16 de abril. Ponente: Ortega Álvarez. BOE Nº 117, de 16 de mayo de 2011. [RTC 2011\73]. FJs. 4º y 5º.
- 23) STC 20/2012, Pleno, de 16 de febrero. Ponente: Gay Montalvo. BOE nº 61, de 12 de marzo de 2012. [RTC 2012\20]. FJs. 9º a 12º.
- 24) STC 35/2012, Pleno, de 15 de marzo. Ponente: Gay Montalvo. BOE nº 88, de 12 de abril de 2012. [RTC 2012\35]. FJ. 6º.
- 25) STC 79/2012, Pleno, de 17 de abril. Ponente: Asua Batarrita. BOE nº 117, de 16 de mayo de 2012. [RTC 2012\79]. FJ. 5º.
- 26) STC 100/2012, Pleno, de 8 de mayo. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 134, de 5 de junio de 2012. [RTC 2012\100]. FJ. 9º.
- 27) STC 122/2012, Pleno, de 5 de junio. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 159, de 4 de julio de 2012. [RTC 2012\122]. FJs. 3º y 7º.
- 28) STC 162/2012, Pleno, de 20 de septiembre. Ponente: X. BOE nº 250, de 17 de octubre de 2012. [RTC 2012\162]. FJ. 3º.
- 29) STC 172/2012, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Pérez de los Cobos Orihuel. BOE nº 263, de 1 de noviembre de 2012. [RTC 2012\172]. FJ. 3º.
- 30) STC 197/2012, Pleno, de 6 de noviembre. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 286, de 28 de noviembre de 2012. [RTC 2012\197]. FJs. 5º a 8º.

- 31) STC 210/2012, Pleno, de 14 de noviembre. Ponente: Ortega Álvarez. BOE nº 299, de 13 de diciembre de 2012. [RTC 2012\210]. FJs. 4º a 8º.
- 32) STC 85/2013, Pleno, de 11 de abril. Ponente: Hernando Santiago. BOE nº 112, de 10 de mayo de 2013. [RTC 2013\85]. FJs. 2º a 6º.
- 33) STC 96/2013, Pleno, de 23 de abril. Ponente: González Rivas. BOE nº 123, de 23 de mayo de 2013. [RTC 2013\96]. FJs. 8º a 12º.
- 34) STC 53/2014, Pleno, de 10 de abril. Ponente: Roca Trías. BOE nº 111, de 7 de mayo de 2012. [RTC 2014\53]. FJs. 3º a 6º.
- 35) STC 71/2014, Pleno, de 6 de mayo. Ponente: Valdés Dal-Ré. BOE nº 135, de 4 de junio de 2012. [RTC 2014\71]. FJ. 3º.
- 36) STC 83/2014, Pleno, de 29 de mayo. Ponente: Enríquez Sancho. BOE nº 153, de 24 de junio de 2012. [RTC 2014\83]. FJs. 3º a 6º.

3.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP

Habiendo fijado el universo de 36 SSTC a analizar, procede establecer el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se determinará el conjunto de propiedades consideradas relevantes por la jurisprudencia seleccionada.

Por tanto, en este apartado se analizarán aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia sirve de justificación para la resolución de las 36 SSTC fijadas.

De las 36 SSTC seleccionadas, solo en 13 SSTC se acoge total o parcialmente la pretensión de los recurrentes¹⁹⁸.

3.3.1. Análisis de las SSTC

A. STC 27/1981: deducción por inversión en vivienda habitual

- *STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. Ponente: Fernández Viagas. BOE Nº 193, de 13 de agosto de 1981. [RTC 1981\27]. FJs. 4º y 5º.*

Esta sentencia resuelve un RI interpuesto contra determinadas disposiciones de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1981.

Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación del art. 36 de la citada ley, que excluye de gravamen los incrementos obtenidos por enajenación de la vivienda habitual cuando el total o parte de la renta se reinvierte en la adquisición de una nueva vivienda habitual¹⁹⁹.

¹⁹⁸ Las 13 SSTC son las siguientes: STC 45/1989, STC 233/1999, STC 46/2000, STC 194/2000, STC 137/2003, STC 189/2005, STC 179/2006, STC 73/2011, STC 35/2012, STC 162/2012, STC 197/2012, STC 85/2013 y STC 71/2014.

¹⁹⁹ El citado art. 36 de la Ley 74/1980 ordena modificar el art. 20.9.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, a los efectos de las enajenaciones realizadas durante los ejercicios 1980 y 1981, de forma que queda redactado como sigue: "Asimismo, cuando se trate de

Hasta antes de la entrada en vigor de la disposición impugnada, para tales incrementos se establecía también un beneficio tributario; sin embargo, en lugar de una exención, se establecía una reducción en la base imponible y una deducción en la cuota.

Los recurrentes sostienen que la disposición impugnada incidiría regresivamente en el impuesto y, por tanto, infringiría los principios tributarios establecidos en el art. 31.1 de la CE.

En cuanto al principio de capacidad económica, el TC emite las siguientes declaraciones:

- a) Primero, el art. 31.1 de la CE establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sometiéndolo a dos fronteras precisas: a) la capacidad económica de cada uno; b) el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.
- b) Segundo, “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a **buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra**”²⁰⁰.

incrementos de patrimonio obtenidos por enajenación de la vivienda habitual del contribuyente, el importe de los mismos se excluirá de gravamen, siempre que el total de la venta se reinvierta en la adquisición de nueva vivienda habitual en un período no superior a dos años a partir de la fecha de la enajenación. En el caso de que el importe de reinversión fuese inferior al total de la venta, la exclusión del incremento se referirá únicamente a la parte proporcional del mismo que corresponda a la cantidad reinvertida”.

²⁰⁰ STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. FJ. 4º. El destacado es mío.

- c) Tercero, el principio de justicia en materia contributiva no se agota en el principio de capacidad económica²⁰¹.
- d) Cuarto, la igualdad que se reclama en el art. 31.1 de la CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad y, por ello, no toda proclamación constitucional del principio de igualdad en materia tributaria es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 de la CE.

Con base en estas y otras declaraciones, el TC rechaza que la disposición impugnada vulnere los principios establecidos en el art. 31.1 de la CE y, por tanto, desestima el RI en relación con esta alegación²⁰².

Habiendo analizado la STC, conviene establecer que esta es la primera STC en materia propiamente tributaria; esto, probablemente, justifica la generalidad de las declaraciones en relación con el principio de capacidad económica. Teniendo esto presente, es posible extraer las tres ideas siguientes sobre el principio de capacidad económica:

- 1º) El TC define qué debe entenderse por capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos declarando que “significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a **buscar la riqueza allí donde la riqueza se**

²⁰¹ “A diferencia de otras Constituciones, 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”. STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio, FJ. 4º.

²⁰² El RI es estimado parcialmente, declarándose la inconstitucionalidad y, por consiguiente, la nulidad del art. 38 de la citada Ley 74/1980.

encuentra²⁰³. Como se verá en las páginas siguientes, esta expresión será continuamente reiterada en la jurisprudencia constitucional posterior.

- 2º) El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está sometido a dos límites: a) la capacidad económica de cada uno; b) el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.
- 3º) La capacidad económica es uno de los límites que el constituyente ha establecido al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.
- 4º) La capacidad económica no es el único límite al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido –descartando una idea clásica de parte de la doctrina italiana y española– el TC aclara que en el art. 31.1 de la CE “el principio de justicia en materia contributiva no se agota en el principio de capacidad económica²⁰⁴”.

²⁰³ STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. FJ. 4º. El destacado es mío.

²⁰⁴ Ver nota 201.

B. STC 37/1987: Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas. En sentido similar STC 179/2006, 122/2012, 197/2012, 210/2012, 85/2013, 96/2013 y 53/2014

- *STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. Ponente: Leguina Villa. BOE Nº 89, de 14 de abril de 1987. [RTC 1987\37]. FJ. 13º.*

Esta sentencia resuelve un RI interpuesto contra determinadas disposiciones de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de los arts. 30 a 41 de la citada ley andaluza, que establecen y regulan el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas.

El art. 31.1 de citada ley andaluza dispone: “Constituye el hecho imponible del Impuesto la infrutilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal”.

Los recurrentes solicitan que el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas sea declarado inconstitucional, fundamentados en las siguientes alegaciones: a) los recurrentes cuestionan tal impuesto por su finalidad predominantemente extrafiscal; b) los recurrentes cuestionan tal impuesto porque vulneraría los principios tributarios establecidos en el art. 31.1 de la CE.

Se analizará el razonamiento del TC en relación con cada una de las alegaciones mencionadas:

- a) Teniendo presente que las Comunidades Autónomas están facultadas para establecer impuestos como fuentes de financiación propia; los recurrentes sostienen que para que un gravamen sea calificado de *impuesto* debe perseguir una finalidad estrictamente recaudatoria; por tanto, las Comunidades Autónomas no estarían facultadas para establecer estas exacciones con fines predominantemente extrafiscales.

El TC comparte con los recurrentes la idea de que el impuesto impugnado es un impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal; justifica tal calificación basándose en dos hechos: Primero, el cumplimiento de la finalidad perseguida por el impuesto –utilización óptima de las tierras– disminuye su virtualidad recaudatoria; luego, la principal intención del legislador no es recaudar, sino disuadir²⁰⁵. Segundo, se establecen exenciones de pago para el caso en que el contribuyente sea sometido a planes de mejora que permitan cumplir con la finalidad perseguida por el impuesto; luego, una vez más, la principal intención del legislador no es recaudar, sino disuadir.

Con todo, el TC rechaza la pretensión de los recurrentes negando la afirmación de que todo impuesto debe perseguir una finalidad estrictamente recaudatoria. En efecto, si bien

²⁰⁵ La STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. FJ 13º declara al respecto: “la «*intentio legis*» del tributo 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 aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles”.

reconoce que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la CE, entiende que dicha función *“puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”*²⁰⁶. El TC, además, recuerda que dicha función extrafiscal está reconocida expresamente por el legislador en la LGT²⁰⁷.

En cuanto a la facultad de las Comunidades Autónomas para establecer impuestos con finalidades predominantemente extrafiscales, el TC –luego de aclarar que ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto que lo prohíba– declara que esta facultad sí existe y que encuentra su justificación en un implícito reconocimiento constitucional del

²⁰⁶ STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. FJ 13º.

²⁰⁷ La Ley General Tributaria vigente en la época en que se dictaron las SSTC 37/1987 y 186/1993 era la LGT/1963, cuyo art. 4 disponía: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

El argumento del TC sigue siendo válido actualmente, toda vez que el art. 2.1 párrafo segundo de la LGT/2003 dispone: “Los tributos, además de ser medios para obtener recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma²⁰⁸.

En todo caso –agrega el TC– dicha facultad de las Comunidades Autónomas tiene dos límites claros: debe ejercerse dentro del marco de sus competencias y debe respetar las exigencias y principios emanados de la CE, la LOFCA y el Estatuto de Autonomía respectivo.

- b) Los recurrentes afirman que el hecho gravado por un impuesto debe ser siempre un hecho positivo porque el gravamen de un hecho negativo vulneraría el principio de capacidad económica y la prohibición de alcance confiscatorio, ambos establecidos en art. 31.1 de la CE. Ahora bien, el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas grava un hecho negativo: la no producción de una renta; luego, los recurrentes alegan vulneración del principio tributario mencionado.

El TC rechaza la pretensión de los recurrentes negando la afirmación de que todo impuesto deba gravar siempre hechos positivos; podrían ser hechos negativos en la medida en que, sin desconocer o contradecir el principio de

²⁰⁸ “[L]a Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquellas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma”. STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. FJ 13º.

capacidad económica o de pago²⁰⁹, con ello se responde al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza.

En cuanto a la posible vulneración del principio de capacidad económica, el TC razona de la siguiente manera:

Primero, el TC declara: “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”²¹⁰.

Segundo, el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas recae sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para la fincas rústicas; pues bien, este hecho de significación social y económicamente negativo es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial.

Tercero, el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas recae sobre una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto; luego, no se infringe el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la CE.

Por todo lo anterior, el TC rechaza la impugnación de los recurrentes y, por tanto, desestima el RI.

²⁰⁹ En esta sentencia, el TC parece establecer expresamente “*capacidad económica*” como sinónimo de “*capacidad de pago*”.

²¹⁰ STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. FJ. 13º.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que las disposiciones impugnadas de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, sean declaradas inconstitucionales por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas generales:

- 1º) Los impuestos pueden perseguir una finalidad predominantemente extrafiscal. Si bien la función extrafiscal del sistema tributario no está reconocida expresamente por la CE, sí puede derivarse de los principios rectores de política social y económica, reconocidos en los arts. 40.1 y 130.1 de la CE.
- 2º) Las Comunidades Autónomas están facultadas para establecer impuestos con finalidades extrafiscales. Esta facultad tiene dos límites: a) debe ejercerse dentro del marco de sus competencias; b) debe respetar las exigencias y principios emanados de la CE, LOFCA y el Estatuto de Autonomía respectivo.
- 3º) El hecho gravado por un impuesto debe ser un hecho positivo. Excepcionalmente, el hecho gravado por impuesto puede ser un hecho negativo en la medida en que, sin contradecir el principio de capacidad económica, con ello se responda al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza.

Asimismo, junto a estas ideas generales, es posible establecer las siguientes ideas específicamente referidas al principio de capacidad económica:

- 4º) El principio de capacidad económica exige que al establecerse un impuesto, este someta a tributación una capacidad económica que exista.
- 5º) La existencia de la capacidad económica puede ser real o potencial.
- 6º) Para someter a gravamen una renta potencial sin vulnerar el principio de capacidad económica, la renta potencial debe existir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto.

La utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para la fincas rústicas es un hecho revelador de la titularidad de una riqueza potencial.

C. STC 45/1989: régimen de acumulación de rentas. En sentido similar STC 212/2001

- *STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE N° 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJs. 2º y 4º a 8º.*

Esta sentencia resuelve una autocuestión de inconstitucionalidad acordada por el Pleno del TC en la sentencia 209/1988, de 10 de noviembre de 1988, en relación con las modificaciones introducidas a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF por las siguientes leyes: a) Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF; b) Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988; c) Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para

1989; d) Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el IRPF y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

La CI recae sobre el régimen de acumulación de rentas familiares al realizar distinciones que pudiesen considerarse discriminatorias en contra de los sujetos pasivos del IRPF que han contraído matrimonio.

Para los efectos de este trabajo, nos centraremos en las consideraciones relacionadas con el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la CE. En este sentido, el razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC comienza el análisis con algunas consideraciones generales sobre el régimen de acumulación de rentas y destaca que la discriminación alegada tiene como fuente la aplicación conjunta de los arts. 4.2, 5.1 y 7.3 de la citada LIRPF/1978.

De acuerdo con el citado art. 4.2, todas las personas definidas como sujetos pasivos del IRPF que estén integradas en una unidad familiar quedarán sometidas a dicho impuesto en *forma conjunta y solidaria*.

De acuerdo con el citado art. 5.1, una modalidad de *unidad familiar* es la integrada por los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

Por disposición del art. 7.3 de la citada Ley 44/1978, cuando los sujetos pasivos compongan una unidad familiar se *deben acumular todos los rendimientos e incrementos de patrimonio*

de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio.

Finalmente, de acuerdo con la citada Ley 44/1978, el régimen de acumulación de rentas “da lugar a una declaración única, que ambos cónyuges están obligados a suscribir (art. 34.3), siendo ambos (así como los hijos menores no independizados, si los hubiere) solidariamente responsables del pago de la cuota resultante (art. 31.2) así como de las sanciones que procedan por las infracciones previstas en los arts. 77 a 82 de la Ley General Tributaria (art. 34.6)”²¹¹.

- b) Segundo, el TC –refiriéndose al principio de igualdad en materia tributaria– declara que “como **la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica**, la definición de esta 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 determinantes del impuesto en cuestión”²¹².
- c) Tercero, el TC –refiriéndose al régimen de sujeción conjunta– declara: “Como simple instrumento técnico, la sujeción conjunta es, en sí misma, constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible en la

²¹¹ STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero, FJ. 2º.

²¹² *Ibíd*em, FJ. 4º. El destacado es mío.

medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto [...], de manera que existen límites constitucionales que el legislador no puede en ningún caso ignorar al hacer uso de esta figura”²¹³.

En este sentido, el TC aclara que “como exigencia derivada de los arts. 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales le correspondería a cada uno de los sujetos pasivos integrados en la unidad tributaria de acuerdo con su propia capacidad económica, de manera que la sujeción conjunta no actúe como un factor que agrave la obligación propia de cada uno de estos sujetos en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada”²¹⁴.

- d) Cuarto, el régimen de acumulación de rentas entre cónyuges produce un aumento en la base imponible y, dado que el IRPF es un impuesto con un tipo progresivo, implica la aplicación de mayores tipos de manera que la cuota a pagar por los cónyuges que integran una unidad familiar será mayor que la adición de las cuotas que los cónyuges deberían pagar si fuesen considerados en forma individual.

Tal incremento en la carga tributaria tendría por fundamento la existencia de economías de escala derivadas de la vida en común, esto es, la convivencia de los sujetos pasivos del IRPF produciría una capacidad distinta y superior a la que,

²¹³ STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero, FJ. 5º.

²¹⁴ *Ibidem*.

de acuerdo con sus propias rentas, tendría cada uno de ellos, individualmente considerados.

Luego, el TC declara que el régimen de acumulación de rentas sería constitucionalmente aceptable solo en la medida en que se cumplan los siguientes requisitos: a) que la convivencia de los sujetos pasivos del IRPF fuese la razón de la diferenciación; b) que la convivencia implique un aumento de la capacidad económica de los cónyuges; c) que la mayor cuantía a pagar esté en relación con tal aumento de la capacidad económica.

El TC sostiene que no se cumplen los requisitos mencionados. En efecto, por una parte, el régimen de acumulación de rentas no se aplica a todos los sujetos del IRPF que mantienen una vida en común, sino solo a aquellos que han contraído matrimonio; por otra parte, el régimen de acumulación de rentas se aplica a los sujetos pasivos del IRPF que han contraído matrimonio aun cuando no viven juntos y, en este caso, es claro que no existe un aumento de la capacidad económica de los cónyuges que integran la unidad familiar.

- e) Quinto, a partir de 1985 el legislador autorizó la aplicación de deducciones a la cuota tributaria que paliarían los efectos del régimen de acumulación de rentas entre cónyuges.

Un tipo de deducción autorizada es de carácter fijo y tiene su origen en las relaciones de parentesco, pero el TC considera que no resulta eficaz como instrumento para corregir el incremento de progresividad que resulta de la acumulación

de rentas porque no es aplicable exclusivamente a favor de las unidades familiares.

Otro tipo de deducción autorizada también es de carácter fijo y tiene aplicación exclusivamente en el caso de unidades familiares, pero el TC tampoco la considera eficaz como instrumento para corregir el incremento de progresividad que resulta de la acumulación de rentas por lo siguiente: a) como deducción fija no guarda relación alguna con la cuantía de la base; b) solo es aplicable a rentas acumuladas que tienen un determinado origen.

Otro tipo de deducción autorizada es de carácter variable, pero el TC tampoco la considera eficaz como instrumento para corregir el incremento de progresividad que resulta de la acumulación de rentas por lo siguiente: a) solo es aplicable a rentas acumuladas procedentes de rendimientos de trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas y no cuando la acumulación es de rentas de otro origen, como las rentas de capital; b) solo es aplicable a rentas acumuladas procedentes de actividades personales que no exceden de un límite determinado y, por tanto, sigue existiendo un grupo de unidades familiares afectado por el régimen de acumulación de rentas.

Por todo lo anterior, el TC declara la inconstitucionalidad y nulidad –entre otros– del artículo 7.3 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF por vulneración del principio de igualdad en relación con el de capacidad económica.

Habiendo analizado las razones del TC para acoger la pretensión de los recurrentes de que el régimen de acumulación de rentas

impugnado sea declarado inconstitucional por vulnerar el principio de igualdad en materia tributaria en relación con el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas generales:

- 1º) Los impuestos deben establecerse en función de la capacidad económica de los sujetos.

El principio de capacidad económica exige que al establecer un impuesto, tanto la definición de la capacidad económica gravada como el método para determinarla, no tomen en consideración una condición personal o una relación personal del contribuyente que no sean relevantes para el tipo de impuesto de que se trate.

- 2º) El régimen de acumulación de rentas es, en sí mismo, constitucionalmente neutro; sería admisible, en la medida que no lesione derechos del contribuyente, garantizados constitucionalmente.

El régimen de acumulación de rentas no se admite porque vulnera los principios de igualdad en materia tributaria y capacidad económica, establecidos en el art. 31.1 de la CE. En efecto, tratándose de un impuesto progresivo como el IRPF, tal régimen incrementa la carga tributaria de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar en relación con la que tendrían si, con la misma capacidad económica, la imposición fuese separada.

La existencia de economías de escala no sirve de fundamento para justificar la vulneración de los principios de igualdad en materia tributaria y capacidad económica porque: a) no se aplica a todos los sujetos del IRPF que

mantienen una vida en común, sino solo a aquellos que han contraído matrimonio; b) el régimen impugnado se aplica a los sujetos pasivos que han contraído matrimonio, aun cuando no viven juntos.

Las deducciones que el legislador estableció para paliar los efectos del régimen de acumulación de rentas no resultan eficaces para evitar la vulneración de tales garantías constitucionales: los principios de igualdad en materia tributaria y capacidad económica.

D. STC 76/1990: aplicación del principio de capacidad económica al ámbito de las sanciones tributarias

- *STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE Nº 129, de 30 de mayo de 1990. [RTC 1990\76]. FJs. 3º, 6º y 9º.*

Esta sentencia resuelve un RI y dos CI acumulados, interpuestos contra determinados artículos de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la LGT/1963.

Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación del art. 82. b) de la LGT/1963 que en su nueva redacción establece ocho criterios según los cuales se deben graduar las sanciones tributarias; entre tales criterios se encuentra *“la capacidad económica del sujeto infractor”*.

A juicio de los recurrentes, el ámbito de aplicación del principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la CE se debe limitar a la fase impositiva; la disposición impugnada estaría

extendiendo indebidamente la aplicación de tal principio al ámbito de las sanciones tributarias y, por tanto, estaría vulnerando el citado art. 31.1 de la CE.

El TC comienza su análisis con consideraciones generales sobre el art. 31.1 de la CE. Así, declara: “Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria”²¹⁵.

Asimismo, el TC reitera doctrina constitucional y declara que “para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, [...] pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»; de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3º)”²¹⁶.

En cuanto a la aplicación del principio de capacidad económica al ámbito de las sanciones tributarias, el razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, la utilización del criterio de la capacidad económica del sujeto infractor es solo uno de los ocho criterios

²¹⁵ STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril de 1990. FJ. 3º.

²¹⁶ *Ibidem*.

contemplados en la disposición impugnada; en consecuencia, “no hay una relación unívoca, directa y automática entre capacidad económica y gravedad de la sanción”²¹⁷.

- b) Segundo, la utilización de los criterios legales contemplados en la disposición impugnada “atemperan o modulan la excesiva rigidez que podría derivarse de una aplicación mecánica de las fórmulas sancionadoras sin atender a la personalización de las sanciones”²¹⁸.
- c) Tercero, el TC destaca que el legislador parte de una previa igualdad formal ante las infracciones y sanciones tributarias, la que se respeta con la previsión de unos límites mínimo y máximo en la cuantía de las multas; los criterios de graduación aplicables permiten recorrer la totalidad de la escala aumentando o disminuyendo la cuantía de las multas. Por lo tanto, la utilización del criterio de la capacidad económica no solo puede perjudicar, sino también beneficiar al contribuyente.
- d) Cuarto, los recurrentes sostienen que la aplicación del principio de capacidad económica en materia sancionadora transgrede el principio de igualdad formal de los ciudadanos ante la ley, “toda vez que no cabe sancionar «más al que más tiene», debiendo exigirse en cambio «a conductas

²¹⁷ STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril, FJ. 6º A.

²¹⁸ *Ibídem*.

iguales, sanciones iguales»²¹⁹. El TC rechaza este argumento por las siguientes razones:

La utilización del criterio de la capacidad económica del infractor no es novedosa en el ordenamiento jurídico sancionador; a modo de ejemplo, el TC cita el Código Penal que ordena a los jueces considerar la situación económica del culpable en la imposición de la pena de multa²²⁰.

Entre sujetos sancionados con condiciones económicas desiguales, la imposición de multas formalmente iguales puede conllevar un grado de aflicción muy diferente. En este sentido, el TC reitera doctrina constitucional penal según la cual «es consustancial a la pena de multa una potencial disparidad de sus efectos, al recaer sobre situaciones patrimoniales diversas». El TC justifica la aplicación de esta doctrina en materia tributaria por la identidad de razón entre

²¹⁹ STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril, FJ. 6º A.

²²⁰ El art. 63 del Código Penal vigente en la época en que dictó esta sentencia –actualmente derogado– disponía: “En la aplicación de las multas, los Tribunales podrán recorrer toda la extensión en que la Ley permita imponerlas, consultando para determinar en cada caso su cuantía, no sólo las circunstancias atenuantes y agravantes del hecho, sino principalmente el **caudal o facultades del culpable**”. El destacado es mío.

Actualmente, el art. 50.5 del Código Penal dispone: “Los Jueces o Tribunales determinarán motivadamente la extensión de la pena dentro de los límites establecidos para cada delito y según las reglas del Capítulo II de este Título. Igualmente, fijarán en la sentencia, el importe de estas cuotas, teniendo en cuenta para ello exclusivamente la **situación económica del reo**, deducida de su patrimonio, ingresos, obligaciones y cargas familiares y demás circunstancias personales del mismo”. El destacado es mío.

ambas sanciones: las multas penales y las multas tributarias²²¹.

- e) De conformidad con la Constitución, una vez satisfechas las exigencias de igualdad formal y no discriminación exigidas por el art. 14 de la CE, se deben atender las exigencias de la igualdad real; en este contexto, la utilización del criterio de la capacidad económica del infractor resulta plenamente compatible no solo con el art. 14 de la CE, sino también con el art. 31.1 en relación con el art. 9.2, ambos de la CE.

Por todo lo anterior, el TC rechaza la impugnación de los recurrentes y, por tanto, en relación con esta alegación, desestima el RI y las CI, acumulados.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que las disposiciones impugnadas de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la LGT/1963, sean declaradas inconstitucionales por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1º) El deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, que

²²¹ “[L]a pura igualación de las multas puede conllevar un muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados si las circunstancias económicas de estos son desiguales. Este Tribunal ha tenido ya ocasión de declarar que «es consustancial a la pena de multa una potencial disparidad de sus efectos, al recaer sobre situaciones patrimoniales diversas» [...]. Este razonamiento es enteramente trasladable al ámbito del ordenamiento tributario, pues en este punto hay identidad de razón entre unas y otras sanciones, las multas penales y las tributarias; y aun apurando el argumento, es si cabe más pertinente en el campo de las infracciones tributarias por los beneficios económicos que, en su caso, el impago de la deuda tributaria puede reportar a determinados infractores”. STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril de 1990. FJ. 6º A.

impone el art. 31.1 de la CE, es un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos.

- 2º) La actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria es imprescindible para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la CE.
- 3º) La utilización del criterio de capacidad económica del sujeto infractor en materia sancionadora es admisible en la medida en que no vulnera las exigencias de la igualdad formal y no discriminación, exigidas por el art. 14 de la CE.

E. STC 221/1992: Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos

- *STC 221/1992, Pleno, de 11 de diciembre. Ponente: González Campos. BOE N° 16, de 19 de enero de 1993. [RTC 1992\221]. FJs. 4º al 6º.*

Esta STC resuelve dos CI acumuladas; una CI fue interpuesta contra el art. 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, y la otra CI, fue interpuesta contra el art. 355.5 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. Para los efectos de este trabajo, interesa solo esta última.

En concreto, la alegación se refiere a la forma de determinar la base imponible del Impuesto Municipal sobre el Incremento del

Valor de los Terrenos (IIVT)²²². La base imponible del IIVT es la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición. La disposición impugnada establece que es facultad del Gobierno determinar cómo y cuándo aplicar las correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del terreno²²³.

Para los efectos de este trabajo, interesa la alegación de los recurrentes en cuanto a que la disposición impugnada no asegura adecuadamente la imposición real del valor de los terrenos, ya que el gravamen podría recaer sobre una plusvalía incrementada por el efecto de la inflación, es decir, sobre una “plusvalía nominal o ficticia”. Con ello, se vulneraría el principio de capacidad económica garantizado en el art. 31.1 de la CE.

El TC comienza su análisis reiterando doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica; de este modo, declara lo siguiente:

- a) “[C]apacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una

²²² El impuesto cuestionado en esta STC, es el antecedente del actual Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), regulado actualmente en los arts. 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

²²³ El art. 355.5 impugnado dispone: “Se autoriza al Gobierno para aplicar, cuando razones de política económica así lo exijan, correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del período de imposición y, en su caso, el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes”.

- exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”²²⁴ (SSTC 27/1981 y 150/1990).
- b) “[L]a recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria”²²⁵. (STC 76/1190).
- c) “[L]a Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”²²⁶. (STC 37/1987).
- d) “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”²²⁷. (STC 37/1987).
- e) El TC concluye: “El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia

²²⁴ STC 221/1992, Pleno, de 11 de diciembre, FJ. 4º.

²²⁵ *Ibíd.*

²²⁶ *Ibíd.*

²²⁷ *Ibíd.*

tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”²²⁸.

En cuanto a la vulneración del principio de capacidad económica alegada por los recurrentes, el razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC declara que “el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria”²²⁹.

Agrega que “es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución”²³⁰.

Por lo tanto, no se trata de determinar si el principio de capacidad económica obliga a gravar únicamente plusvalías reales o efectivas y prohíbe gravar plusvalías ficticias o nominales; sino, de establecer si el contenido de la disposición impugnada ha vulnerado los límites exigidos por el principio de capacidad económica.

²²⁸ STC 221/1992, Pleno, de 11 de diciembre, FJ. 4º.

²²⁹ *Ibidem*, FJ. 5º.

²³⁰ *Ibidem*.

- b) Segundo, del principio de capacidad económica no puede deducirse la obligatoriedad de practicar, en todo caso, correcciones monetarias; luego, el legislador goza, en principio, de libertad para decidir si aplicarlas o no. Con todo, el legislador tampoco puede desconocer los límites constitucionales hasta tal punto que la capacidad económica gravada sea inexistente o ficticia.

La disposición impugnada se inserta en un sistema de valoración de la base imponible que sigue el *principio nominalista*, que sirve para proteger la estabilidad de la moneda y es coherente con el orden constitucional establecido. Ahora bien, “[n]o puede desconocerse, sin embargo, que el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31.1 del Texto Constitucional”²³¹.

- c) Tercero, la disposición impugnada no prohíbe realizar correcciones monetarias, sino que autoriza al Gobierno para determinar cómo practicarlas y lo faculta para determinar cuándo concurren «razones de política económica» que exijan practicarlas.

El TC declara que “no cabe admitir que la remisión a «razones de política económica» excluya el respeto a los principios y valores informadores de un sistema tributario justo que consagra el art. 31.1 CE. Por ello, el no ejercicio de esa autorización por el Gobierno podría dar lugar, en

²³¹ STC 221/1992, Pleno, de 11 de diciembre, FJ. 5º.

situaciones extremas, a una tributación irracional y arbitraria que rebasara los límites constitucionales; pero tal efecto no podría imputarse directamente al precepto ahora cuestionado sino a la inactividad, en su caso, del Gobierno”.

Por todo lo anterior, el TC rechaza la impugnación de los recurrentes y declara que el art. 355.5 del Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, no es inconstitucional.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que la disposición impugnada sea declarada inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1º) El TC reitera la definición de capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos expresando que significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.
- 2º) El TC reitera que el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, que impone el art. 31.1 de la CE, es un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos.
- 3º) El TC reitera que la capacidad económica no es el único límite al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Luego, el principio de justicia en materia contributiva no se agota en el principio de capacidad económica.

- 4º) El TC reitera que el principio de capacidad económica exige que al establecerse un impuesto, este someta a tributación una capacidad económica que exista. La existencia de la capacidad económica puede ser real o potencial.

Para someter a gravamen una renta potencial sin vulnerar el principio de capacidad económica, la renta potencial debe existir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto.

- 5º) El principio de capacidad económica exige que al establecerse un impuesto, este someta a tributación una capacidad económica que exista. La capacidad económica no puede ser inexistente o ficticia.
- 6º) El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al legislador tributario.
- 7º) El principio de capacidad económica “no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria”²³².

En este sentido, del principio de capacidad económica no puede deducirse la obligatoriedad de practicar, en todo caso, correcciones monetarias. Con todo, el principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo.

²³² STC 221/1992, Pleno, de 11 de diciembre de 1992. FJ. 5º.

F. STC 186/1993: Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento

- *STC 186/1993, Pleno, de 7 de junio. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE N° 159, de 5 de julio de 1993. [RTC 1993\186]. FJ. 4º.*

Esta STC resuelve un RI interpuesto contra determinadas disposiciones de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1996, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de los arts. 21 a 27 de la citada ley extremeña, que establecían y regulaban el Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento²³³.

De conformidad con los arts. 19 y 21.1 de la citada ley extremeña, el hecho imponible del impuesto impugnado estaba constituido por la calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento por parte de la Junta de Gobierno de la Comunidad Autónoma, a propuesta del Consejero de Agricultura y Comercio, previa audiencia del interesado.

Los recurrentes solicitan que el Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento sea declarado inconstitucional, fundamentados en las siguientes alegaciones: a) los recurrentes cuestionan tal impuesto por su finalidad predominantemente extrafiscal; b) los recurrentes cuestionan tal impuesto porque vulneraría los principios tributarios establecidos en el art. 31.1 de la CE.

²³³ Los arts. 21 a 27 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura fueron derogados por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

El TC reconoce la semejanza de este caso con el resuelto en la STC 37/1987; el razonamiento del TC es similar al realizado en tal sentencia e, igualmente, rechaza la impugnación de los recurrentes y, por tanto, desestima el RI²³⁴.

Del mismo modo, es posible establecer las siguientes ideas específicamente referidas al principio de capacidad económica:

- 1º) El principio de capacidad económica exige que al establecerse un impuesto, este someta a tributación una capacidad económica que exista.
- 2º) La existencia de la capacidad económica puede ser real o potencial.
- 3º) Para someter a gravamen una renta potencial sin vulnerar el principio de capacidad económica, la renta potencial debe existir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto.

La utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos es un hecho revelador de la titularidad de una riqueza potencial.

G. STC 146/1994: deducciones por trabajo dependiente

- *STC 146/1994, Pleno, de 12 de mayo. Ponente: Díaz Eimil. BOE Nº 140, de 13 de junio de 1994. [RTC 1994\146]. FJ. 3º.*

²³⁴ Ver pág. 144.

La STC 45/1989, de 20 de febrero, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de varios artículos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, sobre el IRPF. Teniendo presente que los artículos declarados inconstitucionales formaban parte de un sistema legal, en la misma sentencia se concluye que le correspondería al legislador realizar las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IRPF.

El legislador realizó la adaptación prevista en la STC 45/1989 por medio de la Ley 20/1989, de 28 de julio, que rigió durante los años 1988 y 1989. Esta nueva regulación fue prorrogada por el Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, y por la Ley 5/1990, de 29 de junio, para el año 1990; asimismo, fue prorrogada por el Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, para el año 1991.

La STC 146/1994 resuelve seis RI acumulados, que cuestionan la normativa mencionada en el párrafo anterior. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de las disposiciones que regulan las deducciones en la cuota, es decir, los arts. 5 y 6 de la citada Ley 20/1989 y sus similares: art. 19 del Real Decreto-Ley 7/1989, art. 14 de la Ley 5/1990 y art. 8 del Decreto-Ley 5/1990.

En relación con las deducciones por trabajo dependiente, las disposiciones impugnadas establecen que por rendimientos del trabajo dependiente se deducirá una cantidad fija de dinero por cada perceptor de este tipo de rendimiento, hasta un máximo de dos. A juicio de los recurrentes, la limitación de la deducción a un máximo de dos perceptores desconoce los costes reales en que incurre el tercer perceptor de rentas del trabajo y, por tanto, infringe el principio de capacidad económica garantizado en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, en el IRPF español tradicionalmente se han establecido deducciones sobre la cuota por rendimiento del trabajo dependiente compatibles con deducciones sobre los rendimientos íntegros que pueden practicar los perceptores de rendimientos del trabajo.
- b) Segundo, ambos tipos de deducciones cumplen funciones distintas.

Las deducciones sobre los rendimientos íntegros se establecen para compensar los gastos que implica la prestación del trabajo; “su finalidad es que el impuesto recaiga sobre las rentas netas, expresivas de la capacidad económica del sujeto pasivo; su fundamento se encuentra, por ello, en la más plena realización de la justicia tributaria”²³⁵.

Las deducciones sobre la cuota por rendimientos de trabajo dependiente se establecen “para discriminar favorablemente a los perceptores de rentas del trabajo por contraposición a los perceptores de otras clases de rentas”²³⁶.

Luego, los recurrentes le asignan a la deducción sobre la cuota una función que se cumple con la deducción sobre los rendimientos íntegros.

- c) Tercero, dado que las deducciones sobre la cuota por rendimientos de trabajo dependiente responden a decisiones de política tributaria, el TC reconoce al legislador plena

²³⁵ STC 146/1994, Pleno, de 12 de mayo de 1994. FJ. 3º.

²³⁶ *Ibidem*.

libertad para regular la materia, en la medida en que respete los límites constitucionales.

Considerando que las exigencias del principio de capacidad económica se cumplen con las deducciones sobre los rendimientos íntegros, el TC concluye que las disposiciones impugnadas no vulneran dicho principio y, por tanto, desestima los RI en relación con esta alegación.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que las disposiciones impugnadas sean declaradas inconstitucionales por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer la siguiente idea:

- 1º) El legislador tributario goza de plena libertad para regular materias que respondan a decisiones de política tributaria, en la medida en que respete los límites constitucionales.

H. STC 214/1994: gastos deducibles en el IRPF

- *STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio. Ponente: González Campos. BOE N° 197, de 18 de agosto de 1994. [RTC 1994\214]. FJs. 4º al 8º.*

Esta STC resuelve un RI interpuesto contra los artículos 5.4 e), 25 h), 28, 30, 35 A), 39.1, 92 y demás preceptos conexos, todos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF (en adelante, indistintamente, LIRPF/1991). Para los efectos de este trabajo, interesa la

impugnación de los arts. 5.4 e), 25 h), 28, 35 A y 39.1 de la LIRPF/1991²³⁷.

a) Art. 5.4 e) de la LIRPF/1991²³⁸.

De conformidad con el art. 5.4 e) impugnado, se deben incluir dentro de la renta del sujeto pasivo: “Las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal”.

Los recurrentes sostienen que el art. 5.4 e) impugnado, al incluir dentro de la renta solo las imputaciones de bases positivas, impide la inclusión de las imputaciones de bases negativas de sociedades en régimen de transparencia fiscal y, por tanto, vulneraría el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

Primero, se refiere al fundamento del régimen de transparencia fiscal. El TC declara que la imputación de rentas de las sociedades en la modalidad de transparencia obligatoria –introducida por la LIRPF/1978– tiene por finalidad evitar la elusión del IRPF que se producía mediante la creación de sociedades interpuestas o instrumentales²³⁹.

²³⁷ Los otros dos artículos impugnados –arts. 30 y 92 de la LIRPF/1991– se considerarán al estudiar el principio de igualdad en materia tributaria.

²³⁸ El art. 5.4 de la LIRPF/1991, fue derogado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que regula el IRPF y otras normas tributarias.

²³⁹ “La diferente configuración de los tipos de gravamen en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta había propiciado la aparición de Sociedades interpuestas, constituidas con la finalidad de retener parte o

Para realizar tal finalidad, el legislador ordena considerar atribuidos a los socios e integrar en su base imponible los beneficios obtenidos por las sociedades interpuestas o instrumentales.

Segundo, en cuanto al alcance del régimen de transparencia fiscal, el TC declara que inicialmente se ordenaba integrar tanto los beneficios como las pérdidas obtenidas por las sociedades en transparencia; sin embargo, esta regulación se utilizó para imputar pérdidas a los socios y, por tanto, reducir la progresividad en el IRPF. Para evitar tal utilización, se modificó el régimen limitando la integración solo a las bases imponibles positivas.

Tercero, en cuanto a los límites de la imputación a los socios solo de las bases imponibles positivas, el TC tiene en cuenta que, si bien las bases negativas obtenidas por una sociedad en un determinado ejercicio no se imputan directamente a los socios, el legislador sí permite que tales bases negativas puedan compensarse con las bases imponibles positivas, obtenidas por la sociedad en los cinco ejercicios siguientes; de este modo, disminuye la cuantía de la base a imputar a los socios en tales ejercicios y, por tanto, operan como una imputación indirecta.

Cuarto, en cuanto a la alegación de los recurrentes de que la limitación a las bases imponibles positivas vulnera el principio de capacidad económica, el TC declara que “el principio de capacidad económica no exige necesariamente

la totalidad de los beneficios y evitar de esta manera que las rentas afluyan a los socios”. STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 4º B.

que se otorgue un tratamiento idéntico y simétrico a los rendimientos positivos y negativos que provengan de una determinada fuente de renta. En concreto, el legislador puede establecer restricciones o condicionamiento a la integración y compensación de las rentas negativas siempre y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable”²⁴⁰.

Agrega el TC, que “la imputación a los socios en Sociedades en transparencia de las bases imponibles positivas «aun cuando los resultados no hubieran sido objeto de distribución» [...] no es tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de Sociedades instrumentales”²⁴¹.

Por todo lo anterior, el TC concluye que el art. 5.4 e) de la LIRPF/1991 impugnado, no vulnera el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE y, por tanto, desestima el RI en relación con esta alegación.

- b) Consideraciones generales sobre los arts. 28, 35 A) y 39.1 de la LIRPF/1991.

Estos tres artículos establecen limitaciones cualitativas y cuantitativas que impiden deducir determinados gastos para efectos del IRPF. Considerando los aspectos comunes entre estos artículos impugnados –en forma previa a analizar la

²⁴⁰ STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 4º C.

²⁴¹ *Ibidem*.

impugnación de cada uno de ellos²⁴²– el TC realiza algunas consideraciones sobre los rendimientos gravables por el IRPF, las que se presentan a continuación:

Primero, el IRPF es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta neta de los sujetos pasivos, esto es, la diferencia entre los ingresos o entradas derivadas de cada fuente de rentas y los gastos de producción necesarios para su obtención.

Segundo, a efectos de fijar la renta neta, el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del IRPF; luego, no es facultad del TC enjuiciar si las soluciones adoptadas por el legislador son las más correctas técnicamente. Con todo, –tal como se declaró en las SSTC 27/1981, 45/1989 y 221/1992– el TC “indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE”²⁴³.

Tercero, de conformidad con lo expuesto, el legislador está facultado para determinar los gastos deducibles a efectos de establecer la renta neta. Para estos efectos, puede considerar, entre otros, los siguientes factores: a) el grado de relación existente entre el gasto realizado y el ingreso obtenido por el sujeto; b) la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos; c) razones de política financiera o de técnica tributaria.

²⁴² Véase epígrafe c), d) y e) en págs. 179, 182 y 184, respectivamente.

²⁴³ STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 5º B.

Ahora bien, “si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, solo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al **principio de capacidad económica** que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal”²⁴⁴ (SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1190 y 221/1992)²⁴⁵.

“De otra parte, ha de tenerse presente en lo que concierne a la determinación legal de los rendimientos netos que el **principio de igualdad tributaria** contenido en el art. 31.1 CE exige que las *deducciones establecidas en favor de determinados grupos de sujetos* estén justificadas por la consecución de objetivos constitucionales o por evidentes razones de interés general y, además, que tales medidas sean proporcionadas a su finalidad. A lo que cabe agregar, por último, que dicho principio también requiere que las *deducciones legalmente establecidas para las rentas procedentes de distintas fuentes* no supongan un sacrificio desproporcionado o arbitrario para las derivadas de un particular rendimiento”²⁴⁶.

²⁴⁴ STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 5º C. El destacado es mío.

²⁴⁵ Cabe reiterar que en las mismas SSTC citadas se ha declarado la existencia de la riqueza gravada puede ser real o potencial. Así, por vía de ejemplo, se ha sostenido: “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”. STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. FJ. 13º. El destacado es mío.

²⁴⁶ STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 5º C.

c) Art. 28 de la LIRPF/1991²⁴⁷.

El art. 28 de la LIRPF/1991 impugnado, atribuye la consideración de gasto deducible para la determinación de los rendimientos netos del trabajo exclusivamente los conceptos que menciona²⁴⁸. Asimismo, establece un límite cuantitativo máximo que permite efectuar deducciones por concepto de otros gastos equivalente al 5 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros.

Los recurrentes sostienen que el art. 28 impugnado, al incluir dentro de los gastos deducibles solo ciertos gastos, impide la inclusión de otros gastos necesarios para la generación de rendimientos del trabajo y, por tanto, vulneraría el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

Primero, las deducciones permitidas por el artículo impugnado se aplican sobre los rendimientos íntegros del trabajo.

²⁴⁷ El art. 28 de la LIRPF/1991, fue derogado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que regula el IRPF y otras normas tributarias.

²⁴⁸ El art. 28.1 de la LIRPF/1991 dispone: “Tendrán la consideración de gasto deducible **exclusivamente** los siguientes: 1. Las cotizaciones a la Seguridad Social o a Mutualidades Generales obligatorias de funcionarios y las detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los Colegios de Huérfanos o Instituciones similares, así como las cuotas satisfechas a Sindicatos”. El destacado es mío.

Por disposición del art. 24 de la LIRPF/1991²⁴⁹, se deben considerar rendimientos íntegros del trabajo, “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales”.

Segundo, el establecimiento de una enumeración taxativa de los gastos deducibles se justifica por el tipo de rendimientos a los que se aplica.

“El perceptor de rendimientos del trabajo realiza su actividad en el seno de una organización ajena; por lo común, el sujeto se limita a realizar el servicio establecido y corresponde al titular de la organización en que tales servicios son prestados poner a su disposición los medios necesarios para la realización de la actividad, de tal manera que el importe de la contraprestación recibida como rendimiento del trabajo es independiente de los gastos en que haya podido incurrir el sujeto pasivo”²⁵⁰.

Tercero, conjuntamente con una enumeración taxativa de los gastos deducibles, la disposición impugnada permite una deducción a tanto alzado por concepto de otros gastos necesarios para la generación de rendimientos del trabajo; luego, reconoce la posible existencia de otros gastos.

²⁴⁹ El art. 24 de la LIRPF/1991, fue derogado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que regula el IRPF y otras normas tributarias.

²⁵⁰ STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 6º A.

La utilización de esta técnica de deducción a tanto alzado – equivalente al 5 por 100 sobre el importe de los ingresos íntegros– encuentra justificación en dos razones: a) en relación con las deducciones por gastos mencionados expresamente, estas deducciones son de limitada importancia; b) la comprobación real y exacta de estos gastos podría incrementar desproporcionadamente los costes de gestión de este tributo²⁵¹.

Cuarto, el establecimiento de la cantidad fijada como deducible a tanto alzado no puede calificarse de arbitraria o desconocedora de la capacidad económica del sujeto pasivo.

En efecto, se ha establecido que “como media los gastos deducibles representan un 6,4 por 100 de los ingresos procedentes del trabajo personal, de los cuales un 4,5 por 100 viene representado por los dos gastos expresamente admisibles (Seguridad Social y cuota de Montepíos)”²⁵² quedando absorbida la diferencia por el 5 por 100 sin justificar.

Por todo lo anterior, el TC concluye que el art. 28 de la LIRPF/1991 impugnado, no vulnera el principio de capacidad

²⁵¹ “[L]a comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo, máxime si se considera que los sujetos pasivos perceptores de estos rendimientos no están obligados a llevar contabilidad de sus ingresos y gastos; pues se trata, frecuentemente, de gastos de carácter mixto, en los que no siempre es fácil determinar si deben calificarse los gastos necesarios para la obtención de los ingresos o como empleo o consumo de la renta”. STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 6º A.

²⁵² Memoria del Proyecto de Ley 48/1985, de Modificación del Impuesto sobre la Renta.

económica consagrado en el art. 31.1 de la CE y, por tanto, desestima el RI en relación con esta alegación.

d) Art. 35 A) de la LIRPF/1991²⁵³.

El art. 35 A) de la LIRPF/1991 impugnado, establece que en la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, en el supuesto de inmuebles arrendados o subarrendados, se deben considerar gasto deducible los gastos necesarios para la obtención del inmueble.

Acto seguido, el art. 35 A) impugnado, establece el siguiente límite: “La deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de tales bienes o derechos y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho”.

Los recurrentes sostienen que en el art. 35 A) impugnado, la deducción establecida en concepto de intereses de los capitales ajenos, puede dar lugar a que el contribuyente deba tributar de acuerdo con una capacidad económica superior a la real y, por tanto, vulneraría el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

Primero, el TC tiene presente que antes de la entrada en vigor del art. 35 A) impugnado –bajo la vigencia de la Ley 48/1985– se permitía la deducción de los intereses de

²⁵³ El art. 35 A de la LIRPF/1991, fue derogado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que regula el IRPF y otras normas tributarias.

capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los inmuebles arrendados o subarrendados; dicha deducción no podía exceder conjuntamente de 800.000 pesetas en cada período impositivo.

Segundo, el TC destaca que la nueva regulación – establecida por el art. 35 A) impugnado– puede resultar más favorable para el sujeto pasivo que la anterior; ello, porque el límite establecido para la deducción no opera conjuntamente, sino en forma separada para cada bien o derecho.

Tercero, la disposición impugnada persigue una finalidad de política social constitucionalmente reconocida; en efecto, el límite establecido actúa como medida de fomento del alquiler de los inmuebles susceptibles de ser arrendados.

Cuarto, el límite establecido por la disposición impugnada tiene por finalidad evitar la elusión del IRPF.

En efecto, “la nueva Ley excluye la deducibilidad de los intereses cuando se trata de inmuebles distintos de la vivienda habitual y que no se encuentren arrendados; la eliminación del tope fijado por el art. 35 A) de la Ley posibilitaría que los adquirentes de inmuebles destinados en realidad a ser utilizados como vivienda distinta de la habitual pudieran deducir, a este respecto, la totalidad de los intereses, incluso por cuantía superior a lo autorizado en los casos de adquisición de la vivienda habitual”²⁵⁴.

Por todo lo anterior, el TC concluye que el art. 35 A) de la LIRPF/1991 impugnado, no vulnera el principio de capacidad

²⁵⁴ STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 6º B.

económica consagrado en el art. 31.1 de la CE y, por tanto, desestima el RI en relación con esta alegación.

e) Art. 39.1 de la LIRPF/1991²⁵⁵.

De conformidad con el art. 39.1 de la LIRPF/1991: “Tendrán la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, exclusivamente, los de administración y custodia”.

Los recurrentes sostienen que el 39.1) impugnado, al incluir dentro de la renta solo los gastos de administración y custodia, impide la inclusión de otros gastos, tales como los intereses de préstamos utilizados en la adquisición del capital mobiliario, y, por tanto, vulneraría el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

Primero, el TC aclara que la disposición impugnada no es aplicable a todos los rendimientos de capital mobiliario; en efecto, no se aplica a los rendimientos derivados de la prestación de la asistencia técnica y del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas.

Segundo, el TC declara que la limitación para deducir otros posibles gastos se justifica por razones de política económica y social.

“Al adoptar esta solución, la Ley pretende que los rendimientos de este género procedan de elementos que ya

²⁵⁵ El art. 39.1 de la LIRPF/1991, fue derogado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que regula el IRPF y otras normas tributarias.

formaban parte del patrimonio del sujeto pasivo o que han sido adquiridos mediante la transformación de otros elementos patrimoniales preexistentes. De esta manera se persigue evitar actitudes puramente especulativas y que la adquisición de los bienes o derechos productores de estos rendimientos sean financiados mediante el ahorro del sujeto pasivo²⁵⁶.

Tercero, el respeto al principio de capacidad económica “no exige que el legislador deba tomar en consideración todas las posibles actuaciones que el sujeto pasivo, en el ámbito de su autonomía patrimonial pueda llevar a cabo para la obtención de los rendimientos”²⁵⁷.

Por todo lo anterior, el TC concluye que el art. 35 A) de la LIRPF/1991 impugnado, no vulnera el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE y, por tanto, desestima el RI en relación con esta alegación.

f) Art. 25 h) de la LIRPF/1991²⁵⁸.

El art. 25 h) de la LIRPF/1991 impugnado, ordena incluir dentro de los rendimientos del trabajo las *ayudas o subsidios familiares y las becas*, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 9 de la misma ley²⁵⁹.

²⁵⁶ STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 6º C.

²⁵⁷ *Ibíd.*

²⁵⁸ El art. 25 de la LIRPF/1991, fue derogado por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que regula el IRPF y otras normas tributarias.

²⁵⁹ El art. 9 j) de la LIRPF/1991 declara exentas las siguientes rentas: “j) Las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive”.

Los recurrentes rechazan que tales conceptos constituyan rendimientos del trabajo y sostienen que este tratamiento tributario vulneraría, entre otros, el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse la siguiente manera:

Primero, el art. 24 de la LIRPF/1991 contiene una definición muy amplia de rendimientos del trabajo²⁶⁰, dentro de la cual resultan subsumibles las ayudas o subsidios familiares y las becas.

Segundo, la LIRPF/1991 contiene una definición muy amplia de renta, dentro de la cual se incluyen los rendimientos y los incrementos del patrimonio. Por su parte, el art. 44 de la LIRPF/1991 contiene una definición muy amplia de incrementos del patrimonio²⁶¹. Luego, aun si se admitiera que las ayudas o subsidios familiares y las becas no son rendimientos del trabajo, igualmente estarían sujetas al IRPF por concepto de incremento de patrimonio.

Tercero, el sometimiento a gravamen de las ayudas o subsidios familiares y las becas no supone –como afirman

²⁶⁰ El art. 24 de la LIRPF/1991 dispone: “Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales”.

²⁶¹ El art. 44 de la LIRPF/1991 dispone: “Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes [...]”.

los recurrentes— la creación artificial de capacidades inexistentes a los solos efectos de la tributación.

“En un impuesto de naturaleza personal y subjetiva que grava la totalidad de la renta pueden incluirse, en principio, todas las rentas percibidas por el sujeto pasivo para de esta manera determinar su renta personal; todo ello sin perjuicio, claro está, de que el legislador pueda declarar la exoneración de determinadas rentas cuando exista la oportuna justificación”²⁶².

Por todo lo anterior, el TC concluye que el art. 25 h) de la LIRPF/1991 impugnado, no vulnera el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE y, por tanto, desestima el RI en relación con esta alegación.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que las disposiciones impugnadas de la LIRPF/1991 sean declaradas inconstitucionales por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1º) El legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del IRPF. El TC no está facultado para enjuiciar si las decisiones adoptadas por el legislador son las más correctas técnicamente.
- 2º) El art. 31.1 de la CE establece límites al poder tributario. El TC sí está facultado para determinar si el legislador ha ejercido su facultad respetando tales límites.

²⁶² STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio, FJ. 7º.

- 3º) El legislador vulneraría el principio de capacidad económica si sometiera a gravamen una renta, que pese a su configuración legal, fuese realmente una renta inexistente.
- 4º) El legislador, en uso de su facultad para establecer restricciones sin que necesariamente implique una vulneración al principio de capacidad económica.

De este modo, el legislador puede otorgar un tratamiento distinto a los rendimientos positivos y negativos provenientes de una determinada fuente de renta siempre y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable.

Asimismo, el legislador puede establecer limitaciones para deducir ciertos gastos si se justifica por razones de política económica y social.

Finalmente, el legislador puede establecer deducciones en favor de determinados grupos de sujetos en la medida que estén justificadas, por la consecución de objetivos constitucionales o por razones de interés general, y además, que tales deducciones sean proporcionadas a su finalidad. De otro modo, vulneraría el principio de igualdad en materia tributaria, garantizado en el art. 31.1 de la CE.

- 5º) El legislador vulneraría el principio de igualdad en materia tributaria si estableciera deducciones a favor de determinados grupos de sujetos. Excepcionalmente, puede hacerlo, pero siempre y cuando esté justificado por la consecución de fines constitucionales o razones de interés general y, además, exista proporcionalidad entre la medida adoptada y la finalidad perseguida.

En este caso, el legislador excluye la deducibilidad de los intereses cuando se trata de inmuebles distintos de la vivienda habitual y que no se encuentran arrendados; esta medida persigue una finalidad de política social constitucionalmente reconocida: fomento del alquiler de los inmuebles susceptibles de ser arrendados. Luego, se trata de una medida justificada por la consecución de un fin constitucional.

I. STC 296/1994: gravamen fiscal sobre las máquinas tragaperras. En sentido similar SSTC 73/2011, 20/2012, 35/2012, 79/2012, 162/2012, 172/2012 y 71/2014

- *STC 296/1994, Pleno, de 10 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE Nº 298, de 14 de febrero de 1994. [RTC 1994\296]. FJ. 4º.*

Esta STC resuelve seis CI acumuladas, interpuestas contra la Ley del Parlamento de Catalunya 2/1987, de 5 de enero, en la que se establece un recargo del 20 por 100 sobre la tasa fiscal que grava la autorización, organización o celebración de juegos de azar mediante máquinas y aparatos automáticos.

De acuerdo con los arts. 133 y 157 de la CE, las Comunidades Autónomas solo están autorizadas para establecer recargos sobre *impuestos estatales*; el recargo establecido por la ley catalana citada, recae sobre una tasa fiscal. Por tanto, los recurrentes sostienen que el recargo establecido es inconstitucional.

Para los efectos de este trabajo, interesan los argumentos que utilizan el concepto de *capacidad económica* para resolver estas CI.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, dado que en virtud de los arts. 133 y 157 de la CE, las Comunidades Autónomas solo están autorizadas para establecer recargos sobre impuestos estatales, es necesario determinar si el gravamen fiscal sobre el juego es efectivamente un impuesto o no.
- b) Segundo, el TC tiene presente que el gravamen fiscal sobre las máquinas tragaperras está establecido por el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, y desarrollado por el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre. En ambas disposiciones, se atribuye el carácter de *tasa* a dicho gravamen.

Sin embargo, el TC declara que “sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias”²⁶³.

²⁶³ STC 296/1994, Pleno, de 10 de noviembre, FJ. 4º.

- c) Tercero, de acuerdo con lo expuesto, el TC procede a analizar la clasificación tributaria que se deriva del régimen legal del gravamen fiscal sobre las máquinas tragaperras.

El art. 26 de la LGT/1963²⁶⁴ clasifica los tributos en tasas, contribuciones especiales e impuestos y define cada una de estas categorías²⁶⁵.

²⁶⁴ La LGT/1963 fue derogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

²⁶⁵ El art. 26 de la LGT/1963 –en términos muy similar al actual art. 2 de la LGT/2003– disponía: “1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

Primera.-Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias. Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Segunda.-Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y

c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a

De tal disposición se puede concluir que “el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la **capacidad económica** del sujeto pasivo. Ello a su vez conlleva que en las tasas la determinación del sujeto pasivo se realice por referencia a la actividad administrativa y el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación, mientras que en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una **capacidad económica**, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota”²⁶⁶.

- d) Cuarto, de conformidad con las ideas expuestas, el TC concluye que el gravamen fiscal sobre las máquinas tragaperras no es una tasa, “puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público”²⁶⁷.

servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo”.

²⁶⁶ STC 296/1994, Pleno, de 10 de noviembre, FJ. 4º. El destacado es mío.

²⁶⁷ *Ibíd.*

- e) Quinto, de conformidad con las ideas expuestas, el TC concluye que el gravamen fiscal sobre las máquinas tragaperras es un auténtico impuesto “que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresiva[s] de capacidad económica”²⁶⁸.

En efecto, la base del tributo está determinada por la actividad de juego, “que en la legislación específica de la tasa sobre el juego en máquinas tragaperras se concreta en una cuota fija que se establece en virtud del tipo de máquina y en función de las cantidades que puedan jugarse en cada modelo de máquina, es decir, en atención a los rendimientos previsibles o capacidad económica generada por la explotación de las máquinas, de manera que con ello se hace evidente que su verdadero fin consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta”

Por todo lo anterior, el TC concluye que, pese a su denominación legal, el gravamen sobre las máquinas tragaperras es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y, por lo tanto, la Comunidad de Catalunya está autorizada para imponer el recargo fiscal cuestionado. Luego, se desestiman las seis CI acumuladas.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que la Ley del Parlamento catalán 2/1987, de 5 de enero, impugnada, sea declarada inconstitucional

²⁶⁸ STC 296/1994, Pleno, de 10 de noviembre, FJ. 4º.

por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1º) “[L]as categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas”²⁶⁹.
- 2º) En los impuestos el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica. En las tasas, la capacidad económica no opera como elemento configurador o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota.

El gravamen fiscal sobre las máquinas tragaperras es un impuesto porque grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados; no es una tasa “puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público”²⁷⁰.

J. STC 164/1995: recargo por demora

- *STC 164/1995, Pleno, de 13 de noviembre. Ponente: Delgado Barrio. BOE Nº 298, de 14 de diciembre de 1995. [RTC 1995\164]. FJ. 8º.*

²⁶⁹ STC 296/1994, Pleno, de 10 de noviembre, FJ. 4º.

²⁷⁰ *Ibíd.*

Esta STC resuelve seis CI acumuladas, interpuestas contra el art. 61.2 de la LGT/1963, que disponía lo siguiente: “Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria”²⁷¹.

En la aplicación de la disposición impugnada es posible distinguir dos fases: “a) en la primera de ellas, la que inmediatamente sigue al vencimiento del plazo de ingreso, tal 10 por 100 implica un exceso sobre la cifra que por razón del tiempo alcanza el interés de demora, b) en la segunda, por el contrario, una vez que ese interés ha cubierto el 10 por 100 de la deuda tributaria, el exceso desaparece y ya solo ha de ingresarse la cifra resultante del juego de dicho interés sin exceso alguno”²⁷².

Los recurrentes cuestionan la primera de las fases descritas, en la que por encima del interés de demora, ha de pagarse la suma necesaria para alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria; sostienen que, entre otros, vulneraría el principio de capacidad económica, establecido en el art. 31.1 de la CE.

Al respecto, el TC declara que “el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias. El principio de capacidad económica, como principio

²⁷¹ Posteriormente, el texto de esta disposición fue modificado por la Ley 18/1991, de 6 de junio, y por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Finalmente, la LGT/1963 fue derogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

²⁷² STC 164/1995, Pleno, de 13 de noviembre, FJ. 1º.

constitucional, proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha²⁷³.

Luego, el TC concluye que el recargo establecido en el art. 61.2 de la LGT/1963 impugnado, no vulnera el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE y, por tanto, desestima las CI en relación con esta alegación.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que el art. 61.2 de la LGT/1963 sea declarado inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1º) El principio de capacidad económica proyecta sus exigencias en relación con los tributos.
- 2º) El principio de capacidad económica no proyecta sus exigencias necesariamente y en la misma medida, en relación con las obligaciones tributarias accesorias.

El pago del interés de demora es una obligación tributaria accesoria. Luego, el principio de capacidad económica no proyecta sus exigencias necesariamente y en la misma medida en relación con el pago del interés de demora.

²⁷³ STC 164/1995, Pleno, de 13 de noviembre, FJ. 8º.

K. STC 159/1997: tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. En sentido similar STC 54/2006

- *STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE Nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJ. 3º.*

Esta STC resuelve un RA interpuesto contra la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares, de fecha 17 de diciembre de 1993, en relación con la aplicación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, creada por el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Para los efectos de este trabajo, interesa la alegación de los recurrentes en cuanto a que la aplicación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar supone una vulneración de los principios de capacidad económica y de prohibición de alcance confiscatorio, establecidos en el art. 31.1 de la CE.

El TC declara que, de acuerdo con los arts. 53.2 de la CE y 41.1 de la LOTC, el art. 31.1 de la CE no se encuentra entre los derechos y libertades susceptibles de ser protegidas por el recurso de amparo. Por tanto, el TC está impedido de entrar a considerar la constitucionalidad de la disposición impugnada, a la luz de los principios de capacidad económica y de prohibición de alcance confiscatorio.

Por lo anteriormente expuesto, el TC rechaza la pretensión de los recurrentes de que el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990 impugnado, sea declarado contrario a los principios de capacidad económica y de

prohibición de alcance confiscatorio establecidos en el art. 31.1 de la CE; por tanto, deniega el amparo solicitado en relación con esta alegación.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990 impugnado, sea declarada inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer la siguiente idea:

- 1º) El art. 31.1 de la CE no se encuentra entre los derechos y libertades susceptibles de ser protegidas por el recurso de amparo.

L. STC 233/1999: Ley reguladora de las Haciendas Locales

- *STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre. Ponente: Cachón Villar. BOE Nº 17, de 20 de enero de 2000. [RTC 1999\233]. FJs. 14º, 17º y 23º.*

Esta STC resuelve tres RI y cinco CI acumulados, interpuestos contra diversos preceptos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en adelante e indistintamente LHL.

Para los efectos de este trabajo, interesan las impugnaciones de los siguientes artículos: a) art. 33 de la LHL; b) arts. 41 a 48 de la LHL; c) arts. 60.1.a) y 61 a 78 de la LHL; todos ellos, cuestionados por su supuesta vulneración del principio de capacidad económica, establecido en el art. 31.1 de la CE.

a) Art. 33.2 de la LHL²⁷⁴

El art. 33 de la LHL²⁷⁵ regula el devengo de las contribuciones especiales y pagos anticipados.

En el art. 33.1 de la LHL se establece que las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. En el art. 33.2 de la LHL impugnado, se agrega: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, una vez aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación, la Entidad local podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente”.

Los recurrentes sostienen que la facultad otorgada a la Entidad Local para exigir el pago del tributo antes de realizada la obra o prestado el servicio es –además de arbitraria– contraria al principio de capacidad económica y, por tanto, vulneraría el art. 31.1 de la CE.

²⁷⁴ Esta disposición fue derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

²⁷⁵ El art. 33 de la LHL impugnado –en términos muy similar al actual art. 33 del TRLRHL–disponía:

“1. Las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. Si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, una vez aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación, la Entidad local podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente. No podrá exigirse el anticipo de una nueva anualidad sin que hayan sido ejecutadas las obras para las cuales se exigió el correspondiente anticipo”.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

Primero, el TC reitera doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica: a) “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”²⁷⁶ (SSTC 27/1981, 150/1990, 221/1992); b) “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” (SSTC 37/1987, 221/1992, 186/1993, 14/1998).

Segundo, el TC declara que los ingresos anticipados de las contribuciones especiales constituyen una figura jurídica tradicional en las normas locales de España.

Tercero, el TC destaca que el pago anticipado se exige de quien habrá de ser el sujeto pasivo del tributo.

En efecto, la facultad de la Entidad local para exigir el pago anticipado de acuerdo con el art. 33.2 de la LHL impugnado, surge solo “una vez aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación”. Pues bien, de conformidad con el

²⁷⁶ STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre, FJs. 14º.

El TC invierte la expresión “significa tanto como” utilizada en las SSTC citadas y emplea la expresión “tanto significa como”.

art. 34.3 de la LHL²⁷⁷, tal acuerdo debe determinar el sujeto pasivo del tributo.

Cuarto, “aunque quien figurase como sujeto pasivo en el acuerdo concreto de ordenación –y, por ende, hubiera satisfecho a la Corporación local el pago anticipado del tributo– transmitiera los derechos sobre los bienes o explotaciones que motivan la imposición antes de que se produjera el devengo del tributo, es evidente que en un buen número de ocasiones la mera iniciación y el desarrollo de las obras o servicios provocan un aumento de valor –y, por ende, una capacidad económica susceptible de gravamen– en los bienes o explotaciones transmitidos”²⁷⁸.

Por todo lo anterior, el TC concluye que el art. 33.2 de la LHL impugnado, no vulnera el principio de capacidad económica, consagrado en el art. 31.1 de la CE, y, por tanto, desestima los RI y las CI en relación con esta alegación.

b) Arts. 41 a 48 de la LHL²⁷⁹

Los arts. 41 a 48 de la LHL establecen y regulan los denominados *precios públicos*²⁸⁰.

²⁷⁷ El art. 34.3 de la LHL disponía: “El acuerdo de ordenación será de inexcusable adopción y contendrá la determinación del coste previsto de las obras y servicios, de la cantidad a repartir entre los beneficiarios y de los criterios de reparto. En su caso, el acuerdo de ordenación concreto podrá remitirse a la Ordenanza General de Contribuciones Especiales, si la hubiere”.

Esta disposición fue derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

²⁷⁸ STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre, FJ. 14º.

²⁷⁹ Estas disposiciones fueron derogadas por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Los recurrentes sostienen que la regulación de los precios públicos impide determinar la verdadera naturaleza de ellos, de manera que resultan difícilmente distinguibles de las tasas y de las contribuciones especiales. Esta situación, sería – además de arbitraria– contraria al principio de capacidad económica y, por tanto, vulneraría el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

Primero, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que la creación de los precios públicos es «una decisión que pertenece al ámbito de la libre disposición del legislador ya que ningún precepto constitucional le obliga a mantener las categorías de ingresos preexistentes. Ningún reproche puede hacerse desde la perspectiva del juicio de constitucionalidad»²⁸⁰ (STC 185/1995).

Segundo, en cuanto a la dificultad para diferenciar los precios públicos de las tasas, el TC reiterando doctrina constitucional declara: “y en cuanto «a los criterios materiales utilizados para distinguir la figura de las tasas de la de los precios –la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público [...] y el carácter obligatorio y de monopolio de los servicios y actividades administrativos– podrán ser discutidos desde el punto de vista técnico y podrá debatirse la coherencia de las categorías y del sistema

²⁸⁰ De acuerdo con el art. 26 de la derogada LGT/1963 y con el art. 2 de la actual LGT/2003, los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Los precios públicos no son tributos.

²⁸¹ STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre, FJ. 17º.

resultante de su aplicación, pero, aunque puedan existir criterios formales de clasificación más objetiva, en modo alguno puede considerarse que las figuras establecidas, individualmente consideradas, ofrezcan a los ciudadanos unos contornos tan desdibujados que les prive de certeza respecto de los supuestos en los que serán de aplicación y los efectos que producirán»²⁸² (STC 185/1995).

Tercero, habiendo descartado la confusión de los precios públicos con las tasas, el TC declara que resulta evidente que la aplicación de los arts. 41 a 48 de la LHL impugnados, no vulneran los principios que el art. 31.1 de la CE predica del sistema tributario, entre ellos, el principio de capacidad económica. Por tanto, desestima los RI y las CI en relación con esta alegación.

c) Arts. 60.1.a) y 61 a 78 de la LHL²⁸³

Los arts. 60.1.a) y 61 a 78 de la LHL impugnados, regulan el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

El IBI se estableció en sustitución de las contribuciones territoriales rústica y pecuaria que gravaban el rendimiento, sin embargo, el IBI somete a tributación, no el rendimiento, sino la mera propiedad.

Los recurrentes sostienen que con el establecimiento del IBI los bienes inmuebles quedan sometidos a un impuesto local (IBI), en su calidad de capital, y a un impuesto estatal (IP), en

²⁸² STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre, FJ. 17º.

²⁸³ Estas disposiciones fueron derogadas por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

su calidad de patrimonio; esto, vulneraría los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad establecidos en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

Primero, en cuanto a la prohibición de doble imposición, establecida en el art. 6.2 de la LOFCA, el TC reitera doctrina constitucional y declara: aquella “«solo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponible entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquellos y los tributos propios de las Haciendas locales»”²⁸⁴ (STC 186/1993).

Asimismo, teniendo presente que “la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente «garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible»”²⁸⁵ (SSTC 37/1987, 149/1991, 186/1993, 14/1998), el TC declara que en este caso no se grava el mismo hecho imponible y, por tanto, no se produce duplicidad de tributación.

En efecto, mientras el IP “es un impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de que sea titular una persona física en el momento del devengo (el 31 de diciembre), el IBI es un tributo directo de carácter real que grava, bien la propiedad de bienes inmuebles rústicos o

²⁸⁴ STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre, FJ. 23º.

²⁸⁵ *Ibidem*.

urbanos, bien la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a que se encuentren afectados”²⁸⁶.

Segundo, en cuanto a la vulneración del principio de capacidad económica, el TC declara: a) El art. 31.1 de la CE “vincula la contribución a las cargas públicas a la capacidad económica de los sujetos”²⁸⁷; b) El principio de capacidad económica –de acuerdo con la doctrina constitucional– “tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar allí donde la riqueza se encuentra” (SSTC 27/1981, 150/1190, 221/1192); c) “No existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta”²⁸⁸; d) El IBI grava la propiedad de un inmueble y “no hay duda de que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición”²⁸⁹.

Por todo lo anterior, el TC concluye que los arts. 60.1.a) y 61 a 78 de la LHL impugnados, no vulneran el principio de capacidad económica, consagrado en el art. 31.1 de la CE, y, por tanto, desestima los RI y las CI en relación con esta alegación.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que las disposiciones impugnadas

²⁸⁶ STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre, FJ. 23º.

²⁸⁷ *Ibíd.*

²⁸⁸ *Ibíd.*

²⁸⁹ *Ibíd.*

de la LHL sean declaradas inconstitucionales por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1º) El TC reitera la definición de capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, expresando que significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.
- 2º) El TC reitera que el principio de capacidad económica exige que al establecerse un impuesto, este someta a tributación una capacidad económica que exista.

La existencia de la capacidad económica puede ser real o potencial.

La obtención de renta es una de las posibles manifestaciones de riqueza. El legislador puede someter a gravamen otra manifestación de riqueza distinta.

Para someter a gravamen una renta potencial sin vulnerar el principio de capacidad económica, la renta potencial debe existir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto.

La mera iniciación y desarrollo de obras o servicios determinantes de la exigencia de contribuciones especiales provocan un aumento de valor que manifiesta una capacidad económica, real o potencial, susceptible de gravamen.

- 3º) No existe ningún precepto constitucional que obligue al legislador a mantener las categorías de ingresos preexistentes. El legislador debe dejar suficientemente claro los supuestos de aplicación y los efectos que producirán las nuevas categorías de ingresos establecidas. En ejercicio de

esta libertad, el legislador está facultado para establecer los precios públicos.

- 4º) El legislador está facultado para gravar cualquier fuente o manifestación de riqueza. Luego, se pueden gravar manifestaciones de riqueza distintas de la renta.

La propiedad de un inmueble es un índice de riqueza distinta de la renta, susceptible de gravamen.

M. STC 46/2000: rendimientos irregulares en el IRPF

- *STC 46/2000, Pleno, de 17 de febrero. Ponente: Conde Martín de Hijas. BOE Nº 66, de 17 de marzo de 2000. [RTC 2000\46]. FJs. 4º al 8º.*

Esta STC resuelve una CI interpuesta contra el art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, en la redacción vigente para el ejercicio 1989.

Inicialmente, el art. 27 de la LIRPF/1978 impugnado, gravaba las rentas irregulares sometiéndolas al tipo de gravamen que resultase de aplicar la escala del ejercicio a las rentas regulares; de este modo, cuando no existían rentas irregulares y, por tanto, el tipo medio de gravamen era cero, las rentas irregulares quedaban sin tributar.

Después de varias modificaciones que intentaron solucionar tal situación –mediante la Ley 37/1988–, se estableció que cuando el tipo medio de gravamen de las rentas regulares fuese cero, las rentas irregulares debían tributar al tipo fijo del 8 por 100.

De acuerdo con esta modificación, el contribuyente con una renta regular que no alcance la cuantía mínima de la escala del IRPF, deberá soportar en sus rendimientos irregulares una tributación fija del 8 por 100; por su parte, aquel contribuyente que, teniendo una mayor renta regular, supere el tramo mínimo sometido a gravamen, pero sin alcanzar el tipo medio del 8 por 100, deberá soportar en sus rendimientos irregulares una tributación menor que la del contribuyente anterior.

A juicio de los recurrentes, la situación descrita es inconstitucional porque vulneraría los principios de igualdad y de capacidad económica, establecidos en los arts. 14 y 31.1, respectivamente, ambos de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, en relación con la vulneración al principio de igualdad, el TC declara que la desigualdad alegada no está basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en elementos objetivos; luego, se trata de una desigualdad ante la ley tributaria, que es la contemplada en el art. 31.1 de la CE.

En este sentido, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que la igualdad ante la ley tributaria resulta indisoluble de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, enunciados en el art. 31.1 de la CE. (SSTC 27/1981, 19/1987, 209/1988, 45/1989, 54/1993, 134/1996).

- b) Segundo, reiterando doctrina constitucional, el TC señala que “aunque el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas, no correspondiendo en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada son las más correctas técnicamente, sin embargo, nos hallamos indudablemente facultados para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE²⁹⁰ (SSTC 27/1981, 221/1992, 214/1994).

- c) Tercero, en cuanto al IRPF, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que “no es posible desconocer que es a través de este Impuesto como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva promordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible²⁹¹ (STC 182/1997).
- d) Cuarto, en cuanto a la modificación impugnada, el TC reconoce que “con el gravamen cuestionado el legislador perseguía la finalidad (legítima) de someter a gravamen unas rentas (las irregulares) que, originariamente y en determinados casos (ante la inexistencia de rendimientos regulares) quedaban exentas de tributación, en un intento de limitar el margen de actuación de los sujetos pasivos cuyas conductas fuesen derechamente a la búsqueda de

²⁹⁰ STC 46/2000, Pleno, de 17 de febrero, FJ 4º.

²⁹¹ STC 46/2000, Pleno, de 17 de febrero, FJ 6º.

«economías de opción» elusivas del deber constitucional de contribuir todos al sostenimiento de los gastos públicos (lo cual no supone por sí mismo de forma directa e inmediata la vulneración del expresado principio de capacidad económica)²⁹².

Ahora bien, el TC declara que, con la modificación introducida también es posible que el sujeto pasivo ordene sus relaciones económicas en búsqueda de economías de opción, a fin de evitar la aplicación del tipo fijo del 8 por 100; luego –agrega– no deja de ser paradójico que el efecto que se trataba impedir se convierta, precisamente, en el cauce de lograr la aplicación justa de la norma cuestionada.

- e) Quinto, en cuanto al principio de capacidad económica, el TC declara que “el citado principio no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio, diferentes consecuencias tributarias. [...] Pero lo que no es constitucionalmente válido es hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular en su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal (sin sobrepasar el nivel de rendimiento que les obliga a tributar

²⁹² STC 46/2000, Pleno, de 17 de febrero, FJ 6º.

por encima del 8 por 100), cual ocurre en el supuesto analizado”²⁹³.

- f) Sexto, la disposición impugnada, “conduce, no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada, a un resultado pernicioso”²⁹⁴.

Por todo lo anterior, el TC concluye que el tratamiento fiscal cuestionado “evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el art. 31 CE, pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de que quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior”²⁹⁵. Tal situación implica una vulneración del principio de igualdad tributaria y del principio de capacidad económica, reconocidos constitucionalmente en el art. 31. CE.

Por tanto, el TC estima la CI y declara inconstitucional y nulo el art. 27.6.2 de la LIRPF/1991, en la redacción que dio el art. 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

Habiendo analizado las razones del TC para estimar la pretensión de los recurrentes de que las disposiciones impugnadas de la LIRPF/1991 sean declaradas inconstitucionales por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

²⁹³ STC 46/2000, Pleno, de 17 de febrero, FJ 7º.

²⁹⁴ *Ibíd*em, FJ 6º.

²⁹⁵ *Ibíd*em, FJ 8º.

- 1º) El TC reitera que el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del IRPF. El TC no está facultado para enjuiciar si las decisiones adoptadas por el legislador son las más correctas técnicamente.
- 2º) El art. 31.1 de la CE establece límites al poder tributario. El TC sí está facultado para determinar si el legislador ha ejercido su facultad respetando tales límites.
- 3º) Considerando su estructura y hecho imponible, el IRPF es una figura impositiva primordial para conseguir que el sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 de la CE.
- 4º) El principio de capacidad económica no exige que el legislador otorgue un tratamiento tributario igual o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente.
- 5º) El legislador vulnera el principio de capacidad económica si, en la **generalidad de los casos**, como resultado del ejercicio de sus facultades, quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior.

N. STC 194/2000: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

- *STC 194/2000, Pleno, de 19 de julio. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE Nº 192, de 11 de agosto de 2000. [RTC 2000\194]. FJs. 7º al 9º.*

Esta STC resuelve un RI interpuesto contra la DA 4ª de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

La disposición impugnada establece lo siguiente: “Tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa. En las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de este y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo”.

A juicio de los recurrentes, la DA impugnada es inconstitucional por vulnerar, entre otros, el principio de capacidad económica, establecido en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, la DA tiene una finalidad declarada: “persuadir a las partes contratantes en un negocio jurídico sujeto al ITP –la transmisión onerosa de un bien o derecho- para que no hagan constar en el documento público o privado que plasma la transmisión un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública”²⁹⁶.

²⁹⁶ STC 194/2000, Pleno, de 19 de julio, FJ. 7º.

- b) Segundo, considerando la finalidad declarada, resulta claro que la DA no produce efectos solo sobre quienes, con ánimo de defraudar, declaran un precio de la operación inferior al efectivamente pactado por las partes. En efecto, la diferencia entre el valor comprobado por la Administración tributaria y el valor declarado por las partes puede ser resultado de diversas causas; el ánimo de defraudar, es solo una de ellas²⁹⁷.

Es más –agrega el TC- ni siquiera puede presumirse que en la mayoría de los casos, el ánimo de defraudar sea la causa que justifique la diferencia entre el valor comprobado por la Administración tributaria y el valor declarado por las partes. En efecto, considerando la regulación actual sobre la determinación del “valor comprobado” resulta que tal diferencia no es solo lógica y razonable, sino incluso frecuente²⁹⁸.

²⁹⁷ “En efecto, no es preciso un excesivo esfuerzo de imaginación para concluir que son varias las causas por las que el «valor comprobado» por la Administración tributaria, a los efectos del ITP puede exceder en más del 20 por 100 del declarado por las partes. Desde luego, no puede descartarse entre tales motivos que se haya faltado a la verdad en el precio de la operación con el ánimo de defraudar. Pero junto a este existen muchos otros –no excepcionales– ajenos al incumplimiento del deber de contribuir, como por ejemplo, la discrepancia sobre el valor del bien o derecho transmitido, la situación coyuntural del mercado, la necesidad perentoria de liquidez o, en fin, el simple desconocimiento de los precios de mercado” STC 194/2000, Pleno, de 19 de julio, FJ. 7º. El destacado es mío.

²⁹⁸ “Y tampoco puede afirmarse que declarar como «valor real» efectos del ITP una magnitud diferente en más de un 20 por 100 al valor comprobado por la Administración sea una conducta de la que razonablemente pueda presumirse que, en la mayoría de las ocasiones, se está ocultando el precio real de la transmisión. Tal conjetura sería lógica y razonable si nuestro ordenamiento fijara el contenido exacto de la expresión «valor real» que emplea el art. 10 LITP. Sucede, sin embargo,

Luego, “[e]l precepto impugnado viene, por tanto, a establecer una presunción «iuris et de iure» de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como «valor real», otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza”²⁹⁹.

- c) Tercero, el precepto impugnado establece una ficción, que no admite prueba en contrario, de que cuando en las transmisiones onerosas por actos inter vivos de bienes y derechos se produce una diferencia entre el valor comprobado por la Administración tributaria y el valor declarado por las partes, se ha producido la donación de parte del bien transmitido; acto seguido tal diferencia se somete a gravamen, no solo como una transmisión a título lucrativo, sino también como transmisión a título oneroso.

Luego, la DA impugnada, al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a estos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que [...] resulta

que el «valor real» –al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la disposición adicional cuarta –es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos **no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes**”. STC 194/2000, Pleno, de 19 de julio, FJ. 7º. El destacado es mío.

²⁹⁹ *Ibíd.*

claramente contradictoria con el principio de capacidad económica”³⁰⁰.

- d) Cuarto, el legislador está facultado para establecer tributos con finalidad predominantemente extrafiscal, por ejemplo, para evitar conductas destinadas a defraudar a Hacienda Pública; sin embargo, tal libertad debe ejercerse respetando los límites constitucionales; entre ellos, el principio de capacidad económica.

Reiterando doctrina constitucional, el TC declara que el principio de capacidad económica se vulnera en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia (STC 221/1992). Pues bien, el TC declara que en cuanto a la diferencia entre el valor comprobado por la Administración tributaria y el valor declarado por las partes, la DA impugnada grava una capacidad inexistente o ficticia y, por tanto, vulnera el principio de capacidad económica.

- e) Quinto, el TC declara que “carece de toda justificación razonable y resulta por tanto arbitrario fingir que una misma transmisión de una porción de bien o derecho (la correspondiente entre el valor declarado y el comprobado) ha tenido lugar simultáneamente en forma oneroso y gratuita”³⁰¹.

Por todo lo anterior, el TC concluye que la DA impugnada vulnera el principio de capacidad económica, establecido en el art. 31.1 de la CE. Por tanto, el TC estima la CI y declara inconstitucional y

³⁰⁰ STC 194/2000, Pleno, de 19 de julio, FJ. 8º.

³⁰¹ *Ibíd.*

nula la DA 4ª de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Habiendo analizado las razones del TC para acoger la pretensión de los recurrentes de que la DA 4ª impugnada sea declarada inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1º) El legislador está facultado para establecer tributos con finalidad predominantemente extrafiscal. Esta facultad debe ejercerse respetando los límites constitucionales.
- 2º) El principio de capacidad económica exige que al establecerse un impuesto, este someta a tributación una capacidad económica que exista. La capacidad económica no puede ser inexistente o ficticia.

Carece de justificación razonable y es arbitrario fingir que una misma transmisión ha tenido lugar simultáneamente en forma onerosa y gratuita. La DA 4º impugnada grava una capacidad económica inexistente o ficticia.

O. *STC 7/2010: Impuesto sobre actos jurídicos documentados. En sentido similar SSTC 137/2003, 108/2004, 189/2005, 100/2012 y 83/2014*

- *STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril. Ponente: Aragón Reyes. BOE Nº 129, de 27 de mayo de 2010. [RTC 2010\17]. FJ. 6º.*

Esta STC resuelve una CI interpuesta contra el art. 40 de la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2002, que modifica el art. 14 de la Ley

de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

La disposición impugnada incrementa el tipo de gravamen del IAJD, elevándolo con carácter general desde el 0,5 por 100 al 1 por 100. A juicio de los recurrentes, esta modificación infringe, entre otros, los principios tributarios establecidos en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, establecido en los arts. 137 y 156.1 de la CE, se puede concluir que el legislador autonómico tiene libertad para fijar el tipo de gravamen del IAJD y solo a él le corresponde decidir sobre la cuantía y los caracteres del mismo. (SSTC 289/2000, 96/2002, 168/2004).

“No compete a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley impugnada son las más correctas técnicamente, aunque sí nos hallamos indudablemente facultados para determinar si la modificación legal operada por el precepto impugnado ha sobrepasado o no los límites al ejercicio [del] poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE”³⁰² (SSTC 27/1981, 221/1992, 214/1994 y 46/2000).

- b) Segundo, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que el art. 31.1 de la CE establece el deber de contribuir al

³⁰² STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril, FJ. 6º.

sostenimiento de los gastos públicos sometiéndolo a dos fronteras precisas: a) la capacidad económica de cada uno; b) el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad. (STC 27/1981).

- c) Tercero, en cuanto al principio de capacidad económica, el TC declara que “además de que en este caso no se proyectaría sobre la Ley autonómica sino sobre la Ley estatal del impuesto, norma que en este proceso no podemos considerar, es claro, en todo caso, que el tributo tiene en cuenta la capacidad económica puesto que la cuota resultante estará siempre relacionada con la cuantía del acto jurídico documentado”³⁰³.
- d) Cuarto, en cuanto al segundo límite, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que “la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto [...]. Por consiguiente, en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad de sistema”³⁰⁴ (SSTC 27/1981, 37/1987, 76/1990, 150/1990, 173/1996, 14/1998 y 327/2006).

“No obstante, la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría también llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema, ya que «el legislador

³⁰³ STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril, FJ. 6º.

³⁰⁴ *Ibidem*.

constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad»³⁰⁵. (STC 27/1981).

El TC agrega que la “igualdad, progresividad y capacidad económica son conceptos íntimamente entrelazados, hasta el punto que «una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta»³⁰⁶ (STC 27/1981).

- e) Quinto, el TC declara que el impuesto de actos jurídicos documentados, en su modalidad de documentos notariales, enjuiciado, tiene una incidencia escasa en el conjunto del sistema tributario en comparación con otros impuestos.

En efecto, el impuesto sobre actos jurídicos documentados “no es un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, por lo que no puede decirse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario ni el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, de manera que no puede afirmarse que la modificación de su tipo de gravamen repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. Además, a diferencia de los tributos globales sobre la renta de las personas físicas o sobre el consumo, tampoco puede decirse que a través del

³⁰⁵ C 7/2010, Sala I, de 27 de abril, FJ. 6º.

³⁰⁶ *Ibidem*.

impuesto sobre actos jurídicos documentados se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad³⁰⁷ y ³⁰⁸

Por todo lo anterior, el TC concluye que el art. 40 de la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2002 impugnado, no vulnera los principios tributarios establecidos en el art. 31.1 de la CE. Por tanto, el TC desestima la CI en relación esta alegación.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que el art. 40 de la Ley 10/2001 impugnado, sea declarado inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica, es posible extraer las siguientes ideas:

1º) El legislador autonómico tiene libertad para fijar el tipo de gravamen del IAJD. El TC no está facultado para enjuiciar si las decisiones adoptadas por el legislador autonómico son las más correctas técnicamente.

El art. 31.1 de la CE establece límites al poder tributario. El TC sí está facultado para determinar si el legislador autonómico ha ejercido su facultad respetando tales límites.

2º) El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está sometido a dos límites: a) la capacidad económica de cada uno; b) el establecimiento, conservación y mejora de un

³⁰⁷ STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril, FJ. 6º.

³⁰⁸ Cabe destacar que, de acuerdo con esta declaración del TC, para determinar o no vulnerados los principios tributarios consagrados en el art. 31.1 de la CE resulta relevante distinguir cuál es el impuesto concreto de que se trate.

sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

- 3º) El IAJD tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente puesto que la cuota resultante estará siempre relacionada con la cuantía del acto jurídico documentado.

Los tributos globales sobre la renta o sobre el consumo constituyen los pilares básicos o estructurales del sistema tributario; asimismo, constituyen el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad. Luego, la modificación del tipo de gravamen de un tributo global repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes³⁰⁹.

El reparto de la carga tributaria según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad se personaliza a través de los tributos globales sobre la renta de las personas físicas o sobre el consumo³¹⁰.

P. Resumen: principales ideas en las SSTC

Habiendo analizado el razonamiento del TC en relación con el principio de capacidad económica en las diversas SSTC estudiadas, a continuación se resumen las principales ideas:

- a) El principio de capacidad económica exige que al establecerse un **tributo**, este someta a gravamen una capacidad económica que exista. Esto implica la

³⁰⁹ STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril, FJ. 6º.

³¹⁰ *Ibidem*.

incorporación de la exigencia lógica de buscar la riqueza allí donde esta se encuentra.

Por tanto, el legislador vulneraría el principio de capacidad económica en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo es inexistente o ficticia.

Esta característica puede extraerse de las SSTC 37/1987, 221/1992, 186/1993, 214/1994 y 233/1999³¹¹.

- b) La existencia de la riqueza grava por un **tributo** puede ser real o potencial.

La obtención de renta es una de las posibles manifestaciones de riqueza. El legislador puede someter a gravamen otra manifestación de riqueza distinta.

Para someter a gravamen una renta potencial sin vulnerar el principio de capacidad económica, la renta potencial debe existir en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto.

Esta característica puede extraerse de las SSTC 37/1987, 221/1992, 186/1993, 214/1994 y 233/1999³¹².

- c) El legislador, en uso de sus facultades, puede establecer restricciones en el gravamen de un **tributo** sin que necesariamente implique una vulneración al principio de capacidad económica.

³¹¹ Las SSTC 37/1987, 221/1992, 186/1993, 214/1994 exigen esta propiedad de los *impuestos*; sin embargo, la STC 233/1999 exige esta propiedad de los tributos en general, aplicándola a las contribuciones especiales. Por ello, se ha optado por utilizar el término *tributo*.

³¹² *Ibídem*.

De este modo, el legislador puede otorgar un tratamiento distinto a los rendimientos positivos y negativos provenientes de una determinada fuente de renta siempre y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable.

Asimismo, el legislador puede establecer limitaciones para deducir ciertos gastos si se justifica por razones de política económica y social.

Finalmente, el legislador puede establecer deducciones en favor de determinados grupos de sujetos en la medida que estén justificadas, por la consecución de objetivos constitucionales o por razones de interés general, y además, que tales deducciones sean proporcionadas a su finalidad. De otro modo, vulneraría el principio de igualdad en materia tributaria, garantizado en el art. 31.1 de la CE.

Esta característica puede extraerse de las SSTC 221/1992, 214/1994 y 233/1999³¹³.

- d) El principio de capacidad económica no se vulnera si un **impuesto** grava: a) un hecho positivo, o b) un hecho negativo que responda al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos garantizados por la Constitución.

Esta característica puede extraerse de las SSTC 37/1987 y 186/1993.

³¹³ Las SSTC 37/1987, 221/1992, 186/1993, 214/1994 exigen esta propiedad de los *impuestos*; sin embargo, la STC 233/1999 exige esta propiedad de los tributos en general, aplicándola a las contribuciones especiales. Por ello, se ha optado por utilizar el término *tributo*.

- e) El principio de capacidad económica no se vulnera porque el legislador establezca un **impuesto que persiga una finalidad predominantemente extrafiscal**. En el ejercicio de esta facultad, el legislador debe cumplir dos requisitos: a) debe actuar dentro del marco de sus competencias y b) debe respetar las exigencias y los principios que emanan de la CE, LOFCA y el Estatuto de Autonomía respectivo.

Esta característica puede extraerse de las SSTC 37/1987, 186/1993 y 194/2000³¹⁴.

- f) El principio de capacidad económica exige que al establecer un **impuesto**, tanto la definición de la capacidad económica gravada como el método para determinarla, no tomen en consideración una condición personal o una relación personal que no sean relevantes para el tipo de impuesto de que se trate.

Así, la condición de casado del sujeto pasivo es irrelevante en un impuesto personal, directo y progresivo como el IRPF.

Esta característica puede extraerse de la STC 45/1989.

- g) En los impuestos el gravamen se obtiene sobre una base imposible que es expresiva de una capacidad económica. En la **tasas**, la capacidad económica no opera como elemento configurador o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota.

Esta característica puede extraerse de la STC 296/1994.

³¹⁴ Las SSTC 37/1987 y 186/1993 exigen esta propiedad refiriéndose a *impuestos autonómicos*, sin embargo, la STC 194/2000 la exige esta propiedad de un *impuesto estatal*. Por ello, se ha optado por utilizar los términos *impuesto* y *legislador* sin distinción.

- h) El principio de capacidad económica proyecta sus exigencias en relación con los tributos. Este principio no proyecta sus exigencias necesariamente y en la misma medida, en relación con las **obligaciones tributarias accesorias**.

Esta característica puede extraerse de la STC 164/1995.

- i) El legislador vulnera el principio de capacidad económica si, como resultado del ejercicio de sus facultades, establece un **impuesto** de cuya configuración resulta que, en la generalidad de los casos, quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad económica mayor.

Se entiende que un resultado se produce en la generalidad de los casos si se el resultado se produce en todos –o en la gran mayoría– de los casos normales que pudiese haber previsto un legislador racional³¹⁵.

Esta característica puede extraerse de la STC 46/2000.

En el listado de las principales ideas sobre el principio de capacidad económica expuesto, es importante destacar que las características signadas con las letras a), b) y c) son exigibles de todos los tributos; las características signadas con las letras d), f) e i) son exigibles de impuestos cuya principal finalidad es la recaudación de ingresos públicos; la característica signada con la letra e) es exigible de los impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal; la característica signada con la letra g) es exigible de las tasas; finalmente, la característica

³¹⁵ Esta definición se ha expresado en coherencia con el *criterio de la normalidad* que se estudiará al analizar las SSTC sobre el principio de igualdad en materia tributaria.

signada con la letra h) es exigible de las obligaciones tributarias accesorias. El análisis que realizaremos a continuación debe considerar estas distinciones.

En efecto, a fin de determinar el Universo de Propiedades (UP), el Universo de Casos (UC), el Universo de Acciones (UA) y el Universo de Soluciones (US) del principio de capacidad económica –teniendo presente las distinciones de las consideraciones conceptuales sobre el principio de capacidad económica que se han extraído de las SSTC analizadas– es necesario realizar la siguiente distinción: a) impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria; b) impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal³¹⁶; c) tasas; d) contribuciones especiales; e) obligación tributaria accesoria³¹⁷.

³¹⁶ Se utilizará la clasificación que distingue entre impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria e impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal porque resulta relevante para analizar la jurisprudencia constitucional pese a que la doctrina tributaria ha señalado que no es un criterio jurídico válido de clasificación de los impuestos. AGULLÓ AGÜERO, A. (1982). Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (36), pág. 559.

³¹⁷ Que se trate de una obligación tributaria principal o de una obligación tributaria accesoria es una característica que podría haberse incorporado como propiedad relevante en cada una de las cuatro categorías anteriores signadas con las letras a), b), c) y d). Sin embargo, se ha optado por distinguirla como una categoría distinta para facilitar la comprensión y comodidad de las matrices que se presentarán en las páginas siguientes.

3.3.2. Análisis de las propiedades relevantes

A. UP para impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria (IMP)

Nuestro UP está constituido por los siguientes elementos:

- 1) Que el tributo grave una riqueza que exista, sea real o potencial. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras *TRE*³¹⁸.
- 2) Que el impuesto, en la generalidad de los casos, grave a quienes tienen una menor capacidad económica con una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad económica superior.

En doctrina, un impuesto que cumpla con esta característica sería calificado como impuesto regresivo.

A esta propiedad relevante le asignaremos las letras *IGR*³¹⁹.

- 3) Que el impuesto, en la definición de la capacidad económica gravable y el método para determinarla, considere condiciones o relaciones personales del sujeto pasivo que son irrelevantes para la clase de impuesto de que se trata. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras *ICP*³²⁰.

³¹⁸ A esta propiedad relevante se le han asignado las letras *TRE*, donde la *T* representa *tributo*, la *R* representa *riqueza* y la *E* representa *existente*.

³¹⁹ A esta propiedad relevante se le han asignado las letras *IGR*, donde la *I* representa *impuesto*, la *G* representa *generalidad* y la *R* representa *regresivo*.

³²⁰ A esta propiedad relevante se le han asignado las letras *ICP*, donde la *I* representa *impuesto*, la *C* representa *condiciones* y la *P* representa *personales*.

- 4) Que el impuesto grave: a) un hecho positivo o b) un hecho negativo que responda al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos, garantizados por la Constitución. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras *IPN*³²¹.

Luego:

$$UP_{IMP} = \{TRE, IGR, ICP, IPN\}$$

³²¹ A esta propiedad relevante se le han asignado las letras *IPN*, donde la *I* representa *impuesto*, la *P* representa *hecho positivo* y la *N* representa *hecho negativo*.

B. UP para impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal (IEF)³²²

Nuestro UP está constituido por los siguientes elementos³²³:

- 1) Que el tributo grave una riqueza que exista, sea real o potencial. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras TRE.

³²² Se ha establecido la distinción entre impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria e impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal porque resulta ser determinante en el criterio jurisprudencial del TC.

Por nuestra parte, entendemos que todos los impuestos producen, necesariamente, fines extrafiscales; en efecto, desde el momento en que el legislador opta por gravar un hecho y no otro, se están endureciendo ciertas actividades y beneficiando otras. Por tanto, la distinción entre un impuesto con finalidad predominantemente recaudatoria y un impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal se basa en el carácter predominante que tenga la finalidad de cada uno.

“Los tributos extrafiscales son aquellos que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr una finalidad de carácter no fiscal, es decir, son los que se configuran internamente pensando en este propósito, y en aras a su logro conforman sus elementos esenciales. Ahora el factor extrafiscal no adviene al tributo como un añadido, como si de un aditamento se tratara, sino que se imbrica en la misma estructura interna del tributo. Dentro de la extrafiscalidad cabe, por tanto, distinguir los tributos que son genuinamente recaudatorios pero que contienen elementos extrafiscales ajenos a la finalidad fiscal, de aquellos otros que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo de carácter extrafiscal. En rigor, sólo estos últimos pueden calificarse de tributos propiamente extrafiscales”. VARONA ALABERN, J. E. (2009). Extrafiscalidad y dogmática tributaria (págs. 23 y 24). Madrid: Marcial Pons.

³²³ En este listado se han incorporado solo propiedades que emanan de SSTC emitidas con expresa mención a los impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal. Por ello, no se incluyen propiedades que el TC emitió refiriéndose a impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria.

- 2) Que el impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal se haya establecido respetando: a) las competencias del legislador y b) las exigencias y principios emanados de la CE, LOFCA y Estatuto de Autonomía, en su caso. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras IFE³²⁴.

Luego:

$$UP_{IEF} = \{TRE, IFE\}$$

C. UP para tasas (TASA)

Nuestro UP está constituido por los siguientes elementos:

- 1) Que el tributo grave una riqueza que exista, sea real o potencial. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras *TRE*.
- 2) Que en el establecimiento de la tasa, la capacidad económica opere como elemento configurador. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras *TEC*³²⁵.

Luego:

$$UP_{TASA} = \{TRE, TEC\}$$

³²⁴ A esta propiedad relevante se le han asignado las letras *IFE*, donde la *I* representa *impuesto*, la *F* representa *finalidad* y la *E* representa *extrafiscal*.

³²⁵ A esta propiedad relevante se le han asignado las letras *TEC*, donde la *T* representa *tasa*, la *E* representa *elemento* y la *C* representa *configurador*.

D. UP para contribuciones especiales (CES)

Nuestro UP está constituido por el siguiente elemento:

- 1) Que el tributo grave una riqueza que exista, sea real o potencial. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras *TRE*.

Luego:

$$UP_{CES} = \{TRE\}$$

E. UP para obligaciones tributarias accesorias (OTA)

Nuestro UP está constituido por el siguiente elemento:

- 1) Que la obligación tributaria accesorias considere la capacidad económica del sujeto pasivo. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras *OTC*³²⁶.

Luego:

$$UP_{OTA} = \{OTC\}$$

³²⁶ A esta propiedad relevante se le han asignado las letras *OTC*, donde la *O* representa *obligación*, la *T* representa *tributaria* y la *C* representa *considerar*.

3.4 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC

A. UC para impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria (IMP)

Habiendo determinado las propiedades relevantes, procede seguir analizando el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo.

El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro UP_{IMP} está constituido por cuatro elementos: *TRE*, *IGR*, *ICP*, *IPN* luego, nuestro *UC* está constituido por $2^4 = 16$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestro *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

<i>UC</i>	<i>UP_{IMP}</i>			
	<i>TRE</i>	<i>IGR</i>	<i>ICP</i>	<i>IPN</i>
1	+	+	+	+
2	-	+	+	+
3	+	-	+	+
4	-	-	+	+
5	+	+	-	+
6	-	+	-	+
7	+	-	-	+
8	-	-	-	+
9	+	+	+	-
10	-	+	+	-
11	+	-	+	-
12	-	-	+	-
13	+	+	-	-
14	-	+	-	-
15	+	-	-	-
16	-	-	-	-

B. UC para impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal (IEF)

Habiendo determinado las propiedades relevantes, procede seguir analizado el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo.

El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde *n* es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro UP_{IEF} está constituido por dos elementos: *TRE* e *IFE*; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^2 = 4$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestro *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

<i>UC</i>	<i>UP_{IEF}</i>	
	<i>TRE</i>	<i>IFE</i>
1	+	+
2	–	+
3	+	–
4	–	–

C. *UC para tasas (TASA)*

Habiendo determinado las propiedades relevantes, procede seguir analizado el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo. El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde *n* es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro UP_{TASA} está constituido por dos elementos: TRE y TEC ; luego, nuestro UC está constituido por $2^2 = 4$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestro UC en una matriz. Utilizaremos el símbolo $+$ para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo $-$ para representar su ausencia.

	UP_{TASA}	
UC	TRE	TEC
1	+	+
2	-	+
3	+	-
4	-	-

D. UC para contribuciones especiales (CES)

Habiendo determinado las propiedades relevantes, procede seguir analizado el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo. El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del UP y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del UP :

$$UC = 2^n$$

Nuestro UP_{CES} está constituido por un elemento: TRE ; luego, nuestro UC está constituido por $2^1 = 2$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestro *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

	<i>UP_{CES}</i>
<i>UC</i>	<i>TRE</i>
1	+
2	–

E. UC para obligaciones tributarias accesorias (OTA)

Habiendo determinado las propiedades relevantes, procede seguir analizado el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo. El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde *n* es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro *UP_{OTA}* está constituido por un elemento: *OTC*; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^1 = 2$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestro *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

	UP_{OTA}
UC	OTC
1	+
2	-

3.5 Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US

Habiendo fijado el ámbito fáctico, procede determinar el ámbito normativo de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el *Universo de Acciones (UA)* y el *Universo de Soluciones (US)*.

El *Universo de Acciones (UA)* se puede definir como “el conjunto de comportamientos deónticamente modalizados por el sistema normativo analizado”³²⁷.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *UA* a la siguiente acción: *exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*; le asignaremos las letras *DC*. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de capacidad económica incorporaremos la expresión “(*CEC*)”.

Por lo tanto,

$$UA = \{DC(CEC)\}$$

El *Universo de Soluciones (US)* se puede definir como el “conjunto de soluciones normativas del sistema normativo analizado”³²⁸.

³²⁷ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), pág. 286.

³²⁸ *Ibidem*, pág. 287.

Existen tres operadores deónticos que nos permiten calificar una acción. Ellos son: obligatorio, prohibido y facultativo; siguiendo con la tradición, le asignaremos los siguientes símbolos **O**, **Ph** y **F**, respectivamente.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *US* al operador deóntico prohibido.

Por lo tanto, nuestro *US* contiene el siguiente elemento:

$$US = \{PhDC(CEC)\}$$

3.6 Normas y respuestas del sistema

A. Normas del sistema para impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria (IMP)

Habiendo determinado los ámbitos fácticos y normativos de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado es posible extraer las siguientes cinco normas para nuestro sistema normativo **SN_{IMP}**:

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de un tributo que grava una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{1(I M P)} = T R E \rightarrow \neg P h D C(C E C)$$

Dado que de las SSTC seleccionadas se puede concluir que la existencia de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, es una *conditio sine qua non* para considerarlo constitucional, entonces es posible extraer una segunda norma que regula la situación en que tal supuesto no concurre.

La **segunda norma** puede expresarse así: si no se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{2(I M P)} = \neg T R E \rightarrow P h D C(C E C)$$

La **tercera norma** puede expresarse así: si se trata de un impuesto que, en la generalidad de los casos, grava a quienes tiene una menor capacidad económica con una mayor capacidad económica que los que tienen una capacidad económica superior, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{3(I M P)} = I G R \rightarrow P h D C(C E C)$$

La **cuarta norma** puede expresarse así: si se trata de un impuesto que, en la definición de la capacidad económica gravable y el método para determinarla, considera condiciones o relaciones personales del sujeto pasivo que son irrelevantes para la clase de impuesto de que se trata, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio

de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{4(IMP)} = ICP \rightarrow \mathbf{PhDC(CEC)}$$

La **quinta norma** puede expresarse así: si se trata de un impuesto que grava: a) un hecho positivo o b) un hecho negativo que responda al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos garantizados por la Constitución, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{5(IMP)} = IPN \rightarrow \neg \mathbf{PhDC(CEC)}$$

Por lo tanto,

$$\mathbf{SN}_{IMP} = \{ N_{1(IMP)}, N_{2(IMP)}, N_{3(IMP)}, N_{4(IMP)}, N_{5(IMP)} \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro **SN_{IMP}** establece para cada uno de los casos del *UC*; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de los casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

UC	TRE	IGR	ICP	IPN	$N_{1(IMP)}$	$N_{2(IMP)}$	$N_{3(IMP)}$	$N_{4(IMP)}$	$N_{5(IMP)}$
1	+	+	+	+	\neg PhDC(CEC)		PhDC(CEC)	PhDC(CEC)	\neg PhDC(CEC)
2	-	+	+	+		PhDC(CEC)	PhDC(CEC)	PhDC(CEC)	\neg PhDC(CEC)
3	+	-	+	+	\neg PhDC(CEC)			PhDC(CEC)	\neg PhDC(CEC)
4	-	-	+	+		PhDC(CEC)		PhDC(CEC)	\neg PhDC(CEC)
5	+	+	-	+	\neg PhDC(CEC)		PhDC(CEC)		\neg PhDC(CEC)
6	-	+	-	+		PhDC(CEC)	PhDC(CEC)		\neg PhDC(CEC)
7	+	-	-	+	\neg PhDC(CEC)				\neg PhDC(CEC)
8	-	-	-	+		PhDC(CEC)			\neg PhDC(CEC)
9	+	+	+	-	\neg PhDC(CEC)		PhDC(CEC)	PhDC(CEC)	
10	-	+	+	-		PhDC(CEC)	PhDC(CEC)	PhDC(CEC)	
11	+	-	+	-	\neg PhDC(CEC)			PhDC(CEC)	
12	-	-	+	-		PhDC(CEC)		PhDC(CEC)	
13	+	+	-	-	\neg PhDC(CEC)		PhDC(CEC)		
14	-	+	-	-		PhDC(CEC)	PhDC(CEC)		
15	+	-	-	-	\neg PhDC(CEC)				
16	-	-	-	-		PhDC(CEC)			

Observando la matriz podemos obtener las siguientes conclusiones:

1. Los casos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 11 y 13 son casos genéricos que encuentran soluciones contradictorias en nuestro sistema normativo.
2. Los casos 7, 10, 12 y 14 son casos genéricos que encuentran soluciones redundantes en nuestro sistema normativo.
3. Los casos 15 y 16 son casos genéricos que encuentra una solución claramente determinada en nuestro sistema normativo.

B. Normas del sistema para impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal (IEF)

Habiendo determinado los ámbitos fácticos y normativos de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado es posible extraer las siguientes cuatro normas para nuestro sistema normativo **SN_{IEF}**:

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de un tributo que grava una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos

públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{1(IEF)} = TRE \rightarrow \neg PhDC(CEC)$$

Dado que de las SSTC seleccionadas se puede concluir que la existencia de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, es una *conditio sine qua non* para considerarlo constitucional, entonces es posible extraer una segunda norma que regula la situación en que tal supuesto no concurre.

La **segunda norma** puede expresarse así: si no se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{2(IEF)} = \neg TRE \rightarrow PhDC(CEC)$$

La **tercera norma** puede expresarse así: si se trata de un impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal que se haya establecido respetando: a) las competencias del legislador y b) las exigencias y principios emanados de la CE, LOFCA y Estatuto de Autonomía en su caso, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{3(IEF)} = IFE \rightarrow \neg PhDC(CEC)$$

Dado que de las SSTC seleccionadas se puede concluir que el establecimiento de un impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal que respete los requisitos mencionados en la tercera norma, es una *conditio sine qua non* para considerarlo

constitucional, entonces es posible extraer una cuarta norma que regula la situación en que tal supuesto no concurre.

La **cuarta norma** puede expresarse así: si se trata de un impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal que se haya establecido sin respetar los siguientes requisitos: a) las competencias del legislador y/o b) las exigencias y principios emanados de la CE, LOFCA y Estatuto de Autonomía en su caso, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{3(IEF)} = \neg IFE \rightarrow PhDC(CEC)$$

Por lo tanto,

$$SN_{IEF} = \{ N_{1(IEF)}, N_{2(IEF)}, N_{3(IEF)}, N_{4(IEF)} \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro **SN_{IEF}** establece para cada uno de los casos del **UC**; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de los casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

UC	UP _{IEF}		SN _{IEF}			
	TRE	IFE	N _{1(IEF)}	N _{2(IEF)}	N _{3(IEF)}	N _{4(IEF)}
1	+	+	¬PhDC(CEC)		¬PhDC(CEC)	
2	-	+		PhDC(CEC)	¬PhDC(CEC)	
3	+	-	¬PhDC(CEC)			PhDC(CEC)
4	-	-		PhDC(CEC)		PhDC(CEC)

Observando la matriz podemos obtener las siguientes conclusiones:

1. Los casos 2 y 3 son casos genéricos que encuentran soluciones contradictorias en nuestro sistema normativo.
2. Los casos 1 y 4 son casos genéricos que encuentran soluciones redundantes en nuestro sistema normativo.

C. Normas del sistema para tasas (TASA)

Habiendo determinado los ámbitos fácticos y normativos de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado es posible extraer las siguientes cuatro normas para nuestro sistema normativo SN_{TASA} :

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de un tributo que grava una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{1(TASA)} = TRE \rightarrow \neg PhDC(CEC)$$

Dado que de las SSTC seleccionadas se puede concluir que la existencia de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, es una *conditio sine qua non* para considerarlo constitucional, entonces es posible extraer una segunda norma que regula la situación en que tal supuesto no concurre.

La **segunda norma** puede expresarse así: si no se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{2(TASA)} = \neg TRE \rightarrow PhDC(CEC)$$

La **tercera norma** puede expresarse así: si se trata de una tasa en que la capacidad económica opera como elemento configurador entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{3(TASA)} = TEC \rightarrow \neg PhDC(CEC)$$

Dado que de la STC 296/1994 se declaró que el establecimiento de una tasa en que la capacidad económica no opere como elemento configurador, no constituye una vulneración al principio de capacidad económica, entonces es posible extraer una cuarta norma que regula la situación en que tal supuesto no concurre.

La **cuarta norma** puede expresarse así: si se trata de una tasa en que la capacidad económica no opera como elemento configurador entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{4(TASA)} = \neg TEC \rightarrow PhDC(CEC)$$

Por lo tanto,

$$SN_{TASA} = \{ N_{1(TASA)}, N_{2(TASA)}, N_{3(TASA)}, N_{4(TASA)} \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro SN_{TASA} establece para cada uno de los casos del UC ; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de los casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

	UP_{TASA}		SN_{TASA}			
UC	TRE	TEC	$N_{1(TASA)}$	$N_{2(TASA)}$	$N_{3(TASA)}$	$N_{4(TASA)}$
1	+	+	$\neg PhDC(CEC)$		$\neg PhDC(CEC)$	
2	-	+		$PhDC(CEC)$	$\neg PhDC(CEC)$	
3	+	-	$\neg PhDC(CEC)$			$PhDC(CEC)$
4	-	-		$PhDC(CEC)$		$PhDC(CEC)$

Observando la matriz podemos obtener las siguientes conclusiones:

1. Los casos 2 y 3 son casos genéricos que encuentran soluciones contradictorias en nuestro sistema normativo.
2. Los casos 1 y 4 son casos genéricos que encuentran soluciones redundantes en nuestro sistema normativo.

D. Normas del sistema para contribuciones especiales (CES)

Habiendo determinado los ámbitos fácticos y normativos de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado es posible extraer las siguientes dos normas para nuestro sistema normativo

SN_{CES} :

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de un tributo que grava una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{1(CES)} = T R E \rightarrow \neg PhDC(CEC)$$

Dado que de las SSTC seleccionadas se puede concluir que la existencia de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, es una *conditio sine qua non* para considerarlo constitucional, entonces es posible extraer una segunda norma que regula la situación en que tal supuesto no concurre.

La **segunda norma** puede expresarse así: si no se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{2(CES)} = \neg T R E \rightarrow PhDC(CEC)$$

Por lo tanto,

$$SN_{CES} = \{ N_{1(CES)}, N_{2(CES)} \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro **SN_{CES}** establece para cada uno de los casos del *UC*; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de los casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

	UP_{CES}	SN_{CES}	
UC	TRE	$N_{1(CES)}$	$N_{2(CES)}$
1	+	$\neg PhDC(CEC)$	
2	-		$PhDC(CEC)$

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema SN_{CES} es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

E. Normas del sistema para obligaciones tributarias accesorias (OTA)

Habiendo determinado los ámbitos fácticos y normativos de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado es posible extraer las siguientes dos normas para nuestro sistema normativo

SN_{OTA} :

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de una obligación tributaria accesoria que considere la capacidad económica del sujeto pasivo, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{1(O TA)} = O T C \rightarrow \neg PhDC(CEC)$$

Dado que de la STC 164/1995 se declaró que el establecimiento de una obligación tributaria accesoria que no considere la capacidad económica del sujeto pasivo, no constituye una vulneración al principio de capacidad económica, entonces es posible extraer una segunda norma que regula la situación en que tal supuesto no concurre.

La **segunda norma** puede expresarse así: si se trata de una obligación tributaria accesoria que no considere la capacidad económica del sujeto pasivo, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{2(O TA)} = \neg O T C \rightarrow PhDC(CEC)$$

Por lo tanto,

$$S N_{O TA} = \{ N_{1(O TA)}, N_{2(O TA)} \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro **SN_{OTA}** establece para cada uno de los casos del *UC*; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de los casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

	UP_{OTA}	SN_{OTA}	
UC	OTC	$N_{1(OTA)}$	$N_{2(OTA)}$
1	+	$-PhDC(CEC)$	
2	-		$PhDC(CEC)$

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema SN_{CES} es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

3.7 Propuesta de corrección a las respuestas del sistema

A. *Propuesta de corrección del sistema para impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria (IMP)*

Considerando que las respuestas del sistema normativo SN_{IMP} no resultan satisfactorias, a continuación se propone una modificación que permita eliminar la contradicción y redundancia existentes.

Para este efecto, se respetarán las propiedades consideradas relevantes extraídas de las SSTC y, teniendo por finalidad corregir los problemas de contradicción y redundancia existentes, se modificarán las normas del **SN_{IMP}** de manera que resulten consistentes con el criterio expresado en las SSTC seleccionadas³²⁹.

En concreto, la solución propuesta es eliminar $N_{1(IMP)}$, $N_{3(IMP)}$, $N_{4(IMP)}$ y $N_{5(IMP)}$ mantener $N_{2(IMP)}$ e incorporar $N_{6(IMP)}$, $N_{7(IMP)}$, $N_{8(IMP)}$ y $N_{9(IMP)}$

N_{2(IMP)} puede expresarse así: si no se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{2(IMP)} = \neg TRE \rightarrow PhDC(CEC)$$

N_{6(IMP)} puede expresarse así: si se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial y se trata de un impuesto que, en la generalidad de los casos, grava a quienes tiene una menor capacidad económica con una mayor capacidad económica que los que tienen una capacidad económica superior, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

³²⁹ Se intentará ofrecer una propuesta de corrección para lo cual se modificarán las normas del sistema normativo, pero respetando las propiedades relevantes determinadas por el TC. Cabe advertir que el cambio de las normas implica necesariamente un cambio de sistema normativo.

$$N_{6(IMP)} = T R E \cdot I G R \rightarrow PhDC(CEC)$$

$N_{7(IMP)}$ puede expresarse así: si se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial; no se trata de un impuesto que, en la generalidad de los casos, grava a quienes tiene una menor capacidad económica con una mayor capacidad económica que los que tienen una capacidad económica superior; se trata de un impuesto que, en la definición de la capacidad económica gravable y el método para determinarla, considera condiciones o relaciones personales del sujeto pasivo que son irrelevantes para la clase de impuesto de que se trata; entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{7(IMP)} = T R E \cdot \neg I G R \cdot I C P \rightarrow PhDC(CEC)$$

$N_{8(IMP)}$ puede expresarse así: si se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial; no se trata de un impuesto que, en la generalidad de los casos, grava a quienes tiene una menor capacidad económica con una mayor capacidad económica que los que tienen una capacidad económica superior; no se trata de un impuesto que, en la definición de la capacidad económica gravable y el método para determinarla, considera condiciones o relaciones personales del sujeto pasivo que son irrelevantes para la clase de impuesto de que se trata; no se trata de un impuesto que grava: a) un hecho positivo o b) un hecho negativo que responda al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos garantizados por la Constitución; entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica.

Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{8(IMP)} = TRE \cdot \neg IGR \cdot \neg ICP \cdot \neg IPN \rightarrow \mathbf{PhDC(CEC)}$$

$N_{9(IMP)}$ puede expresarse así: si se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial; no se trata de un impuesto que, en la generalidad de los casos, grava a quienes tiene una menor capacidad económica con una mayor capacidad económica que los que tienen una capacidad económica superior; no se trata de un impuesto que, en la definición de la capacidad económica gravable y el método para determinarla, considera condiciones o relaciones personales del sujeto pasivo que son irrelevantes para la clase de impuesto de que se trata; se trata de un impuesto que grava: a) un hecho positivo o b) un hecho negativo que responda al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos garantizados por la Constitución; entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{9(IMP)} = TRE \cdot \neg IGR \cdot \neg ICP \cdot IPN \rightarrow \neg \mathbf{PhDC(CEC)}$$

Por lo tanto,

$$\mathbf{SN}_{IMP}^* = \{N_{2(IMP)}, N_{6(IMP)}, N_{7(IMP)}, N_{8(IMP)}, N_{9(IMP)}\}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro \mathbf{SN}_{IMP}^* establece para cada uno de los casos del *UC*; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de los casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta en la página siguiente.

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema **SN_{IMP}*** es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

UC	UP_{IMP}				SN_{IMP}				
	TRE	IGR	ICP	IPN	$N_{2(IMP)}$	$N_{6(IMP)}$	$N_{7(IMP)}$	$N_{8(IMP)}$	$N_{9(IMP)}$
1	+	+	+	+		<i>PhDC(CEC)</i>			
2	-	+	+	+	<i>PhDC(CEC)</i>				
3	+	-	+	+			<i>PhDC(CEC)</i>		
4	-	-	+	+	<i>PhDC(CEC)</i>				
5	+	+	-	+		<i>PhDC(CEC)</i>			
6	-	+	-	+	<i>PhDC(CEC)</i>				
7	+	-	-	+					\neg <i>PhDC(CEC)</i>
8	-	-	-	+	<i>PhDC(CEC)</i>				
9	+	+	+	-		<i>PhDC(CEC)</i>			
10	-	+	+	-	<i>PhDC(CEC)</i>				
11	+	-	+	-			<i>PhDC(CEC)</i>		
12	-	-	+	-	<i>PhDC(CEC)</i>				
13	+	+	-	-		<i>PhDC(CEC)</i>			
14	-	+	-	-	<i>PhDC(CEC)</i>				
15	+	-	-	-				<i>PhDC(CEC)</i>	
16	-	-	-	-	<i>PhDC(CEC)</i>				

B. Propuesta de corrección del sistema para impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal (IEF)

Considerando que las respuestas del sistema normativo **SN_{IEF}** no resultan satisfactorias, a continuación se propone una modificación que permita eliminar la contradicción y redundancia existentes.

Para este efecto, se respetarán las propiedades consideradas relevantes por el TC y, teniendo por finalidad corregir los problemas de contradicción y redundancia existentes, se modificarán las normas del **SN_{IEF}** de manera que resulten consistentes con el criterio expresado en las SSTC seleccionadas.

En concreto, la solución propuesta es eliminar $N_{1(IEF)}$, $N_{3(IEF)}$ y $N_{4(IEF)}$ mantener $N_{2(IEF)}$ e incorporar $N_{5(IEF)}$ y $N_{6(IEF)}$.

N_{2(IEF)} puede expresarse así: si no se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{2(IEF)} = \neg TRE \rightarrow PhDC(CEC)$$

N_{5(IEF)} puede expresarse así: si se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial y se trata de un impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal que se haya establecido respetando: a) las competencias del legislador y b) las exigencias y principios emanados de la CE, LOFCA y Estatuto de Autonomía en su caso, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio

de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{5(IEF)} = TRE \cdot IFE \rightarrow \neg PhDC(CEC)$$

$N_{6(IEF)}$ puede expresarse así: si se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial y no se trata de un impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal que se haya establecido respetando: a) las competencias del legislador y b) las exigencias y principios emanados de la CE, LOFCA y Estatuto de Autonomía en su caso; entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{6(IEF)} = TRE \cdot \neg IFE \rightarrow PhDC(CEC)$$

Por lo tanto,

$$SN_{IEF}^* = \{ N_{2(IEF)}, N_{5(IEF)}, N_{6(IEF)} \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro SN_{IEF}^* establece para cada uno de los casos del UC; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de los casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

UC	UP _{IEF}		SN _{IEF} *		
	TRE	IFE	N _{2(IEF)}	N _{5(IEF)}	N _{6(IEF)}
1	+	+		$\neg PhDC(CEC)$	
2	-	+	PhDC(CEC)		
3	+	-			PhDC(CEC)
4	-	-	PhDC(CEC)		

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema **SN_{CEC}*** es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

C. Propuesta de corrección del sistema para tasas (TASA)

Considerando que las respuestas del sistema normativo **SN_{TASA}** no resultan satisfactorias, a continuación se propone una modificación que permita eliminar la contradicción y redundancia existentes.

Para este efecto, se respetarán las propiedades consideradas relevantes por el TC y, teniendo por finalidad corregir los problemas de contradicción y redundancia existentes, se

modificarán las normas del \mathbf{SN}_{TASA} de manera que resulten consistentes con el criterio expresado en las SSTC seleccionadas.

En concreto, la solución propuesta es eliminar $N_{1(TASA)}$, $N_{3(TASA)}$ y $N_{4(TASA)}$ mantener $N_{2(IEF)}$ e incorporar $N_{5(TASA)}$ y $N_{6(TASA)}$.

$N_{2(IEF)}$ puede expresarse así: si no se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{2(TASA)} = \neg TRE \rightarrow PhDC(CEC)$$

$N_{5(IEF)}$ puede expresarse así: si se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial y se trata de una tasa en que la capacidad económica opera como elemento configurador, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{5(TASA)} = TRE \cdot TEC \rightarrow \neg PhDC(CEC)$$

$N_{6(IEF)}$ puede expresarse así: si se trata de un tributo que grave una riqueza que exista, sea real o potencial y se trata de una tasa en que la capacidad económica no opera como elemento configurador, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_{6(TASA)} = TRE \cdot \neg TEC \rightarrow PhDC(CEC)$$

Por lo tanto,

$$SN_{TASA}^* = \{ N_{2(TASA)}, N_{5(TASA)}, N_{6(TASA)} \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro SN_{TASA}^* establece para cada uno de los casos del UC ; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de los casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

UC	UP_{TASA}		SN_{TASA}^*		
	TRE	TEC	$N_{2(TASA)}$	$N_{5(TASA)}$	$N_{6(TASA)}$
1	+	+		$\neg PhDC(CEC)$	
2	-	+	$PhDC(CEC)$		
3	+	-			$PhDC(CEC)$
4	-	-	$PhDC(CEC)$		

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema SN_{CEC}^* es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

4. Principio de igualdad en materia tributaria

4.1 Consideraciones conceptuales

Antes de realizar el análisis de las SSTC, a continuación se resumen las principales consideraciones conceptuales sobre el principio de igualdad en materia tributaria:

- a) El principio de igualdad en materia tributaria está contenido en forma explícita en el art. 31.1 de la CE³³⁰.

Por su parte, el principio de igualdad en materia tributaria está contenido en forma explícita en el art. 3.1 de la LGT³³¹ como un principio de ordenación del sistema tributario.

- b) El constituyente establece el principio de igualdad en varios de sus preceptos; así, entre otros, los arts. 1, 9, 14 y 31, todos de la CE.

Sin embargo, no en todos los preceptos constitucionales el principio de igualdad tiene el mismo significado, ni el mismo alcance ni la misma eficacia. Luego, “la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se

³³⁰ El art. 31.1 de la CE expresa: “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”. El destacado es mío.

³³¹ El art. 3.1 de la LGT dispone: “Artículo 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario*. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, **igualdad**, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. El destacado es mío.

proyector, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1), cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. La igualdad ante la ley - ante la ley tributaria, en ese caso- resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado³³².

- c) El principio de igualdad no prohíbe todas las desigualdades de trato.

El principio de igualdad ante la Ley (incluida la Ley tributaria) impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que –desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada– carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad.

El examen del cumplimiento de tales condiciones se ha denominado “juicio de igualdad”. Luego, ante una disparidad de trato cuestionada, “el juicio de igualdad” implica verificar lo siguiente: a) que los términos de comparación sean homologables o idóneos; b) que exista una finalidad que justifique el establecimiento de la desigualdad de trato; c) que la medida de desigualdad adoptada resulte proporcionada en relación con la finalidad perseguida³³³.

³³² STC 209/1988, Sala Pleno, de 10 de noviembre de 1988, FJ 6º.

³³³ “Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos

- d) La doctrina constitucional reciente ha incorporado una nueva condición al “juicio de igualdad” que se ha denominado “criterio de la normalidad”.

Así, para que las desigualdades generen una vulneración del derecho de igualdad, no deben producirse en supuestos puntuales, porque las leyes –en su pretensión de racionalidad– se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto, para determinar su inconstitucionalidad³³⁴.

esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que **dicha infracción la produce solo 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 solo 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”. STC 76/1990, Sala Pleno, de 26 de abril de 1990, FJ 9º A. El destacado es mío.

³³⁴ El TC ha declarado que “para que las desigualdades generen una vulneración del derecho a la igualdad no deben producirse en supuestos puntuales porque las leyes, en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la **normalidad de los casos**, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad”. STC 193/2004, Sala Pleno, de 4 de noviembre de 2004, FJ 3º. El destacado es mío.

- e) La igualdad ante la ley tributaria proclamada en el art. 31.1 de la CE resulta indisociable de los otros principios de generalidad, capacidad económica y progresividad.

Incluso se ha afirmado que el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y que de él se pueden deducir todos los demás³³⁵.

En este sentido, se ha declarado que no toda proclamación del principio de igualdad tributaria es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 de la CE. Esta consideración cobra especial importancia en relación con el recurso de amparo. En efecto, mientras las vulneraciones de la garantía del art. 14 de la CE son recurribles en amparo; las vulneraciones del principio tributario carecen de tal protección.

En sentido similar: STC 70/1991, de 8 de abril, FJ. 7º; STC 308/1994, de 21 de noviembre, FJ. 5º; STC 73/1996, de 30 de abril, FJ. 5º; STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ. 6º; STC 47/2001, de 15 de febrero, FJ. 7º; STC 21/2002, de 28 de enero, FJ. 4º.

³³⁵ “La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia, Por eso el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero, naturalmente, esta igualdad no puede ser una igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales. La ciencia y las legislaciones se han esforzado en hallar el criterio para la clasificación de las diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y así poder adecuar el gravamen a cada una de estas situaciones. Desde antiguo, este criterio se ha encontrado en lo que usualmente se denomina “capacidad contributiva”. El principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva”. SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de Derecho financiero*, pág. 106. El destacado es mío.

- f) Para determinar cuándo una desigualdad de trato ante la ley tributaria puede ser considerada una infracción del art. 14 de la CE –y, por lo tanto, susceptible de ser corregida a través del proceso de amparo– el TC ha establecido como criterio atender al tipo de razones en que se basa la desigualdad.

Así, si las razones son de carácter subjetivo, se entiende que pertenece al ámbito del art. 14 de la CE; en cambio, si se trata de razones de carácter objetivo, se entiende que debe pertenecer exclusivamente al ámbito del art. 31.1 de la CE.

Cabe destacar la labilidad del criterio mencionado; por lo mismo, como veremos más adelante, no siempre resulta de fácil aplicación.

4.2 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)

El objeto del análisis jurisprudencial del principio de igualdad tributaria que se presentará está constituido por las 7.669 sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional español en el período comprendido entre los años 1980 a 2014.

Para seleccionar el material jurídico relevante a efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos permitió reducir el número inicial a 43 SSTC; equivalente al 0,56 % del universo inicial.

En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 43 SSTC permitió reducir las a **34 SSTC** lo que equivale al **0,44 %** del universo inicial.

Se descartaron 3 SSTC, reservándolas para el estudio de otros principios materiales tributarios porque mencionan el principio de igualdad en materia tributaria vinculado con otros principios establecidos en el art. 31.1 de la CE³³⁶; se descartó 1 STC – materia de la tercera parte de este trabajo– donde el principio de igualdad en materia tributaria se utiliza como criterio para resolver conflicto entre el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y otros principios garantizados por la CE³³⁷; se descartó 1 STC – por estar fuera del objeto de estudio de este trabajo– que menciona el principio de igualdad en materia tributaria en relación con el principio de legalidad en materia tributaria³³⁸; se descartaron 3 SSTC que mencionan el concepto “principio de igualdad” para referirse exclusivamente al art. 14 de la CE³³⁹; se descartó 1 STC que menciona el concepto “principio de igualdad” para referirse a un objeto distinto del principio de igualdad en materia tributaria³⁴⁰.

De este modo, se han seleccionado las siguientes 34 SSTC:

³³⁶ Las 3 SSTC descartadas son: STC 46/2000, STC 10/2005 y STC 19/2012.

³³⁷ Se descartó la STC 90/2009.

³³⁸ Se descartó la STC 19/1987.

³³⁹ Las 3 SSTC descartadas son: 54/1983, 110/1984 y 111/1991.

³⁴⁰ Se descartó la STC 127/1998.

- 1) STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. Ponente: Fernández Viagas. BOE N° 193, de 13 de agosto de 1981. [RTC 1981\27]. FJs. 4º y 5º.
- 2) STC 209/1988, Pleno, de 10 de noviembre. Ponente: Truyol Serra. BOE n° 297, de 12 de diciembre de 1988. [RTC 1988\209]. FJs. 6º a 11º.
- 3) STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE N° 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJs. 2º y 4º a 8º.
- 4) STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril de 1990. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE n° 129, de 30 de mayo de 1990. [RTC 1990\76]. FJ 9º A.
- 5) STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE n° 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJs. 7 y 9º.
- 6) STC 53/1993, Sala Segunda, de 15 de febrero. Ponente: Gabaldón López. BOE n° 69, de 22 de marzo de 1993. [RTC 1993\53]. FJs. 1º y 2º.
- 7) STC 54/1993, Sala Segunda, de 15 de febrero. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE n° 69, de 22 de marzo de 1993. [RTC 1993\54]. FJs. 1º y 2º.
- 8) STC 186/1993, Pleno, de 07 de junio de 1993. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE n° 159, de 05 de julio de 1993. [RTC 1993\186]. FJ 4º B.
- 9) STC 164/1995, Pleno, de 13 de noviembre de 1995. Ponente: Delgado Barrio. BOE n° 298, de 14 de diciembre de 1995. [RTC 1995\164]. FJ 7º.

- 10) STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 197, de 18 de agosto de 1994. [RTC 1994\214]. FJs. 2º y 4º al 8º.
- 11) STC 198/1995, Pleno, de 21 de diciembre de 1995. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 21, de 24 de enero de 1996. [RTC 1995\198]. FJ 3º.
- 12) STC 134/1996, Pleno, de 22 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 194, de 12 de agosto de 1996. [RTC 1996\134]. FJs. 5º y 6º al 9º.
- 13) STC 72/1997, Pleno, de 10 de abril de 1997. Ponente: Vives Antón. BOE nº 114, de 13 de mayo de 1997. [RTC 1997\72]. FJ Único.
- 14) STC 80/1997, Sala Segunda, de 21 de abril de 1997. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE nº 121, de 21 de mayo de 1997. [RTC 1997\80]. FJ Único.
- 15) STC 141/1997, Sala Segunda, de 15 de septiembre de 1997. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE nº 248, de 16 de octubre de 1997. [RTC 1997\141]. FJ 3º.
- 16) STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJs. 3º y 4º.
- 17) STC 183/1997, Sala Primera, de 28 de octubre. Ponente: García Manzano. BOE nº 285, de 28 de noviembre de 1997. [RTC 1997\183]. FJs. 3º y 4º.
- 18) STC 55/1998, Sala Segunda, de 16 de marzo. Ponente: González Campos. BOE nº 96, de 22 de abril de 1998. [RTC 1998\55]. FJs. 2º y 3º.

- 19) STC 71/1998, Sala Segunda, de 30 de marzo. Ponente: González Campos. BOE nº 108, de 6 de mayo de 1998. [RTC 1998\71]. FJ. 5º.
- 20) STC 137/1998, Sala Segunda, de 29 de junio de 1998. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE nº 181, de 30 de julio de 1998. [RTC 1998\137]. FJ 2º.
- 21) STC 36/1999, Sala Primera, de 22 de marzo. Ponente: Cachón Villar. BOE nº 100, de 27 de abril de 1999. [RTC 1999\36]. FJ. 3º.
- 22) STC 84/1999, Sala Primera, de 10 de mayo. Ponente: Casas Baamonde. BOE nº 142, de 15 de junio de 1999. [RTC 1999\84]. FJs. 3º y 4º.
- 23) STC 200/1999, Sala Segunda, de 8 de noviembre. Ponente: Vives Antón. BOE nº 300, de 16 de diciembre de 1999. [RTC 1999\200]. FJ. 3º.
- 24) STC 1/2001, Sala Segunda, de 15 de enero de 2001. Ponente: de Mendizábal Allende. BOE nº 41, de 16 de febrero de 2001. [RTC 2001\01]. FJ 3º.
- 25) STC 111/2001, Sala Primera, de 7 de mayo. Ponente: Jiménez de Parga y Cabrera. BOE nº 137, de 8 de junio de 2001. [RTC 2001\111]. FJ. 7º.
- 26) STC 21/2002, Sala Segunda, de 28 de enero. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 52, de 1 de marzo de 2002. [RTC 2002\21]. FJs. 3º y 4º.
- 27) STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril. Ponente: Cachón Villar. BOE nº 122, de 22 de mayo de 2002. [RTC 2002\96]. FJs. 6º al 10º.

- 28) STC 193/2004, Pleno, de 4 de noviembre. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 290, de 2 de diciembre de 2004. [RTC 2004\193]. FJs. 3º al 7º.
- 29) STC 255/2004, Pleno, de 23 de diciembre. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 18, de 21 de enero de 2005. [RTC 2004\255]. FJs. 4º al 6º.
- 30) STC 57/2005, Sala Segunda, de 14 de marzo. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 93, de 19 de abril de 2005. [RTC 2005\57]. FJs. 3º al 7º.
- 31) STC 33/2006, Sala Primera, de 13 de febrero de 2006. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 64, de 16 de marzo de 2006. [RTC 2006\33]. FJs. 3º al 5º.
- 32) STC 54/2006, Sala Primera, de 27 de febrero de 2006. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 77, de 31 de marzo de 2006. [RTC 2006\54]. FJs. 5º al 7º.
- 33) STC 295/2006, Pleno, de 11 de octubre. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 274, de 16 de noviembre de 2006. [RTC 2006\295]. FJ. 8º.
- 34) STC 91/2007, Sala Segunda, de 7 de mayo. Ponente: Sala Sánchez. BOE nº 137, de 8 de junio de 2007. [RTC 2007\91]. FJs. 3º y 4º.

4.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis:

UP

Habiendo fijado el universo de 34 SSTC a analizar, procede establecer el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se

determinará el conjunto de propiedades consideradas relevantes por la jurisprudencia seleccionada.

Luego, en este apartado se analizarán aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia sirve de justificación para la resolución de las 34 SSTC determinadas.

De las 34 SSTC seleccionadas, solo en 9 SSTC se acoge total o parcialmente la pretensión de los recurrentes³⁴¹.

A. STC 27/1981: exención por reinversión en vivienda habitual

- *STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. Ponente: Fernández Viagas. BOE nº 193, de 13 de agosto de 1981. [RTC 1981\27]. FJs. 4º y 5º.*

Esta sentencia resuelve un RI contra determinados artículos de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación del art. 36 de la citada ley, que excluye de gravamen los incrementos de patrimonio obtenidos por enajenación de vivienda habitual cuando el total de la renta se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

Los recurrentes sostienen que la disposición impugnada no establece una exención del hecho imponible, sino solo una reducción del importe de los incrementos afectando a la base

³⁴¹ Las 9 SSTC son las siguientes: STC 209/1988, STC 45/1989, STC 134/1996, STC 80/1997, STC 141/1997, STC 96/2002, STC 193/2004, STC 255/2004 y STC 295/2006.

imponible; este hecho incidiría regresivamente en el impuesto y, por lo tanto, infringiría el art. 31.1 de la CE y, entre ellos, el principio de igualdad tributaria.

El TC declara que el principio de igualdad tributaria está íntimamente enlazado al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad; por ello, no puede ser simplemente reconducido a los términos del art. 14 de la CE.

En cuanto a la posible infracción del principio de igualdad tributaria por la disposición impugnada, el TC razona de la siguiente manera:

- a) Primero, el principio de igualdad tributaria prohíbe otorgar un tratamiento fiscal diverso entre los contribuyentes cuando concurren las mismas circunstancias en todos ellos.
- b) Segundo, la disposición impugnada implica otorgar un tratamiento legal diverso entre las plusvalías obtenidas a título oneroso y las que derivan de título lucrativo.
- c) Tercero, ***el principio de igualdad tributaria no impide establecer tratamientos técnicos desiguales en el sostenimiento de las cargas fiscales.***

En consecuencia, el TC rechaza que la disposición impugnada vulnere el principio de igualdad tributaria y, por lo tanto, desestima el RI.

B. STC 209/1988: régimen de acumulación de rentas. En sentido similar SSTC 45/1989, 214/1994, 21/2002 y 255/2004

- *STC 209/1988, Pleno, de 10 de noviembre. Ponente: Trujol Serra. BOE nº 297, de 12 de diciembre de 1988. [RTC 1988\209]. FJs. 6º a 11º.*

Esta sentencia resuelve un RA contra la SAT de Barcelona, de 19 de junio de 1985, sobre liquidación conjunta practicada al recurrente y a su cónyuge por haber contraído matrimonio el 27 de diciembre del año fiscal en litigio.

Para los efectos de este trabajo, interesa la alegación del recurrente de haber sido víctima de discriminación por razón de matrimonio, como consecuencia del régimen de acumulación de rentas familiares que le fue exigido por la resolución impugnada. Tal discriminación vulneraría el principio de igualdad establecido en los arts. 14 y 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, la resolución impugnada aplica las reglas legales impositivas e, indirectamente, lo que está en cuestionamiento es el régimen tributario establecido en los arts. 4.2, 5.1 y conexos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF. Con todo, por tratarse de un RA, estas reglas no pueden ser objeto directo del enjuiciamiento.
- b) Segundo, el TC declara: a) la igualdad ha de valorarse teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte; b) en materia tributaria es el propio constituyente quien ha concretado y modulado el

alcance del art. 14 de la CE en relación con el art. 31.1 de la CE; c) la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los otros principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad) enunciados en el art. 31.1 de la CE.

- c) Tercero, el TC reitera la doctrina constitucional en relación con la igualdad en la ley: “para que las diferenciaciones normativas puedan considerarse no discriminatorias resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, cuya exigencia deba aplicarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo estar presente, por ello, una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida”³⁴².

Acto seguido, el TC aplica el denominado **juicio de igualdad** para comprobar que las diferenciaciones normativas en cuestión dan cumplimiento a las condiciones mencionadas.

- d) En cuanto a los **términos de comparación**, el TC determina que se debe comparar la situación de los sujetos pasivos del IRPF cuyas rentas fueron acumuladas en una unidad familiar por razón de matrimonio en relación con los demás sujetos pasivos del IRPF. Por lo tanto, implica contrastar las situaciones respectivas de los contribuyentes según estén o no unidos en matrimonio.

El TC concluye que, dado el carácter progresivo del IRPF, el diferente régimen jurídico que la Ley dispone para la

³⁴² STC 209/1988, Sala Pleno, de 10 de noviembre de 1988, FJ 6º.

tributación de los sujetos pasivos según estén o no unidos por vínculo matrimonial tiende a provocar una mayor carga tributaria sobre el contribuyente casado respecto del que, con magnitud igual de renta, no lo está.

- e) En cuanto a la **finalidad** que persigue el legislador, el TC declara que el legislador ha presumido que la existencia del matrimonio y la confluencia de los rendimientos e incrementos de patrimonio de quienes lo forman producen en los cónyuges una capacidad distinta y superior a la que, de acuerdo con sus propias rentas, tendría cada uno de ellos, individualmente considerados.

Dado que el legislador habría establecido el régimen en atención a la capacidad económica de los sujetos pasivos del impuesto, el TC concluye que el establecimiento de la diferenciación no es arbitrario.

- f) En cuanto a la **proporcionalidad** entre los medios empleados y la finalidad perseguida, el TC establece que si lo que implica el incremento de la capacidad económica de los sujetos pasivos del IRPF es la vida en común, entonces debe ser esta última circunstancia y no el hecho del matrimonio el supuesto de la norma reguladora del régimen en cuestión.

Luego, el régimen de discriminación de rentas **genera un trato desigual entre los sujetos pasivos del IRPF** que han contraído matrimonio en relación con los otros sujetos pasivos del IRPF que viven en común, en ausencia de vínculo matrimonial.

Dado que tal trato desigual **no aparece justificado en aras de otro valor constitucionalmente protegido**, el TC concluye que

se trata de un trato **discriminatorio** y, por lo tanto, resuelve otorgar el amparo solicitado por vulneración del principio de igualdad.

C. STC 76/1990: intereses de demora. En sentido similar SSTC 164/1995, 198/1995 y 141/1997

- *STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 129, de 30 de mayo de 1990. [RTC 1990\76]. FJ 9º A.*

Esta sentencia resuelve RI y CI acumulados en contra de determinados preceptos de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la LGT/1963. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación del art. 58.2 b) de la LGT/1963 que en su nueva redacción establece que el interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquel, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente.

Los recurrentes sostienen que la disposición impugnada introduce un trato favorable a la Administración tributaria discriminando injustificadamente a los contribuyentes.

Lo anterior, porque, cuando la Administración tributaria debe devolver ingresos que se hubieran realizado indebidamente, los contribuyentes solo tienen derecho al interés legal; en cambio, cuando el contribuyente se retrasa en el pago de las deudas fiscales, la Administración tributaria tiene derecho al interés legal incrementado en un 25 por 100.

A juicio de los recurrentes, la situación mencionada vulneraría el principio de igualdad establecido en el art. 14 en relación con el art. 31.1, ambos de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC reitera la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad resumiéndola en los siguientes términos: “a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce solo 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 solo 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”.³⁴³

- b) Segundo, el TC aplica el denominado juicio de igualdad a la diferenciación en cuestionamiento.

En cuanto a los **términos de comparación**, el TC determina que los términos de comparación presentados por los recurrentes **no son homogéneos**.

El TC declara que la Administración tributaria se encuentra en una situación de superioridad en relación con los obligados tributarios. El fundamento de esta desigualdad de trato se encontraría en el art. 31.1 de la CE que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades necesarias para exigir y lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos.

En cuanto a la **finalidad** perseguida, el TC declara que consiste en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar sus cuotas tributarias, porque el costo del retraso les supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero.

Un riesgo de tal magnitud numérica y cuantitativa no sería asimilable a la situación que se produce cuando el contribuyente es acreedor frente a Hacienda.

³⁴³ STC 76/1990, Sala Pleno, de 26 de abril de 1990, FJ 9º A.

Por lo tanto, el TC concluye que **la diferenciación normativa no es injustificada ni arbitraria.**

En cuanto a la **proporcionalidad** de la medida adoptada en relación con la finalidad perseguida, el TC establece que el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal, salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca uno diferente, **resulta razonable considerando los tipos de interés existentes en el mercado financiero**; en otros términos, el tipo de interés fijado no supone un sacrificio excesivo para el contribuyente moroso considerando los aplicables habitualmente en las relaciones entre particulares.

Por todo lo anterior, el TC concluye que la diferenciación normativa establecida por el art. 58.2 b) de la LGT/1963 en la redacción dada por la Ley 10/1985 es legítima y, por tanto, desestima el RI y las CI.

D. STC 150/1990: dimensión territorial del principio de igualdad

- *STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJ 7º.*

Esta sentencia resuelve un RI contra la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid.

En los arts. 7 y 8 de ley madrileña citada, se establece un recargo en el IRPF consistente en un porcentaje único del 3 por 100 aplicable sobre la cuota líquida de dicho impuesto. El recargo es

exigible a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que en el IRPF, siempre que dichos sujetos pasivos tengan domicilio fiscal en cualquiera de los municipios integrantes de la Comunidad Autónoma de Madrid.

Los recurrentes sostienen que el recargo mencionado introduce una desigualdad en perjuicio de los residentes en la Comunidad Autónoma de Madrid carente de toda justificación objetiva y razonable.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, la Comunidad Autónoma de Madrid tiene potestad tributaria para establecer, mediante ley, recargos sobre impuestos estatales³⁴⁴ y, en particular, sobre los que gravan la renta de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio.
- b) Segundo, el principio de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes.

En efecto, la autonomía significaría precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y de su Estatuto.

³⁴⁴ El art. 157.1 de la CE expresa: “Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; **recargos sobre impuestos estatales** y otras participaciones en los ingresos del Estado”. El destacado es mío.

- c) Tercero, como manifestación de su autonomía financiera, el ejercicio de competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiere una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce.
- d) Cuarto, el TC aclara que la diversidad resultante por el establecimiento del recargo autonómico en el IRPF, no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el art. 31 de la CE; ***si así fuera, quedaría radicalmente eliminada la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer recargos.***

En consecuencia, el TC concluye que no se ha vulnerado el principio de igualdad y, por tanto, desestima el RI.

E. STC 186/1993: Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento

- *STC 186/1993, Pleno, de 7 de junio. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE nº 159, de 5 de julio de 1993. [RTC 1993\186]. FJ 4º B).*

Esta sentencia resuelve un RI contra determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de los arts. 30 a 41 de la citada ley andaluza que establecen y regulan el *Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento*.

En tal impuesto, el hecho imponible consiste en la calificación de una dehesa en deficiente aprovechamiento por parte de la Junta de Gobierno de la Comunidad Autónoma, a propuesta del Consejero de Agricultura y Comercio, previa audiencia del interesado.

Los recurrentes sostienen que el impuesto impugnado establece un trato desigual sin justificación y que implicaría una discriminación que vulnera el principio de igualdad garantizado en los artículos 14 y 31.1 de la CE.

En efecto, el impuesto impugnado solo grava aquellas fincas rústicas de determinada extensión que, según su destino agrario más idóneo, son susceptibles de un mejor aprovechamiento. Los recurrentes sostienen que para evitar un trato discriminatorio se deberían gravar todos los bienes productivos que incumplen una función social.

El TC declara que el tratamiento diferenciado cuestionado se justifica, primero, dentro de los márgenes de apreciación que es preciso reconocer al legislador y, segundo, en las propias características de las fincas gravadas, que son justamente las que merecen la calificación de dehesas susceptibles de ser sometidas a los correspondientes planes de aprovechamiento y mejora.

Por lo tanto, el TC descarta la pretendida discriminación por **no haber posibilidad de entablar una comparación** que pruebe la falta de fundamento del trato desigual que se denuncia. En consecuencia, se desestima el RI.

F. STC 134/1996: pensiones o prestaciones por incapacidad permanente absoluta. En sentido similar SSTC 72/1997 y 80/1997

- *STC 134/1996, Pleno, de 22 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 194, de 12 de agosto de 1996. [RTC 1996\134]. FJs. 6º al 9º.*

Esta sentencia resuelve un RI contra el art. 62 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, por la modificación introducida al art. 9.1 letras b) y c) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

Con la modificación impugnada: a) dejan de estar exentas del IRPF todas las pensiones por incapacidad permanente; b) se mantienen exentas del IRPF las pensiones por gran invalidez; c) tratándose de las pensiones de incapacidad permanente absoluta solo se mantienen exentas cuando son reconocidas por la Seguridad Social, pero no las causadas por los funcionarios públicos.

Para los efectos de este trabajo, interesa la alegación de los recurrentes en cuanto a que la modificación introducida vulnera el art. 31.1 de la CE, al otorgar un trato discriminatorio ante la ley tributaria a las pensiones permanentes absolutas causadas por los funcionarios públicos en relación con las reconocidas por la Seguridad Social.

Para resolver si se configura la vulneración alegada, el TC aplica el denominado juicio de igualdad:

- a) En cuanto a los **términos de comparación** aportados, el TC resuelve que son homogéneos.

En efecto, tanto si son reconocidas por la Seguridad Social como causadas por los funcionarios públicos, en ambos casos, se trata de cantidades que percibe el trabajador cuando se encuentra afectado por una lesión física o psíquica que le impide desempeñar, no solo las funciones que son propias de su oficio concreto, sino también las de cualquier otra profesión o empleo.

- b) En cuanto a la **justificación objetiva y razonable** para la diferencia de trato mencionada, el TC aclara que en la Exposición de Motivos de la Ley 21/1993 el legislador no ha ofrecido justificación alguna.

Ahora bien, el TC reconoce que el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración; así, en cuanto a las pensiones o prestaciones por incapacidad el legislador puede optar por gravarlas, declararlas exentas o no sujetas al IRPF.

Con todo, en el ejercicio de su libertad de opción política el legislador tributario debe respetar los límites constitucionales; al declarar exentas las pensiones permanentes absolutas reconocidas por la Seguridad Social y no las causadas por los funcionarios públicos, **careciendo de toda justificación razonable**, el legislador tributario ha vulnerado el principio de igualdad tributaria.

Por lo tanto, el TC estima el RI y declara la inconstitucionalidad del art. 62 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994 por infringir el art. 31.1 de la CE.

G. STC 159/1997: Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. En sentido similar 183/1997, 55/1998, 71/1998, 137/1998, 36/1999, 84/1999, 200/1999, 111/2001, 295/2006 y 91/2007

- *STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJs. 3º y 4º.*

Esta sentencia resuelve un RA contra la sentencia del TSJ de las Islas Baleares, de fecha 17 de diciembre de 1993, en relación con la aplicación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar creada por el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Para los efectos de este trabajo, interesa la alegación de los recurrentes en cuanto a que la aplicación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar supone una presión fiscal superior a la soportada por otras empresas dedicadas a modalidades distintas en el sector del juego. Por lo tanto, vulneraría el principio de igualdad ante la ley garantizado en el art. 14 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC aclara que la resolución impugnada aplica las reglas legales impositivas y que, indirectamente, lo que está en cuestionamiento es el régimen tributario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar.
- b) Segundo, dado que se alega vulneración del principio de igualdad ante la ley tributaria, el TC reitera la doctrina

constitucional: la igualdad que se reclama en el art. 31 de la CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no toda proclamación constitucional del principio de igualdad en materia tributaria es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 de la CE.

- c) Tercero, el TC determina que el trato discriminatorio que se alega no atiende a las circunstancias personales o sociales a que se refiere el art. 14 de la CE; por lo contrario, se trataría de una diferenciación basada en **elementos objetivos** que es la contemplada por el art. 31.1 de la CE³⁴⁵.

³⁴⁵ En esta sentencia el TC expresa por primera vez un criterio para distinguir entre los ámbitos de aplicación de los arts. 14 y 31.1 de la CE.

El TC declara: "Respecto al diferente contenido de la igualdad en los arts. 14 y 31.1 C.E. este Tribunal ha declarado que "la igualdad que se reclama en el art. 31 C.E. va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida sin más, a los términos del art. 14 C.E." (STC 54/1993, fundamento jurídico 1º, con cita de la STC 27, fundamento jurídico 4º). Y en el mismo sentido, hemos precisado que la mención en el art. 31.1 C.E. del principio de igualdad conjuntamente con el de 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 diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia". De suerte que la vulneración del art. 14 C.E. por la Ley Tributaria sólo se producirá, eventualmente, "cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación" (ATC 230/1984, fundamentos jurídicos 1º y 2º). Lo que nos indica, en suma, **la necesidad de distinguir las diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el art. 14 y, de otro lado, las que contempla en el art. 31.1 C.E. en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o los ingresos de los sujetos**". STC 159/1997, de 2 de octubre de 1997, FJ 3º. El destacado es mío.

- d) Cuarto, de conformidad con el art. 53.2 de la CE, la desigualdad de trato alegada ***no es susceptible de ser corregida por el cauce de proceso de amparo***; sin perjuicio de que pueda serlo, en su caso, por el de otros procesos constitucionales como el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad.

Por lo tanto, el TC deniega el amparo solicitado.

H. STC 1/2001: pensiones alimenticias. En sentido similar SSTC 57/2005 y 33/2006

- *STC 1/2001, Sala II, de 15 de enero. Ponente: de Mendizábal Allende. BOE nº 41, de 16 de febrero de 2001. [RTC 2001\01]. FJ 3º.*

Esta sentencia resuelve un RA contra las sentencias del TSJ de la Rioja, de fecha 23 de octubre de 1996 y 29 de enero de 1997 en relación con liquidaciones en concepto de IRPF, correspondientes a los períodos 1992 y 1993, practicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Haro. Se alega vulneración de los derechos fundamentales garantizados en los arts. 9.3, 14 y 24.1 de la CE.

El recurrente está obligado por convenio de separación matrimonial aprobado judicialmente a abonar periódicamente una pensión alimenticia a su hija. De conformidad con la normativa del IRPF, el pago de tal pensión no es deducible; por su parte, su ex esposa no solo no está obligada a satisfacer pensión alimenticia alguna, sino que, además, siendo en última instancia la perceptora de dicha pensión, no tiene que tributar por la misma en el IRPF.

Tal situación, a juicio del recurrente, vulneraría el principio de igualdad ante la ley garantizado en el art. 14 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, reitera la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad ante o en la Ley expresando que tal garantía “impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación”³⁴⁶.
- b) Segundo, reitera que, para poder apreciar la vulneración del art. 14 de la CE, es *conditio sine qua non* que **los términos de comparación** que se aportan para ilustrar la desigualdad denunciada sean homogéneos. El TC determina que ***el recurrente no cumple con este requisito*** esencial por las siguientes tres razones:

El recurrente parte de un presupuesto fáctico claramente erróneo porque no es su ex esposa, sino la hija de ambos, quien percibe la pensión de alimentos; ello, con independencia de que aquella sea quien administre tal pensión, en tanto es quien está al cuidado de la menor. Luego, la pretensión de que la ex esposa tribute por la pensión que recibe la hija, no se acomoda en absoluto al principio de capacidad económica garantizado en el art. 31.1 de la CE.

³⁴⁶ STC 1/2001, Sala II, de 15 de enero de 2001, FJ 3º.

El hecho de que el recurrente deba satisfacer una pensión alimenticia en favor de su hija, pero no su ex esposa, no implica una vulneración del art. 14 de la CE. En efecto, tal pensión fue establecida por un convenio de separación matrimonial, aprobado judicialmente; luego, cualquier disconformidad al respecto implica cuestionar tal convenio, el que –cabe recordar– fue aprobado con el acuerdo del mismo recurrente.

El hecho de que la normativa del IRPF impida a los padres deducir las pensiones de alimentos impuestas por resolución judicial, tampoco implica una vulneración del art. 14 de la CE. En efecto, tal normativa solo equipara la situación de aquellos con la de todos los padres que –por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal– han de sufragar los gastos que ocasiona la manutención y educación de sus hijos, sin que exista una decisión judicial que se los imponga.

Por todo lo anterior, el TC deniega el amparo solicitado en relación con el principio de igualdad ante la ley.

I. STC 96/2002: dimensión territorial del principio de igualdad

- *STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril. Ponente: Cachón Villar. BOE nº 122, de 22 de mayo de 2002. [RTC 2002\96]. FJs. 6º al 10º.*

Esta sentencia resuelve un RI interpuesto contra la DA octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

La disposición impugnada, bajo el título “Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español”, dispone lo siguiente:

“Los residentes de la Unión Europea, que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

Para los efectos de este trabajo interesa la alegación del recurrente en cuanto a que la disposición impugnada es contraria al principio de igualdad porque establece un derecho a reembolso para residentes de la Unión Europea que operan en los territorios del País Vasco y Navarra sin ser residentes de España en perjuicio de quienes realizan tales operaciones siendo residentes españoles.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC aclara que realizará su análisis para resolver si la disposición impugnada introduce alguna clase de desigualdad lesiva de la garantía de la igualdad prevista en el Texto Constitucional, bien de forma genérica (art. 14 de la CE), bien en su manifestación específica desde el punto de vista estrictamente tributario (art. 31.1 de la CE).

b) Segundo, el TC reitera la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad declarando que “las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido”³⁴⁷.

c) Tercero, el TC aplica el denominado juicio de igualdad:

En cuanto a los **términos de comparación**, el TC entiende que la disposición impugnada distingue entre quienes operan en los territorios del País Vasco y Navarra según su condición de residentes o no residentes de España. Al respecto, el TC establece que los grupos comparados son homogéneos.

En cuanto a la **finalidad** perseguida el TC establece que la disposición impugnada tiene una finalidad razonable cual es adaptar el ordenamiento jurídico interno a las exigencias de la Unión Europea; por lo tanto, en este sentido, el TC descarta que la disposición impugnada sea arbitraria.

En cuanto a la **razonabilidad y proporcionalidad** de la medida adoptada por la disposición impugnada, el TC declara que es indudable que la condición de residente o no residente puede justificar un trato tributario desigual si responde a una política sectorial –social o económica– como podría ser paliar una particular situación de crisis o deterioro

³⁴⁷ STC 96/2002, Sala Pleno, de 25 de abril de 2002, FJ 7º.

industrial, optimizando el crecimiento económico y favoreciendo el desarrollo regional.

En principio la disposición impugnada parece tratar de igual forma a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra, ya que a todos ellos les niega el derecho a reembolso que establece.

Sin embargo, dentro de este grupo de residentes en España, se debe distinguir entre aquellos a quienes se les aplica la normativa foral y aquellos a quienes se les aplica la normativa común porque solo a los primeros les resultan aplicables los beneficios fiscales forales.

Por lo tanto, la disposición impugnada tiene como consecuencia el establecimiento de un grupo que opera en el País Vasco y Navarra, es residente de España y se le aplica la normativa común, que no tiene derecho a los beneficios fiscales forales ni al derecho al reembolso establecido por la disposición en cuestión. Luego, este grupo debe soportar una presión fiscal mayor que el resto.

Cuando el grupo que soporta una mayor presión fiscal incorpora al precio de sus operaciones el coste tributario e interviene en el mercado, queda en una situación de desventaja insuperable en relación con los otros sujetos y que degenera en discriminatoria.

Luego, el TC concluye que, aunque la disposición impugnada tiene una finalidad razonable, ***sus consecuencias tributarias son irrazonables y extremadamente desproporcionadas en atención a la finalidad perseguida.***

En consecuencia, el TC declara la inconstitucionalidad de la disposición impugnada por vulnerar –entre otras disposiciones constitucionales– el principio de igualdad establecido en el art. 31.1 de la CE.

J. STC 193/2004: Impuesto sobre actividades económicas

- *STC 193/2004, Pleno, de 4 de noviembre. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 290, de 2 de diciembre de 2004. [RTC 2004\193]. FJs. 3º al 7º.*

Esta sentencia resuelve una CI contra la redacción original del art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el impuesto sobre actividades económicas. Se alega vulneración del art. 14 en relación con el art. 31.1, ambos de la CE.

La inconstitucionalidad que se imputa a la disposición impugnada consiste en otorgar un diferente trato fiscal entre quienes se dan de alta y quienes se dan de baja en el ejercicio de actividades económicas. En efecto, los primeros deben tributar de forma proporcional al número de trimestres en los que han ejercido la actividad; en cambio, los segundos, deben hacerlo por el año completo, con independencia de cuántos trimestres hayan ejercido la actividad efectivamente.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC reitera la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad ante o en la Ley declarando que “impone al legislador el deber de dispensar un mismo

tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, y resulte desproporcionada en relación con dicha justificación”³⁴⁸.

Asimismo, el TC expresa: “para que las desigualdades generen una vulneración del derecho a la igualdad no deben producirse en supuestos puntuales porque las leyes, en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la **normalidad de los casos**, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad”³⁴⁹.

- b) Segundo, se alega un trato desigual ante la ley tributaria. Esta precisión es relevante porque la igualdad ha de valorarse teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecta.

“En la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la Ley tributaria resulta indisoluble de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado”³⁵⁰.

³⁴⁸ STC 193/2004, Sala Pleno, de 4 de noviembre de 2004, FJ 3º.

³⁴⁹ *Ibidem*.

³⁵⁰ STC 193/2004, Sala Pleno, de 4 de noviembre de 2004, FJ 3º.

c) Tercero, el TC aplica el denominado juicio de igualdad:

En cuanto a los **términos de comparación** ofrecidos, el TC establece que son homologables. En efecto, ambas situaciones son expresivas de la misma manifestación de riqueza potencial: el beneficio medio presunto que la norma atribuye a la actividad gravada durante un período de tiempo definido.

En cuanto a la **justificación** de la mencionada disparidad de trato, el TC establece: que no se ha ofrecido justificación alguna por el Abogado del Estado, que no se expresa en la exposición de motivos de la ley en cuestionamiento, que no puede hallarse en los debates parlamentarios y tampoco en posibles dificultades técnicas. Por lo tanto, el TC concluye que **la disparidad de trato carece de justificación**.

El TC declara que la desigualdad de trato cuestionada no tiene lugar en supuestos puntuales previstos en la norma, sino en la **generalidad de los casos**. En efecto, la disposición impugnada establece, para los períodos temporales inferiores al año natural derivados de las bajas en el ejercicio de actividades económicas, un régimen tributario más gravoso, en su conjunto, que para idénticos períodos temporales derivados de declaraciones de alta.

Establecida la inexistencia de una razón que justifique el trato diferente, el TC expresa que no procede realizar examen alguno en relación con la **proporcionalidad** de la medida.

En consecuencia, el TC estima la CI y declara la inconstitucionalidad y nulidad de la disposición impugnada.

K. STC 54/2006: deducción por inversión en vivienda habitual. En sentido similar SSTC 53/1993, 54/1993,

- *STC 54/2006, Sala I, de 27 de febrero. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 77, de 31 de marzo de 2006. [RTC 2006\54]. FJs. 5º al 7º.*

Esta sentencia resuelve un RA contra la STS, de fecha 11 de marzo de 2000, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de los arts. 52, 53 y 54 del Reglamento del IRPF en relación con la deducción en la cuota del IRPF por inversión en vivienda habitual.

La recurrente sostiene que las disposiciones impugnadas vulnerarían el art. 14 de la CE al dispensar un tratamiento discriminatorio entre sujetos pasivos del IRPF atendiendo a ciertos criterios cuantitativos, temporales y al tipo de fuente de financiación con que se adquieren, rehabilitan o adecuan las viviendas.

Así, por ejemplo, se favorece a quienes solicitan un crédito para adquirir o rehabilitar sus viviendas en relación con quienes acuden a la financiación ajena para construirlas o ampliarlas.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, reitera doctrina constitucional sobre el principio de igualdad ante o en la Ley expresando que “impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con

prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad”³⁵¹

- b) Segundo, no toda proclamación del principio de igualdad en materia tributaria es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 de la CE.
- c) Tercero, “siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del artículo 31.1. Solo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del art. 14 CE”³⁵².
- d) Cuarto, el art. 31.1 de la CE no se encuentra entre los derechos y libertades susceptibles de ser protegidas por el recurso de amparo.
- e) Quinto, el tratamiento desigual entre contribuyentes del IRPF en cuestionamiento, **se basa en criterios objetivos** y, por lo tanto, debe situarse en el ámbito del art. 31.1 de la CE y no en el ámbito del art. 14 de la CE.

En consecuencia, el TC concluye que **la desigualdad alegada no es susceptible de ser corregida a través del proceso de amparo**, aunque pueda serlo, en su caso, por el de otros procesos constitucionales como el recurso o la cuestión de

³⁵¹ STC 54/2006, Sala I, de 27 de febrero de 2006, FJ 6º.

³⁵² STC 54/2006, Sala I, de 27 de febrero de 2006, FJ 6º.

inconstitucionalidad. Por lo tanto, el TC deniega el amparo solicitado.

L. Resumen: UP

Habiendo analizado el razonamiento del TC en relación con el principio de igualdad en materia tributaria, estamos en condiciones de establecer el UP a efectos de determinar el significado del principio de igualdad en materia tributaria.

Para realizar el análisis partiremos del supuesto de que existe una desigualdad de trato ante la ley tributaria y buscaremos establecer cuándo tal desigualdad, vulnera el principio de igualdad en materia tributaria.

Para tal efecto, nuestro UP está constituido por los siguientes cuatro elementos:

- 1) Que exista homogeneidad entre los términos de comparación tratados desigualmente ante la ley tributaria. A esta propiedad relevante le asignaremos la letra *H*.
- 2) Que exista una justificación objetiva y razonable que fundamente la desigualdad de trato ante la ley tributaria. A esta propiedad relevante le asignaremos la letra *J*.
- 3) Que exista proporcionalidad entre los medios utilizados y la finalidad perseguida. A esta propiedad relevante le asignaremos la letra *P*.
- 4) Que se trate de un caso normal que pudiese haber previsto un legislador racional. A esta propiedad relevante le asignaremos la letra *CN*.

En resumen:

$$UP = \{H, J, P, CN\}$$

4.4 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC

Habiendo determinado las propiedades relevantes, procede seguir determinando el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se determinará el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo.

El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro *UP* está constituido por cuatro elementos: H, J, P, CN; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^4 = 16$ casos genéricos.

Finalmente, en la página siguiente representaremos nuestro *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

<i>UC</i>	<i>UP</i>			
	<i>H</i>	<i>J</i>	<i>P</i>	<i>CN</i>
1	+	+	+	+
2	-	+	+	+
3	+	-	+	+
4	-	-	+	+
5	+	+	-	+
6	-	+	-	+
7	+	-	-	+
8	-	-	-	+
9	+	+	+	-
10	-	+	+	-
11	+	-	+	-
12	-	-	+	-
13	+	+	-	-
14	-	+	-	-
15	+	-	-	-
16	-	-	-	-

4.5 Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US

Habiendo fijado el ámbito fáctico, procede establecer el ámbito normativo de nuestro análisis; en concreto, se determinará el *Universo de Acciones (UA)* y el *Universo de Soluciones (US)*.

El *Universo de Acciones (UA)* se puede definir como “el conjunto de comportamientos deónticamente modalizados por el sistema normativo analizado”³⁵³.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *UA* a la siguiente acción: *exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*; le asignaremos las letras *DC*. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de igualdad en materia tributaria incorporaremos la expresión “(*IGU*)”.

Por lo tanto,

$$UA = \{DC(IGU)\}$$

El *Universo de Soluciones (US)* se puede definir como el “conjunto de soluciones normativas del sistema normativo analizado”³⁵⁴.

Existen tres operadores deónticos que nos permiten calificar una acción. Ellos son: obligatorio, prohibido y facultativo; siguiendo con la tradición, le asignaremos los siguientes símbolos **O**, **Ph** y **F**, respectivamente.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *US* al operador deóntico prohibido.

Por lo tanto, nuestro *US* contiene el siguiente elemento:

$$US = \{PhDC(IGU)\}$$

³⁵³ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), p. 286.

³⁵⁴ *Ibidem*, p. 287.

4.6 Normas y respuestas del sistema

Habiendo determinado los ámbitos fácticos y normativos de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado es posible extraer cinco normas para nuestro sistema normativo **SN_{IGU}**.

La **primera norma** puede expresarse así: si la desigualdad de trato ante la ley tributaria no se produce en un caso normal y, por tanto, el legislador racional no pudo haberlo previsto, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de igualdad en materia tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_1 = \neg CN \rightarrow \neg PhDC(IGU)$$

La **segunda norma** puede expresarse así: si la desigualdad de trato ante la ley tributaria se produce en un caso normal, pero no existe homogeneidad en los términos de comparación tratados desigualmente, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de igualdad en materia tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_2 = CN \cdot \neg H \rightarrow \neg PhDC(IGU)$$

La **tercera norma** puede expresarse así: si la desigualdad de trato ante la ley tributaria se produce en un caso normal, existe homogeneidad en los términos de comparación tratados desigualmente, pero no existe una justificación objetiva y razonable que fundamente la desigualdad de trato ante la ley

tributaria, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de igualdad en materia tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_3 = CN \cdot H \cdot \neg J \rightarrow \mathbf{PhDC(IGU)}$$

La **cuarta norma** puede expresarse así: si la desigualdad de trato ante la ley tributaria se produce en un caso normal, existe homogeneidad en los términos de comparación tratados desigualmente, existe una justificación objetiva y razonable que fundamente la desigualdad de trato ante la ley tributaria, pero no existe proporcionalidad entre los medios utilizados y la finalidad perseguida, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de igualdad en materia tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_4 = CN \cdot H \cdot J \cdot \neg P \rightarrow \mathbf{PhDC(IGU)}$$

La **quinta norma** puede expresarse así: si la desigualdad de trato ante la ley tributaria se produce en un caso normal, existe homogeneidad en los términos de comparación tratados desigualmente, existe una justificación objetiva y razonable que fundamente la desigualdad de trato ante la ley tributaria y existe proporcionalidad entre los medios utilizados y la finalidad perseguida, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de igualdad en materia tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_5 = CN \cdot H \cdot J \cdot P \rightarrow \neg \mathbf{PhDC(IGU)}$$

Por lo tanto,

$$SN_{IGU} = \{ N_1, N_2, N_3, N_4, N_5 \}$$

Estamos en condiciones de establecer las consecuencias lógicas que nuestro SN_{IGU} establece para cada uno de los casos del UC ; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta en la página siguiente:

UC	UP				SN _{IGU}				
	H	J	P	CN	N ₁	N ₂	N ₃	N ₄	N ₅
1	+	+	+	+					¬ PhDC(IGU)
2	-	+	+	+		¬ PhDC(IGU)			
3	+	-	+	+			PhDC(IGU)		
4	-	-	+	+		¬ PhDC(IGU)			
5	+	+	-	+				PhDC(IGU)	
6	-	+	-	+		¬ PhDC(IGU)			
7	+	-	-	+			PhDC(IGU)		
8	-	-	-	+		¬ PhDC(IGU)			
9	+	+	+	-	¬ PhDC(IGU)				
10	-	+	+	-	¬ PhDC(IGU)				
11	+	-	+	-	¬ PhDC(IGU)				
12	-	-	+	-	¬ PhDC(IGU)				
13	+	+	-	-	¬ PhDC(IGU)				
14	-	+	-	-	¬ PhDC(IGU)				
15	+	-	-	-	¬ PhDC(IGU)				
16	-	-	-	-	¬ PhDC(IGU)				

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

5. Principio de progresividad tributaria

5.1 Consideraciones conceptuales

Antes de realizar el análisis de las SSTC, a continuación se resumen las principales consideraciones conceptuales sobre el principio de progresividad tributaria:

- a) El principio de progresividad tributaria está contenido en forma explícita en el art. 31.1 de la CE³⁵⁵.

Por su parte, el principio de progresividad tributaria está contenido en forma explícita en el art. 3.1 de la LGT³⁵⁶ como un principio de ordenación del sistema tributario.

- b) La inclusión expresa del principio de progresividad tributaria entre los principios constitucionales es una novedad dentro de la historia constitucional española. Su inclusión tiene como fuente de inspiración la Constitución Italiana de 1947³⁵⁷ y ³⁵⁸.

³⁵⁵ El art. 31.1 de la CE expresa: “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”. El destacado es mío.

³⁵⁶ El art. 3.1 de la LGT dispone: “Artículo 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario*. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, **progresividad**, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. El destacado es mío.

³⁵⁷ Así lo afirma expresamente COLLADO YURRITA, M. Á., LUCHENA MOZO, G. M., & OTROS. (2009). *Derecho financiero y tributario: parte general* (pág. 129). Barcelona: Atelier. Además, en las actas de la tramitación parlamentaria del art. 31.1 de la CE existe constancia de que esta disposición fue redactada considerando el art. 53 de la CRI; ver, a modo

- c) El principio de progresividad tributaria puede definirse como “una cualidad del Ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja”³⁵⁹.

La progresividad se opone a la regresividad; el TC ha declarado expresamente que “la significación habitual, en el orden tributario, de la regresividad atiende a una incidencia de una medida fiscal en la economía del contribuyente, de forma inversa a su capacidad contributiva, de suerte que, al contrario de lo que exige el principio de progresividad, el tipo de gravamen se reduce a medida que aumenta la base”³⁶⁰.

- d) La progresividad tributaria se establece como uno de los principios en que debe inspirarse el sistema tributario justo. Dado que la progresividad es una cualidad del sistema tributario, su cumplimiento debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado³⁶¹.

de ejemplo, ESPAÑA. CORTES GENERALES (1989), págs. 2951-2952 y 3571-3573.

³⁵⁸ El art. 53 de la CRI dispone: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. **Il sistema tributario è informato a criteri di progressività**”. El destacado es mío.

³⁵⁹ MARTÍN DELGADO, J. M. (1979). Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978. *Hacienda Pública* (60), pág. 73.

³⁶⁰ STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 5º.

³⁶¹ “El principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes. En la medida en que **se predica la progresividad del sistema, considerado en su conjunto, y no de cada uno de los tributos que lo integran**, nada obsta que se puedan aplicar alícuotas

La progresividad global del sistema tributario permite la obtención de la redistribución de la renta, aspiración del sistema tributario³⁶².

- e) Por expresa disposición del art. 31.1 de la CE, el sistema tributario justo debe inspirarse en los principios de igualdad y progresividad.

La mención del principio de progresividad tributaria conjuntamente con el principio de igualdad en materia tributaria implica que el significado que se atribuya a cada uno de estos principios debe ser compatible entre sí. A continuación se resumen importantes declaraciones del TC en este sentido:

[L]a progresividad global del sistema tributario es una modalidad que permite realizar una cierta desigualdad

proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad del sistema”. SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de Derecho financiero*, pág. 111. El destacado es mío.

³⁶² “Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, **la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta**”. STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 4º. El destacado es mío. En sentido similar, STC 7/2010, de 27 de abril, FJ. 6º y STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ. 4º b).

cualitativa que, a su vez, es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad en materia tributaria³⁶³.

“[Q]ue la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que solo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto”³⁶⁴.

“[L]a mención en el art. 31.1 del principio de igualdad conjuntamente con el de 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 diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia»”³⁶⁵.

- f) En cuanto a la aplicación del principio de progresividad en materia tributaria al ámbito de las sanciones tributarias – considerando que la situación no está regulada expresamente– el TC ha declarado que “desde el momento en que el art. 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios [de igualdad y progresividad] una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural

³⁶³ STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 4º.

³⁶⁴ STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero de 1989, FJ 4º.

³⁶⁵ STC 159/1997, de 2 de octubre de 1997, FJ 3º.

acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones”³⁶⁶.

5.2 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)

El objeto del análisis jurisprudencial del principio de progresividad tributaria que se presentará está constituido por las 7.669 sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional español en el período comprendido entre los años 1980 a 2014.

Para seleccionar el material jurídico relevante para efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos permitió reducir el número inicial a 10 SSTC; equivalente al 0,13 % del universo inicial.

En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 10 SSTC permitió reducirlas a 8 SSTC lo que equivale al 0,10 % del universo inicial.

En esta segunda etapa se descartaron 2 SSTC; se descartó 1 STC que menciona el concepto “principio de progresividad”, pero se refiere exclusivamente al art. 14 de la CE³⁶⁷; se descartó 1 STC que mencionan el “principio de progresividad” para referirse a un

³⁶⁶ STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril de 1990. FJ. 6º B.

³⁶⁷ Se descartó la STC 54/1993.

objeto distinto del principio de progresividad en materia tributaria³⁶⁸.

De este modo, se han seleccionado las siguientes 8 SSTC:

- 1) STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. Ponente: Fernández Viagas. BOE nº 193, de 13 de agosto de 1981. [RTC 1981\27]. FJs. 4º y 5º.
- 2) STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE Nº 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJs. 2º y 4º a 8º.
- 3) STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 129, de 30 de mayo de 1990. [RTC 1990\76]. FJs. 3º y 6º.
- 4) STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJ 7º.
- 5) STC 134/1996, Pleno, de 22 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 194, de 12 de agosto de 1996. [RTC 1996\134]. FJs. 6º al 9º.
- 6) STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJ 3º.
- 7) STC 7/2010, Sala Primera, de 27 de abril. Ponente: Aragón Reyes. BOE Nº 129, de 27 de mayo de 2010. [RTC 2010\7]. FJ. 6º.

³⁶⁸ Se descartó la STC 85/2013.

- 8) STC 19/2012, Pleno, de 15 de febrero. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 61, de 12 de marzo de 2012. [RTC 2012\19]. FJs. 3º y 4º.

5.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP

Habiendo fijado el universo de 8 SSTC a analizar, procede establecer el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se determinará el conjunto de propiedades consideradas relevantes por la jurisprudencia seleccionada.

Luego, en este apartado se analizarán aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia sirve de justificación para la resolución de las 8 SSTC determinadas.

Conviene tener presente desde ya que de las 8 SSTC seleccionadas solo en dos de ellas –STC 27/1981 y STC 76/1990– los recurrentes alegan vulneración del principio de progresividad tributaria; en las otras dos, los recurrentes alegan vulneración de otros principios tributarios, pero es el TC quien, en sus declaraciones, se refiere al principio de progresividad tributaria utilizándolo como criterio de interpretación para delimitar el ámbito de aplicación de los principios tributarios alegados.

De las 8 SSTC seleccionadas, solo en 2 de ellas –STC 134/1996 y STC 45/1989– se acoge total o parcialmente la pretensión de los recurrentes.

A. STC 27/1981: exención por reinversión en vivienda habitual. En sentido similar STC 150/1990

- *STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. Ponente: Fernández Viagas. BOE nº 193, de 13 de agosto de 1981. [RTC 1981\27]. FJs. 4º y 5º.*

Esta sentencia resuelve un RI contra determinados arts. de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981.

Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación del art. 36 de la citada ley, que excluye de gravamen los incrementos obtenidos por enajenación de la vivienda habitual cuando el total o parte de la renta se reinvierte en la adquisición de una nueva vivienda habitual³⁶⁹.

Los recurrentes sostienen que la disposición impugnada incidiría regresivamente en el impuesto y, por lo tanto, infringiría los principios del art. 31.1 de la CE y, entre ellos, el principio de progresividad tributaria.

³⁶⁹ El citado art. 36 de la Ley 74/1980 ordena modificar el art. 20.9.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, de forma que queda redactado como sigue:

“Asimismo, cuando se trate de incrementos de patrimonio obtenidos por enajenación de la vivienda habitual del contribuyente, el importe de los mismos se excluirá de gravamen, siempre que el total de la venta se reinvierta en la adquisición de nueva vivienda habitual en un período no superior a dos años a partir de la fecha de la enajenación, en el caso de que el importe de reinversión fuese inferior al total de la venta, la exclusión del incremento se referirá únicamente a la parte proporcional del mismo que corresponda a la cantidad reinvertida”.

El TC declara que el art. 31.1 de la CE establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sometiéndolo a dos fronteras precisas: a) la capacidad económica de cada uno; y b) el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

En cuanto al sistema tributario justo, el TC declara que “el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”³⁷⁰.

En cuanto a la progresividad global del sistema tributario, el TC declara que es un medio que permite realizar una cierta desigualdad cualitativa que, a su vez, es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad en materia tributaria. Asimismo, permite la obtención de la redistribución de la renta, aspiración del sistema tributario³⁷¹.

En cuanto a la posible infracción del principio de progresividad tributaria por la regresividad que implicaría la modificación introducida por la disposición impugnada, el TC razona de la siguiente manera:

³⁷⁰ STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 4º. El subrayado es mío.

³⁷¹ “Es por ello –porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta”. STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 4º.

- a) Primero, el TC declara que **“la regresividad de una norma tributaria debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado”**³⁷². Pues bien, la regresividad alegada por los recurrentes recae sobre un precepto aislado.
- b) Segundo, el TC declara que “la significación habitual, en el orden tributario, de la regresividad atiende a una incidencia de una medida fiscal en la economía del contribuyente, de forma inversa a su capacidad contributiva, de suerte que, al contrario de lo que exige el principio de progresividad, el tipo de gravamen se reduce a medida que aumenta la base”³⁷³.
- c) Tercero, el TC explica que la regresividad que alegan los recurrentes no se produce como resultado de comparar la incidencia de la nueva disposición normativa en economías diversas, sino como resultado de comparar la incidencia del nuevo régimen con la incidencia del régimen anterior; cuestión que el TC califica como una significación muy peculiar de la regresividad.

El TC agrega que, en todo caso, el nuevo régimen introducido por la disposición impugnada “no afecta a la naturaleza del impuesto, [...] tampoco desvirtúa ninguno de sus caracteres esenciales”³⁷⁴.

- d) Cuarto, la disposición impugnada implica otorgar un tratamiento legal diverso entre las plusvalías obtenidas a

³⁷² STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 5º. El destacado es mío.

³⁷³ *Ibíd.*

³⁷⁴ STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 5º.

título oneroso y las que derivan de título lucrativo. Sin embargo, **las exigencias constitucionales de igualdad y progresividad en el sostenimiento de las cargas fiscales no impiden establecer tratamientos técnicos desiguales**^{375 y 376}.

En consecuencia, el TC rechaza que la disposición impugnada vulnere el principio de progresividad tributaria y, por lo tanto, desestima el RI en relación con esta alegación.

³⁷⁵ STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 5º. El destacado es mío.

³⁷⁶ Cabe destacar que el TC establece una estrecha relación entre el principio de igualdad en materia tributaria y el principio de progresividad al momento de realizar su juicio de constitucionalidad. El TC declara: “La nueva redacción que surge del artículo 36 de la primera de las citadas Leyes implica que el contribuyente, en las mismas circunstancias, obtiene un incentivo fiscal cuyo tratamiento técnico es distinto, pero no así su naturaleza y finalidad. No puede decirse que este nuevo tratamiento, de un beneficio ya establecido, atente a la **igualdad** en el sentido en que se expresa el artículo 31.1 de la Constitución. Como ya hemos tenido ocasión de decir, la **igualdad** a que se contrae este precepto constitucional atiende a un tratamiento fiscal diverso de los contribuyentes, a pesar de concurrir las mismas circunstancias en todos ellos. Sin embargo, en este caso, cuando los recurrentes invocan la desigualdad, se refieren a un tratamiento legal diverso entre las plusvalías obtenidas a título oneroso y las que derivan de título lucrativo, desigualdad cuyo origen no está en el artículo 36, sino en los apartados del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no modificados por aquél. En todo caso, nada tiene que ver este supuesto tratamiento técnico desigual con las exigencias constitucionales de **igualdad y progresividad** en el sostenimiento de las cargas fiscales”. STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio de 1981, FJ 5º. El destacado es mío.

B. STC 45/1989: régimen de acumulación de rentas. En sentido similar STC 134/1996

- *STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE nº 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJs. 2º, 4º y 7º.*

Esta sentencia resuelve una autocuestión de inconstitucionalidad acordada por el Pleno del TC en la sentencia 209/1988, de 10 de noviembre de 1988, en relación con las modificaciones introducidas en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF por las siguientes leyes: a) Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF; b) Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988; c) Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989; d) Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el IRPF y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

La CI recae sobre el régimen de acumulación de rentas familiares, al realizar distinciones que pudiesen considerarse discriminatorias en contra de los sujetos pasivos del IRPF que han contraído matrimonio. Para los efectos de este trabajo, nos centraremos en las consideraciones relacionadas con el principio de progresividad tributaria establecido en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC comienza el análisis con algunas consideraciones generales sobre el régimen de acumulación de rentas y destaca que la discriminación alegada tiene

como fuente la aplicación conjunta de los arts. 4.2, 5.1 y 7.3 de la citada Ley 44/1978.

De acuerdo con el citado art. 4.2, todas las personas definidas como sujetos pasivos del IRPF que estén integradas en una unidad familiar quedarán sometidas a dicho impuesto de forma conjunta y solidaria.

De acuerdo con el citado art. 5.1, una modalidad de *unidad familiar* es la integrada por los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

Por disposición del art. 7.3 de la citada Ley 44/1978, cuando los sujetos pasivos compongan una unidad familiar se deben acumular todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio.

Finalmente, de acuerdo con la citada Ley 44/1978, el régimen de acumulación de rentas “da lugar a una declaración única, que ambos cónyuges están obligados a suscribir (art. 34.3), siendo ambos (así como los hijos menores no independizados, si los hubiere) solidariamente responsables del pago de la cuota resultante (art. 31.2), así como de las sanciones que procedan por las infracciones previstas en los arts. 77 a 82 de la Ley General Tributaria (art. 34.6)”³⁷⁷.

³⁷⁷ STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero de 1989, FJ 2º.

- b) Segundo, el TC –refiriéndose al principio de igualdad en materia tributaria–realiza una importante declaración en relación con el principio de progresividad tributaria: “la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y [...] **solo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto**”³⁷⁸.
- c) Tercero, el régimen de acumulación de rentas entre cónyuges produce un aumento en la base imponible y, dado que el IRPF es un impuesto con un tipo progresivo, implica la aplicación de mayores tipos, de manera que la cuota a ingresar por los cónyuges que integran una unidad familiar será mayor que la adición de las cuotas que los cónyuges deberían ingresar si fuesen considerados de forma individual.

Tal incremento en la carga tributaria tendría por fundamento la existencia de economías de escala derivadas de la vida en común, esto es, la convivencia de los sujetos pasivos del IRPF produciría una capacidad distinta y superior a la que, de acuerdo con sus propias rentas, tendría cada uno de ellos, individualmente considerados.

Luego, el TC declara que el régimen de acumulación de rentas sería constitucionalmente aceptable solo en la medida en que se cumplan los siguientes requisitos: a) que la convivencia de los sujetos pasivos del IRPF fuese la razón de la diferenciación; b) que la convivencia implique un aumento de la capacidad económica de los cónyuges; c) que

³⁷⁸ STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero de 1989, FJ 4º. El destacado es mío.

la mayor cuantía a pagar esté en relación con tal aumento de la capacidad económica.

El TC sostiene que no se cumplen los requisitos mencionados. En efecto, por una parte, el régimen de acumulación de rentas no se aplica a todos los sujetos del IRPF que mantienen una vida en común, sino solo a aquellos que han contraído matrimonio; por otra parte, el régimen de acumulación de rentas se aplica a los sujetos pasivos del IRPF que han contraído matrimonio aun cuando no viven juntos y, en este caso, es claro que no existe un aumento de la capacidad económica de los cónyuges que integran la unidad familiar.

- d) Cuarto, a partir de 1985 el legislador autorizó la aplicación de deducciones en la cuota tributaria que paliarían los efectos del régimen de acumulación de rentas entre cónyuges.

Un tipo de deducción prevista por el legislador es de carácter fijo y tiene su origen en las relaciones de parentesco, pero el TC considera que no resulta eficaz como instrumento para corregir el incremento de progresividad que resulta de la acumulación de rentas porque no es aplicable exclusivamente a favor de las unidades familiares.

Otro tipo de deducción prevista por el legislador también es de carácter fijo y tiene aplicación exclusivamente en el caso de unidades familiares, pero el TC tampoco la considera eficaz como instrumento para corregir el incremento de progresividad que resulta de la acumulación de rentas por lo siguiente: a) como deducción fija no guarda relación alguna

con la cuantía de la base; b) solo es aplicable a rentas acumuladas que tienen un determinado origen.

Otro tipo de deducción prevista por el legislador es de carácter variable, pero el TC tampoco la considera eficaz como instrumento para corregir el incremento de progresividad que resulta de la acumulación de rentas por lo siguiente: a) solo es aplicable a rentas acumuladas procedentes de rendimientos de trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas y no cuando la acumulación es de rentas de otro origen, como las rentas de capital; b) solo es aplicable a rentas acumuladas procedentes de actividades personales que no exceden de un límite determinado y, por lo tanto, sigue existiendo un grupo de unidades familiares afectado por el régimen de acumulación de rentas.

Finalmente, el TC declara la inconstitucionalidad y nulidad del art. 7.3 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF por vulneración del principio de igualdad en relación con el de capacidad económica y con el de progresividad tributaria³⁷⁹.

³⁷⁹ Cabe destacar que, nuevamente, el TC establece una estrecha relación entre el principio de igualdad en materia tributaria y el principio de progresividad al momento de realizar su juicio de constitucionalidad. El TC declara: “[L]o 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 determinantes 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**

C. STC 76/1990: principio de progresividad aplicable a sanciones tributarias

- *STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 129, de 30 de mayo de 1990. [RTC 1990\76]. FJs. 3º y 6º.*

Esta sentencia resuelve un RI y dos CI acumulados en contra de determinados preceptos de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la LGT, de 28 de diciembre de 1963. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación del art. 82.b) de la LGT/1963 que, en su nueva redacción, establece ocho criterios según los cuales se deben graduar las sanciones tributarias; entre tales criterios se encuentra “la capacidad económica del sujeto infractor”.

A juicio de los recurrentes, el ámbito de aplicación del principio de progresividad establecido en el art. 31.1 de la CE se debe limitar a la fase impositiva; la disposición impugnada estaría extendiendo indebidamente la aplicación de tal principio al ámbito de las sanciones tributarias y, por lo tanto, estaría vulnerando el citado art. 31.1 de la CE.

El TC comienza su análisis reiterando doctrina constitucional y declara que la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria es imprescindible para el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el art. 31.1 “ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, [...] pues lo que unos no paguen debiendo pagar lo

determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria”. STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero de 1989, FJ 4º. El destacado es mío.

tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar», de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3º)³⁸⁰.

En cuanto a la aplicación del principio de progresividad al ámbito de las sanciones tributarias, el razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC declara que, cuando el art. 31.1 establece que los principios de igualdad y progresividad deben inspirar el sistema tributario, “no se dice que la eficacia de tales principios quede reducida al momento de ordenar el ingreso público ni se prohíbe expresamente (como es obligado en las interdicciones constitucionales) que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias”³⁸¹.
- b) Segundo, el TC considera que –de acuerdo con el art. 31.1 de la CE– los principios de igualdad y progresividad tienen una “función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues **dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones**”³⁸².

³⁸⁰ STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril de 1990. FJ 3º.

³⁸¹ *Ibidem*, FJ 6º B.

³⁸² STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril de 1990. FJ 6º B. El destacado es mío.

- c) Tercero, el TC destaca que, de acuerdo con la disposición impugnada, la utilización del criterio de la capacidad económica del sujeto infractor puede incrementar o reducir las multas a aplicar; luego, el TC concluye que el modelo impugnado no establece multas progresivas, sino multas fijas y proporcionales.

Por todo lo anterior, el TC rechaza la impugnación de los recurrentes y, por tanto, en relación con esta alegación, desestima el RI y las CI acumulados.

D. STC 159/1997: Tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar

- *STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJ 3º.*

Esta sentencia resuelve un RA contra la sentencia del TSJ de las Islas Baleares, de fecha 17 de diciembre de 1993, en relación con la aplicación de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar creado por el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Para los efectos de este trabajo, interesa la alegación de los recurrentes en cuanto a que la aplicación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar supone una presión fiscal superior a la soportada por otras empresas dedicadas a modalidades distintas en el sector de juego. Por lo tanto, vulneraría el principio de igualdad ante la ley garantizado en el art. 14 de la CE.

En su análisis el TC recurre, entre otros, al principio de progresividad tributaria como criterio de interpretación para determinar el ámbito de aplicación del principio de igualdad en materia tributaria. En este sentido, cabe destacar las siguientes declaraciones:

- a) Primero, el TC reitera la doctrina constitucional en cuanto a que la igualdad que se reclama en el art. 31 de la CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al **principio de progresividad** y que, por ello, no toda proclamación constitucional de principio de igualdad en materia tributaria es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 de la CE.
- b) Segundo, el TC aclara que **“la mención en el art. 31.1 de la CE del principio de igualdad conjuntamente con el de 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 diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia»³⁸³.

Finalmente, considerando que la desigualdad de trato alegada no es susceptible de ser corregida por el cauce del proceso de amparo, el TC deniega el amparo solicitado.

³⁸³ STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre de 1997. FJ 3º. El destacado es mío.

E. STC 7/2010: Impuesto sobre actos jurídicos documentados. En sentido similar STC 19/2012

- *STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril. Ponente: Aragón Reyes. BOE Nº 129, de 27 de mayo de 2010. [RTC 2010\7]. FJ. 6º.*

Esta STC resuelve una CI interpuesta contra el art. 40 de la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2002, que modifica el art. 14 de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

La disposición impugnada incrementa el tipo de gravamen del IAJD, elevándolo con carácter general desde el 0,5 por 100 al 1 por 100. A juicio de los recurrentes, esta modificación infringe, entre otros, los principios tributarios establecidos en el art. 31.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede presentarse de la siguiente manera:

- a) Primero, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, establecido en los arts. 137 y 156.1 de la CE, se puede concluir que el legislador autonómico tiene libertad para fijar el tipo de gravamen del IAJD y solo a él le corresponde decidir sobre la cuantía y los caracteres del mismo. (SSTC 289/2000, 96/2002, 168/2004).

“No compete a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley impugnada son las más correctas técnicamente, aunque sí nos hallamos indudablemente

facultados para determinar si la modificación legal operada por el precepto impugnado ha sobrepasado o no los límites al ejercicio [del] poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE³⁸⁴ (SSTC 27/1981, 221/1992, 214/1994 y 46/2000).

- b) Segundo, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que el art. 31.1 de la CE establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sometiéndolo a dos fronteras precisas: a) la capacidad económica de cada uno; b) el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad. (STC 27/1981).
- c) Tercero, en cuanto al principio de capacidad económica, el TC declara que “además de que en este caso no se proyectaría sobre la Ley autonómica sino sobre la Ley estatal del impuesto, norma que en este proceso no podemos considerar, es claro, en todo caso, que el tributo tiene en cuenta la capacidad económica puesto que la cuota resultante estará siempre relacionada con la cuantía del acto jurídico documentado³⁸⁵”.
- d) Cuarto, en cuanto al segundo límite, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que **“la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto [...]. Por consiguiente, en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la**

³⁸⁴ STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril, FJ. 6º.

³⁸⁵ *Ibidem*.

progresividad de sistema³⁸⁶ (SSTC 27/1981, 37/1987, 76/1990, 150/1990, 173/1996, 14/1998 y 327/2006).

“No obstante, la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría también llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema, ya que «el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad»³⁸⁷. (STC 27/1981).

El TC agrega que la “igualdad, progresividad y capacidad económica son conceptos íntimamente entrelazados, hasta el punto que «una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta»³⁸⁸ (STC 27/1981).

- e) Quinto, el TC declara que el impuesto de actos jurídicos documentados, en su modalidad de documentos notariales, enjuiciado, tiene una incidencia escasa en el conjunto del sistema tributario en comparación con otros impuestos.

En efecto, el impuesto sobre actos jurídicos documentados “no es un tributo global sobre la renta o sobre el consumo,

³⁸⁶ STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril, FJ. 6º. El destacado es mío.

³⁸⁷ *Ibíd.*

³⁸⁸ *Ibíd.*

por lo que no puede decirse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario ni el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, de manera que no puede afirmarse que la modificación de su tipo de gravamen repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. Además, a diferencia de los tributos globales sobre la renta de las personas físicas o sobre el consumo, tampoco puede decirse que a través del impuesto sobre actos jurídicos documentados se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad³⁸⁹ y ³⁹⁰

Por todo lo anterior, el TC concluye que el art. 40 de la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2002 impugnado, no vulnera los principios tributarios establecidos en el art. 31.1 de la CE. Por tanto, el TC desestima la CI en relación esta alegación.

F. Resumen: UP

Habiendo analizado el razonamiento del TC en relación con el principio de progresividad tributaria en las diversas SSTC

³⁸⁹ STC 7/2010, Sala I, de 27 de abril, FJ. 6º.

³⁹⁰ Cabe destacar que, de acuerdo con esta declaración del TC, para determinar o no vulnerados los principios tributarios consagrados en el art. 31.1 de la CE resulta relevante distinguir cuál es el impuesto concreto de que se trate.

estudiadas, estamos en condiciones de establecer el UP a efectos de determinar el significado de tal principio.

Para tal efecto, nuestro UP está constituido por los siguientes elementos:

- 1) Que se trate de un sistema tributario de carácter progresivo, esto es, que los titulares de mayor capacidad económica sean gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad económica más baja. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras ST_{PRO} .
- 2) Que se trate de un impuesto de carácter progresivo, esto es, que los titulares de mayor capacidad económica sean gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad económica más baja, atendiendo a características objetivas. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras $I_{PRO(OBJ)}$.

De la relación entre el principio de progresividad tributaria con el principio de igualdad en materia tributaria es posible concluir que se opone a esta propiedad el hecho de que se trate de un impuesto de carácter progresivo donde el grado de progresividad se determine solo en función del sujeto, esto es, atendiendo meramente a sus características subjetivas.

- 3) Que se trate de una sanción tributaria de carácter progresivo, esto es, que los infractores de mayor capacidad económica sean sancionados (multados) de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad económica más baja. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras S_{PRO} .

En resumen:

$$UP_{PRO} = \{ST_{PRO}, I_{PRO(OBJ)}, S_{PRO}\}$$

5.4 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC

Habiendo fijado las propiedades relevantes, procede seguir estableciendo el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se determinará el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo.

El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro *UP* está constituido por cuatro elementos: ST_{PRO} , $I_{PRO(OBJ)}$ y S_{PRO} ; luego, en principio, nuestro *UC* está constituido por $2^3 = 8$ casos genéricos.

Representaremos nuestro *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

<i>UC</i>	<i>UP_{PRO}</i>		
	<i>ST_{PRO}</i>	<i>I_{PRO(OBJ)}</i>	<i>S_{PRO}</i>
1	+	+	+
2	-	+	+
3	+	-	+
4	-	-	+
5	+	+	-
6	-	+	-
7	+	-	-
8	-	-	-

5.5 Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US

Habiendo fijado el ámbito fáctico, procede establecer el ámbito normativo de nuestro análisis; en concreto, se determinará el *Universo de Acciones (UA)* y el *Universo de Soluciones (US)*.

El *Universo de Acciones (UA)* se puede definir como “el conjunto de comportamientos deónticamente modalizados por el sistema normativo analizado”³⁹¹.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *UA* a la siguiente acción: *exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*; le asignaremos las letras *DC*. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de progresividad tributaria incorporaremos la expresión “(*PRO*)”.

³⁹¹ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), p. 286.

Por lo tanto,

$$UA = \{ DC(PRO) \}$$

El *Universo de Soluciones (US)* se puede definir como el “conjunto de soluciones normativas del sistema normativo analizado”³⁹².

Existen tres operadores deónticos que nos permiten calificar una acción. Ellos son: obligatorio, prohibido y facultativo; siguiendo con la tradición, le asignaremos los siguientes símbolos **O**, **Ph** y **F**, respectivamente.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *US* al operador deóntico prohibido.

Por lo tanto, nuestro *US* contiene el siguiente elemento:

$$US = \{ PhDC(PRO) \}$$

5.6 Normas y respuestas del sistema

Habiendo determinado los ámbitos fácticos y normativos de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado es posible extraer cuatro normas para nuestro sistema normativo **SN_{PRO}**.

La **primera norma** puede expresarse así: Si se trata de una sanción tributaria de carácter progresivo, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

³⁹² MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), p. 287.

en relación el principio de progresividad tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_1 = S_{PRO} \rightarrow \neg PhDC(PRO)$$

La **segunda norma** puede expresarse así: Si no se trata de una sanción tributaria de carácter progresivo, sino de un impuesto de carácter progresivo atendiendo a características objetivas, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de progresividad tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_2 = \neg S_{PRO} \cdot I_{PRO(OBJ)} \rightarrow \neg PhDC(PRO)$$

La **tercera norma** puede expresarse así: Si no se trata de una sanción tributaria de carácter progresivo ni de un impuesto de carácter progresivo, pero el sistema tributario en su conjunto es de carácter progresivo, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de progresividad tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_3 = \neg S_{PRO} \cdot \neg I_{PRO(OBJ)} \cdot ST_{PRO} \rightarrow \neg PhDC(PRO)$$

La **cuarta norma** puede expresarse así: Si no se trata de una sanción tributaria de carácter progresivo ni de un impuesto de carácter progresivo y el sistema tributario en su conjunto no es de carácter progresivo³⁹³, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación el principio de

³⁹³ Un ejemplo de esta situación es que se trate de impuestos carácter progresivo donde el grado de progresividad se determine solo en función del sujeto, esto es, atendiendo meramente a sus características subjetivas.

progresividad tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_4 = \neg S_{PRO} \cdot \neg I_{PRO(OBJ)} \cdot \neg ST_{PRO} \rightarrow PhDC(PRO)$$

Por lo tanto,

$$SN_{PRO} = \{N_1, N_2, N_3, N_4\}$$

Estamos en condiciones de determinar las consecuencias lógicas que nuestro SN_{PRO} establece para cada uno de los casos del UC ; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta en la página siguiente:

<i>UC</i>	<i>UP_{PRO}</i>			<i>SN_{PRO}</i>			
	<i>ST_{PRO}</i>	<i>I_{PRO(OBJ)}</i>	<i>S_{PRO}</i>	<i>N₁</i>	<i>N₂</i>	<i>N₃</i>	<i>N₄</i>
1	+	+	+	\neg <i>PhDC</i> (PRO)			
2	-	+	+	\neg <i>PhDC</i> (PRO)			
3	+	-	+	\neg <i>PhDC</i> (PRO)			
4	-	-	+	\neg <i>PhDC</i> (PRO)			
5	+	+	-		\neg <i>PhDC</i> (PRO)		
6	-	+	-		\neg <i>PhDC</i> (PRO)		
7	+	-	-			\neg <i>PhDC</i> (PRO)	
8	-	-	-				<i>PhDC</i> (PRO)

Observando la matriz podemos obtener las siguientes conclusiones:

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

6. Principio de no confiscatoriedad en materia tributaria

6.1 Consideraciones conceptuales

Antes de realizar el análisis de las SSTC, a continuación se resumen las principales consideraciones conceptuales sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria:

- a) El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria está contenido de forma explícita en el art. 31.1 de la CE³⁹⁴.

Por su parte, el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria está contenido de forma explícita en el art. 3.1 de la LGT³⁹⁵ como un principio de ordenación del sistema tributario.

- b) Habiendo estudiado la positivización del deber de contribuir en la historia constitucional española³⁹⁶, es posible afirmar que la inclusión expresa del principio de no confiscatoriedad entre los principios constitucionales tributarios es una

³⁹⁴ El art. 31.1 de la CE expresa: “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**”. El destacado es mío.

³⁹⁵ El art. 3.1 de la LGT dispone: “Artículo 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario*. 1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y **no confiscatoriedad**”. El destacado es mío.

³⁹⁶ Ver págs. 22 y ss.

declaración novedosa dentro de la historia constitucional española³⁹⁷.

En efecto, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se ha establecido en España en las siguientes disposiciones de rango constitucional: art. 8 de la Constitución de Cádiz de 1812, art. 34 del Estatuto Real de 1834, art. 6 de la Constitución de la Monarquía española de 1837, art. 6 de la Constitución de la Monarquía española de 1845, art. 28 de la Constitución de la Monarquía española de 1869, art. 3 de la Constitución de la Monarquía española de 1876, art. 44 de la Constitución de la República española de 1931. Asimismo, en la Organización Institucional del Régimen de Franco se regula el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el art. 9 del Fuero de los Españoles de 1945 y en el Principio IX de la Ley de Principios del Movimiento Nacional de 1958.

Pues bien, en ninguna de las disposiciones citadas se incluye el principio de no confiscatoriedad como un principio constitucional tributario.

³⁹⁷ AGULLÓ AGÜERO, A. (1982). Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (36), pág. 557.

- c) Habiendo estudiado la positivización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de los criterios de distribución de la carga tributaria en Derecho comparado³⁹⁸, es posible afirmar que la inclusión expresa del principio de no confiscatoriedad entre los principios constitucionales tributarios también resulta novedosa alen Derecho Comparado.
- d) Un aspecto que ha suscitado la atención de la doctrina y la jurisprudencia es determinar la función que cumple la inclusión de la prohibición de alcance confiscatorio entre los principios del Derecho tributario³⁹⁹.

La prohibición de alcance confiscatorio contenida en el art. 31.1 de la CE, doctrinalmente es estudiada como el *principio constitucional de no confiscatoriedad* y considerada uno de los cinco principios materiales de Derecho tributario.

Cabe considerar que el legislador, en el art. 3.1 de la LGT⁴⁰⁰, menciona expresamente a la no confiscatoriedad como uno de los principios de ordenación del sistema tributario. Asimismo, las SSTC frecuentemente se refieren a la

³⁹⁸ Ver págs. 30 y ss.

³⁹⁹ Para profundizar, ver: PALAO TABOADA, C. (1979). “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”. En J. J. FERREIRO LAPATZA, & OTROS, *La Hacienda pública en la Constitución española* (págs. 277-320). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

⁴⁰⁰ Ver nota 395.

prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria con la expresión *principio*⁴⁰¹.

Con todo, parte de la doctrina⁴⁰², ha cuestionado que la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria constituya realmente un *principio constitucional* porque carecería de valor fundante y axiológico, funciones que tradicionalmente se asignan a todo principio constitucional.

Para efectos de este trabajo, interesa destacar que la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria está contenida en una disposición normativa de rango constitucional y que, como tal, tiene fuerza vinculante; el hecho de que sea o no calificada de *principio constitucional* dependerá del significado que se atribuya a este último término.

Por nuestra parte –habiendo establecido que *principio* es toda norma jurídica fundamental y estructuralmente indeterminada⁴⁰³– podemos concluir que la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria sí constituye un principio.

- e) En cuanto al significado de la prohibición de alcance confiscatorio, a modo de aproximación, cabe tener presente

⁴⁰¹ A modo de ejemplo: STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre, FJ 9º; STC 14/1998, Pleno, de 22 de enero, FJ 11º B; STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre, FJ 23º.

⁴⁰² Ver, a modo de ejemplo: a) CALVO ORTEGA (2010), pág., 66; b) CAZORLA PRIETO, L. (2006). *Derecho financiero y tributario: parte general* (7 ed., pág. 123). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

⁴⁰³ Ver págs. 48 y ss.

que el término *confiscar* puede definirse como “penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco”⁴⁰⁴.

Precisamente por esta asociación entre confiscación y pena es que AGULLÓ⁴⁰⁵ considera lamentable el uso de aquel término con referencia al sistema tributario, ya que podría recordar la idea de tributo como una sanción; concepción no apropiada con la función que se asigna al tributo en un Estado social y democrático de Derecho.

- f) Teniendo presente la disposición normativa del art. 31.1 de la CE, la doctrina se ha cuestionado por la eficacia operativa de la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria.

Por una parte, se encuentran quienes afirman que la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria constituye una declaración innecesaria o, cuando menos, redundante.

Ello, porque tal prohibición no impediría realizar ninguna conducta que no estuviese impedida anteriormente por la aplicación de otros principios constitucionales, tales como el reconocimiento a la propiedad privada consagrada en el art. 33 de la CE o la exigencia de contribuir de acuerdo con la capacidad económica y mediante un sistema tributario justo⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (31 de marzo de 2015). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de <http://lema.rae.es/drae/?val=confiscar>

⁴⁰⁵ AGULLÓ AGÜERO, A. (1982). Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (36), pág. 557.

⁴⁰⁶ Así, PALAO TABOADA, C. (1979). “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, pág. 319.

Por otra parte, se encuentran –a nuestro juicio, acertadamente- quienes entienden que la función del principio de no confiscatoriedad es establecer una prohibición de excesividad al sistema tributario. Así, por ejemplo, SAINZ DE BUJANDA⁴⁰⁷ y AGULLÓ⁴⁰⁸.

En este sentido se puede afirmar que la prohibición de alcance confiscatorio constituye un límite a la exigencia de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, de manera que estaría prohibido establecer tributos que graven una fuente reveladora de capacidad económica con tal excesividad que termine eliminando tal fuente o privando a una persona de la cantidad mínima que necesita para vivir.

Asimismo, se puede afirmar que la prohibición de alcance confiscatorio constituye un límite al principio de progresividad tributaria. En este sentido, AGULLÓ expresa: “El principio de no confiscatoriedad constituye un límite, no a la justicia, sino

⁴⁰⁷ “[E]ntendemos que la no confiscatoriedad del sistema tributario opera, en primer lugar, como límite de las facultades impositivas públicas, en el sentido de que **habrá de considerarse inconstitucional todo tributo que, en la generalidad de los casos, suponga una destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor**, de modo tal que el respeto a la propiedad privada y a la herencia (reconocidos en el artículo 33 de la Constitución) puedan coherarse con la distribución equitativa de la renta (artículo 4º de la Constitución). SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de Derecho financiero*, págs. 107 y 108. El destacado es mío.

⁴⁰⁸ “A nuestro entender la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino **como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones** (utilización sancionadora del sistema tributario desvirtuando su naturaleza de instrumento recaudatorio y redistributivo “), **y como norma de colisión**. AGULLÓ AGÜERO, A. (1982). Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario, pág. 561. El destacado es mío.

a la progresividad del sistema, siendo la idea de justicia la que debe marcar la frontera entre lo progresivo y lo confiscatorio⁴⁰⁹.

Finalmente, se ha afirmado que la prohibición de alcance confiscatorio sirve como norma de colisión⁴¹⁰.

- g) Conviene dejar expresado el cuestionamiento doctrinal sobre si la prohibición de alcance confiscatorio debe ser entendida como una garantía en relación con el sistema tributario en su conjunto o si, además, podría ser aplicada a un tributo en particular.

En este sentido, parece claro que debe considerarse vulnerada la prohibición de confiscatoriedad cuando varios tributos que, aplicados por sí solos no provocan efectos con alcance confiscatorio, sí los producen al ser aplicados conjuntamente.

Ahora bien, la cuestión es si, con la aplicación de un solo tributo, podría llegar a considerarse vulnerada la prohibición de confiscatoriedad. Resulta claro afirmar que sí existiría vulneración a tal prohibición en el caso en que se produjese una privación total de la fuente que se grava. Sin embargo, la solución ya no resulta evidente en el caso en que el gravamen resulte elevado, pero sin agotar la fuente de

⁴⁰⁹ AGULLÓ AGÜERO, A. (1982). Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario, pág. 560.

⁴¹⁰ “La prohibición de confiscatoriedad no es una limitación que se impone a un sistema tributario justo, sino su especificación en un momento de colisión de normas, colisión que normalmente no se da”. AGULLÓ AGÜERO, A. (1982). Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario, pág. 561.

gravamen; menos aún, si no se trata de un tributo que grave la renta o el patrimonio, sino de un gravamen sobre el consumo.

Hasta la fecha, el TC nunca ha declarado la inconstitucionalidad de una ley por vulnerar el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Por tanto, no existen criterios jurisprudenciales respecto a la concreción de los límites de la cuestión planteada.

6.2 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)

El objeto del análisis jurisprudencial del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria que se presentará está constituido por las 7.669 sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional español en el período comprendido entre los años 1980 a 2014.

Para seleccionar el material jurídico relevante a los efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos permitió reducir el número inicial a 26 SSTC; equivalente al 0,34 % del universo inicial.

En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 26 SSTC permitió reducirlas a **5 SSTC**, lo que equivale al 0,07 % del universo inicial.

En esta segunda etapa se descartaron 21 SSTC; se descartaron 19 SSTC que mencionan la confiscatoriedad en materia tributaria,

pero sin que tenga influencia en lo decisivo del fallo⁴¹¹; se descartaron 2 SSTC que mencionan la confiscatoriedad para referirse a un objeto distinto del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria⁴¹².

De este modo, se han seleccionado las siguientes 7 SSTC:

- 1) STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 89, de 14 de abril de 1987. [RTC 1987\37]. FJ 13º.
- 2) STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJ 9º.
- 3) STC 186/1993, Pleno, de 7 de junio. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE nº 159, de 5 de julio de 1993. [RTC 1993\186]. FJ 4º letra a).
- 4) STC 14/1998, Pleno, de 22 de enero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 47, de 24 de febrero de 1988. [RTC 1998\14]. FJ. 11º B.
- 5) STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre. Ponente: Cachón Villar. BOE nº 17, de 20 de enero de 2000. [RTC 1999\233]. FJ 23º.

⁴¹¹ Las 19 SSTC descartadas son: STC 10/1984, STC 76//1990, STC 173/1996, STC 159/1997, STC 182/1997, STC 183/1997, STC 137/1998, STC 194/2000, STC 274/2000, STC 96/2002, STC 193/2004, STC 242/2004, STC 255/2004, STC 327/2006, STC 90/2009, STC 7/2010, STC 19/2012, STC 96/2013 y 83/2014.

⁴¹² Las 2 SSTC descartadas son: STC 235/2000 y STC 26/2010.

6.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP

Habiendo fijado el universo de 5 SSTC a analizar, procede establecer el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se determinará el conjunto de propiedades consideradas relevantes por la jurisprudencia seleccionada.

Luego, en este apartado se analizarán aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia sirve de justificación para la resolución de las 5 SSTC determinadas.

De las 5 SSTC seleccionadas, en ninguna de ellas se acoge total o parcialmente la pretensión de los recurrentes.

A. SSTC 37/1987 y 186/1993: impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal

Con seis años de diferencia, el TC resolvió de forma similar dos casos en los que se pronunció sobre el posible carácter confiscatorio de dos impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal.

En la STC 37/1981 se resuelve un RI contra determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de los arts. 30 a 41 de la citada ley andaluza, que establecen y regulan el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas. En esta STC se desestima el RI interpuesto.

En la STC 186/1993 se resuelve un RI contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2

de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de los arts. 21 a 27 de la citada ley extremeña, que establecían y regulaban el Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento⁴¹³. Reconociendo la similitud con la STC 37/1987, el TC resuelve desestimar el RI.

En la STC 37/1987, el impuesto impugnado es el *Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas*. Por disposición del art. 31.1 de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, el hecho imponible de este impuesto está constituido por “la infrautilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal”.

Por su parte, en la STC 186/1993, el impuesto impugnado es el *Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento*. De conformidad con los arts. 19 y 21.2 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre Dehesa en Extremadura, el hecho imponible de este impuesto estaba constituido por la calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento por parte de la Junta de Gobierno de la Comunidad Autónoma, a propuesta del Consejero de Agricultura y Comercio, previa audiencia del interesado.

Tanto en la STC 37/1987 como en la STC 186/1987, el TC justifica la calificación de los impuestos impugnados como impuestos con

⁴¹³ Los arts. 21 a 27 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura fueron derogados por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

finalidades predominantemente extrafiscales basándose en dos hechos. Primero, en ambos impuestos el cumplimiento de la finalidad perseguida –la utilización óptima de las tierras y el correcto aprovechamiento de las dehesas, respectivamente– disminuye su virtualidad recaudatoria; luego, la principal intención del legislador no es recaudar sino disuadir⁴¹⁴. Segundo, se establecen exenciones de pago para el caso en que el contribuyente sea sometido a planes de mejoras que permitan cumplir con la finalidad perseguida; luego, una vez más, la principal intención del legislador no es recaudar sino disuadir.

Para analizar las razones por las que el TC rechaza la pretensión de los recurrentes de que los impuestos impugnados sean declarados inconstitucionales, es necesario distinguir una alegación principal y una alegación subsidiaria; ambas se comentan a continuación:

- a) En su alegación principal, los recurrentes cuestionan los impuestos impugnados precisamente por su finalidad predominantemente extrafiscal.

Los recurrentes sostienen que, para que un gravamen sea calificado de impuesto, debe perseguir una finalidad estrictamente recaudatoria y, teniendo presente que las Comunidades Autónomas están facultadas para establecer

⁴¹⁴ La STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo de 1987. FJ 13º declara al respecto: “la «intencio legis» del tributo 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 aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles”.

impuestos como fuente de financiación propia, concluyen que las Comunidades Autónomas no estarían facultadas para establecer estas exacciones con finalidades predominantemente extrafiscales.

El TC rechaza la pretensión de los recurrentes negando la afirmación de que todo impuesto debe perseguir una finalidad estrictamente recaudatoria. En efecto, si bien reconoce que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la CE, entiende que dicha función *“puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”*⁴¹⁵. El TC, además, recuerda que dicha función extrafiscal está reconocida expresamente por el legislador en la LGT⁴¹⁶.

⁴¹⁵ STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo de 1987. FJ 13º.

⁴¹⁶ La Ley General Tributaria vigente en la época en que se dictaron las SSTC 37/1987 y 186/1993 era la LGT/1963, cuyo art. 4 disponía: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”.

El argumento del TC sigue siendo válido actualmente, toda vez que el art. 2.1 párrafo segundo de la LGT/2003 dispone: “Los tributos, además de ser medios para obtener recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

En cuanto a la facultad de las Comunidades Autónomas para establecer impuestos con finalidades predominantemente extrafiscales, el TC –luego de aclarar que ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto que lo prohíba– declara que esta facultad sí existe y que encuentra su justificación en un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma⁴¹⁷.

En todo caso –agrega el TC– dicha facultad de las Comunidades Autónomas tiene dos límites claros: debe ejercerse dentro del marco de sus competencias y debe respetar las exigencias y principios emanados de la CE, la LOFCA y el Estatuto de Autonomía respectivo.

- b) En su alegación subsidiaria, los recurrentes cuestionan los impuestos impugnados por su vulneración de principios tributarios, entre ellos, la prohibición de alcance confiscatorio.

Los recurrentes sostienen que el hecho gravado de un impuesto debe ser siempre un hecho positivo, porque el gravamen de un hecho negativo vulneraría los principios de capacidad económica y la prohibición de alcance

⁴¹⁷ La STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo de 1987. FJ 13º declara: “la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquellas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma”.

confiscatorio⁴¹⁸. Con este argumento, teniendo presente que en ambos casos los impuestos impugnados gravan un hecho negativo, la no producción de una renta, concluyen que los impuestos impugnados vulneran los principios tributarios mencionados.

El TC rechaza la pretensión de los recurrentes negando la afirmación de que todo impuesto deba gravar siempre hechos positivos; podrían ser hechos negativos en la medida en que con ello se responda al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconice o garantice.

En cuanto a la vulneración de los principios de capacidad económica y de prohibición de alcance confiscatorio, el TC razona de la siguiente manera:

Primero, el TC establece, para los dos impuestos impugnados, que el hecho gravado –la infrautilización de tierras y el deficiente aprovechamiento de dehesas– es por sí mismo **revelador de la titularidad de una riqueza** real o potencial.

Segundo, en relación con el principio de capacidad económica, el TC declara: “Basta que dicha capacidad económica exista, como **riqueza real o potencial** en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador

⁴¹⁸ Probablemente por el carácter subsidiario de esta alegación, los recurrentes no añadieron más argumentos para fundar esta afirmación.

esta afirmación no se encuentra suficientemente argumentada por parte de los recurrentes.

al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo⁴¹⁹.

Tercero, el TC establece, para los dos impuestos impugnados, que la dimensión mayor o menor de la renta virtual **determina la mayor o menor cuantía del impuesto**.

Cuarto, en relación con la prohibición de alcance confiscatorio, el TC declara que el hecho de que la mayor o menor dimensión de la renta virtual determine la mayor o menor cuantía del impuesto es un hecho que **“excluye por sí solo el pretendido carácter confiscatorio del tributo”**⁴²⁰.

Habiendo analizado las razones del TC para rechazar la pretensión de los recurrentes de que los impuestos impugnados sean declarados inconstitucionales por vulnerar la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria, estamos en condiciones de determinar las propiedades relevantes de las resoluciones del TC.

Resulta claro concluir que la circunstancia cuya presencia le permitió al TC descartar la vulneración de la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria es que, en los impuestos impugnados, **la cuantía del impuesto es determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta**.

Dado que el TC no explica mayormente esta conclusión, lo que resulta dudoso es determinar si la circunstancia de que los

⁴¹⁹ STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo de 1987. FJ 13^o. El destacado es mío.

⁴²⁰ *Ibíd.* El TC se exime de realizar mayores consideraciones respecto a esta afirmación, justificándose en la escasa argumentación de los recurrentes sobre el pretendido carácter confiscatorio de los tributos impugnados.

impuestos impugnados sean impuestos con finalidades predominantemente extrafiscales influyó en la respuesta del TC. En otras palabras, cabe cuestionarse si la respuesta del TC hubiese sido distinta –por ejemplo, más exigente– tratándose de impuestos con fines principalmente recaudatorios.

Considerando la duda planteada al momento de determinar las propiedades relevantes de las SSTC 37/1987 y 186/1993, pueden darse dos respuestas dependiendo del tipo de interpretación que se realice.

Por una parte, con una *interpretación amplia* se puede establecer que la única propiedad relevante para descartar el carácter confiscatorio de los impuestos impugnados es una: que la cuantía del impuesto esté determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta.

Por otra parte, con una *interpretación restringida* se puede establecer que las propiedades relevantes para descartar el carácter confiscatorio de los impuestos impugnados son dos: que la cuantía del impuesto esté determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta y que se trate de un impuesto con finalidad predominantemente extrafiscal.

Más adelante, se analizará la STC 14/1998, donde los recurrentes impugnan el Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético por su posible vulneración a la prohibición de alcance confiscatorio. En este caso, se da el supuesto en que la cuantía del impuesto está determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta y el impuesto impugnado no tiene una finalidad predominantemente extrafiscal. La forma en que el TC resolvió este caso, permitirá determinar cuál de las dos alternativas

planteadas –interpretación amplia o interpretación restringida– es más adecuada en relación con el criterio del TC.

B. STC 150/1990: recargo sobre la cuota líquida del IRPF

En esta sentencia el TC resolvió dos RI en los que se impugnó la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid.

Uno de los RI fue interpuesto por 54 Diputados y el otro, por el Defensor del Pueblo; para los efectos de este trabajo, solo nos interesa este último, porque solo en este se alega vulneración de la prohibición de alcance confiscatorio.

En concreto, interesa la impugnación de los arts. 7, 8 y DA 4ª de la citada ley madrileña, que establecían un recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF⁴²¹.

En los arts. 7 y 8 de ley madrileña citada, se establecía un recargo en el IRPF consistente en un porcentaje único del 3 por 100 aplicable sobre la cuota líquida de dicho impuesto. El recargo era exigible a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que el IRPF, siempre que dichos sujetos pasivos tuviesen domicilio fiscal en cualquiera de los municipios integrantes de la Comunidad de Madrid.

⁴²¹ Estos artículos fueron derogados por la Ley 10/1990, de 4 de diciembre, de Derogación de la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid.

El Defensor del Pueblo impugna el recargo mencionado por su posible vulneración de la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria. Su alegación puede presentarse de la siguiente manera:

Primero, presenta una definición doctrinal del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria expresando que consiste en una “garantía de que las contribuciones públicas absorban por vía impositiva tan solo una parte de la propiedad y de la renta, entendiéndose que, fijado un límite, su transgresión quebraría este principio”⁴²².

Segundo, señala que es obvio que la fijación del límite a partir del cual un impuesto resulta confiscatorio debe ser establecida por el legislador estatal. Agrega que –para el caso cuestionado– los límites de las cuotas del IRPF ya están establecidos por el art. 27 de la Ley 44/1983, de Presupuestos Generales del Estado para 1984⁴²³.

Tercero, concluye que en las situaciones en que, por aplicación del recargo impugnado se superen los límites establecidos por el legislador, se vulnerará el principio de no confiscación en materia

⁴²² STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre de 1990. Antecedentes.

⁴²³ El art. 27 de la citada Ley 44/1983 establece una escala con los tipos aplicables a la base imponible del IRPF. Además, dispone: “La cuota íntegra de este impuesto, resultante por aplicación de la escala, no podrá exceder, para los sujetos por obligación personal del 46 por 100 de la base imponible ni, conjuntamente, con la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio Neto, del 70 por 100 de dicha base. A estos efectos, no se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos comprendidos en los artículos 14 al 18 de esta Ley. Para la debida aplicación de esta limitación, la declaración y liquidación de ambos impuestos se realizarán simultáneamente”.

tributaria, por lo que se solicita que se declare la inconstitucionalidad del recargo introducido por la ley madrileña citada.

A la pretensión del Defensor del Pueblo se oponen el Presidente de la Asamblea de Madrid, el representante del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid y el Abogado del Estado; todos negando el significado que el Defensor del Pueblo atribuye al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

El TC rechaza la pretensión del Defensor del Pueblo de que el recargo del 3 por 100 aplicable sobre la cuota líquida del IRPF introducido por la ley madrileña citada sea declarado inconstitucional.

En su razonamiento, el TC comienza realizando consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria y, posteriormente, se refiere al recargo impugnado.

- a) Consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Primero, el TC entiende que el examen de la alegación del Defensor del Pueblo está condicionado por la interpretación que haya de darse al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Segundo, el TC sostiene que en la doctrina tributaria no es clara la interpretación que haya de darse al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Así, hay quienes lo identifican con el principio de capacidad contributiva; otros, consideran que es una reiteración del principio de justicia

tributaria; otros, consideran que constituye un límite al principio de progresividad tributaria⁴²⁴.

Tercero, el TC entiende que la confiscación en materia tributaria no puede interpretarse como “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”⁴²⁵.

Cuarto, el TC declara que el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir⁴²⁶.

Quinto, el TC presenta dos ejemplos en los que la infracción al principio de no confiscatoriedad en materia tributaria

⁴²⁴ En la STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre de 1990, FJ 9º se declara lo siguiente: “Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en este; 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”.

⁴²⁵ STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre de 1990, FJ 9º.

⁴²⁶ En la STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre de 1990, FJ 9º, el TC expresa: “Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto 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 sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir**; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio”. El destacado es mío.

resultaría evidente: a) 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 art. 33.1 de la Constitución; b) si se estableciera el IRPF con una progresividad que alcanzara un tipo de gravamen del 100 por 100 de la renta⁴²⁷.

Sexto, el TC reconoce que –excluidos los casos evidentes como los mencionados– resulta dificultoso “situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio”⁴²⁸.

b) En cuanto al recargo impugnado.

Primero, el TC establece que la Comunidad Autónoma de Madrid tiene potestad tributaria para establecer, mediante ley, recargos sobre impuestos estatales y, en particular, sobre los que gravan la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio⁴²⁹. Lo anterior, de conformidad con el art. 157.1 de la CE, arts. 12 y 17 de la LOFCA y 53.2 de la

⁴²⁷ En su STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre de 1990, FJ 9º el TC expresamente señala: “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 **tipo medio** de gravamen del 100 por 100 de la renta”. El destacado es mío.

Por nuestra parte, entendemos que el ejemplo debió decir *tipo* y no *tipo medio*, porque para alcanzar un tipo medio del 100 por 100 sería necesario que existiesen tipos mayores que 100 con lo que se configuraría una obligación, no sólo inconstitucional, sino imposible de realizar.

⁴²⁸ *Ibídem*.

⁴²⁹ Ver *ibídem*, FJ 3º.

Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid.

Segundo, el TC reconoce que el legislador estatal ha establecido límites cuantitativos o porcentuales para el IRPF.

Tercero, el TC declara que los límites establecidos por el legislador estatal para el IRPF no son aplicables a los recargos autonómicos porque, de otro modo, las Comunidades Autónomas nunca podrían establecer recargo alguno sobre el IRPF, y ello implicaría hacer inviable el ejercicio de la potestad tributaria autonómica.

Cuarto, dado que los límites establecidos por el legislador estatal para el IRPF no deben aplicarse al recargo del 3 por 100 aplicable sobre la cuota líquida del IRPF introducido por la ley madrileña, el TC entiende que la superación de tales límites por el recargo mencionado no es condición suficiente para declarar que tal recargo sea confiscatorio y, en consecuencia, el TC rechaza que el recargo impugnado vulnere el art. 31.1 de la CE.

Habiendo analizado el razonamiento del TC, estamos en condiciones de determinar las propiedades relevantes de su resolución.

En cuanto a las consideraciones generales sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, cabe destacar la declaración del TC de que tal principio obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir. Luego, ***una propiedad relevante para determinar el carácter confiscatorio de un impuesto es que por su aplicación se agote la riqueza imponible.***

En cuanto al recargo impugnado, la circunstancia que le permitió al TC descartar que el recargo impugnado fuese confiscatorio es declarar no aplicables los límites establecidos por el legislador estatal en el IRPF, por hacer inviable el ejercicio de la potestad tributaria autonómica. De ello, puede extraerse la siguiente regla de interpretación: ***los límites a la potestad tributaria establecidos por el legislador estatal no deben ser interpretados de manera que hagan inviable el ejercicio de la potestad tributaria autonómica.***

C. STC 14/1998: Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos

Esta sentencia resuelve un RI contra la Ley de Extremadura 8/1990, de 21 diciembre, de Caza de Extremadura. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de los arts. 30 a 38 de la citada ley extremeña que establecían y regulaban el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos⁴³⁰. Se desestima el RI.

Los recurrentes sostienen que el Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético vulnera la prohibición de alcance confiscatorio en

⁴³⁰ Los arts. 31 y 33 a 38 fueron modificados por la Ley 19/2001, de 14 de diciembre, de modificación de la ley 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura. Posteriormente, fueron derogados por el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios. Actualmente, la materia se encuentra regulada por la Ley 14/2010, de 9 de diciembre, de Caza de Extremadura.

materia tributaria por dos razones: por su base imponible y por la cuantía de sus tipos. Pasamos a analizar ambas a continuación.

- a) En cuanto a la base imponible del Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético.

El art. 34 de la citada ley extremeña expresa: “La base imponible del impuesto tendrá en cuenta el grupo en que este clasificado el coto deportivo o privado de caza, así como su extensión superficial en la forma y con los tipos que se señalan en los artículos siguientes”.

Luego, la base imponible del impuesto está determinada por dos elementos: el grupo en que administrativamente se incluya el coto respectivo y la extensión del terreno.

De acuerdo con los arts. 19 y 20 de la citada ley extremeña, la clasificación administrativa debe agrupar los cotos según el número de piezas de caza por hectárea en función de su **rendimiento medio potencial**.

Los recurrentes sostienen que el impuesto impugnado vulnera la prohibición de alcance confiscatorio porque el tipo de gravamen se aplica sobre una base imponible que atiende a un rendimiento potencial y no real.

El TC se remite a la doctrina establecida por la STC 186/1993, según la cual: a) basta con que la capacidad económica exista, como **riqueza real o potencial** en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio de capacidad económica quede a salvo; b) el hecho de que la mayor o menor dimensión de la renta potencial determine la mayor o

menor cuantía del impuesto es un hecho que excluye por sí solo el pretendido carácter confiscatorio del tributo.

Dado que en el caso del impuesto impugnado la dimensión mayor o menor de la renta potencial determina la mayor o menor cuantía del impuesto, el TC rechaza esta pretensión de los recurrentes y declara que el Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético no vulnera la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria porque el tipo de gravamen se aplique sobre una base imponible que atiende a un rendimiento potencial y no real.

- b) En cuanto a la cuantía de los tipos del Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético.

Los arts. 35 y 36 de la citada ley extremeña determinan los tipos de gravamen de los cotos de caza. El art. 38 de la misma ley aumenta los tipos fijados, en función de la clase de vallado utilizado en los terrenos.

Los recurrentes sostienen que la cuantía de los tipos les parece excesiva. Fundamentan su alegación con el siguiente ejemplo: una finca clasificada en el grupo III y constituida por 2.000 hectáreas deberá pagar 4.000.000 pesetas, que habrán de satisfacerse anticipadamente; si por la clase de vallado resulta aplicable el art. 38 de la citada ley extremeña, entonces la deuda se elevaría a 10.000.000 de pesetas.

Los recurrentes –citando uno de los ejemplos presentados en la STC 150/1990– sostienen que el alcance confiscatorio del impuesto ha de analizarse en unión de la carga fiscal ya existente. Luego, alegan que si a la carga fiscal fijada por la citada ley extremeña le agregan la derivada del sistema

tributario local y la del sistema tributario estatal, resulta una carga fiscal intolerable y que, por tanto, vulnera la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria.

El TC comienza por reconocer la dificultad técnica de determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse *per se* efectos confiscatorios. Agrega – reiterando la doctrina de la STC 150/1990– que la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir.

En relación con el ejemplo expuesto, el TC critica que los recurrentes hagan abstracción del rendimiento potencial de un coto de caza de las características que proponen; en efecto, en un terreno como el mencionado se obtendrían unos ingresos mínimos de 30.000.000 de pesetas.

El TC declara que “es imposible determinar a priori y a partir de la sola argumentación de los recurrentes, si la cuantía resultante a ingresar por razón del impuesto presenta o no un alcance confiscatorio en los términos expuestos, pues será precisamente la relación entre el impuesto y el rendimiento obtenido la que ilumine sobre el carácter confiscatorio de aquel”⁴³¹.

Por tanto, el TC rechaza esta pretensión de los recurrentes y declara que el Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético no vulnera la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria porque la cuantía de sus tipos parezca excesiva.

⁴³¹ STC 14/1998, Pleno, de 22 de enero de 1998, FJ 11º B.

Habiendo analizado las razones del TC para desestimar la pretensión los recurrentes de que el Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético introducido por la citada ley extremeña sea declarado inconstitucional por vulnerar la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria, estamos en condiciones de determinar las propiedades relevantes de la resolución del TC.

Primero, una circunstancia que le permitió al TC descartar que el impuesto impugnado sea confiscatorio es que la cuantía de este impuesto se determina considerando la mayor o menor dimensión de la renta. Luego, ***una propiedad relevante para descartar el carácter confiscatorio de los impuestos impugnados es que la cuantía del impuesto esté determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta.***

Dado que el Impuesto sobre Aprovechamiento Cinegético no tiene una finalidad predominantemente extrafiscal, la determinación de esta propiedad relevante permite establecer que, ***sin importar cuál es la finalidad principal perseguida por un impuesto,*** es condición suficiente para descartar su carácter confiscatorio que la cuantía del impuesto esté determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta.

La observación anterior permite establecer que, entre las dos alternativas planteadas al momento de determinar las propiedades relevantes de las SSTC 37/1987 y 186/1993, la propiedad relevante determinada mediante una interpretación amplia resulta más adecuada en relación con el criterio del TC.

Segundo, otra circunstancia que le permitió al TC descartar que el impuesto impugnado sea confiscatorio es que, sin importar la

cantidad de dinero que resulte a ingresar por razón del impuesto, no se ha demostrado que el impuesto impugnado agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir⁴³². Luego, ***una propiedad relevante para determinar el carácter confiscatorio de uno o más impuestos es que por su aplicación se agote la riqueza imponible.***

D. STC 233/1999: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Esta sentencia resuelve tres RI y dos CI acumulados contra diversos preceptos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Para los efectos de este trabajo, interesa la impugnación de los arts. 61 a 78 de la citada ley que establecían y regulaban el IBI⁴³³. Se desestiman los RI y las CI en relación con esta alegación.

Los recurrentes sostienen que el establecimiento y regulación del IBI vulnera la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria por dos motivos; ambos se comentan a continuación:

- a) El IBI grava el capital.

⁴³² De este criterio jurisprudencial cabe enfatizar que la carga probatoria recae sobre el recurrente. Por tanto, quien solicite que un impuesto sea declarado inconstitucional por vulnerar el principio de confiscatoriedad en materia tributaria, deberá probar que tal impuesto agota la riqueza imponible.

⁴³³ Estos artículos fueron modificados por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Actualmente, estos artículos se encuentran derogados y la materia está regulada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

El IBI se establece en sustitución de las contribuciones territoriales rústica y pecuaria que gravaban el rendimiento; sin embargo, el IBI se establece de manera que no grava el rendimiento sino el capital. Esto, a juicio de los recurrentes, resulta eminentemente confiscatorio.

El TC rechaza esta pretensión de los recurrentes razonando de la siguiente manera:

Primero, el TC establece que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta.

Segundo, el TC –remitiéndose a doctrina anterior⁴³⁴– declara que el principio tributario de capacidad económica “significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

Tercero, el TC declara que la propiedad de un inmueble constituye un índice de riqueza susceptible, como tal, de imposición.

- b) Con el IBI los bienes inmuebles quedan excesivamente gravados.

Con el establecimiento del impuesto impugnado los bienes inmuebles quedan sometidos a un impuesto municipal (IBI) en su calidad de patrimonio (mera propiedad) y a un impuesto estatal (IP) también en su calidad de patrimonio.

⁴³⁴ En la STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre de 1999, FJ 23º el TC se remite a las SSTC 27/1981, FJ 4º; 150/1990, FJ 9º y 221/1992, FJ 4º.

Esto, a juicio de los recurrentes, vulnera la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria⁴³⁵.

El TC rechaza esta pretensión de los recurrentes razonando de la siguiente manera:

Primero, el TC –remitiéndose a doctrina constitucional anterior⁴³⁶– declara que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria “obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir”.

Segundo, el TC declara que el hecho de que con el IBI se agote la riqueza imponible es un resultado que los recurrentes no han probado y que, en todo caso, a juicio del TC claramente no se produce.

Habiendo analizado las razones del TC para desestimar la pretensión los recurrentes de que el IBI, introducido por la citada Ley 39/1988, sea declarado inconstitucional por vulnerar la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria, estamos

⁴³⁵ “Solicitan también los Diputados recurrentes la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 60.1 a) y 61 a 78, todos ellos de la LHL (así como la de cuantos otros, de los contenidos en los Títulos III, IV y V de dicha Ley, se remitan a los mismos), preceptos que, a su juicio, establecen y regulan un tributo municipal, el IBI, que, al someter a tributación la mera propiedad -y no, como exclusivamente autorizaría la Norma fundamental, el rendimiento de la misma- e incurrir en duplicidad con el Impuesto estatal sobre el Patrimonio -de manera que **«un mismo bien estaría doblemente sometido a un impuesto»-**, resultaría contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad recogidos en el art. 31.1 CE”. STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre de 1999, FJ 23^o. El destacado es mío.

⁴³⁶ En la STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre de 1999, FJ 23^o el TC se remite a las SSTC 159/1990, FJ 9^o y 14/1998, FJ 11^o B.

en condiciones de determinar las propiedades relevantes de la resolución del TC.

Primero, una circunstancia que le permitió al TC descartar que el impuesto impugnado sea confiscatorio es que el impuesto impugnado –de conformidad con el principio de capacidad económica– grava una manifestación de riqueza.

Segundo, otra circunstancia que le permitió al TC descartar que el impuesto impugnado sea confiscatorio es que, sin importar la cantidad de dinero que resulte a ingresar por razón del impuesto, no se ha demostrado que el impuesto impugnado agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir. Luego, ***una propiedad relevante para determinar el carácter confiscatorio del impuesto impugnado es que por su aplicación se agote la riqueza imponible.***

E. Resumen: UP

Habiendo analizado las propiedades relevantes de las 5 SSTC seleccionadas, estamos en condiciones de establecer el UP a efectos de determinar el significado de la prohibición de alcance confiscatorio en materia tributaria.

Nuestro UP está constituido por los dos elementos siguientes:

- 1) *Que por la aplicación de uno o más impuestos se agote la riqueza imponible.* A esta propiedad relevante le asignaremos las letras AR.

El análisis de las SSTC 150/1990, 14/1998 y 233/1999 permitió concluir que una propiedad relevante a efectos de establecer que uno o más impuestos tenga alcance

confiscatorio es que esté demostrado que por su aplicación se agote la riqueza imponible.

Del análisis de las tres SSTC citadas, resulta claro que quien debe probar la concurrencia de esta propiedad relevante es quien pretenda fundamentar en ella la infracción del principio de confiscatoriedad en materia tributaria.

En cuanto al objeto de la prueba, es claro que lo que se debe probar es que por la aplicación de uno o más impuestos se agotó la riqueza imponible. Ahora bien, el problema es determinar qué se entiende por *agotar la riqueza imponible* para estos efectos.

En la STC 150/1990 se presentan dos ejemplos en los que la infracción al principio de no confiscatoriedad por agotar la riqueza imponible resulta evidente: a) 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 art. 33.1 de la Constitución”⁴³⁷; b) “sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo [medio] de gravamen del 100 por 100 de la renta”⁴³⁸.

Sin embargo, el mismo TC reconoce que –excluidos los casos evidentes– resulta dificultoso “situar con criterios

⁴³⁷ STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre de 1990, FJ 9º.

⁴³⁸ *Ibíd.*

técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio⁴³⁹.

- 2) *Que la cuantía del impuesto esté determinada considerando la dimensión de la renta. A esta propiedad relevante le asignaremos las letras QI⁴⁴⁰.*

El análisis de las SSTC 37/1987, 186/1993 y 14/1998 permitió concluir que una propiedad relevante a efectos de descartar que un impuesto tenga alcance confiscatorio es que la cuantía del impuesto esté determinada considerando la dimensión de la renta.

La interpretación de las SSTC 37/1987 y 186/1993 en relación con la STC 14/1998 permitió concluir que esta propiedad se aplica tanto a los impuestos que tienen fines recaudatorios como a los que tienen fines disuasorios. En efecto, la propiedad relevante que comentamos opera con independencia de la finalidad principal perseguida por el legislador con el establecimiento del impuesto.

El análisis de Jurisprudencia del TC permite establecer que esta propiedad también es relevante a efectos de determinar si se ha vulnerado o no el principio tributario de capacidad económica. Luego, es posible sostener que, en este punto, el Tribunal Constitucional identifica el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria con el principio de capacidad económica.

⁴³⁹ STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre de 1990, FJ 9º.

⁴⁴⁰ Se utilizan las letras “QI” porque la abreviatura “CI” se ha asignado para referirse a *Cuestión o cuestiones de inconstitucionalidad*.

En resumen:

$$UP = \{AR \cdot QI\}$$

6.4 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC

Habiendo fijado las propiedades relevantes de las 5 SSTC, procede seguir determinando el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo.

El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro *UP* está constituido por dos elementos: *AR* y *QI*; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^2 = 4$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestro *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

	UP	
UC	AR	QI
1	+	+
2	-	+
3	+	-
4	-	-

6.5 Delimitación del ámbito normativo de análisis: UA y US

Habiendo fijado el ámbito fáctico, procede determinar el ámbito normativo de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el *Universo de Acciones (UA)* y el *Universo de Soluciones (US)*.

El *Universo de Acciones (UA)* se puede definir como “el conjunto de comportamientos deónticamente modalizados por el sistema normativo analizado”⁴⁴¹.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *UA* a la siguiente acción: *exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*; le asignaremos las letras *DC*. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria incorporaremos la expresión “(NC)”.

Por lo tanto,

$$UA = \{DC(NC)\}$$

El *Universo de Soluciones (US)* se puede definir como el “conjunto de soluciones normativas del sistema normativo analizado”⁴⁴².

⁴⁴¹ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), p. 286.

Existen tres operadores deónticos que nos permiten calificar una acción. Ellos son: obligatorio, prohibido y facultativo; siguiendo con la tradición, le asignaremos los siguientes símbolos **O**, **Ph**, y **F**, respectivamente.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *US* al operador deóntico prohibido.

Por lo tanto, nuestro *US* contiene un elemento:

$$US = \{ \mathbf{PhDC(NC)} \}$$

6.6 Normas y respuestas del sistema

Habiendo determinado los ámbitos fáctico y normativo de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado, es posible extraer dos normas para nuestro sistema normativo **SN_{NC}**.

La **primera norma** puede expresarse así: si por la aplicación de uno o más impuestos se agota la riqueza imponible, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Representaremos esta primera norma de la siguiente manera:

$$N_1 = AR \rightarrow \mathbf{PhDC(NC)}$$

La **segunda norma** puede expresarse así: si la cuantía del impuesto está determinada considerando la mayor o menor

⁴⁴² MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), p. 287.

dimensión de la renta, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria⁴⁴³. Representaremos esta segunda norma de la siguiente manera:

$$N_2 = QI \rightarrow \neg PhDC(NC)$$

Por lo tanto,

$$SN_{NC} = \{ N_1, N_2 \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro **SN_{NC}** establece para cada uno de los casos del *UC*; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

⁴⁴³ En la Jurisprudencia del TC, *QI* es también una propiedad relevante para los efectos de determinar si se ha vulnerado o no el principio de capacidad económica.

Luego, en aquellos casos en que se concluya que no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de capacidad económica porque la cuantía del impuesto está determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta, se deberá concluir, asimismo, que no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

En este sentido es posible establecer que, en este punto, el Tribunal Constitucional identifica el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria con el principio de capacidad económica.

UC	UP		SN _{NC}	
	AR	QI	N ₁	N ₂
1	+	+	<i>Ph</i> DC(NC)	- <i>Ph</i> DC(NC)
2	-	+		- <i>Ph</i> DC(NC)
3	+	-	<i>Ph</i> DC(NC)	
4	-	-		

Observando la matriz podemos obtener las siguientes conclusiones:

1. El caso 1 es un caso genérico que encuentra soluciones contradictorias en nuestro sistema normativo.

En efecto, para el caso en que por la aplicación de un impuesto se agote la riqueza imponible y la cuantía del impuesto esté determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta, resulta que el sistema establece simultáneamente que está prohibido y que no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

2. El caso 2 y el caso 3 son casos genéricos con una solución claramente determinada.

De acuerdo con el caso 2, si por la aplicación de un impuesto no se agota la riqueza imponible y la cuantía del impuesto está determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

De acuerdo con el caso 3, si por la aplicación de un impuesto se agota la riqueza imponible y la cuantía del impuesto no está determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

3. El caso 4 es un caso genérico que no encuentra solución en nuestro sistema normativo, es decir, hay una laguna normativa.

De las SSTC analizadas no se puede obtener una solución para el caso en que por la aplicación de un impuesto no se agote la riqueza imponible y la cuantía del impuesto no esté determinada considerando la mayor o menor dimensión de la renta.

6.7 Propuesta de corrección a las respuestas del sistema

Considerando que las respuestas del sistema normativo **SN_{NC}** no resultan satisfactorias, a continuación se propone una modificación que permita eliminar la contradicción y la laguna existentes.

Para este efecto, se respetarán las propiedades consideradas relevantes por el TC y, teniendo por finalidad corregir los problemas de contradicción y laguna existentes, se modificarán las

normas de **SN_{NC}** de manera que resulten consistentes con el criterio expresado en las SSTC⁴⁴⁴.

En concreto, la solución propuesta es mantener N_1 , eliminar N_2 e incorporar N_3 y N_4 ⁴⁴⁵.

N_1 puede expresarse así: si por la aplicación de uno o más impuestos se agota la riqueza imponible entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Representaremos esta primera norma de la siguiente manera:

$$N_1 = AR \rightarrow \mathbf{PhDC}(\text{NC})$$

N_3 puede expresarse así: si por la aplicación de uno o más impuestos no se agota la riqueza imponible y la cuantía del impuesto está determinada considerando la dimensión de la renta, entonces no está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_3 = \neg AR \cdot \text{QI} \rightarrow \neg \mathbf{PhDC}(\text{NC})$$

N_4 puede expresarse así: si por la aplicación de uno o más impuestos no se agota la riqueza imponible y la cuantía del

⁴⁴⁴ Se intentará ofrecer una propuesta de corrección para lo cual se modificarán las normas del sistema normativo, pero respetando las propiedades relevantes determinadas por el TC. Cabe advertir que el cambio de las normas implica necesariamente un cambio de sistema normativo.

⁴⁴⁵ Las normas 3 y 4 que se incorporarán permiten eliminar las contradicciones, lagunas y redundancias del sistema normativo **SN_{NC}**. Son normas extraídas del razonamiento expresado en las 5 SSTC analizadas.

impuesto no está determinada considerando la dimensión de la renta, entonces está prohibido exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Representaremos esta norma de la siguiente manera:

$$N_4 = \neg AR \cdot \neg QI \rightarrow PhDC(NC)$$

Por lo tanto,

$$SN_{NC}^* = \{ N_1, N_3, N_4 \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro SN_{NC}^* establece para cada uno de los casos del UC ; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

	<i>UP</i>		SN_{NC}^*		
<i>UC</i>	<i>AR</i>	<i>QI</i>	N_1	N_3	N_4
1	+	+	<i>PhDC</i> (NC)		
2	-	+		$\neg PhDC$ (NC)	
3	+	-	<i>PhDC</i> (NC)		
4	-	-			<i>PhDC</i> (NC)

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema SN_{NC}^* es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

Tercera parte: ponderación del deber de contribuir con otros principios constitucionales

1. El deber de contribuir como un principio constitucional

Hemos establecido que el texto normativo del artículo 31.1 de la CE es reconocido, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, como la consagración constitucional del deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

A continuación intentaremos justificar la siguiente afirmación: el deber de contribuir es un principio constitucional.

Hemos establecido que la doctrina y la jurisprudencia tributarias suelen considerar *principio jurídico* a toda norma que reúne los dos requisitos siguientes: Primero, que se trate de una norma fundamental; segundo, que se trate de una norma estructuralmente indeterminada.

Con la guía de GUASTINI⁴⁴⁶, es posible afirmar que el deber de contribuir *es una norma fundamental del Derecho tributario* porque reúne las tres condiciones siguientes:

- a) Es una norma que sirve de fundamento axiológico, esto es, justificación ético-política, a una pluralidad de otras normas tributarias.
- b) Es una norma que, a su vez, no exige ningún fundamento axiológico, ninguna justificación ético-política, “porque se

⁴⁴⁶ GUASTINI (2008. Trabajo original publicado en 2006), págs. 73-77.

concibe, en la cultura jurídica existente, como una especie de «axioma», esto es, una norma evidentemente «justa» o «correcta»⁴⁴⁷.

- c) Es una norma que caracteriza al Derecho tributario, esto es, constituye un elemento esencial para la identificación de la fisonomía del sistema tributario español.

Con la guía de VILAJOSANA⁴⁴⁸, es posible establecer que, dependiendo del grado de exhaustividad con que es establecido el supuesto de hecho⁴⁴⁹, las normas jurídicas prescriptivas pueden clasificarse en normas jurídicas estructuralmente determinadas y normas jurídicas estructuralmente indeterminadas.

- a) Las *normas jurídicas estructuralmente determinadas*, son una clase de normas jurídicas prescriptivas que tienen establecidas sus condiciones de aplicación de manera cerrada en su supuesto de hecho.
- b) Las *normas jurídicas estructuralmente indeterminadas* son una clase de normas jurídicas prescriptivas que tienen establecidas sus condiciones de aplicación de manera abierta, o bien porque algunas de sus condiciones son implícitas o bien porque todas son implícitas.

Del texto normativo que consagra el deber de contribuir se pueden extraer normas que son estructuralmente indeterminadas.

Así, por ejemplo, desde la perspectiva del contribuyente es posible extraer una norma que puede expresarse de la siguiente manera:

⁴⁴⁷ GUASTINI (2008. Trabajo original publicado en 2006), pág. 75.

⁴⁴⁸ VILAJOSANA (2007) págs. 116-121.

⁴⁴⁹ Ver págs. 50 y ss.

“obligatorio contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad en materia tributaria, progresividad tributaria y no confiscatoriedad en materia tributaria”. Tal norma puede expresarse de la forma siguiente:

$$O_{DC(GEN \cdot CEC \cdot IGU \cdot PRO \cdot NC)}^{450}.$$

Como puede apreciarse, se trata de una norma carente de supuesto de hecho y, por tanto, de una norma estructuralmente indeterminada.

Desde la perspectiva del Fisco es posible extraer una norma que puede expresarse de la siguiente manera: “si no se consideran *los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad en materia tributaria, progresividad tributaria y no confiscatoriedad en materia tributaria*, entonces *está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*”. Tal norma puede expresarse de la forma siguiente:

$$\neg GEN \vee \neg CEC \vee \neg IGU \vee \neg PRO \vee \neg NC \rightarrow Ph_{DC}$$

Como puede apreciarse, se trata de una norma con un supuesto de hecho formado por cinco criterios de distribución de la carga tributaria que –como hemos establecido– son, a su vez, principios jurídicos; por tanto, se trata de una norma jurídica que tiene establecidas sus condiciones de aplicación de manera abierta.

⁴⁵⁰ A fin de identificar que la norma se refiere al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad en materia tributaria, progresividad tributaria y no confiscatoriedad en materia tributaria, se han incorporado, respectivamente, las expresiones: GEN, CEC, IGU, PRO y NC.

Habiendo establecido que el deber de contribuir es una norma fundamental y que es una norma estructuralmente indeterminada, es posible afirmar, justificadamente, que el deber de contribuir es un *principio*.

A continuación se analizarán características que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos presenta como principio⁴⁵¹:

- a) Primero, es un *principio de derecho positivo*. Los principios pueden clasificarse en *principios de derecho positivo* y *principios no positivados*⁴⁵². El deber de contribuir es un principio de Derecho positivo porque está directamente expresado en una disposición positivamente formulada en el art. 31.1 de la CE.
- b) Segundo, es un *principio expreso*. Los principios pueden clasificarse en *principios expresos* y *principios implícitos*⁴⁵³. El deber de contribuir es un principio expreso porque está explícitamente formulado en la disposición constitucional del art. 31.1 de la CE.

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está calificado como principio por el propio constituyente;

⁴⁵¹ Para realizar este análisis se utilizarán categorías propuestas en GUASTINI (1999. Trabajo original publicado en 1996), págs. 147-178.

⁴⁵² Son principios de derecho positivo “aquellos, y solo aquellos, que son directamente expresados por, o al menos pueden ser persuasivamente derivados de, disposiciones positivamente formuladas en las fuentes del derecho vigente”. *Ibídem*, pág. 154.

⁴⁵³ “Son principios expresos aquellos que son explícitamente formulados en una expresa disposición constitucional o legislativa, de la que se pueden obtener (como de cualquier otra norma) mediante la interpretación”. GUASTINI (1999. Trabajo original publicado en 1996), pág. 155.

su calificación como principio es resultado de una valoración de los jueces y, especialmente, de los juristas.

- c) Tercero, es un *principio constitucional*. Los principios pueden clasificarse en *principios constitucionales* y *principios legislativos* dependiendo del texto normativo del que provienen. El deber de contribuir es un principio constitucional porque está expresamente formulado en la Constitución, específicamente, en el art. 31.1 de la CE⁴⁵⁴.
- d) Cuarto, es un *principio general de Derecho tributario*. El deber de contribuir es un principio que informa a todo el Derecho tributario. En este sentido, es posible afirmar que es un *principio general del Derecho tributario*.
- e) Quinto, es una *norma teleológica*. El deber de contribuir es una norma teleológica⁴⁵⁵ porque no prescribe un comportamiento preciso, sino que encomienda la obtención de un fin: que se exija el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con un sistema tributario justo, esto es, un sistema que garantice los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad en materia tributaria, progresividad tributaria y no confiscatoriedad en

⁴⁵⁴ El deber de contribuir también está formulado en el art. 3 de la LGT/2003; sin embargo, se hace prevalecer la proveniencia constitucional por el principio de jerarquía de las normas.

⁴⁵⁵ “Muchos principios (pero ciertamente no todos) son normas teleológicas o pueden ser reformulados en forma teleológica. En otras palabras, se distinguen de otras reglas de conducta por el hecho de que no prescriben un comportamiento preciso sino que *encomiendan la obtención de un fin*, para lo cual los destinatarios pueden escoger entre una pluralidad de comportamientos alternativos (tantos como medios aptos para conseguir el fin prescrito)”. GUASTINI. (1999. Trabajo original publicado en 1996), pág. 149.

materia tributaria. Para obtener tal fin, los destinatarios pueden escoger entre una pluralidad de comportamientos alternativos.

- f) Sexto, *presenta un alto grado de vaguedad*. La vaguedad es un elemento común a todo enunciado prescriptivo; se presenta en mayor o menor grado en todas las normas generales. El deber de contribuir es un principio que está formulado expresamente en el art. 31.1 de la CE, pero de tal texto no se puede conocer cuánto, cuándo ni cómo se debe contribuir; asimismo, no se explicita qué debe entenderse por cada uno de los criterios de distribución de la carga tributaria.
- g) Finalmente, como *principio* que es, el deber de contribuir cumple las siguientes *funciones*⁴⁵⁶:

g.1. *Producción del Derecho*. La formulación del deber de contribuir cumple la función de circunscribir, bajo el aspecto sustancial o material, la competencia normativa de las leyes tributarias y demás fuentes subordinadas.

En efecto, las leyes tributarias y demás fuentes subordinadas no deben contener normas incompatibles con el principio que establece el deber de contribuir y solo deben limitarse a desarrollarlo. Luego, tal principio funciona como parámetro de legalidad o legitimidad de las leyes tributarias y demás fuentes subordinadas.

⁴⁵⁶ Este análisis se realiza aplicando los conceptos propuestos en GUASTINI (1999. Trabajo original publicado en 1996), págs. 162-167.

- g.2. *Interpretación del Derecho.* El principio que establece el deber de contribuir puede utilizarse para justificar una interpretación “conforme”. “Se denomina ‘conforme’ a aquella interpretación que, precisamente, adapta el significado de una disposición al de un principio, previamente identificado”⁴⁵⁷.
- g.3. *Integración del Derecho.* El principio que establece el deber de contribuir puede utilizarse para integrar las lagunas del Derecho.

Hemos establecido que el art. 31.1 de la CE consagra el principio que establece el deber de contribuir.

Asimismo, hemos establecido que un principio es una norma fundamental y estructuralmente indeterminada; que, por su carácter de norma jurídica estructuralmente indeterminada, un principio no permite que los hechos que constituyen la premisa fáctica sean subsumidos en él.

Finalmente, hemos denominado ponderación de principios al procedimiento a través del cual de dos o más normas con forma categórica (principios) que colisionan entre sí, se determina una condición de aplicación con la que se construye una norma con forma hipotética (regla) que será aplicada al caso en conflicto.

En este contexto cobra especial relevancia determinar cómo se ha ponderado el principio que establece el deber de contribuir cuando colisiona con otros principios constitucionales del ordenamiento jurídico español.

⁴⁵⁷ GUASTINI (1999. Trabajo original publicado en 1996), pág. 164.

El objetivo es conocer en qué casos y bajo qué condiciones el principio que establece el deber de contribuir prevalece sobre otros principios constitucionales del ordenamiento jurídico español y en qué casos y bajo qué condiciones son estos últimos los que prevalecen sobre el principio que establece el deber de contribuir.

Para realizar este objetivo se ha optado por analizar las sentencias del Tribunal Constitucional español en que la aplicación del principio que establece el deber de contribuir colisiona con la aplicación de otros principios constitucionales del ordenamiento jurídico español.

Se ha optado por analizar la labor del Tribunal Constitucional porque en el ordenamiento jurídico español es el máximo intérprete de la Constitución. Así puede concluirse de diversas fuentes legales y jurisprudenciales⁴⁵⁸.

Se ha establecido que el Tribunal Constitucional español se constituyó el 12 de julio de 1980; su primera resolución (auto) se dictó con fecha 11 de agosto de 1980 y su primera sentencia se dictó con fecha 26 de enero de 1981.

La primera sentencia del Tribunal Constitucional se publicó en el Boletín Oficial del Estado N° 47 de fecha 24 de febrero de 1981; desde entonces y hasta el 31 de diciembre de 2014 se han publicado en el Boletín Oficial del Estado 7.669 sentencias.

Para seleccionar el material jurídico relevante para efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

⁴⁵⁸ Ver pág. 86.

- a) En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos permitió reducir el número inicial a **49 SSTC**; equivalente al **0,64%** del universo inicial.

La búsqueda inicial en base de datos⁴⁵⁹ se realizó seleccionando SSTC que en sus fundamentos jurídicos utilizaran las siguientes *palabras clave*: “Art. 31.1 CE” AND “Art. 9.3 CE”; “Art. 31.1 CE” AND “Art. 18.1 CE”; “deber de contribuir” AND “principio de irretroactividad”; “deber de contribuir” AND “derecho a la intimidad personal y familiar”.

- b) En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 49 SSTC permitió reducirlas a **23 SSTC** lo que equivale al **0,30%** del universo inicial.

En la página siguiente se presenta una tabla que resume por año el número de sentencias totales dictadas por el TC desde 1981 a 2014; el número de SSTC seleccionadas en la primera etapa, por medio de la utilización de bases de datos; y el número de SSTC seleccionadas en la segunda etapa.

⁴⁵⁹ Las bases de datos que se utilizaron son: a) TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA. (31 de marzo de 2015). *Buscador de Jurisprudencia Constitucional*. Obtenido de <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es>; b) THOMSON REUTERS ARANZADI. (31 de marzo de 2015). *Aranzadi Bibliotecas*. Obtenido de <http://www.aranzadidigital.es.sare.upf.edu/>

Año	SSTC totales	SSTC base de datos	SSTC seleccionadas
1981	42	1	0
1982	86	0	0
1983	125	3	3
1984	127	1	1
1985	183	0	0
1986	169	0	0
1987	209	1	1
1988	265	0	0
1989	219	1	1
1990	214	2	1
1991	248	0	0
1992	242	2	2
1993	388	0	0
1994	337	2	0
1995	198	1	0
1996	213	2	1
1997	237	7	5
1998	240	3	0
1999	242	3	0
2000	312	4	2
2001	240	4	2
2002	239	1	0
2003	230	0	0
2004	255	1	0
2005	342	1	1
2006	365	3	0
2007	265	1	0
2008	187	0	0
2009	220	3	2
2010	143	0	0
2011	207	1	1
2012	246	1	0
2013	219	0	0
2014	215	0	0
Total	7.669	49	23

A continuación se presenta un listado de las 23 SSTC seleccionadas, presentadas por orden cronológico:

- 1) STC 6/1983, Pleno, de 4 de febrero. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 58, de 9 de marzo de 1983. [RTC 1983\6]. FJs. 2º y 3º.
- 2) STC 41/1983, Pleno, de 18 de mayo. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 144, de 17 de junio de 1983. [RTC 1983\41]. FJ. 2º.
- 3) STC 51/1983, Pleno, de 14 de junio. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 168, de 15 de julio de 1983. [RTC 1983\51]. FJ. 2º.
- 4) STC 110/1984, Sala Primera, de 26 de noviembre. Ponente: Latorre Segura. BOE nº 305, de 21 de diciembre de 1984. [RTC 1984\110]. FJs. 3º al 9º.
- 5) STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio. Ponente: Begué Cantón. BOE nº 191, de 11 de agosto de 1987. [RTC 1987\126]. FJs. 6º a 13º.
- 6) STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE nº 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJ. 9º.
- 7) STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJ. 8º.
- 8) STC 197/1992, Pleno, de 19 de noviembre. Ponente: Díez Eimil. BOE nº 307, de 23 de diciembre de 1992. [RTC 1992\197]. FJs. 4º a 6º.

- 9) STC 205/1992, Pleno, de 26 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 307, de 23 de diciembre de 1992. [RTC 1992\205]. FJs. 4º a 6º.
- 10) STC 173/1996, Pleno, de 31 de octubre. Ponente: García-Mon y González Regueral. BOE nº 291, de 3 de diciembre de 1996. [RTC 1996\173]. FJs. 2º a 5º.
- 11) STC 38/1997, Pleno, de 27 de febrero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 78, de 1 de abril de 1996. [RTC 1997\38]. FJ 6º.
- 12) STC 63/1997, Sala Segunda, de 7 de abril. Ponente: García-Mon y González Regueral. BOE nº 114, de 13 de mayo de 1997. [RTC 1997\63]. FJ 2º.
- 13) STC 129/1997, Sala Segunda, de 14 de julio. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 187, de 6 de agosto de 1997. [RTC 1997\129]. FJ 3º.
- 14) STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJs. 6º a 8º.
- 15) STC 182/1997, Pleno, de 28 de octubre. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 285, de 28 de noviembre de 1997. [RTC 1997\182]. FJs. 10º a 13º.
- 16) STC 104/2000, Pleno, de 13 de abril. Ponente: Jiménez de Parga y Cabrera. BOE nº 119, de 18 de mayo de 1997. [RTC 2000\104]. FJ 6º.
- 17) STC 273/2000, Pleno, de 15 de noviembre. Ponente: Cruz Villalón. BOE nº 299, de 14 de diciembre de 2000. [RTC 2000\273]. FJs. 5 a 13º.

- 18) STC 47/2001, Pleno, de 15 de febrero. Ponente: Cruz Villalón. BOE nº 65, de 16 de marzo de 2001. [RTC 2001\47]. FJs. 8 y 9º.
- 19) STC 234/2001, Pleno, de 13 de diciembre. Ponente: García Manzano. BOE nº 14, de 16 de enero de 2002. [RTC 2001\224]. FJs. 4º a 12º.
- 20) STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 258, de 28 de octubre de 2005. [RTC 2005\233]. FJs. 4º al 9º.
- 21) STC 90/2009, Sala Segunda, de 20 de abril. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 111, de 7 de mayo de 2009. [RTC 2009\90]. FJ. 4º.
- 22) STC 116/2009, Sala Primera, de 18 de mayo. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 149, de 20 de junio de 2009. [RTC 2009\116]. FJs. 3º y 4º.
- 23) STC 176/2011, Pleno, de 8 de noviembre. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 294, de 7 de diciembre de 2011. [RTC 2011\176]. FJ. 5º.

Finalmente, en la página siguiente se presenta una tabla que resume las 23 SSTC seleccionadas, presentadas en atención a los artículos de la Constitución Española que contienen los principios que han entrado en conflicto con el principio que establece el deber de contribuir⁴⁶⁰:

⁴⁶⁰ Se utiliza el símbolo “✓” para indicar el artículo de la CE que contiene el principio constitucional en atención al cual se seleccionó la STC.

Nº	Año	Fecha SSTC	Sala	Materia	9.3	18.1
6	1983	04/02/1983	Pleno	CI	✓	
41	1983	18/05/1983	Pleno	CI	✓	
51	1983	14/06/1983	Pleno	CI	✓	
110	1984	26/11/1984	Primera	RA		✓
126	1987	16/07/1987	Pleno	CI	✓	
45	1989	20/02/1989	Pleno	CI		✓
150	1990	04/10/1990	Pleno	RI	✓	
197	1992	19/11/1992	Pleno	CI	✓	
205	1992	26/11/1992	Pleno	CI	✓	
173	1996	31/10/1996	Pleno	CI	✓	
38	1997	27/02/1997	Pleno	CI	✓	
63	1997	07/04/1997	Segunda	RA	✓	
129	1997	14/07/1997	Segunda	RA	✓	
159	1997	02/10/1997	Pleno	RA	✓	
182	1997	28/10/1997	Pleno	RI	✓	
104	2000	13/04/2000	Pleno	RI	✓	
273	2000	15/11/2000	Pleno	CI	✓	
47	2001	15/02/2001	Pleno	RA		✓
234	2001	13/12/2001	Pleno	CI	✓	
233	2005	26/09/2005	Segunda	RA		✓
90	2009	20/04/2009	Segunda	CI	✓	
116	2009	18/05/2009	Primera	CI	✓	
176	2011	08/11/2011	Pleno	RI	✓	
Totales					19	4

2. Deber de contribuir y principio de irretroactividad

2.1 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)

A continuación se realizará un análisis jurisprudencial a fin de intentar avanzar en la determinación del significado del principio que establece el deber de contribuir, recurriendo a las herramientas que nos entrega la Teoría General del Derecho, en especial, el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN en su libro *Normative Systems*⁴⁶¹.

El objeto del análisis jurisprudencial que se presentará está constituido por las 7.669 sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional español, en el período comprendido entre los años 1980 a 2014, en las que se presenta una colisión entre el principio que establece el deber de contribuir y el principio de irretroactividad establecido en el artículo 9.3 de la CE⁴⁶².

Para seleccionar el material jurídico relevante para efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

⁴⁶¹ ALCHOURRÓN & BULYGIN. (1974. Trabajo original publicado en 1971).

⁴⁶² El art. 9.3 de la CE expresa: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, **la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales**, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”. El destacado es mío.

En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos permitió reducir el número inicial a **45 SSTC**; equivalente al **0,59 %** del universo inicial.

En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 45 SSTC permitió reducir las a **19 SSTC** lo que equivale al **0,25 %** del universo inicial.

En esta segunda etapa se descartaron 26 SSTC. Se descartaron 20 SSTC que, mencionando el art. 9.3 de la CE, no se refieren al principio de irretroactividad⁴⁶³; se descartaron 6 SSTC que, mencionando el art. 9.3 de la CE, el TC declara las alegaciones inadmisibles por razones procesales⁴⁶⁴.

De este modo, se han seleccionado las siguientes 19 SSTC:

- 1) STC 6/1983, Pleno, de 4 de febrero. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 58, de 9 de marzo de 1983. [RTC 1983\6]. FJs. 2º y 3º.
- 2) STC 41/1983, Pleno, de 18 de mayo. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 144, de 17 de junio de 1983. [RTC 1983\41]. FJ. 2º.
- 3) STC 51/1983, Pleno, de 14 de junio. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 168, de 15 de julio de 1983. [RTC 1983\51]. FJ. 2º.

⁴⁶³ Las 20 SSTC descartadas son: STC 27/1981, STC 76/1990, STC 146/1994, STC 195/1994, STC 185/1995, STC 134/1996, STC 80/1997, STC 14/1998, STC 233/1999, STC 194/2000, STC 276/2000, STC 111/2001, STC 96/2002, STC 58/2004, STC 111/2006, STC 113/2006, STC 295/2006, STC 45/2007, STC 89/2009 y STC 102/2012.

⁴⁶⁴ Las 6 SSTC descartadas son: STC 186/1997, STC 71/1998, STC 137/1998, STC 36/1999, STC 84/1999 y STC 1/2001.

- 4) STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio. Ponente: Begué Cantón. BOE nº 191, de 11 de agosto de 1987. [RTC 1987\126]. FJs. 6º a 13º.
- 5) STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJ. 8º.
- 6) STC 197/1992, Pleno, de 19 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 307, de 23 de diciembre de 1992. [RTC 1992\197]. FJs. 4º a 6º.
- 7) STC 205/1992, Pleno, de 26 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 307, de 23 de diciembre de 1992. [RTC 1992\205]. FJs. 4º a 6º.
- 8) STC 173/1996, Pleno, de 31 de octubre. Ponente: García-Mon y González Regueral. BOE nº 291, de 3 de diciembre de 1996. [RTC 1996\173]. FJs. 2º a 5º.
- 9) STC 38/1997, Pleno, de 27 de febrero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 78, de 1 de abril de 1996. [RTC 1997\38]. FJ 6º.
- 10) STC 63/1997, Sala Segunda, de 7 de abril. Ponente: García-Mon y González Regueral. BOE nº 114, de 13 de mayo de 1997. [RTC 1997\63]. FJ 2º.
- 11) STC 129/1997, Sala Segunda, de 14 de julio. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 187, de 6 de agosto de 1997. [RTC 1997\129]. FJ 3º.
- 12) STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJs. 6º a 8º.

- 13) STC 182/1997, Pleno, de 28 de octubre. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 285, de 28 de noviembre de 1997. [RTC 1997\182]. FJs. 10º a 13º.
- 14) STC 104/2000, Pleno, de 13 de abril. Ponente: Jiménez de Parga y Cabrera. BOE nº 119, de 18 de mayo de 1997. [RTC 2000\104]. FJ 6º.
- 15) STC 273/2000, Pleno, de 15 de noviembre. Ponente: Cruz Villalón. BOE nº 299, de 14 de diciembre de 2000. [RTC 2000\273]. FJs. 5 a 13º.
- 16) STC 234/2001, Pleno, de 13 de diciembre. Ponente: García Manzano. BOE nº 14, de 16 de enero de 2002. [RTC 2001\224]. FJs. 4º a 12º.
- 17) STC 90/2009, Sala Segunda, de 20 de abril. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 111, de 7 de mayo de 2009. [RTC 2009\90]. FJ. 4º.
- 18) STC 116/2009, Sala Primera, de 18 de mayo. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 149, de 20 de junio de 2009. [RTC 2009\116]. FJs. 3º y 4º.
- 19) STC 176/2011, Pleno, de 8 de noviembre. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 294, de 7 de diciembre de 2011. [RTC 2011\176]. FJ. 5º.

2.2 Delimitación del ámbito fáctico de análisis:

UP

Habiendo fijado el universo de 19 SSTC a analizar, procede establecer el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se

determinará el conjunto de propiedades consideradas relevantes por la jurisprudencia seleccionada.

Se entiende por *propiedades relevantes del sistema normativo* a “aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia pueden provocar que la respuesta sea distinta”⁴⁶⁵ y *Universo de Propiedades del sistema normativo (UP)* al “conjunto de las propiedades relevantes del sistema normativo, que nos permitirá determinar la totalidad de los casos genéricos del sistema (Universos de Casos o UC)”⁴⁶⁶.

Luego, en este apartado se analizarán aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia sirve de justificación para la resolución de las 19 SSTC determinadas.

A. STC 6/1983: reducción de beneficios tributarios. En el mismo sentido SSTC 41/1983, 51/1983

- *STC 6/1983, Pleno, de 4 de febrero. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 58, de 9 de marzo de 1983. [RTC 1983\6]. FJs. 2º y 3º.*

Esta sentencia resuelve CI acumuladas, interpuestas contra la disposición transitoria segunda, letra b), del Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las Haciendas locales.

⁴⁶⁵ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), pág. 40.

⁴⁶⁶ *Ibidem*.

La disposición impugnada ordenaba que las reducciones tributarias de un 90 por 100 –aplicables a las Viviendas de Protección Oficial– reconocidas con anterioridad al 1 de enero de 1980 se transformaran, hasta completar el plazo por el que fueron otorgadas, en bonificaciones del 50 por 100.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que la disposición impugnada sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE, con el argumento de que tal disposición eliminaría con efecto retroactivo derechos previa y legítimamente adquiridos.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC reconoce que las exenciones o reducciones tributarias crean situaciones jurídicas favorables para los beneficiados. Sin embargo, –contra lo señalado por un sector doctrinal– el TC declara que aquellas no constituyen un derecho subjetivo para los beneficiados, sino que son, simplemente, un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente.

Por tanto, “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”⁴⁶⁷.

- b) Segundo, el TC adopta la clásica distinción civilista que distingue entre: retroactividad de grado máximo,

⁴⁶⁷ STC 6/1983, Pleno, de 4 de febrero, FJ. 2°.

retroactividad de grado medio y retroactividad de grado mínimo⁴⁶⁸.

El TC declara que la disposición impugnada no produce eficacia retroactiva de carácter pleno sobre derechos o situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor; por tanto, no posee efecto retroactivo de grado máximo ni efecto retroactivo de grado medio. Esta constatación le impide al TC apreciar una posible vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

- c) Tercero, en cuanto a la posibilidad de que la disposición impugnada produzca efecto retroactivo de grado mínimo, el TC declara que ello tampoco implicaría vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

En efecto, el ámbito de aplicación de tal principio está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales; ninguno de los dos supuestos se configura en este caso.

⁴⁶⁸ “1. **Retroactividad en grado máximo.** Existe 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.

2. **Retroactividad de grado medio.** Se da cuando la nueva ley se aplica a efectos nacidos ya durante la vigencia de la ley derogada, pero sólo en cuanto hayan de ejecutarse después de la vigencia de la nueva ley.

3. **Retroactividad de grado mínimo o atenuada.** Se produce en el caso de que la nueva ley se aplica a los efectos de una relación jurídica según la legislación anterior, pero sólo a los que nazcan después de estar vigente la nueva ley, sustituyéndose desde entonces la nueva regulación a la antigua”. DE CASTRO Y BRAVO, F. (1949 y 1952. Reedición 1984). *Derecho Civil de España*. Madrid: Civitas. El destacado es mío.

Finalmente, el TC limita el ámbito de aplicación del principio de irretroactividad de las leyes declarando que, fuera de los dos supuestos mencionados, “nada impide, constitucionalmente, que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno”⁴⁶⁹. Agrega que, una prohibición absoluta de cualquier tipo de retroactividad implicaría un congelamiento del ordenamiento jurídico y una petrificación de las situaciones dadas; ambas consecuencias serían contrarias a la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE⁴⁷⁰.

Por todo lo anterior, el TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarando que la disposición impugnada no vulnera el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para desestimar la pretensión de los recurrentes, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) El TC reconoce que las exenciones o reducciones tributarias crean situaciones jurídicas favorables para los beneficiados; sin embargo, –contra lo señalado por un sector de la doctrina– el TC declara que aquellas no constituyen un derecho subjetivo para los beneficiados, sino que son,

⁴⁶⁹ STC 6/1983, Pleno, de 4 de febrero, FJ. 3°.

⁴⁷⁰ El art. 9.2 de la CE expresa: “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”.

simplemente, un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente.

- 2) Que una ley tributaria produzca efecto retroactivo de grado mínimo no es condición suficiente para concluir que vulnera el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.
- 3) El principio establecido en el art. 9.3 de la CE solo prohíbe la promulgación con efecto retroactivo de las leyes sancionadoras no favorables y de las leyes restrictivas de derechos individuales.
- 4) No existe un principio constitucional que prohíba, con carácter general, la promulgación de normas tributarias con efecto retroactivo; una conclusión distinta atentaría contra la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE.

B. STC 126/1987: gravamen complementario sobre la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar

- *STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio. Ponente: Begué Cantón. BOE nº 191, de 11 de agosto de 1987. [RTC 1987\126]. FJs. 6º a 13º.*

Esta sentencia resuelve CI acumuladas, interpuestas contra la DA sexta, apartado tres de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

La disposición impugnada creó un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que la disposición impugnada sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE porque tal disposición supondría el aumento de una tasa ya devengada.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC considera necesario determinar en qué medida la disposición cuestionada posee eficacia retroactiva.

Teniendo presente que tal disposición no contempla un nuevo acto de autorización administrativa, ni una capacidad económica distinta de la contemplada en la tasa fiscal original, el TC concluye que en el gravamen complementario no existe un nuevo hecho imponible y, por tanto, no se trata de un nuevo tributo.

En este sentido, el gravamen complementario establecido implica un incremento de la cuantía de las cuotas fijas ya devengadas de conformidad con la normativa anteriormente vigente. Por tanto, el TC concluye que la disposición impugnada sí confiere carácter retroactivo al gravamen complementario creado.

- b) Segundo, el TC considera necesario determinar si la eficacia retroactiva de la disposición cuestionada implica una vulneración constitucional, sea por vulneración del principio de irretroactividad del art. 9.3 de la CE, sea por vulneración de otros principios constitucionales tales como: capacidad económica, establecido en el art. 31.1 de la CE; seguridad

jurídica o interdicción de la arbitrariedad, ambos establecidos en el art. 9.3 de la CE.

- c) En cuanto a la posible vulneración del **principio de irretroactividad** del art. 9.3 de la CE, el TC declara: “No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva”⁴⁷¹. En efecto, la prohibición de irretroactividad establecida en el art. 9.3 de la CE está limitada a dos tipos de disposiciones: aquellas que establecen sanciones no favorables y aquellas que son restrictivas de derechos individuales.

El TC fundamenta la inexistencia de un principio expreso que prohíba la retroactividad en materia tributaria con un argumento psicológico⁴⁷² y un argumento que podría calificarse como teleológico⁴⁷³.

En cuanto al argumento psicológico, el TC declara que en el “Anteproyecto de la Constitución” se incluía un principio expreso que prohibía la retroactividad de las normas fiscales; sin embargo, en el “Dictamen de la Comisión del Congreso” se decidió eliminarlo “por estimarse que la causa de la prohibición ha de buscarse en todo caso en el carácter sancionador o restrictivo de las leyes, no en el objeto

⁴⁷¹ STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 9º A.

⁴⁷² “Se emplea este argumento cuando una determinada formulación normativa se interpreta atendiendo a la voluntad del legislador, voluntad que se manifiesta en su exposición de motivos, preámbulos y trabajos preparatorios”. MORESO & VILAJOSANA (2007) pág. 169.

⁴⁷³ “Se emplea este argumento cuando una determinada formulación normativa se interpreta atendiendo a su propia finalidad objetiva, suponiendo que fue dictada como medio adecuado para alcanzarla”. *Ibidem*, pág. 170.

específico de las normas, y que la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal”⁴⁷⁴.

En cuanto al argumento teleológico, el TC declara que no cabe considerar que las normas fiscales estén subsumidas dentro del tipo de disposiciones a las que está limitada la prohibición de irretroactividad establecida en el art. 9.3 de la CE, por cuanto las normas fiscales “tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”⁴⁷⁵ establecido en el art. 31.1 de la CE.

- d) Con todo, el TC declara que el hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con **otros principios constitucionales**, tales como: capacidad económica, seguridad jurídica o interdicción de la arbitrariedad.
- e) En cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de capacidad económica** –adoptando la doctrina y la jurisprudencia constitucional italianas– el TC declara que una norma

⁴⁷⁴ STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 9º A.

⁴⁷⁵ *Ibidem*.

tributaria retroactiva resulta constitucionalmente ilegítima si vulnera tal principio⁴⁷⁶.

Tal vulneración se produciría “si la ley establece como presupuesto un hecho o una situación pasada que no persisten en el momento de su entrada en vigor, o modifica, extendiendo sus efectos hacia el pasado, los elementos esenciales no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si esta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión”⁴⁷⁷.

Ahora bien, en cuanto a la disposición cuestionada, el TC tiene presente que la tasa fiscal original se devengó a principios de 1983 y que el gravamen complementario se aplica a mediados del mismo año; considera que la capacidad económica gravada a principios de año no puede haber desaparecido a mediados del mismo año; por tanto, concluye, que no se configura una vulneración del principio de capacidad económica.

- f) En cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de seguridad jurídica** –

⁴⁷⁶ El TC toma en consideración la doctrina y la jurisprudencia constitucional italianas donde la vulneración del principio de capacidad contributiva se utiliza como límite constitucional para la retroactividad de las normas tributarias. STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 10°.

Ver Sentencia de la Corte Costituzionale de 23 de mayo de 1966, n° 44. CORTE COSTITUZIONALE. (31 de marzo de 2015). *Indice annuale delle pronunce*. Obtenido de <http://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do>

⁴⁷⁷ STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 10°.

siguiendo la jurisprudencia constitucional alemana⁴⁷⁸– el TC declara que una norma tributaria retroactiva resulta constitucionalmente ilegítima si vulnera tal principio y el principio de confianza de los ciudadanos^{479 y 480}.

⁴⁷⁸ El TC toma en consideración la jurisprudencia alemana donde, a partir de la **Sentencia n° 26 del Tribunal Constitucional Federal alemán, de 19 de diciembre de 1961**, ha venido configurándose “una línea argumental que partiendo de la idea del Estado de Derecho y de los principios que lo informan, considera que **las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos**”. STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 11°. El destacado es mío.

⁴⁷⁹ Las primeras referencias a la protección de la confianza en el enjuiciamiento de normas tributarias retroactivas se encuentra en los Votos particulares de las SSTC 6/1983, 41/1983, 51/1983, todos formulados por GÓMEZ-FERRER MORANT. “Por lo demás, no puede ignorarse la trascendencia de la disposición transitoria cuestionada en cuanto refleja un criterio de actuación que **puede incidir en la confianza de los ciudadanos en el Estado**. Es el Estado el que ha establecido un régimen legal especial para las viviendas de protección oficial, con sus ventajas y limitaciones. Los ciudadanos que han confiado en el Estado y se han sometido voluntariamente a este régimen han obtenido, de acuerdo con la legislación aplicable, un título jurídico concreto, que especifica los beneficios concedidos y limita -en la misma medida- el deber tributario durante el plazo de duración del beneficio otorgado”. STC 6/1983, Pleno, de 4 de febrero, Voto particular. El destacado es mío.

Para profundizar, ver MACHO PÉREZ, A. B. (2006). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*. Barcelona: Universidad Pompeu Fabra, págs. 379 a 386.

⁴⁸⁰ Inicialmente el TC no califica a la confianza de los ciudadanos como un *principio*, pero sí lo hace posteriormente. Así, por ejemplo: “Los motivos de inconstitucionalidad son los siguientes: la vulneración del art. 86.1 CE por ausencia de presupuesto habilitante para dictar disposiciones mediante Real Decreto-ley; **la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima**, así como la vulneración del principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE); la vulneración del principio de igualdad del art. 14 CE, en conexión con los arts. 138 y 139 CE; y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE)”. STC 109/2014, Pleno, de 26 de junio. Ponente: Pérez de los Cobos Orihuel. BOE n° 177, de 22 de julio de 2014. [RTC 2014\109]. FJ. 1°. El destacado es mío.

Con todo, el TC tiene presente que el principio de seguridad jurídica no es un límite absoluto para la promulgación de normas fiscales con efecto retroactivo porque ello implicaría un congelamiento del ordenamiento jurídico y consecuencias contrarias a la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE. Por tanto, no existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal; luego, para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar: a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurren en cada caso.

En cuanto al grado de retroactividad de la norma cuestionada –siguiendo la jurisprudencia constitucional alemana– el TC distingue entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia. La primera la identifica con el efecto retroactivo de grado máximo y la segunda, con el efecto retroactivo de grado medio.

Existe *retroactividad auténtica* en una disposición legal que “con posterioridad pretende anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley”⁴⁸¹; en este caso, “la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podría imponerse excepcionalmente a tal principio”⁴⁸².

Existe *retroactividad impropia* en una disposición legal que “pretende incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas

⁴⁸¹ STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 11°.

⁴⁸² *Ibidem*.

actuales aún no concluidas”⁴⁸³; en este caso, “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”^{484 y 485}.

En cuanto a la disposición cuestionada, el TC declara que en el tributo cuestionado el hecho imponible no es de carácter instantáneo, sino duradero⁴⁸⁶. En estos tipos de hechos imponibles, el legislador tiene la posibilidad de situar el devengo del impuesto al comienzo o al término de un período impositivo legalmente predeterminado; en este caso, el legislador decidió hacerlo al comienzo.

Ahora bien, si bien los elementos del hecho imponible comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la disposición cuestionada, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos

⁴⁸³ STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 11°.

⁴⁸⁴ *Ibidem*.

⁴⁸⁵ “Nótese que, en el supuesto de “retroactividad auténtica”, se mantiene una “prohibición general de retroactividad”, sobre la base del principio de seguridad jurídica, con la única excepción de la concurrencia de “exigencias cualificadas del bien común”. Mientras que en el caso de retroactividad impropia, la regla general es la admisibilidad constitucional”. MACHO PÉREZ, A. B. (2006). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*, pág. 381.

⁴⁸⁶ “El hecho imponible de la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar no se agota en el acto de autorización, sino que comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de las máquinas o aparatos durante el mismo” STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 12°.

jurídicos no se habían agotado. Por tanto, la disposición impugnada constituye un supuesto de retroactividad impropia, que el TC asimila al efecto retroactivo de grado medio; luego, corresponde realizar una ponderación de bienes.

“La ponderación de los bienes constitucionales en juego, que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de una norma fiscal con efectos retroactivos de este grado entraña, obliga a tomar en consideración la finalidad de la norma y las circunstancias específicas que concurren”⁴⁸⁷.

En cuanto a la finalidad de la norma cuestionada, el TC tiene presente que responde a la obtención de una mayor justicia tributaria: adecuar la presión tributaria de que eran objeto las máquinas automáticas a la presión tributaria de que son objeto es resto de las modalidades de juego.

En cuanto a las circunstancias específicas que concurren, el TC considera el período impositivo en que la disposición cuestionada se aprueba y tiene presente que se trata de una norma de carácter transitorio; su aplicación se limita al ejercicio en que la ley se aprueba; además, se aplica en un período en el que la Ley de Presupuestos no fue tramitada dentro del plazo previsto.

En atención a la finalidad de la norma y a las circunstancias específicas que concurren, el TC concluye que la disposición impugnada no es inconstitucional.

⁴⁸⁷ STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 13°.

En cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de interdicción de la arbitrariedad**⁴⁸⁸, por las mismas consideraciones por las que se descartó la vulneración del principio de seguridad jurídica, el TC concluye que la disposición impugnada no es inconstitucional⁴⁸⁹.

Por todo lo anterior, el TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarando que la disposición impugnada no vulnera el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE ni otros principios constitucionales.

Habiendo analizado las razones del TC para desestimar la pretensión de los recurrentes, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) El principio establecido en el art. 9.3 de la CE solo prohíbe que se dicten con efecto retroactivo de las leyes sancionadoras no favorables y de las leyes restrictivas de derechos individuales.

⁴⁸⁸ Para profundizar sobre el principio de interdicción de la arbitrariedad, ver MACHO PÉREZ, A. B. (2006). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*, págs. 386 a 390.

⁴⁸⁹ “Afirmar la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución. Esta postura, mantenida por la generalidad de la doctrina y reflejada en la jurisprudencia constitucional de otros países, está también en la base de algunos de los Autos de planteamiento de las presentes cuestiones, en los que la presunta inconstitucionalidad de la norma controvertida se fundamenta en la vulneración de los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad por referencia a la jurisprudencia italiana, alemana y norteamericana”. STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 9º B.

- 2) No existe un principio constitucional que prohíba, con carácter general, la promulgación de normas tributarias con efecto retroactivo; una conclusión distinta atentaría contra la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE.
- 3) No existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal; luego, para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar: a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurren en cada caso.
- 4) Que una ley tributaria produzca retroactividad auténtica – efecto retroactivo de grado máximo– es condición suficiente para concluir que vulnera el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE, a menos que responda a exigencias cualificadas del bien común.
- 5) Que una ley tributaria produzca retroactividad impropia – efecto retroactivo de grado medio– no es condición suficiente para concluir que vulnera el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE; habrá que realizar una ponderación de los bienes constitucionales en juego, considerando la finalidad de la norma y las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto.

C. STC 150/1990: recargo sobre la cuota líquida del IRPF

- *STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJ. 8º.*

Esta sentencia resuelve un RI contra la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que la disposición final segunda sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

La disposición impugnada ordena que la ley madrileña citada entre en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, es decir, el 27 de diciembre de 1984.

Tal ley establece un recargo en el IRPF consistente en un porcentaje único del 3 por 100 aplicable sobre la cuota líquida de dicho impuesto. El recargo es exigible a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que en el IRPF, siempre que dichos sujetos pasivos tengan domicilio fiscal en cualquiera de los municipios integrantes de la Comunidad de Madrid.

Por tanto, el recargo aplicable sobre la cuota líquida del IRPF establecido resulta exigible en el ejercicio de 1984. Los recurrentes sostienen que esta situación vulnera el principio de irretroactividad de las normas establecido en el art. 9.3 de la CE.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) El TC reitera jurisprudencia constitucional y declara que “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”⁴⁹⁰.

El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con **otros principios constitucionales**, tales como el principio de seguridad jurídica.

- b) En cuanto al **principio de seguridad jurídica**, el TC reitera que este principio no es un límite absoluto para la promulgación de normas fiscales con efecto retroactivo porque ello implicaría un congelamiento del ordenamiento jurídico y consecuencias contrarias a la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE. Por tanto, no existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

El principio de seguridad jurídica “sí protege, en cambio [...] 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

⁴⁹⁰ STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre, FJ. 8°.

la retroactividad posible trascender la interdicción de la arbitrariedad”⁴⁹¹ y ⁴⁹²

Por tanto, para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar: a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurren en cada caso.

- c) En cuanto al efecto retroactivo de la disposición impugnada, el TC tiene presente que la eficacia de esta disposición fue suspendida mediante una ley posterior; en consecuencia, la disposición impugnada no fue aplicada al ejercicio tributario 1984. Luego, el TC entiende eliminado el supuesto de hecho y la premisa lógica en los que se fundamenta la pretensión de los recurrentes.

Por todo lo anterior, el TC desestima los recursos de inconstitucionalidad interpuestos, absteniéndose de formular declaración alguna sobre la posible inconstitucionalidad por eficacia retroactiva de la disposición impugnada.

Habiendo analizado el razonamiento del TC es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) El principio establecido en el art. 9.3 de la CE solo prohíbe la promulgación con efecto retroactivo de las leyes

⁴⁹¹ STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre, FJ. 8°.

⁴⁹² “El enjuiciamiento de la retroactividad tributaria por nuestro TC sobre la base del principio de seguridad jurídica, en su vertiente de protección de la confianza (tal como es definida en la STC 150/1990, FJ 8), se ha centrado sobre todo en el elemento de la “razonable previsibilidad” del cambio normativo”. MACHO PÉREZ, A. B. (2006). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*, pág. 385.

sancionadoras no favorables y de las leyes restrictivas de derechos individuales.

- 2) No existe un principio constitucional que prohíba, con carácter general, la promulgación de normas tributarias con efecto retroactivo; una conclusión distinta atendería contra la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE.
- 3) No existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal; luego, para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar: a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurren en cada caso.
- 4) El principio de seguridad jurídica protege 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 trascender la interdicción de la arbitrariedad.

D. STC 197/1992: impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas. En el mismo sentido STC 205/1992

- *STC 197/1992, Pleno, de 19 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 307, de 23 de diciembre de 1992. [RTC 1992\197]. FJs. 4º a 6º.*

Esta sentencia resuelve CI acumuladas, interpuestas contra las siguientes disposiciones legales: Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos General del Estado para 1984; Real Decreto Ley

24/1983, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria; y Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Las tres disposiciones legales cuestionadas regulaban el impuesto especial sobre bebidas alcohólicas; primero lo hizo el Real Decreto Ley 24/1983 citado; después, este fue derogado y reemplazado por la Ley 5/1983 citada; y, finalmente, esta última fue derogada y reemplazada por la Ley 44/1983.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de que la Ley 5/1983 y la Ley 44/1983 sean declaradas inconstitucionales por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) El TC comienza reiterando jurisprudencia constitucional y declara que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; en efecto, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.

Fuera de tales límites, “nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la Ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno”⁴⁹³. Una conclusión distinta conduciría a una petrificación del ordenamiento jurídico y atentaría contra la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE.

⁴⁹³ STC 197/1992, Pleno, de 19 de noviembre, FJ. 4º.

El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como: capacidad económica; seguridad jurídica; interdicción de la arbitrariedad.

Habrá que analizar: el grado de retroactividad de la norma cuestionada y las circunstancias específicas que concurren en cada caso.

- b) En cuanto a la Ley 5/1983 impugnada –que dejó sin efecto al Real Decreto Ley 24/1982- el TC declara que la aplicación del art. 23.2.3 de la ley impugnada podría generar eficacia retroactiva propia debido a que entró en vigor el 30 de junio de 1983 y dispuso su aplicación desde el 1 de enero de 1983.

Con todo, considerando que el texto de ambas disposiciones es idéntico, el TC concluye que no existe mandato retroactivo, sino una mera reiteración de una norma que ya estaba vigente al momento de producirse los hechos.

- c) La Ley 44/1983 impugnada dejó sin efecto a la Ley 5/1983, elevó el tipo del impuesto con efectos desde el 1 de enero de 1984 y situó el devengo de la obligación tributaria en la salida de las bebidas alcohólicas de la fábrica.

Al respecto, el TC declara que en el tributo cuestionado el hecho imponible no es de carácter instantáneo, sino duradero. En estos tipos de hechos imposables, el legislador tiene la posibilidad de situar el devengo del impuesto al

comienzo o al término de un período impositivo legalmente predeterminado. En este caso, el legislador decidió hacerlo al final, esto es, el devengo se sitúa en la salida de las bebidas alcohólicas de la fábrica.

El TC considera que, aunque algunas de las partidas de alcoholes gravadas a partir del 1 de enero de 1984 pudieran haber sido fabricadas con anterioridad, en tal caso, no habrían salido de la fábrica. Por tanto, el TC concluye que la aplicación de la disposición impugnada podría generar, a lo sumo, retroactividad impropia, pero no retroactividad auténtica; en efecto, aunque el hecho imponible hubiese comenzado a producirse antes de la entrada en vigor de la ley impugnada, el hecho imponible no se había realizado íntegramente y los efectos no se habían agotado.

- d) En cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de capacidad económica**, el TC concluye que no existe vulneración por dos razones: Primero, porque no puede entenderse que la capacidad económica subyacente hubiera desaparecido o variado sustancialmente respecto del momento de elaboración de los alcoholes. Segundo, porque el fabricante y sujeto pasivo del impuesto pudo perfectamente –al conocer la elevación del tipo– **repercutir íntegramente el importe del tributo** de manera que, en realidad, la elevación del tipo grava manifestaciones de capacidad contributiva (la puesta en circulación de las bebidas) posteriores a la entrada en vigor de dicha elevación.
- e) En cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de seguridad jurídica y**

protección de confianza de los ciudadanos, el TC tiene presente que la propia Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales, preveía la posibilidad de la revisión anual de los tipos en las Leyes de Presupuestos, de manera que el contribuyente conocía la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación. Por tanto, el TC concluye que no existe vulneración de este principio.

- f) En cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de interdicción de la arbitrariedad**, el TC considera que el tributo cuestionado cumple, además de una función meramente recaudatoria, una función extrafiscal como instrumento de la política sanitaria debido a que se intenta desanimar el consumo de bebidas alcohólicas como bien contraproducente para la sociedad. Luego, el TC entiende que la elevación del tipo del impuesto puede responder tanto al incremento de los precios como a una medida de política sanitaria. Por tanto, el TC concluye que no existe vulneración de este principio.

Por todo lo anterior, el TC desestima las cuestiones de inconstitucionalidad interpuestas.

Habiendo analizado el razonamiento del TC, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; en efecto, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.

Fuera de tales límites, nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la Ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno. Una conclusión distinta conduciría a una petrificación del ordenamiento jurídico y atentaría contra la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE.

- 2) El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como: capacidad económica; seguridad jurídica y protección de la confianza de los ciudadanos; interdicción de la arbitrariedad.
- 3) Habrá que analizar: el grado de retroactividad de la norma cuestionada y las circunstancias específicas que concurren en cada caso.

E. STC 173/1996: gravamen complementario sobre la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar. En sentido similar STC 159/1997

- *STC 173/1996, Pleno, de 31 de octubre. Ponente: García-Mon y González Regueral. BOE nº 291, de 3 de diciembre de 1996. [RTC 1996\173]. FJs. 2º a 5º.*

Esta sentencia resuelve CI acumuladas, interpuestas contra el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre Medidas en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.

La disposición impugnada crea un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que la disposición impugnada sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE debido a que tal disposición supondría el aumento de una tasa ya devengada.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

a) Reiterando jurisprudencia constitucional, el TC declara:

No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; en efecto, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.

Fuera de tales límites, nada impide constitucionalmente al legislador dictar leyes tributarias con efecto retroactivo. “La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales, por otra parte, podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal”⁴⁹⁴.

No cabe considerar que las normas fiscales estén subsumidas dentro del tipo de disposiciones a las que está limitada la prohibición de irretroactividad establecida en el art. 9.3 de la CE, por cuanto las normas fiscales tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al

⁴⁹⁴ STC 173/1996, Pleno, de 31 de octubre, FJ. 3°.

sostenimiento de los gastos públicos, establecido en el art. 31.1 de la CE.

El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales como: el principio de seguridad jurídica.

- b) En cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de seguridad jurídica y protección de confianza de los ciudadanos**, el TC reitera que la seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico existente; tampoco puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

Con todo, declara que la seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente y esto hace necesario analizar los siguientes aspectos de un cambio de la legislación tributaria con efecto retroactivo: su duración, su previsibilidad y su justificación⁴⁹⁵.

⁴⁹⁵ “La seguridad jurídica, según constante doctrina de este Tribunal, es «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» (SSTC 27/1981, 99/1987 [RTC 1987\99], 227/1988 [RTC 1988\227] y 150/1990). Y aun cuando resulta claro, como se advertía en el fundamento jurídico 8.º de la STC 150/1990, que no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del

- c) En cuanto a los efectos de la norma cuestionada, el TC tiene presente que en el gravamen complementario no existe un nuevo hecho imponible y, por tanto, no se trata de un nuevo tributo. Ahora bien, dado que el gravamen complementario produce efectos desde el 1 de enero de 1990, esto es, con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, que tuvo lugar el 20 de junio de 1990; por tanto, el TC concluye que la norma impugnada tiene eficacia retroactiva.

En cuanto a la duración de la norma cuestionada con eficacia retroactiva, el TC declara que se trata de una norma de **carácter transitorio**, cuya aplicación se limita al ejercicio en el que dicha ley se aprueba.

En cuanto a la **previsibilidad** de la norma cuestionada con eficacia retroactiva, el TC declara que se trata de una norma absolutamente imprevisible; en efecto, ya anteriormente se había producido la adecuación de la presión fiscal de las máquinas y aparatos a las demás modalidades del juego, mediante una subida considerable de la cuota tributaria y en dos ocasiones sucesivas; además, el monto de la cuota había sido actualizado para 1989 y para el mismo año 1990.

ordenamiento jurídico existente (SSTC 6/1983, 99/1987 y 126/1987), consecuencia contraria a la concepción que fluye del propio art. 9.3 CE, ni debe 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, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (SSTC 150/1990 y 197/1992)”. STC 173/1996, Pleno, de 31 de octubre, FJ. 3°.

En cuanto a la **justificación** de la modificación impuesta, se mencionan dos razones: a) que los ingresos de las empresas dedicadas al juego no estaban soportando una carga fiscal suficiente; b) la creciente intensidad de los fenómenos sociales indeseables derivados del incremento de gastos en los juegos de suerte, envite o azar.

Frente a la primera razón, el TC tiene presente que la modificación cuestionada impone un incremento de la deuda tributaria equivalente a más del doble de la cuantía inicial; el TC considera que, después de los aumentos sucesivos y las actualizaciones de la cuota, el nivel del aumento no resulta justificado.

Frente a la segunda razón, el TC entiende que la persecución del cambio de una conducta social no puede justificar la aplicación de una norma con eficacia retroactiva, porque no se pueden modificar las conductas sociales realizadas con anterioridad a la promulgación de una ley.

El TC concluye que la eficacia retroactiva de la disposición cuestionada no era previsible ni resulta justificada y, por tanto, vulnera el principio de seguridad jurídica⁴⁹⁶.

⁴⁹⁶ “Así, en la STC 173/1996, de 31 de octubre, tras declararse que “una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general”, se consideró suficiente constatar que la medida retroactiva no había sido “razonable” (en el sentido – implícito – de “no necesaria”), puesto que “el legislador dispuso del suficiente margen de tiempo para remediar tal discriminación con la adopción de medidas respetuosas de la seguridad jurídica” (STC 173/1996, FJ 5)159, a diferencia de lo que sucedía en el supuesto enjuiciado en la STC 126/1987, de 16 de julio”. MACHO PÉREZ, A. B. (2006). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*, pág. 390.

Por todo lo anterior, el TC declara la inconstitucionalidad y la nulidad del art. 38.2.2. de la Ley 5/1990 citada.

Habiendo analizado las razones del TC para estimar la pretensión de los recurrentes, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; en efecto, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.
- 2) Fuera de tales límites, nada impide constitucionalmente al legislador dictar leyes tributarias con efecto retroactivo. La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales, por otra parte, podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal”.
- 3) No cabe considerar que las normas fiscales estén subsumidas dentro del tipo de disposiciones a las que está limitada la prohibición de irretroactividad establecida en el art. 9.3 de la CE, por cuanto las normas fiscales tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establecido en el art. 31.1 de la CE.
- 4) El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales como: el principio de seguridad jurídica.

- 5) La seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente y esto hace necesario analizar los siguientes aspectos de un cambio de la legislación tributaria con eficacia retroactiva: su duración, su previsibilidad y su justificación.

F. STC 38/1997: aplicación retroactiva de una sanción favorable. En el mismo sentido SSTC 63/1997, 129/1997

- *STC 38/1997, Pleno, de 27 de febrero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 78, de 1 de abril de 1996. [RTC 1997\38]. FJ 6º.*

Esta sentencia resuelve las CI interpuestas contra los arts. 15.3, 17 y 19 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que el art. 15.3 de la ley citada sea declarado inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE. Ello porque, ante el no pago de lo adeudado, las disposiciones impugnadas –de 28 de julio de 1989– admiten la imposición de sanciones en relación con períodos anteriores a 1988.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) El TC comienza declarando que el cuestionado art. 15.3 de la Ley 20/1989 cuestionado, integra una norma de carácter sancionador (art. 87.1 de la LGT/1963) y, por tanto, supone

la aplicación retroactiva de una norma de carácter sancionador.

- b) En materia sancionatoria, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE prohíbe la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionadoras no favorables.
- c) La aplicación del art. 15.3 de la Ley 20/1989 cuestionado supone, por regla general, una reducción de la deuda tributaria a pagar y, en consecuencia, de la sanción que pudiera aplicarse a su incumplimiento. Tratándose de la aplicación retroactiva de reglas más favorables a los sujetos pasivos, el TC concluye que no existe vulneración del art. 9.3 de la CE.
- d) Finalmente, ante la eventualidad de un caso concreto en que la aplicación retroactiva de la disposición cuestionada resultase perjudicial para el obligado tributario, el TC aclara que tampoco cabría declarar la inconstitucionalidad de la disposición impugnada, sino solo aplicar la norma de resultado más favorable al momento de determinar la sanción. De este modo, se respetaría el art. 9.3 de la CE que prohíbe la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionadoras no favorables.

Por todo lo anterior, el TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarando que el art. 15.3 de la Ley 20/1989 citado no vulnera el principio de retroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para desestimar la pretensión de los solicitantes, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) No existe una prohibición constitucional de la aplicación de legislación tributaria retroactiva; en efecto, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.
- 2) Tratándose de leyes sancionadoras favorables deben aplicarse con efecto retroactivo por aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*⁴⁹⁷.

G. STC 182/1997: aumento retroactivo de la tarifa del IRPF

- *STC 182/1997, Pleno, de 28 de octubre. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 285, de 28 de noviembre de 1997. [RTC 1997\182]. FJs. 10º a 13º.*

Esta sentencia resuelve los RI acumulados interpuestos contra el Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, y la Ley 28/1992, de 24 de noviembre; ambos sobre Medidas Presupuestarias Urgentes.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que el art. 2 de la Ley 28/1992 citada sea declarado inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad

⁴⁹⁷ Con la jurisprudencia constitucional es posible afirmar que la regla de retroactividad *in bonus* tiene su fundamento en el art. 9.3 de la CE interpretado *a contrario sensu*.

A modo de ejemplo: “La retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a contrario sensu, en el artículo 9.3º de la Constitución, que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales”. STC 15/1981, Sala Segunda, de 7 de mayo. Ponente: Fernández Viagas. BOE N° 121, de 21 de mayo de 1981. FJ 7º

establecido en el art. 9.3 de la CE. Y ello porque la disposición impugnada estableció la elevación de la tarifa para el ejercicio 1992, casi vencido el período impositivo de dicho año; retroactividad que –a juicio de los recurrentes– resulta calificable como retroactividad máxima.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Reiterando jurisprudencia constitucional sobre el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE, el TC declara:

No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; en efecto, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.

Fuera de tales límites, nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la Ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno. Una conclusión distinta conduciría a una petrificación del ordenamiento jurídico y atentaría contra la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE.

- b) El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como el principio de seguridad jurídica.

En cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de seguridad jurídica**, reiterando jurisprudencia constitucional el TC declara:

El principio de seguridad jurídica no es un límite absoluto para la promulgación de normas fiscales con efecto retroactivo porque ello implicaría una petrificación del ordenamiento jurídico. Por tanto, no existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

Con todo, el principio de seguridad jurídica sí protege 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 trascender la interdicción de la arbitrariedad.

Por tanto, para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar: a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurren en cada caso.

En cuanto al grado de retroactividad de la norma cuestionada, el TC distingue entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia. La primera la identifica con el efecto retroactivo de grado máximo y la segunda, con el efecto retroactivo de grado medio. En el primer caso, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podría imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo caso, 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.

En cuanto a las circunstancias específicas que concurren en cada caso, habrá que realizar ponderación de los bienes constitucionales en juego. El enjuiciamiento de la constitucionalidad de una norma fiscal con efectos retroactivos de este grado entraña, obliga a tomar en consideración la finalidad de la norma y las circunstancias específicas que concurren.

- c) Acto seguido, el TC considera necesario determinar en qué medida la disposición cuestionada posee eficacia retroactiva. El TC tiene presente que la disposición impugnada estableció la elevación de la tarifa del IRPF para el ejercicio 1992, casi vencido el período impositivo de dicho año; fue publicada en el BOE el 25 de noviembre de 1992, siendo su entrada en vigor el día siguiente. Por tanto, el TC concluye que la disposición impugnada sí tiene eficacia retroactiva.
- d) En cuanto al grado de retroactividad de la disposición impugnada, el TC tiene presente que el IRPF se devenga, por regla general, el 31 de diciembre; considerando que el aumento de la tarifa del IRPF para el ejercicio 1992 se produjo el 25 de noviembre de 1992, el TC concluye que se trata de una disposición con eficacia retroactiva impropia o de grado medio. En efecto, atribuye efectos jurídicos futuros a hechos impositivos que todavía no se han realizado completamente; se aplica a deudas impositivas que aún no se han devengado.

- e) Para resolver una posible vulneración de otros principios constitucionales como el principio de seguridad jurídica, el TC pasa a analizar las siguientes circunstancias específicas de la disposición impugnada: previsibilidad; finalidad; alcance de la medida adoptada.

En cuanto a la previsibilidad de la medida adoptada retroactivamente, considerando la política de progresiva disminución de la tarifa del IRPF en los últimos años, el TC declara que la medida no era previsible. En todo caso, el TC reconoce que Real Decreto-ley 5/1992, de 23 de julio, que subía la tarifa del IRPF –aunque fue declarado inconstitucional por otros motivos⁴⁹⁸– generó el efecto de poner sobre aviso a los contribuyentes de la medida que se impugna.

En cuanto a la finalidad de la medida adoptada retroactivamente, el TC declara que responde a la necesidad extraordinaria y urgente de responder al espectacular crecimiento del déficit público durante el primer semestre del ejercicio 1992, que afectaba gravemente al equilibrio de la Hacienda Pública del Estado y al cumplimiento de uno los

⁴⁹⁸ El art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 establece un incremento de las tarifas o escalas de tipos de gravamen aplicables a las bases imponibles del IRPF. Al respecto, el TC declaró que tal modificación “supone una alteración sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario y afecta a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1. CE. Esa incidencia esencial del precepto legal enjuiciado sobre el deber constitucional de contribuir conlleva, lisa y llanamente, la **vulneración de uno de los límites materiales con que el art. 86.1 CE circunscribe el uso de la potestad normativa que el Gobierno puede ejercer mediante el Decreto-Ley**”. STC 182/1997, Pleno, de 28 de octubre, F.J. 9°. El destacado es mío.

requisitos esenciales con miras a alcanzar la Unión Monetaria prevista en el Tratado de la Unión Europea. Por tanto, el TC declara: “Resulta claro que existieron exigencias cualificadas de interés público, de índole esencialmente económica, que fundamentaron la medida adoptada por la Ley 28/1992”⁴⁹⁹.

Finalmente, en cuanto al alcance de la medida adoptada retroactivamente, el TC declara que se trata de una medida con un alcance limitado y que no alcanza notable importancia⁵⁰⁰.

Por todo lo anterior, atendidas las circunstancias concretas de la medida establecida por el art. 2 de la Ley 28/1992 citado, el TC desestima el recurso de inconstitucionalidad planteado, declarando que no vulnera el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para desestimar la pretensión de los solicitantes, es posible extraer las siguientes ideas:

⁴⁹⁹ STC 182/1997, Pleno, de 28 de octubre, FJ. 13° b).

⁵⁰⁰ Al respecto, el TC declara que: “debe dejarse constancia también del alcance limitado de la medida adoptada. En efecto, la subida de los tipos de las escalas del IRPF establecida por el art. 2 de la Ley 28/1992, no alcanza, desde la perspectiva que ahora importa del efecto retroactivo y la seguridad jurídica, la «notable importancia» de las que se han producido en otras ocasiones en las que este Tribunal ha debido pronunciarse, como es el caso del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego declarado inconstitucional por la STC 173/1996, en el que, como advertíamos en el fundamento jurídico 5.º A), se provocaba un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial”. STC 182/1997, Pleno, de 28 de octubre, FJ. 13° c).

- 1) No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; en efecto, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.
- 2) Fuera de tales límites, nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la Ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno. Una conclusión distinta conduciría a una petrificación del ordenamiento jurídico y atentaría contra la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE.
- 3) El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como el principio de seguridad jurídica.
- 4) El principio de seguridad jurídica no es un límite absoluto para la promulgación de normas fiscales con efecto retroactivo porque ello implicaría una petrificación del ordenamiento jurídico. Por tanto, no existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.
- 5) Con todo, el principio de seguridad jurídica sí protege 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 trascender la interdicción de la arbitrariedad.

- 6) Por tanto, para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar: a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurren en cada caso, tales como: previsibilidad, finalidad y alcance de la medida.
- 7) La circunstancia de que un Real Decreto-ley haya sido declarado inconstitucional, por vulneración del art. 86.1 de la CE, no obsta a que su publicación en el BOE produzca un “efecto anuncio”⁵⁰¹ sobre las próximas medidas tributarias.

El TC fundamenta su conclusión en las siguientes dos razones: a) Porque hasta la publicación de la STC que declara la inconstitucional de una disposición en el BOE, ella ha estado plenamente vigente, surtiendo todos sus efectos; y b) “porque la capacidad de prevenir a los ciudadanos es una cualidad de mero hecho que, como tal, no se ve afectada por una declaración de inconstitucionalidad”⁵⁰².

⁵⁰¹ Esta es la primera vez que el TC hace referencia al denominado “efecto anuncio”, que se produce por la publicidad del contenido de una disposición. “El *efecto anuncio* consiste en que los destinatarios de la norma afectados desfavorablemente por la misma orientan su comportamiento con el fin de que, una vez publicada ésta oficialmente, no les resulte aplicable. En estos casos el legislador, para impedir que se frustre la finalidad de la nueva regulación, suele anticipar la aplicabilidad de la norma, mediante el establecimiento de una entrada en vigor retroactiva”. MACHO PÉREZ, A. B. (2006). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*, pág. 105.

⁵⁰² STC 182/1997, Pleno, de 28 de octubre, FJ. 13º a).

H. STC 104/2000: participación de las Entidades Locales en los tributos del Estado

- *STC 104/2000, Pleno, de 13 de abril. Ponente: Jiménez de Parga y Cabrera. BOE nº 119, de 18 de mayo de 1997. [RTC 2000\104]. FJ 6º.*

Esta sentencia resuelve un RI contra la Ley 5/1993, de 16 de abril, de liquidación definitiva de la participación de las Corporaciones Locales en los Tributos del Estado correspondiente al ejercicio de 1990.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que el art. 1 de la Ley 5/1993 citada sea declarado inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE. Los recurrentes alegan que la disposición impugnada regula en el año 1993 lo que corresponde percibir a las Entidades Locales por su participación en los tributos del Estado correspondiente al año 1990; por tanto, se estaría aplicando una nueva ley a situaciones de hecho producidas y desarrolladas con anterioridad a ella.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) El TC declara que el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.

“Que la «*restricción de derechos individuales*» ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual, el límite de dicho artículo hay que considerarlo como referido a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos

fundamentales y de las libertades públicas (del Título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona”⁵⁰³.

- b) En consecuencia, no cabe establecer una vulneración del principio de irretroactividad del art. 9.3 de la CE “para afirmar el respeto debido a unas situaciones jurídicas que, si hubieran de identificarse como pretensiones tuteladas por la norma en cuestión, no tendría otros titulares que los entes públicos”⁵⁰⁴.

Por todo lo anterior, el TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarando que el art. 1 de la Ley 5/1993 citada, no vulnera el principio de retroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para desestimar la pretensión de los solicitantes, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) No existe una prohibición constitucional de la aplicación de legislación tributaria retroactiva; en efecto, el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE está limitado a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.
- 2) La *restricción de derechos individuales* ha de equipararse a la idea de sanción.
- 3) Los entes públicos no son titulares del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

⁵⁰³ STC 104/2000, Pleno, de 13 de abril, FJ. 6°.

⁵⁰⁴ *Ibíd.*

I. STC 273/2000: ley autonómica convalidada con efecto retroactivo normativa tributaria reglamentaria declarada nula

- *STC 273/2000, Pleno, de 15 de noviembre. Ponente: Cruz Villalón. BOE nº 299, de 14 de diciembre de 2000. [RTC 2000\273]. FJs. 5 a 13°.*

Esta sentencia resuelve una CI interpuesta contra la DA 2ª de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/1987, de 13 de julio, de Administración Hidráulica de Cataluña.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que la DA 2ª de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/1987 citada sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE. En efecto, la disposición impugnada entiende integrada en el texto de la Ley las normas reglamentarias de carácter sustantivo reguladoras del incremento de la tarifa y del canon de saneamiento, aprobadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/1987 citada.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC reitera doctrina constitucional sobre el **principio de irretroactividad** y declara:

Que las normas que imponen cargas tributarias de acuerdo con el art. 31.1 de la CE no son, por definición,

“disposiciones restrictivas de derechos individuales” en el sentido del art. 9.3 de la CE⁵⁰⁵.

Que el hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como el principio de **seguridad jurídica**.

Que el principio de seguridad jurídica no es un límite absoluto para la promulgación de normas fiscales con efecto retroactivo porque ello implicaría un congelamiento del ordenamiento jurídico; por tanto, no existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

Que el principio de seguridad jurídica sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios

⁵⁰⁵ “En cuanto a la interdicción de retroactividad de las disposiciones «restrictivas de derechos individuales», baste declarar a fin de desestimar este argumento [...] **que las normas que imponen cargas tributarias con base en lo dispuesto en el art. 31.1 del propio Título no son por definición disposiciones «restrictivas de derechos individuales»** en el sentido del referido art. 9.3 CE. En efecto, como ya afirmáramos en la STC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182), F. 6, en el mencionado art. 31.1 CE se consagra un auténtico mandato jurídico, del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos, un deber que, por otro lado, enlaza sin tensión dialéctica alguna con la función social de la propiedad (art. 33.2 CE). **Todo ello, como es lógico, dejando de lado el supuesto, aquí no concurrente, de las normas sancionadoras tributarias, que encuentran su propio reflejo en el mismo art. 9.3 CE**”. STC 273/2000, Pleno, de 15 de noviembre. F.J. 5º. El destacado es mío.

normativos que no sean razonablemente previsibles ya que la retroactividad posible trascender la interdicción de la arbitrariedad.

Que para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar: a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurran en cada caso.

- b) Segundo, el TC declara que la disposición impugnada efectivamente integra y confiere efecto retroactivo a normas reglamentarias de carácter sustantivo reguladoras del incremento de la tarifa y del canon de saneamiento.

Sin embargo, no se trataría de una retroactividad auténtica como como afirman los recurrentes, sino de una retroactividad impropia. En efecto, el TC declara que “la retroactividad de la elevación de rango de las normas reglamentarias llevada a cabo por el precepto cuestionado no puede hacerse coincidir con el plazo de prescripción de las deudas tributarias y sí con la vigencia de las normas que se integran en el texto de la Ley”⁵⁰⁶. Por tanto, la aplicación retroactiva de la normativa integrada se extiende desde el momento en que estas últimas entraron en vigor.

- c) Tercero, habiendo establecido la eficacia retroactiva de la disposición impugnada, el TC analiza si tal retroactividad quebranta el principio de seguridad jurídica.

⁵⁰⁶ STC 273/2000, Pleno, de 15 de noviembre. FJ. 7°.

En concreto, el TC distingue –por primera vez– dos aspectos que deben considerarse para analizar si existe o no vulneración del principio de seguridad jurídica: a) certeza de la norma, que es una vertiente objetiva; b) previsibilidad de los efectos de su aplicación por los poderes públicos, que es una vertiente subjetiva⁵⁰⁷.

- d) Cuarto, en cuanto a la **certeza de la norma**, el TC reconoce que la disposición impugnada integra preceptos reglamentarios que no están claramente identificados. El TC tiene presente que las omisiones o deficiencias técnicas no representan en sí mismas tachas de inconstitucionalidad y que tales preceptos son identificables. Por tanto, el TC declara que los defectos de técnica legislativa de la disposición impugnada no vulneran la certeza del Derecho.
- e) Quinto, en cuanto a la previsibilidad de la norma, el TC destaca que la disposición impugnada integra preceptos reglamentarios que estaban plenamente vigentes en tal momento.

Que, posteriormente, tales preceptos fueron anulados; sin embargo, ello se debió exclusivamente a la concurrencia de un defecto de procedimiento y no a la existencia de un vicio de carácter sustantivo.

Que el objetivo del legislador autonómico es tratar de garantizar la efectiva consecución de un interés de relevancia constitucional: la mejora de la calidad ambiental de las aguas.

⁵⁰⁷ STC 273/2000, Pleno, de 15 de noviembre. FJ. 9º.

Por tanto, el TC declara que la disposición impugnada no afecta la previsibilidad de los efectos de su aplicación por los poderes públicos⁵⁰⁸.

Por todo lo anterior, el TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarando que la disposición impugnada no vulnera el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para desestimar la pretensión de los solicitantes, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) Las normas que imponen cargas tributarias de acuerdo con el art. 31.1 de la CE no son, por definición, “disposiciones restrictivas de derechos individuales” en el sentido del art. 9.3 de la CE.
- 2) El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como: la seguridad jurídica.
- 3) El principio de seguridad jurídica no es un límite absoluto para la promulgación de normas fiscales con efecto retroactivo porque ello implicaría un congelamiento del

⁵⁰⁸ El supuesto de hecho de la STC 273/2000 es similar al supuesto de hecho de la STC 182/1997. En ambos casos el TC concluye que la circunstancia de que una disposición haya sido declarada inconstitucional por razones de forma, no afecta la previsibilidad de la norma. De todos modos, el contenido de la norma ya había sido incorporado al ordenamiento jurídico y, por tanto, era previsible por los ciudadanos.

ordenamiento jurídico; por tanto, no existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

- 4) El principio de seguridad jurídica sí protege, en cambio, 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 trascender la interdicción de la arbitrariedad.
- 5) Para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar:
a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurren en cada caso.
- 6) Para determinar si una norma con eficacia retroactiva quebranta el principio de seguridad jurídica es necesario analizar los dos aspectos siguientes: certeza de la norma, que es un aspecto objetivo; previsibilidad de los efectos de su aplicación por los poderes públicos, que es un aspecto subjetivo.
- 7) La circunstancia de que una disposición normativa haya sido declarada inconstitucional por razones de forma, no obsta a que su publicación en el BOE produzca un efecto de previsibilidad sobre las próximas medidas tributarias.

J. STC 234/2001: impuesto especial sobre hidrocarburos

- *STC 234/2001, Pleno, de 13 de diciembre. Ponente: García Manzano. BOE nº 14, de 16 de enero de 2002. [RTC 2001\224]. FJs. 4º a 12º.*

Esta sentencia resuelve la CI interpuesta contra la disposición transitoria cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales.

La disposición impugnada ordena que los fabricantes sometidos al nuevo Impuesto sobre Hidrocarburos, que gozaban de exención de acuerdo con la legislación anterior, presenten una declaración en el plazo de tres meses comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuestos, así como los incorporados a los productos y preparaciones en su poder, con ingreso de las cuotas correspondientes.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud del recurrente de que la disposición impugnada sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE con el argumento de que tal disposición sometería a tributación productos cuya adquisición había estado sujeta, pero exenta al amparo de la ley anterior.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC tiene presente que por medio de la disposición impugnada el legislador tributario elimina una exención que no está constitucionalmente obligado a mantener.

El TC –reiterando doctrina constitucional⁵⁰⁹– declara que el derecho a la exención es simplemente un elemento de la relación jurídica tributaria y su existencia no configura un auténtico derecho subjetivo a su mantenimiento.

- b) Segundo, el TC declara que el legislador tributario ha eliminado una exención tributaria cuyos efectos ya se habían producido y agotado completamente. Por tanto, se produce un supuesto de retroactividad auténtica.

La situación anterior se ve agravada por los dos hechos siguientes: a) Que, de acuerdo con la legislación anterior, la exención tributaria era autorizada expresamente por el Ministerio de Economía y Hacienda; b) Que el ingreso de las cuotas correspondientes deba hacerse de acuerdo con los tipos de gravamen de la nueva ley, que son más altos que los que habría que aplicar de acuerdo con la ley anterior en caso de no haber existido la exención.

- c) Tercero, el TC declara que 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 CE veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno.

Con todo, el hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no

⁵⁰⁹ El TC ha declarado que “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”. STC 6/1983, Pleno, de 4 de febrero, FJ. 2º.

implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con **otros principios constitucionales**, tales como el principio de seguridad jurídica.

- d) Cuarto, en cuanto a la posible vulneración de otros principios constitucionales como el **principio de seguridad jurídica**, el TC declara que una norma tributaria vulnera tal principio si es imprevisible y quiebra la confianza legítima de los obligados tributarios; que podría resultar inconstitucional si no existen razones que permitan justificar la subordinación del principio de seguridad jurídica frente a otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos.

El TC declara que la eliminación de la exención tributaria resulta completamente imprevisible porque los obligados tributarios no contaban con antecedentes para razonablemente esperar que la nueva regulación fiscal derogase la exención tributaria de la que gozaban, ni menos aún que dejase sin efecto las exenciones ya otorgadas y reconocidas.

El TC declara que la eliminación de la exención tributaria resulta desprovista de justificación objetiva y plausible. En efecto, no existe ninguna consideración al respecto en el debate parlamentario ni en el preámbulo de la nueva ley.

Finalmente, el TC considera que al dejarse sin efecto las autorizaciones concedidas por el Ministerio de Economía y Hacienda, que constituyen el título jurídico que sirve de respaldo legitimador a la exención tributaria otorgada, se

quiebra gravemente la confianza legítima que todo obligado tributario debe tener en la actuación de los poderes públicos.

Por todo lo anterior, el TC estima la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarando inconstitucional y nula la disposición transitoria cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Habiendo analizado las razones del TC para estimar la pretensión del recurrente, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) No existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.
- 2) No existe un principio constitucional que prohíba, con carácter general, la promulgación de normas tributarias con efecto retroactivo; una conclusión distinta atentaría contra la concepción establecida en el art. 9.2 de la CE.
- 3) El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como el principio de seguridad jurídica.
- 4) Una norma tributaria con grado de retroactividad auténtica vulnera el principio de seguridad jurídica si es imprevisible y quiebra la confianza legítima de los obligados tributarios; tal norma resulta inconstitucional si no existen razones que permitan justificar la subordinación del principio de seguridad jurídica frente a otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos.

K. STC 90/2009: planes de pensiones

- *STC 90/2009, Sala Segunda, de 20 de abril. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 111, de 7 de mayo de 2009. [RTC 2009\90]. FJ. 4º.*

Esta sentencia resuelve la CI interpuesta contra la disposición transitoria decimotercera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

La disposición impugnada fue dictada considerando que algunos partícipes de planes de pensiones que habían cesado totalmente de trabajar, –bien por haberse jubilado, bien por haber sido declarados en situación de invalidez y no realizar otro trabajo– habían seguido realizando aportaciones en la creencia de que la normativa vigente no impedía tal actuación.

En concreto, la disposición impugnada establece que los partícipes de planes de pensiones que hubieran seguido haciendo aportaciones a los mismos con posterioridad al cese de su actividad laboral, podrán optar entre: a) Mantener los derechos consolidados correspondiente a dichas aportaciones para cubrir la contingencia de fallecimiento; b) Recuperarlos en forma de capital, dentro del plazo de un año a partir de la entrada en vigor de la disposición, tributando como rendimiento del trabajo de acuerdo con normativa del IRPF.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud del recurrente de que la disposición impugnada sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Reiterando doctrina constitucional, el TC establece que el principio de seguridad jurídica “viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”.
- b) En cuanto al principio de irretroactividad, el TC reitera que no existe un principio constitucional que prohíba, con carácter general, la promulgación de normas tributarias con efecto retroactivo. En efecto, el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 de la CE se limita a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.

Con todo, el hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como el principio de seguridad jurídica.

- c) El principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen; aun cuando sí protege la confianza de los ciudadanos y de la arbitrariedad.

El TC declara que la disposición impugnada no quiebra la confianza de los ciudadanos por cuanto establece un determinado régimen jurídico que es aplicable hacia el futuro. La disposición no es retroactiva en modo alguno y permite a

los ciudadanos ajustar su conducta a la nueva legislación vigente dentro del plazo de un año, plazo que se considera sobradamente razonable.

Finalmente, el TC descarta que la disposición impugnada sea arbitraria por cuanto tiene una finalidad razonable, expresamente manifestada en la tramitación parlamentaria de la misma. En concreto, impedir que partícipes de planes de pensiones que han cesado totalmente de trabajar, sigan realizando aportaciones.

Por todo lo anterior, el TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarando que la disposición impugnada no vulnera el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para estimar la pretensión del recurrente, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) No existe un principio constitucional que prohíba, con carácter general, la promulgación de normas tributarias con efecto retroactivo.
- 2) No existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.
- 3) El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como el principio de seguridad jurídica.

- 4) Una norma tributaria vulnera el principio de seguridad jurídica si quiebra la confianza legítima de los obligados tributarios o si resulta arbitraria.

L. STC 116/2009: tarifas por servicios portuarios

- *STC 116/2009, Sala Primera, de 18 de mayo. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 149, de 20 de junio de 2009. [RTC 2009\116]. FJs. 3º y 4º.*

Esta sentencia resuelve la CI interpuesta contra la DA trigésimo cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

La disposición impugnada dispone que se practiquen las liquidaciones de determinadas tarifas por la prestación de servicios portuarios que habían sido previamente anuladas por resoluciones judiciales firmes.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que la disposición impugnada sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE. Los recurrentes alegan que tal disposición dotaría de vigencia una regulación que ya existía al tiempo de producirse el hecho imponible y que había sido declarada nula por resolución judicial.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Primero, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que no existe un principio constitucional que prohíba, con carácter general, la promulgación de normas tributarias con

efecto retroactivo. En efecto, el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 de la CE se limita a las leyes sancionadoras no favorables y a las leyes restrictivas de derechos individuales.

Con todo, el hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como el principio de seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos y de la arbitrariedad.

- b) Segundo, para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar el grado de retroactividad de la norma cuestionada. En este sentido, es posible distinguir entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia.

Tratándose de retroactividad auténtica, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podría imponerse excepcionalmente a tal principio.

Tratándose de 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.

- c) Tercero, el TC declara que la disposición impugnada establece la regulación de unas tarifas que tienen la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público, dotándola de una retroactividad auténtica, sin que concurren exigencia cualificadas de interés común que puedan resultar prevalentes.

Se “configura un supuesto de lo que se denomina retroactividad auténtica, toda vez que, tomando como presupuesto y excusa la anulación judicial de las liquidaciones practicadas por haberse declarado nulas las disposiciones que establecieron sus cuantías, habilita la práctica de nuevas liquidaciones, estableciendo la cuantificación de las tarifas a aplicar en relación con supuestos de hecho que no sólo habían sido ya realizados en su integridad y estaban plenamente agotados al amparo de una legislación anterior, sino que incluso habían sido ya objeto de liquidación conforme a esa legislación y sometida dicha liquidación a control de legalidad por los órganos judiciales competentes, lo que implica una actuación legislativa que no era razonablemente previsible para los agentes destinatarios de la norma, dañando la confianza con la que desarrolló su actividad económica. Por tanto, habida cuenta del alcance retroactivo que contiene la norma cuestionada, su legitimidad constitucional sólo podría ser

apreciada si existen exigencias cualificadas del bien común que puedan resultar prevalentes”⁵¹⁰.

Por todo lo anterior, el TC estima la cuestión de inconstitucionalidad, declarando inconstitucional y nula la DA impugnada, por ser contraria a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, establecidos en el art. 9.3 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para estimar la pretensión del recurrente, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) No existe un principio constitucional que prohíba, con carácter general, la promulgación de normas tributarias con efecto retroactivo.
- 2) El hecho de que no exista una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva no implica que una disposición tributaria retroactiva sea siempre constitucional; en efecto, tal disposición podría ser inconstitucional si colisiona con otros principios constitucionales, tales como el principio de seguridad jurídica.
- 3) Para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar el grado de retroactividad de la norma cuestionada.
- 4) Una ley tributaria que produzca retroactividad auténtica, donde una actuación legislativa no es razonablemente previsible para los agentes destinatarios de la norma, daña la confianza con la que desarrollaron su actividad económica. Por tanto, la legitimidad constitucional de tal ley solo podría

⁵¹⁰ STC 116/2009, de 18 de mayo, FJ. 4º,

ser apreciada si existen exigencias cualificadas del bien común que puedan imponerse excepcionalmente a la aplicación del principio de prohibición de la retroactividad, establecido en el art. 9.3 de la CE.

M. STC 176/2011: rendimientos del trabajo personal en el IRPF

- *STC 176/2011, Pleno, de 8 de noviembre. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 294, de 7 de diciembre de 2011. [RTC 2011\176]. FJ. 5º.*

Esta sentencia resuelve un RI interpuesto contra diversos artículos de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

El art. 1 de la citada Ley 55/1999 da nueva redacción al art. 17.2.a) de la LIRPF/1998, modificando la reducción aplicable a los rendimientos irregulares del trabajo personal por cuenta ajena.

La Ley 55/1999 fue publicada en el BOE el 30 de diciembre de 1999 y fue fijada su entrada en vigor para el día 1 de enero de 2000. Sin embargo, por orden de la disposición transitoria duodécima de la Ley impugnada, la nueva redacción dada a art. 17.2 de la LIRPF/1998 debía entrar en vigencia el 1 de octubre de 1999.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que la disposición transitoria duodécima de la Ley impugnada sea declarada inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Reiterando doctrina constitucional, el TC declara que para determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos hay que analizar: el grado de retroactividad de la norma cuestionada y las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto.
- b) En cuanto al grado de retroactividad, el TC declara que la disposición transitoria impugnada establece una retroactividad auténtica porque afectó, en el ámbito de un hecho imponible que estaba totalmente consumado, a situaciones jurídicas surgidas y concluidas durante el ejercicio de 1999.
- c) En cuanto a las circunstancias específicas que concurren, el TC declara que la modificación de la LIRPF/1998 responde a la finalidad constitucionalmente respaldada de una mayor justicia tributaria.

En efecto, con tal modificación se busca corregir la forma de tributación de los rendimientos irregulares del trabajo personal por cuenta ajena, que se estaba utilizando como un instrumentos de planificación fiscal por contribuyentes de elevado nivel de rentas que tenían la posibilidad de arbitrar sus relaciones económicas, provocando la generación de rendimientos dinerarios o en especie de forma irregular.

- d) Con todo, el TC declara que la forma en que se realizó la modificación afecta por igual a todas las rentas irregulares del trabajo, sin establecer distinciones de ningún tipo para aquellas rentas que pretendidamente serían el objeto de la

medida porque con ellas se propiciaban operaciones de planificación fiscal.

Este tratamiento indiscriminado causa que la medida legislativa tenga un alcance más general que el que pudiera estar reflejado en la tramitación parlamentaria.

Luego, el TC concluye que la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, una alteración en la determinación de la deuda tributaria del IRPF sin la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general que justifiquen el efecto retroactivo otorgado.

Por todo lo anterior, el TC estima el RI, declarando inconstitucional y nula la disposición transitoria duocédima de la Ley 55/1999 impugnada, por ser contraria al principio de seguridad jurídica establecido en el art. 9.3 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para estimar la pretensión del recurrente, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) No existe un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal; luego, para determinar si una norma tributaria con efecto retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica habrá que analizar: a) el grado de retroactividad de la norma cuestionada; b) las circunstancias específicas que concurren en cada caso.
- 2) Una ley tributaria que produzca retroactividad auténtica, donde una actuación legislativa no es razonablemente previsible para los agentes destinatarios de la norma, daña la confianza con la que desarrollaron su actividad económica. Por tanto, la legitimidad constitucional de tal ley solo podría ser apreciada si existen exigencias cualificadas del bien

común que puedan imponerse excepcionalmente a la aplicación del principio de prohibición de la retroactividad, establecido en el art. 9.3 de la CE.

N. Resumen: UP

Habiendo analizado el razonamiento del TC sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de irretroactividad en las diversas SSTC estudiadas, estamos en condiciones de establecer el UP a efectos de determinar los ámbitos de aplicación de tales principios.

Para realizar el análisis partiremos del supuesto de que existe una ley tributaria retroactiva desfavorable⁵¹¹ y se buscará establecer cuándo tal aplicación retroactiva implica una vulneración del principio de irretroactividad, establecido en el art. 9.3 de la CE.

Nuestro UP está constituido por los siguientes elementos:

- a) Que se trate de leyes tributarias retroactivas sancionadoras no favorables o de leyes tributarias restrictivas de derechos individuales.

Tratándose de leyes tributarias sancionadoras no favorables, asignaremos las letras *SNF*; tratándose de leyes tributarias restrictivas de derechos individuales, asignaremos las letras *RDI*.

⁵¹¹ No se considera en el supuesto el caso de que exista una ley tributaria favorable porque esta situación no atenta contra el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.3 de la CE.

- b) Que se trate de leyes tributarias retroactivas desfavorables que respeten el principio de capacidad económica. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *CEC*.

Se entiende que una ley tributaria retroactiva no respeta –y, por tanto, vulnera– el principio de capacidad económica “si la ley establece como presupuesto un hecho o una situación pasada que no persisten en el momento de su entrada en vigor, o modifica, extendiendo sus efectos hacia el pasado, los elementos esenciales de un tributo existente en dicho momento, pues dicha capacidad 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”⁵¹².

- c) Que se trate de leyes tributarias retroactivas desfavorables que respeten el principio de seguridad jurídica. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *SEG*.

Para determinar si una ley tributaria retroactiva respeta el principio de seguridad jurídica es necesario, a su vez, considerar las siguientes propiedades relevantes:

- c.1. Grado de retroactividad de las leyes tributarias, que puede ser: retroactividad auténtica o retroactividad impropia.

Tratándose de las leyes tributarias desfavorables con retroactividad auténtica; asignaremos las letras *LRA*.

⁵¹² STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio, FJ. 10°.

Las leyes tributarias desfavorables que no presenten retroactividad auténtica, presentarán retroactividad impropia.

- c.2. Que se trate de leyes tributarias retroactivas desfavorables que respondan a exigencias cualificadas del bien común; asignaremos las letras *EBC*.
- c.3. .Que se trate de leyes tributarias retroactivas desfavorables con una duración de carácter transitorio; asignaremos las letras *DUR*.
- c.4. Que se trate de leyes tributarias retroactivas desfavorables proporcionales, esto es, que regulen medidas de escasa importancia; asignaremos las letras *PROP*.
- c.5. Que se trate de leyes tributarias retroactivas desfavorables con una finalidad y justificación razonables. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *FIN*.
- c.6. Que se trate de leyes tributarias retroactivas desfavorables cuyos efectos sean razonablemente previsibles por los ciudadanos⁵¹³. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *PREV*.

Según se analizará en las páginas siguientes, las dos situaciones en que se entiende que una ley tributaria retroactiva desfavorable respeta el principio de seguridad

⁵¹³ Para estos efectos, debe entenderse que la circunstancia de que una disposición haya sido declarada inconstitucional por razones de forma, no afecta la previsibilidad de la norma.

jurídica son los siguientes: a) Que la ley tributaria desfavorable presente retroactividad auténtica y responda a una exigencia cualificada del bien común; b) si se trata de una ley tributaria retroactiva desfavorable que, sin presentar retroactividad auténtica, tiene una duración de carácter transitorio y presenta medidas proporcionales y tiene una finalidad y justificación razonables y tiene efectos previsibles por los ciudadanos.

En resumen, el universo de propiedades del principio de irretroactividad está compuesto por las siguientes seis propiedades relevantes. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de irretroactividad incorporaremos la expresión “(IRR)”:

$$UP_{(IRR)} = \{ SNF \cdot RDI \cdot CEC \cdot SEG \}$$

Por su parte, el universo de propiedades del principio de seguridad jurídica está compuesto por las siguientes cinco propiedades relevantes. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de seguridad jurídica incorporaremos la expresión “(SEG)”:

$$UP_{(SEG)} = \{ LRA \cdot EBC \cdot DUR \cdot PROP \cdot FIN \cdot PREV \}$$

2.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC(IRR)

Habiendo fijado las propiedades relevantes en las 19 SSTC. Procede seguir determinando el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo.

El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro $UP_{(IRR)}$ está constituido por cuatro elementos: *SNF*, *RDI*, *CEC* y *SEG*; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^4 = 16$ casos genéricos.

Nuestro $UP_{(SEG)}$ está constituido por seis elementos: *LRA*, *EBC*, *DUR*, *PROP*, *FIN* y *PREV*; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^6 = 64$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestros *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

UC	$UP_{(IRR)}$			
	SNF	RDI	CEC	SEG
1	+	+	+	+
2	-	+	+	+
3	+	-	+	+
4	-	-	+	+
5	+	+	-	+
6	-	+	-	+
7	+	-	-	+
8	-	-	-	+
9	+	+	+	-
10	-	+	+	-
11	+	-	+	-
12	-	-	+	-
13	+	+	-	-
14	-	+	-	-
15	+	-	-	-
16	-	-	-	-

<i>UC</i>	<i>UP_(SEG)</i>					
	<i>LRA</i>	<i>EBC</i>	<i>DUR</i>	<i>PROP</i>	<i>FIN</i>	<i>PREV</i>
1	+	+	+	+	+	+
2	-	+	+	+	+	+
3	+	-	+	+	+	+
4	-	-	+	+	+	+
5	+	+	-	+	+	+
6	-	+	-	+	+	+
7	+	-	-	+	+	+
8	-	-	-	+	+	+
9	+	+	+	-	+	+
10	-	+	+	-	+	+
11	+	-	+	-	+	+
12	-	-	+	-	+	+
13	+	+	-	-	+	+
14	-	+	-	-	+	+
15	+	-	-	-	+	+
16	-	-	-	-	+	+
17	+	+	+	+	-	+
18	-	+	+	+	-	+
19	+	-	+	+	-	+
20	-	-	+	+	-	+
21	+	+	-	+	-	+
22	-	+	-	+	-	+
23	+	-	-	+	-	+
24	-	-	-	+	-	+
25	+	+	+	-	-	+
26	-	+	+	-	-	+
27	+	-	+	-	-	+
28	-	-	+	-	-	+
29	+	+	-	-	-	+
30	-	+	-	-	-	+
31	+	-	-	-	-	+
32	-	-	-	-	-	+
33	+	+	+	+	+	-
34	-	+	+	+	+	-

35	+	-	+	+	+	-
36	-	-	+	+	+	-
37	+	+	-	+	+	-
38	-	+	-	+	+	-
39	+	-	-	+	+	-
40	-	-	-	+	+	-
41	+	+	+	-	+	-
42	-	+	+	-	+	-
43	+	-	+	-	+	-
44	-	-	+	-	+	-
45	+	+	-	-	+	-
46	-	+	-	-	+	-
47	+	-	-	-	+	-
48	-	-	-	-	+	-
49	+	+	+	+	-	-
50	-	+	+	+	-	-
51	+	-	+	+	-	-
52	-	-	+	+	-	-
53	+	+	-	+	-	-
54	-	+	-	+	-	-
55	+	-	-	+	-	-
56	-	-	-	+	-	-
57	+	+	+	-	-	-
58	-	+	+	-	-	-
59	+	-	+	-	-	-
60	-	-	+	-	-	-
61	+	+	-	-	-	-
62	-	+	-	-	-	-
63	+	-	-	-	-	-
64	-	-	-	-	-	-

2.4 Delimitación del ámbito normativo de análisis: $UA_{(IRR)}$ y $US_{(IRR)}$; $UA_{(SEG)}$ y $US_{(SEG)}$

Habiendo fijado el ámbito fáctico, procede determinar el ámbito normativo de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el *Universo de Acciones (UA)* y el *Universo de Soluciones (US)*.

El *Universo de Acciones (UA)* se puede definir como “el conjunto de comportamientos deónticamente modalizados por el sistema normativo analizado”⁵¹⁴.

El *Universo de Soluciones (US)* se puede definir como el “conjunto de soluciones normativas del sistema normativo analizado”⁵¹⁵.

Existen tres operadores deónticos que nos permiten calificar una acción. Ellos son: obligatorio, prohibido y facultativo; siguiendo con la tradición, le asignaremos los siguientes símbolos **O**, **Ph** y **F**, respectivamente. Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *US* al operador deóntico prohibido.

Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del $UA_{(IRR)}$ y $US_{(IRR)}$ a las siguientes dos acciones y soluciones normativas:

⁵¹⁴ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), p. 286.

⁵¹⁵ *Ibidem*, p. 287.

- a) $UA_{(IRR)}$: Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (DC) prevalece sobre el principio de irretroactividad (IRR). Representaremos esta acción de la siguiente manera:

$$DC > IRR.$$

$US_{(IRR)}$: Por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de irretroactividad. Representaremos esta solución normativa de la siguiente manera:

$$\neg Ph_{DC(IRR)}$$

- b) $UA_{(IRR)}$: Principio de irretroactividad (IRR) prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (DC). Representaremos esta acción de la siguiente manera:

$$IRR > DC.$$

$US_{(IRR)}$: Por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de irretroactividad. Representaremos esta solución normativa de la siguiente manera:

$$Ph_{DC(IRR)}$$

Por lo tanto,

$$UA_{(IRR)} = \{ (DC > IRR) , (IRR > DC) \}$$

$$US_{(IRR)} = \{ Ph_{DC(IRR)} \}$$

Por su parte, limitaremos la extensión del $UA_{(SEG)}$ y $US_{(SEG)}$ a las siguientes dos acciones y soluciones normativas:

- a) **$UA_{(SEG)}$** : Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (*DC*) prevalece sobre el principio de seguridad jurídica (*SEG*). Representaremos esta acción de la siguiente manera:

$$DC > SEG.$$

$US_{(SEG)}$: Por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de seguridad jurídica. Representaremos esta solución normativa de la siguiente manera:

$$\neg Ph_{DC(SEG)}$$

- b) **$UA_{(SEG)}$** : Principio de seguridad jurídica (*SEG*) prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (*DC*). Representaremos esta acción de la siguiente manera:

$$SEG > DC.$$

$US_{(SEG)}$: Por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de irretroactividad. Representaremos esta solución normativa de la siguiente manera:

$$Ph_{DC(SEG)}$$

Por lo tanto,

$$UA_{(SEG)} = \{ (DC > SEG) , (SEG > DC) \}$$

$$US_{(SEG)} = \{ Ph_{DC(SEG)} \}$$

2.5 Normas y respuestas del sistema (IRR)

Habiendo determinado los ámbitos fáctico y normativo de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado, es posible extraer tres normas para nuestro sistema normativo **SN_{IRR}**.

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de una ley tributaria retroactiva sancionadora no favorables o que restrinja derechos individuales, entonces el principio de irretroactividad prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de irretroactividad.

Representaremos esta primera norma de la siguiente manera:

$$N_1 = SNF \vee RDI \rightarrow IRR > DC$$

La **segunda norma** puede expresarse así: si se trata de una ley tributaria retroactiva que, sin ser sancionadora no favorable ni restringir derechos individuales, no respeta el principio de capacidad económica y/o no respeta el principio de seguridad jurídica, entonces el principio de irretroactividad prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de irretroactividad.

Representaremos esta segunda norma de la siguiente manera:

$$N_2 = \neg(SNF \vee RDI) \cdot \neg(CEC \vee SEG) \rightarrow IRR > DC$$

La **tercera norma** puede expresarse así: si se trata de una ley tributaria retroactiva que, sin ser sancionadora no favorable ni restringir derechos individuales, respeta el principio de capacidad económica y respeta el principio de seguridad jurídica, entonces el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos prevalece sobre el principio de irretroactividad; por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de irretroactividad

Representaremos esta segunda norma de la siguiente manera:

$$N_3 = \neg(SNF \vee RDI) \cdot CEC \cdot SEG \rightarrow DC > IRR$$

Por lo tanto,

$$SN_{IRR} = \{ N_1, N_2, N_3 \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro **SN_{IRR}** establece para cada uno de los casos del *UC*; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta en la página siguiente:

UC	$UP_{(IRR)}$				$SN_{(IRR)}$		
	SNF	RDI	CEC	SEG	N_1	N_2	N_3
1	+	+	+	+	IRR > DC		
2	-	+	+	+	IRR > DC		
3	+	-	+	+	IRR > DC		
4	-	-	+	+			DC > IRR
5	+	+	-	+	IRR > DC		
6	-	+	-	+	IRR > DC		
7	+	-	-	+	IRR > DC		
8	-	-	-	+		IRR > DC	
9	+	+	+	-	IRR > DC		
10	-	+	+	-	IRR > DC		
11	+	-	+	-	IRR > DC		
12	-	-	+	-		IRR > DC	
13	+	+	-	-	IRR > DC		
14	-	+	-	-	IRR > DC		
15	+	-	-	-	IRR > DC		
16	-	-	-	-		IRR > DC	

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema SN_{IRR} es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

2.6 Normas y respuestas del sistema (SEG)

Habiendo determinado los ámbitos fáctico y normativo de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado, es posible extraer cuatro normas para nuestro sistema normativo **SN_{SEG}**.

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de una ley tributaria desfavorable con retroactividad auténtica y que responda a exigencias cualificadas del bien común, entonces el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos prevalece sobre el principio de seguridad jurídica; por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de seguridad jurídica.

Representaremos esta segunda norma de la siguiente manera:

$$N_1 = LRA \cdot EBC \rightarrow DC > SEG$$

La **segunda norma** puede expresarse así: si se trata de una ley tributaria desfavorable con retroactividad auténtica y que no responda a exigencias cualificadas del bien común, entonces el principio de seguridad jurídica prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de seguridad jurídica.

Representaremos esta segunda norma de la siguiente manera:

$$N_2 = LRA \cdot \neg EBC \rightarrow SEG > DC$$

La **tercera norma** puede expresarse así: si se trata de una ley tributaria retroactiva desfavorable que, sin presentar retroactividad

auténtica, tiene una duración de carácter transitorio y presenta medidas proporcionales y tiene una finalidad y justificación razonables y tiene efectos previsibles por los ciudadanos, entonces el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos prevalece sobre el principio de seguridad jurídica; por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de seguridad jurídica.

Representaremos esta tercera norma de la siguiente manera:

$$N_3 = \neg LRA \cdot (DUR \cdot PROP \cdot FIN \cdot PREV) \rightarrow DC > SEG$$

La **cuarta norma** puede expresarse así: si se trata de una ley tributaria retroactiva desfavorable que, sin presentar retroactividad auténtica, no tiene una duración de carácter transitorio y/o no presenta medidas proporcionales y/o no tiene una finalidad y justificación razonables y/o no tiene efectos previsibles por los ciudadanos, entonces el principio de seguridad jurídica prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio de seguridad jurídica.

Representaremos esta cuarta norma de la siguiente manera:

$$N_4 = \neg LRA \cdot \neg(DUR \cdot PROP \cdot FIN \cdot PREV) \rightarrow SEG > DC$$

Por lo tanto,

$$SN_{SEG} = \{ N_1, N_2, N_3, N_4 \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro **SN_{SEG}** establece para cada uno de los casos del *UC*; en

otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta en las páginas siguientes.

UC	$UP_{(SEG)}$						$SN_{(SEG)}$			
	LRA	EBC	DUR	PROP	FIN	PREV	N_1	N_2	N_3	N_4
1	+	+	+	+	+	+	DC>SEG			
2	-	+	+	+	+	+			DC>SEG	
3	+	-	+	+	+	+		SEG>DC		
4	-	-	+	+	+	+			DC>SEG	
5	+	+	-	+	+	+	DC>SEG			
6	-	+	-	+	+	+				SEG>DC
7	+	-	-	+	+	+		SEG>DC		
8	-	-	-	+	+	+				SEG>DC
9	+	+	+	-	+	+	DC>SEG			
10	-	+	+	-	+	+				SEG>DC
11	+	-	+	-	+	+		SEG>DC		
12	-	-	+	-	+	+				SEG>DC
13	+	+	-	-	+	+	DC>SEG			
14	-	+	-	-	+	+				SEG>DC
15	+	-	-	-	+	+		SEG>DC		
16	-	-	-	-	+	+				SEG>DC
17	+	+	+	+	-	+	DC>SEG			
18	-	+	+	+	-	+				SEG>DC
19	+	-	+	+	-	+		SEG>DC		
20	-	-	+	+	-	+				SEG>DC
21	+	+	-	+	-	+	DC>SEG			

22	-	+	-	+	-	+				SEG>DC
23	+	-	-	+	-	+		SEG>DC		
24	-	-	-	+	-	+				SEG>DC
25	+	+	+	-	-	+	DC>SEG			
26	-	+	+	-	-	+				SEG>DC
27	+	-	+	-	-	+		SEG>DC		
28	-	-	+	-	-	+				SEG>DC
29	+	+	-	-	-	+	DC>SEG			
30	-	+	-	-	-	+				SEG>DC
31	+	-	-	-	-	+		SEG>DC		
32	-	-	-	-	-	+				SEG>DC
33	+	+	+	+	+	-	DC>SEG			
34	-	+	+	+	+	-				SEG>DC
35	+	-	+	+	+	-		SEG>DC		
36	-	-	+	+	+	-				SEG>DC
37	+	+	-	+	+	-	DC>SEG			
38	-	+	-	+	+	-				SEG>DC
39	+	-	-	+	+	-		SEG>DC		
40	-	-	-	+	+	-				SEG>DC
41	+	+	+	-	+	-	DC>SEG			
42	-	+	+	-	+	-				SEG>DC
43	+	-	+	-	+	-		SEG>DC		
44	-	-	+	-	+	-				SEG>DC

45	+	+	-	-	+	-	DC>SEG			
46	-	+	-	-	+	-				SEG>DC
47	+	-	-	-	+	-		SEG>DC		
48	-	-	-	-	+	-				SEG>DC
49	+	+	+	+	-	-	DC>SEG			
50	-	+	+	+	-	-				SEG>DC
51	+	-	+	+	-	-		SEG>DC		
52	-	-	+	+	-	-				SEG>DC
53	+	+	-	+	-	-	DC>SEG			
54	-	+	-	+	-	-				SEG>DC
55	+	-	-	+	-	-		SEG>DC		
56	-	-	-	+	-	-				SEG>DC
57	+	+	+	-	-	-	DC>SEG			
58	-	+	+	-	-	-				SEG>DC
59	+	-	+	-	-	-		SEG>DC		
60	-	-	+	-	-	-				SEG>DC
61	+	+	-	-	-	-	DC>SEG			
62	-	+	-	-	-	-				SEG>DC
63	+	-	-	-	-	-		SEG>DC		
64	-	-	-	-	-	-				SEG>DC

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema **SN_{SEG}** es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

3. Deber de contribuir y derecho a la intimidad personal y familiar

3.1 Delimitación del objeto de análisis: universo de SSTC (UD)

Se realizará un análisis jurisprudencial a fin de intentar avanzar en la determinación del significado del principio de que establece el deber de contribuir.

El objeto del análisis jurisprudencial que se presentará está constituido por las 7.669 sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional español, en el período comprendido entre los años 1980 a 2014, en las que se presenta una colisión entre el principio que establece el deber de contribuir y el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar establecidos en el artículo 18.1 de la CE⁵¹⁶.

Para seleccionar el material jurídico relevante para efectos de este análisis, el universo inicial de 7.669 SSTC fue reducido en dos etapas sucesivas.

En una primera etapa, la búsqueda por medio de la utilización de bases de datos permitió reducir el número inicial a **5 SSTC**; equivalente al **0,07 %** del universo inicial.

En una segunda etapa, la lectura e interpretación de estas 5 SSTC permitió reducirlas a **4 SSTC** lo que equivale al **0,06 %** del universo inicial.

⁵¹⁶ El art. 18.1 de la CE expresa: “Se garantiza el derecho al honor, **a la intimidad personal y familiar** y a la propia imagen”. El destacado es mío.

En esta segunda etapa se descartó 1 STC que menciona el art. 18.1 de la CE, pero sin que este influya en lo dispositivo del fallo⁵¹⁷.

De este modo, se han seleccionado las siguientes 4 SSTC:

- 1) STC 110/1984, Sala Primera, de 26 de noviembre. Ponente: Latorre Segura. BOE nº 305, de 21 de diciembre de 1984. [RTC 1984\110]. FJs. 3º al 9º.
- 2) STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE nº 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJ. 9º.
- 3) STC 47/2001, Pleno, de 15 de febrero. Ponente: Cruz Villalón. BOE nº 65, de 16 de marzo de 2001. [RTC 2001\47]. FJs. 8 y 9º.
- 4) STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 258, de 28 de octubre de 2005. [RTC 2005\233]. FJs. 4º al 9º.

3.2 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UP

Habiendo fijado el universo de 4 SSTC a analizar, procede establecer el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se determinará el conjunto de propiedades consideradas relevantes por la jurisprudencia seleccionada.

⁵¹⁷ Se descartó la STC 233/1999.

Luego, en este apartado se analizarán aquellas circunstancias cuya presencia o ausencia sirve de justificación para la resolución de las 4 SSTC determinadas.

A. STC 110/1984: investigación fiscal sobre cuentas bancarias

- *STC 110/1984, Sala Primera, de 26 de noviembre. Ponente: Latorre Segura. BOE nº 305, de 21 de diciembre de 1984. [RTC 1984\110]. FJs. 3º al 9º.*

Esta STC resuelve el RA interpuesto contra la resolución de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de fecha 10 de marzo de 1983; tal resolución fue dictada conforme a lo establecido en los arts. 41 a 45 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

La resolución impugnada autoriza la investigación de las operaciones activas y pasivas en las que el recurrente figura como titular en determinadas entidades bancarias y crediticias.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud del recurrente de que se le otorgue amparo contra la resolución impugnada, por vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar, establecido en el art. 18.1 de la CE.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Primero, el TC comienza declarando que el avance de la tecnología actual y el desarrollo de los medios de comunicación ha obligado a extender el ámbito de protección de la vida privada, personal y familiar más allá del

aseguramiento del domicilio como espacio físico y más allá del respeto a la correspondencia.

- b) Segundo, sobre la facultad de la Administración tributaria para exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente, el TC declara que tal facultad encuentra su fundamento en lo siguiente: a) la existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere; b) en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establecido en el art. 31.1 de la CE; c) en la necesidad de evitar una distribución injusta en la carga fiscal, ya que “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”⁵¹⁸.
- c) Tercero, en cuanto a si el conocimiento de las cuentas bancarias por la Administración a efectos fiscales se encuentra comprendido dentro de la zona de intimidad constitucionalmente protegida, el TC declara que aún si así fuese, tal derecho encontraría un límite ante el fisco.

En efecto, “el conocimiento de las cuentas corrientes puede ser necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos”⁵¹⁹. En todo caso, los datos contenidos en el extracto de las cuentas bancarias no tienen relevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente.

⁵¹⁸ STC 110/1984, Sala Primera, de 26 de noviembre, FJ. 3º.

⁵¹⁹ *Ibidem*, FJ. 5º.

- d) Cuarto, en cuanto a si a través de la investigación fiscal pudiesen conocerse hechos pertenecientes a la estricta vida personal y familiar, el TC declara que el recurrente no ha acreditado que la investigación fiscal haya producido efectivamente una vulneración a su vida personal y familiar.

En efecto, el amparo se solicita para precaver vulneraciones futuras y eventuales; por lo que el TC recuerda que el recurso de amparo no tiene carácter cautelar y que no está dentro de sus facultades pronunciarse sobre la vulneración de un derecho fundamental que aún no se ha producido.

- e) Quinto, en cuanto a las facultades de la Administración para realizar una investigación fiscal, el TC destaca que la ley que otorga tales facultades establece límites.

En efecto, están limitados: los órganos que pueden autorizar la investigación fiscal; el objeto a investigar; el procedimiento a través del cual se debe investigar; y los fines con que puede utilizarse la información obtenida. Además, se establece una sanción para las autoridades y funcionarios que no cumplan con el deber de sigilo con el que deben guardar la información obtenida.

- f) Sexto, el TC declara que el derecho a la intimidad personal y familiar de un contribuyente protege de las injerencias arbitrarias e ilegales.

Luego, si pese a los límites establecidos, la actividad inspectora afectara el derecho a la intimidad de un contribuyente, tal injerencia encontraría su fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la CE; por tanto, no podría

calificarse de una injerencia arbitraria en el derecho a la intimidad personal y familiar.

Por todo lo anterior, el TC deniega el amparo solicitado, declarando que la petición de inspección fiscal sobre los movimientos de las cuentas corrientes del recurrente no suponen una vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar establecido en el art. 18.1 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para denegar el amparo solicitado por el recurrente, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) El recurso de amparo no tiene carácter cautelar y no está dentro de las facultades del TC pronunciarse sobre la vulneración de un derecho fundamental que aún no se ha producido.
- 2) El ámbito de protección del derecho a la intimidad personal y familiar se extiende más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico y más allá del respeto a la correspondencia.
- 3) La facultad de la Administración tributaria para exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente encuentra fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establecido en el art. 31.1. de la CE; así como en la necesidad de evitar una distribución injusta en la carga fiscal.
- 4) La facultad de la Administración tributaria encuentra límites establecidos expresamente por el legislador y, en todo caso, la injerencia en el derecho a la intimidad personal y familiar debe ser legal y no arbitraria.

B. STC 45/1989: régimen de acumulación de rentas. En el mismo sentido STC 47/2001

- *STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE nº 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJ. 9º.*

Esta sentencia resuelve una autocuestión de inconstitucionalidad acordada por el Pleno del TC en la sentencia 209/1988, de 10 de noviembre de 1988, en relación con las modificaciones introducidas en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF por las siguientes leyes: a) Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF; b) Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988; c) Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989; d) Real Decreto-Ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el IRPF y en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud de los recurrentes de que el art. 34 apartado tercero de la citada Ley 44/1978 sea declarado inconstitucional por vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar, establecido en el art. 18.1 de la CE.

La disposición impugnada establece que las unidades familiares integradas por un matrimonio deben presentar una declaración única, suscrita por ambos cónyuges, sobre quienes pesa conjuntamente el deber de declarar.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Primero, la citada Ley 44/1978 dispensa del deber de declarar a los contribuyentes que perciban ingresos por debajo de un determinado mínimo.

Pues bien, la declaración conjunta de los cónyuges implica que, en ciertos casos en que considerados individualmente los cónyuges hubiesen quedado exentos de la obligación de declarar, considerados conjuntamente los cónyuges dejen de ser beneficiarios de tal concesión.

Por tanto, el TC declara que la disposición impugnada resulta discriminatoria.

- b) En el sistema jurídico español los cónyuges tienen derecho a mantener, en su relación recíproca, reserva sobre sus propias actividades económicas, en la medida que lo juzguen conveniente.

Pues bien, la disposición impugnada implica la necesidad de un cónyuge de romper tal reserva frente al otro cónyuge, obligándolo a declarar y cuantificar los ingresos percibidos en contra de la voluntad expresa del otro cónyuge.

El TC declara que los límites al derecho de un cónyuge a mantener reserva sobre sus propias actividades económicas solo pueden ser resultado de las normas que determinan el régimen económico-matrimonial; no pueden ser establecidos por una ley fiscal.

Por tanto, el TC declara que la disposición impugnada resulta incompatible con el derecho a la intimidad personal y familiar.

- c) La disposición impugnada establece previsiones para el caso en que los cónyuges que deben declarar conjuntamente no lleguen a acuerdo. En tal caso, la ley exige que cada

cónyuge declare sus propias rentas más las del otro cónyuge; además, debe realizar una autoliquidación de acuerdo con su propia liquidación, incrementada en un 15 por 100.

Pues bien, la disposición impugnada impone a cada uno de los cónyuges el deber de denunciar ante la Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurra su cónyuge en la estimación de sus propias rentas. Por tanto, el TC declara, desde esta perspectiva, que la disposición impugnada resulta incompatible con el derecho a la intimidad familiar.

Además, en el caso en que la comunicación entre los cónyuges se haya roto por las razones privadas que sean, la disposición impugnada obliga a restablecer, con este solo fin, una relación que violenta la intimidad de las personas.

Por todo lo anterior, el TC estima la cuestión de inconstitucionalidad planteada, declarando que el art. 34 apartado tercero de la citada Ley 44/1978 es inconstitucional y nulo por vulnerar el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar.

Habiendo analizado las razones del TC para estimar la pretensión de los recurrentes, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) La ley fiscal vulnera el derecho a la intimidad personal y familiar al imponer a cada uno de los cónyuges el deber de denunciar ante la Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurra su cónyuge en la estimación de sus propias rentas.
- 2) La ley fiscal vulnera el derecho a la intimidad personal y familiar al establecer un régimen que obliga a los cónyuges a

restablecer una comunicación rota solo para cumplir con la obligación de declarar conjuntamente.

C. STC 233/2005: investigación fiscal sobre cuentas bancarias

- *STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 258, de 28 de octubre de 2005. [RTC 2005\233]. FJs. 4º al 9º.*

Esta STC resuelve el RA interpuesto contra la sentencia de la sección quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 19 de noviembre de 2000, por la que se condena al recurrente como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública.

Para los efectos de este trabajo, interesa la solicitud del recurrente de que se le otorgue amparo contra la resolución impugnada por vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar, establecido en el art. 18.1 de la CE.

El recurrente sostiene que la Administración tributaria reclamó de una entidad de crédito las fotocopias de cheques emitidos por él con cargo a una cuenta corriente en la que aparecía como autorizado; asimismo, se habría investigado a los tomadores de tales cheques. Por ello, el demandante sostiene que se habría vulnerado el derecho a la intimidad propia y el de tales terceros.

El razonamiento del TC puede resumirse de la siguiente manera:

- a) Primero, reiterando doctrina constitucional⁵²⁰, el TC declara lo siguiente sobre el derecho a la intimidad personal y familiar: a) Que implica “la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana”⁵²¹; b) Que, “al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos”⁵²²; c) Que para que se configure una vulneración al derecho a la intimidad personal y familiar se requiere que la intromisión en la intimidad sea ilegítima.
- b) Segundo, reiterando doctrina constitucional, el TC declara que, sin lugar a dudas, los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro del ámbito de la intimidad constitucionalmente protegido. Por tanto, el TC declara que en el caso en concreto existe, efectivamente, una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar.
- c) Tercero, reiterando doctrina constitucional, el TC establece que para que una intromisión en la intimidad sea legítima y,

⁵²⁰ El supuesto de hecho de la STC 233/2005 es similar al supuesto de hecho de la STC 110/1984. En ambos casos se solicita amparo por presunta vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar como consecuencia de la injerencia de la Administración tributaria en datos económicos del contribuyente. En ambos casos, el TC deniega el amparo solicitado.

⁵²¹ STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre, FJ. 4°.

⁵²² *Ibidem*.

por tanto, constitucional se deben cumplir los siguientes cuatro requisitos: a) Que la intromisión tenga un fin constitucionalmente legítimo; b) que la intromisión esté prevista en la Ley; c) que, por regla general, se acuerde mediante resolución judicial motivada; d) que se observe el principio de proporcionalidad.

Acto seguido, el TC enumera tres requisitos que deben cumplirse para entender que se cumple con el principio de proporcionalidad. A saber: “que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto)”⁵²³.

- d) Cuarto, se entiende que una intromisión en la intimidad persigue un fin constitucionalmente legítimo cuando tiene una justificación en otro derecho o bien jurídico reconocidos constitucionalmente.

En el caso en estudio, la intromisión en la intimidad tiene justificación en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establecido en el art. 31.1 de la CE; específicamente, en la lucha contra el fraude fiscal, que es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los

⁵²³ STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre, FJ. 4°.

poderes públicos, especialmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria.

Por tanto, el TC declara que existe, efectivamente, un fin constitucionalmente legítimo que justifique la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar.

- e) Quinto, las intromisiones en el derecho a la intimidad precisan una habilitación legal; así se establece en el art. 53.1 de la CE y en el art. 8 del CEDH. En otros términos, el derecho a la intimidad “impone a terceros el deber de abstención de intromisiones salvo que estén fundadas en una previsión legal⁵²⁴”.

En el caso en estudio, la intromisión en la intimidad llevada a cabo por la Inspección de los tributos encuentra su fundamento en el art. 111 de la LGT. Por tanto, el TC declara que existe, efectivamente, una habilitación legal que justifique la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar.

- f) Sexto, las medidas restrictivas de derechos fundamentales requieren de una resolución judicial.

Con todo, de acuerdo con el texto constitucional, tratándose del derecho a la intimidad la exigencia de la resolución judicial no es absoluta. Por ello, la doctrina constitucional ha reiterado que “no es constitucionalmente exigible que sea el Juez quien tenga que autorizar esta medida limitativa, pudiéndola adoptar, siempre que una Ley expresamente la

⁵²⁴ STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre, FJ. 6°.

habilite, la autoridad que, por razón de la materia de que se trate, sea la competente”⁵²⁵.

En el caso en estudio, tratándose de las investigaciones de los movimientos de las cuentas corrientes y, en particular, las del origen y destino de los cheques, no resulta exigible una autorización judicial previa. El art. 111 de la LGT constituye habilitación legal suficiente para que la Administración tributaria autorice la intromisión.

Por tanto, el TC declara que existe una autoridad competente, con habilitación legal suficiente, para permitir la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar.

- g) Séptimo, las intromisiones en el derecho a la intimidad deben respetar el principio de proporcionalidad.

En el caso en estudio, se solicitó a una entidad de crédito las fotocopias de los cheques emitidos por el recurrente con cargo a una cuenta corriente en la que su madre aparecía como titular. Tal medida presenta las siguientes características: es idónea para investigar si el recurrente era el verdadero titular de los fondos depositados en la cuenta corriente; es necesaria para averiguar la verdadera titularidad de las rentas sujetas a tributación en el IRPF y, en consecuencia, el autor de dos delitos cometidos con la Hacienda Pública; es proporcionada en tanto que el sacrificio de la privacidad del recurrente no resultó desmedido en relación con la gravedad de los hechos investigados y los indicios que obraban en poder de la Administración tributaria.

⁵²⁵ STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre, FJ. 7°.

Por tanto, el TC declara que la intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar por la Administración tributaria resulta proporcionada.

- h) Octavo, el recurrente de amparo expresa que la actuación de la Administración tributaria habría afectado inconstitucionalmente la intimidad de los terceros perceptores de los importes de los cheques.

Al respecto el TC reitera que el recurso de amparo solo habilita la defensa de un derecho fundamental por quien es su titular y por quien tenga un interés legítimo, cualificado o específico.

El TC declara que ni la parte actora es la titular subjetiva del derecho fundamental presuntamente vulnerado, ni puede apreciarse la existencia de un interés cualificado o específico que la legitime para impetrar el amparo constitucional en defensa de terceros.

Por todo lo anterior, el TC deniega el amparo solicitado, declarando que la petición de inspección fiscal sobre los movimientos de las cuentas corrientes del recurrente no suponen una vulneración del derecho a la intimidad personal y familiar establecido en el art. 18.1 de la CE.

Habiendo analizado las razones del TC para denegar el amparo solicitado por el recurrente, es posible extraer las siguientes ideas:

- 1) El derecho a la intimidad personal y familiar implica “la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas

de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana”⁵²⁶.

- 2) El derecho a la intimidad personal y familiar “al igual que los demás derechos fundamentales, no es absoluto, sino que se encuentra delimitado por los restantes derechos fundamentales y bienes jurídicos constitucionalmente protegidos”⁵²⁷. Para que se configure una vulneración al derecho a la intimidad personal y familiar se requiere que la intromisión en la intimidad sea ilegítima.
- 3) Los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro del ámbito de la intimidad constitucionalmente protegido.
- 4) Para que una intromisión en la intimidad sea legítima y, por tanto, constitucional se deben cumplir los siguientes cuatro requisitos: a) Que la intromisión tenga un fin constitucionalmente legítimo; b) que la intromisión esté prevista en la Ley; c) que, por regla general, se acuerde mediante resolución judicial motivada; d) que se observe el principio de proporcionalidad.

Se entiende que una intromisión en la intimidad respeta el principio de proporcionalidad cuando cumple los tres requisitos siguientes: “que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas

⁵²⁶ STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre, FJ. 4º.

⁵²⁷ *Ibidem*.

para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto)⁵²⁸.

D. Resumen: UP

Habiendo analizado el razonamiento del TC sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar en las diversas SSTC estudiadas, estamos en condiciones de establecer el UP a efectos de determinar los ámbitos de aplicación de tales principios.

Para realizar el análisis partiremos del supuesto de que existe una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias, fundamentadas en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Nuestro UP está constituido por los siguientes elementos:

- a) Que la intromisión afecte las relaciones personales entre los cónyuges, por ejemplo, obligándolos a restablecer una comunicación rota solo para cumplir con la obligación de declarar conjuntamente o imponiéndole a cada uno de los cónyuges el deber de denunciar ante la Hacienda Pública las incorrecciones en que, a su juicio, incurra su cónyuge en la

⁵²⁸ STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre, FJ. 4°.

estimación de sus propias rentas. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *MAT*.

- b) Que la intromisión tenga un fin constitucionalmente legítimo. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *FIN*.
- c) Que la intromisión esté prevista en la Ley. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *LEG*.
- d) Que la intromisión sea acordada mediante resolución judicial o por una autoridad competente con habilitación legal suficiente. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *AUT*.
- e) Que la intromisión respete el principio de proporcionalidad. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *PROPE*.

Para determinar si una intromisión al derecho a la intimidad personal y familiar respeta el principio de proporcionalidad es necesario, a su vez, considerar las siguientes propiedades relevantes:

- e.1. Que la intromisión sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *IDON*.
- e.2. Que la intromisión sea necesaria o imprescindible al efecto; esto es, que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *NEC*.
- e.3. Que la intromisión sea proporcionada en sentido estricto, esto es, que sea ponderada o equilibrada por

derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. A esta propiedad relevante, le asignaremos las letras *PROPE*.

Según se analizará en las páginas siguientes, el único caso en el que se entiende que una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias, respeta el principio de proporcionalidad es aquel en que se reúnen los siguientes requisitos: a) Que la intromisión sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella; b) que la intromisión sea necesaria; c) que la intromisión sea proporcionada.

En resumen, el universo de propiedades del principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar está compuesto por las siguientes cinco propiedades relevantes. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de derecho a la intimidad personal y familiar incorporaremos la expresión “(INT)”:

$$UP_{(INT)} = \{ MAT \cdot FIN \cdot LEG \cdot AUT \cdot PROPE \}$$

Por su parte, el universo de propiedades del principio de proporcionalidad está compuesto por las siguientes tres propiedades relevantes. A fin de identificar que los resultados obtenidos están relacionados con el principio de proporcionalidad incorporaremos la expresión “(PPRO)”:

$$UP_{(PPRO)} = \{ IDON \cdot NEC \cdot PROPE \}$$

3.3 Delimitación del ámbito fáctico de análisis: UC

Habiendo fijado las propiedades relevantes en las 4 SSTC, procede seguir determinando el ámbito fáctico de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el Universo de Casos.

Se entiende por *Universo de Casos (UC)* el conjunto de casos genéricos posibles del sistema normativo.

El número total de casos genéricos depende de la cantidad de elementos del *UP* y puede calcularse mediante la siguiente fórmula, donde n es el número de elementos del *UP*:

$$UC = 2^n$$

Nuestro $UP_{(INT)}$ está constituido por cinco elementos: *MAT*, *FIN*, *LEG*, *AUT* y *PROPE*; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^5 = 32$ casos genéricos.

Nuestro $UP_{(PPRO)}$ está constituido por tres elementos: *IDON*, *NEC* y *PROPE*; luego, nuestro *UC* está constituido por $2^3 = 8$ casos genéricos.

Finalmente, representaremos nuestros *UC* en una matriz. Utilizaremos el símbolo + para representar la presencia de una propiedad relevante y el símbolo – para representar su ausencia.

UC	$UP_{(INT)}$				
	MAT	FIN	LEG	AUT	PROPE
1	+	+	+	+	+
2	-	+	+	+	+
3	+	-	+	+	+
4	-	-	+	+	+
5	+	+	-	+	+
6	-	+	-	+	+
7	+	-	-	+	+
8	-	-	-	+	+
9	+	+	+	-	+
10	-	+	+	-	+
11	+	-	+	-	+
12	-	-	+	-	+
13	+	+	-	-	+
14	-	+	-	-	+
15	+	-	-	-	+
16	-	-	-	-	+
17	+	+	+	+	-
18	-	+	+	+	-
19	+	-	+	+	-
20	-	-	+	+	-
21	+	+	-	+	-
22	-	+	-	+	-
23	+	-	-	+	-
24	-	-	-	+	-
25	+	+	+	-	-
26	-	+	+	-	-
27	+	-	+	-	-
28	-	-	+	-	-
29	+	+	-	-	-
30	-	+	-	-	-
31	+	-	-	-	-
32	-	-	-	-	-

<i>UC</i>	<i>UP_(PPRO)</i>		
	<i>IDON</i>	<i>NEC</i>	<i>PROPE</i>
1	+	+	+
2	-	+	+
3	+	+	+
4	-	+	+
5	+	-	+
6	-	-	+
7	+	-	+
8	-	-	+

3.4 Delimitación del ámbito normativo de análisis: $UA_{(INT)}$ y $US_{(INT)}$; $UA_{(PPRO)}$ y $US_{(PPRO)}$

Habiendo fijado el ámbito fáctico, procede determinar el ámbito normativo de nuestro análisis; en concreto, se establecerá el *Universo de Acciones (UA)* y el *Universo de Soluciones (US)*.

El *Universo de Acciones (UA)* se puede definir como “el conjunto de comportamientos deónticamente modalizados por el sistema normativo analizado”⁵²⁹.

El *Universo de Soluciones (US)* se puede definir como el “conjunto de soluciones normativas del sistema normativo analizado”⁵³⁰.

Existen tres operadores deónticos que nos permiten calificar una acción. Ellos son: obligatorio, prohibido y facultativo; siguiendo con la tradición, le asignaremos los siguientes símbolos **O**, **Ph** y **F**,

⁵²⁹ MARTÍNEZ ZORRILLA (2010), p. 286.

⁵³⁰ *Ibidem*, p. 287.

respectivamente. Para nuestros efectos, limitaremos la extensión del *US* al operador deóntico prohibido.

Asimismo, limitaremos la extensión del $UA_{(INT)}$ y $US_{(INT)}$ a las siguientes dos acciones y soluciones normativas:

- a) $UA_{(INT)}$: Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (*DC*) prevalece sobre el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar (*INT*). Representaremos esta acción de la siguiente manera:

$$DC > INT.$$

$US_{(INT)}$: Por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar (*INT*). Representaremos esta solución normativa de la siguiente manera:

$$\neg Ph_{DC(INT)}$$

- b) $UA_{(INT)}$: Principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar (*INT*) prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (*DC*). Representaremos esta acción de la siguiente manera:

$$INT > DC.$$

$US_{(INT)}$: Por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar. Representaremos esta solución normativa de la siguiente manera:

$$Ph_{DC(IRR)}$$

Por lo tanto,

$$UA_{(INT)} = \{ (DC > INT) , (INT > DC) \}$$

$$US_{(INT)} = \{ Ph_{DC(INT)} \}$$

Por su parte, limitaremos la extensión del $UA_{(PPRO)}$ y $US_{(PPRO)}$ a las siguientes dos acciones y soluciones normativas:

- a) $UA_{(PPRO)}$: Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (DC) prevalece sobre principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar (INT) en relación con el principio de proporcionalidad.

Representaremos esta acción de la siguiente manera:

$$DC > INT$$

$US_{(PPRO)}$: Por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos atendiendo al principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar (INT) en relación con el principio de proporcionalidad.

Representaremos esta solución normativa de la siguiente manera:

$$\neg Ph_{DC(INT)}$$

- b) $UA_{(PPRO)}$: Principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar (INT) en relación con el principio de proporcionalidad prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (DC). Representaremos esta acción de la siguiente manera:

$$INT > DC.$$

US_(PPRO): Por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos atendiendo al principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar (*INT*) en relación con el principio de proporcionalidad.

Representaremos esta solución normativa de la siguiente manera:

$$Ph_{DC(INT)}$$

Por lo tanto,

$$UA_{(PPRO)} = \{ (DC > INT) , (INT > DC) \}$$

$$US_{(PPRO)} = \{ Ph_{DC(INT)} \}$$

3.5 Normas y respuestas del sistema (INT)

Habiendo determinado los ámbitos fáctico y normativo de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado, es posible extraer tres normas para nuestro sistema normativo **SN_{INT}**.

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de una intromisión al derecho a la intimidad personal y familiar que, por razones tributarias, afecta las relaciones personales de los cónyuges, entonces el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; por tanto, está prohibido

exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar.

Representaremos esta primera norma de la siguiente manera:

$$N_1 = MAT \rightarrow INT > DC$$

La **segunda norma** puede expresarse así: si se trata de una intromisión al derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias que, sin afectar las relaciones personales de los cónyuges, tiene un fin constitucionalmente legítimo, está prevista en la ley, está autorizada por resolución judicial o por una autoridad competente con habilitación legal suficiente y respeta el principio de proporcionalidad, entonces el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos prevalece sobre el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar; por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar.

Representaremos esta segunda norma de la siguiente manera:

$$N_2 = \neg MAT \cdot FIN \cdot LEG \cdot AUT \cdot PROPE \rightarrow DC > INT$$

La **tercera norma** puede expresarse así: si se trata de una intromisión al derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias que, sin afectar las relaciones personales de los cónyuges, no tiene un fin constitucionalmente legítimo y/o no está prevista en la ley y/o no está autorizada por resolución judicial o por una autoridad competente con habilitación legal suficiente y/o no respeta el principio de proporcionalidad, entonces el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los

gastos públicos; por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar.

Representaremos esta segunda norma de la siguiente manera:

$$N_3 = \neg \text{MAT} \cdot \neg (\text{FIN} \cdot \text{LEG} \cdot \text{AUT} \cdot \text{PROPE}) \rightarrow \text{INT} > \text{DC}$$

Por lo tanto,

$$\mathbf{SN}_{INT} = \{ N_1, N_2, N_3 \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro \mathbf{SN}_{INT} establece para cada uno de los casos del *UC*; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta en la página siguiente:

UC	$UP_{(INT)}$					$SN_{(INT)}$		
	MAT	FIN	LEG	AUT	PROPE	N_1	N_2	N_3
1	+	+	+	+	+	INT >		
2	-	+	+	+	+		DC >	
3	+	-	+	+	+	INT >		
4	-	-	+	+	+			INT >
5	+	+	-	+	+	INT >		
6	-	+	-	+	+			INT >
7	+	-	-	+	+	INT >		
8	-	-	-	+	+			INT >
9	+	+	+	-	+	INT >		
10	-	+	+	-	+			INT >
11	+	-	+	-	+	INT >		
12	-	-	+	-	+			INT >
13	+	+	-	-	+	INT >		
14	-	+	-	-	+			INT >
15	+	-	-	-	+	INT >		
16	-	-	-	-	+			INT >
17	+	+	+	+	-	INT >		
18	-	+	+	+	-			INT >
19	+	-	+	+	-	INT >		
20	-	-	+	+	-			INT >
21	+	+	-	+	-	INT >		
22	-	+	-	+	-			INT >
23	+	-	-	+	-	INT >		
24	-	-	-	+	-			INT >
25	+	+	+	-	-	INT >		
26	-	+	+	-	-			INT >
27	+	-	+	-	-	INT >		
28	-	-	+	-	-			INT >
29	+	+	-	-	-	INT >		
30	-	+	-	-	-			INT >
31	+	-	-	-	-	INT >		
32	-	-	-	-	-			INT >

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema **SN_{INT}** es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

3.6 Normas y respuestas del sistema (PPRO)

Habiendo determinado los ámbitos fáctico y normativo de nuestro análisis, procede representar formalmente las normas del sistema, esto es, enunciados que correlacionan casos con soluciones.

Del razonamiento de las SSTC que hemos analizado, es posible extraer dos normas para nuestro sistema normativo **SN_{PPRO}**.

La **primera norma** puede expresarse así: si se trata de una intromisión al derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias que es idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella; es necesaria o imprescindible al efecto y es proporcionada en sentido estricto, entonces el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos prevalece sobre el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar en relación con el principio de proporcionalidad; por tanto, no está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos atendiendo al

principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar en relación con el principio de proporcionalidad.

Representaremos esta primera norma de la siguiente manera:

$$N_1 = IDON \cdot NEC \cdot PRO \rightarrow DC > INT$$

La **segunda norma** puede expresarse así: si se trata de una intromisión al derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias que no es idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella y/o no es necesaria o imprescindible al efecto y/o no es proporcionada en sentido estricto, entonces el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar en relación con el principio de proporcionalidad prevalece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; por tanto, está prohibido exigir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos atendiendo al principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar en relación con el principio de proporcionalidad.

Representaremos esta primera norma de la siguiente manera:

$$N_2 = \neg(IDON \cdot NEC \cdot PRO) \rightarrow INT > DC$$

Por lo tanto,

$$SN_{PPRO} = \{ N_1, N_2 \}$$

Estamos en condiciones de fijar las consecuencias lógicas que nuestro **SN_{PPRO}** establece para cada uno de los casos del *UC*; en otros términos, determinaremos las respuestas del sistema normativo para cada uno de sus casos genéricos.

Representaremos las respuestas del sistema a través de la matriz que se presenta a continuación:

UC	UP _(PPRO)			SN _(PPRO)	
	IDON	NEC	PROPE	N ₁	N ₂
1	+	+	+	DC > SEG	
2	-	+	+		INT > DC
3	+	-	+		INT > DC
4	-	-	+		INT > DC
5	+	+	-		INT > DC
6	-	+	-		INT > DC
7	+	-	-		INT > DC
8	-	-	-		INT > DC

Observando la matriz podemos concluir que nuestro sistema **SN_{PPRO}** es consistente, pleno e independiente.

El sistema es consistente porque regula de manera no contradictoria la totalidad de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es pleno porque ofrece una respuesta (solución normativa) para todos y cada uno de los casos genéricos que lo componen.

El sistema es independiente porque sus normas regulan los casos genéricos que lo componen de manera no redundante.

Conclusiones

La realización de este trabajo permite afirmar las siguientes ideas principales:

- I. El texto normativo del art. 31.1 de la CE en su primera parte dispone: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”. Esta expresión es reconocida como la consagración constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

Desde una perspectiva kelseniana la conducta *contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* no puede ser considerada el contenido de un deber jurídico porque no se establece, en forma expresa, una sanción para el caso de su incumplimiento. Con todo, la conducta descrita por el texto normativo del art. 31.1 de la CE sí puede ser considerada el *fundamento constitucional* de los deberes jurídicos impuestos por normas jurídicas de rango legal.

Desde una perspectiva hohfeldiana tampoco resulta satisfactorio considerar la conducta *contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* como el contenido de un deber jurídico porque resulta muy impreciso; en efecto, de tal texto no se puede conocer cuánto, cuándo ni cómo se debe contribuir. Con todo, la conducta descrita por el texto normativo del art. 31.1 de la CE sí puede ser considerada una *potestad* del Estado que, una vez ejercida, origina deberes jurídicos para los contribuyentes.

Desde la perspectiva de ALCHOURRÓN y BULYGIN se puede establecer que una acción p es considerada obligatoria si, y solo si, existe una norma jurídica, perteneciente al Derecho del país en cuestión, que ordene p . Luego, que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos sí puede ser visto como el contenido de un deber jurídico porque existe una norma jurídica (contenida en la disposición normativa del art. 31.1 de la CE) perteneciente al Derecho español, que así lo ordena.

- II. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es posible catalogarlo como un *deber constitucional propiamente tal*, esto es, como una conducta específica que se establece en una disposición constitucional y que se impone formalmente a los individuos o a los ciudadanos.

Dada la heterogeneidad de los deberes establecidos dentro del contenido de las disposiciones constitucionales, en doctrina se encuentran varios criterios de clasificación de los deberes constitucionales propiamente dichos. Siguiendo la clasificación de DÍAZ REVORIO –quien clasifica los *deberes constitucionales propiamente tales* en función de los efectos o consecuencias jurídicas de la pertenencia a una u otra categoría– es posible establecer el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un *deber constitucional fundamental*.

En cuanto a la justificación del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es claro que responde a la necesidad del Estado de obtener ingresos

públicos que permitan financiar el gasto público para la satisfacción de las necesidades colectivas. Además, existe consenso doctrinal de que el principio que establece el deber de contribuir se basa en el valor del principio de solidaridad.

- III.** Nuestro estudio sobre la positivización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos permite concluir que con frecuencia se establece tal deber conjuntamente con criterios de distribución de la carga tributaria, que se constituyen en garantías para el contribuyente en cuanto límites de la potestad tributaria.

Los primeros documentos contemporáneos donde es posible constatar tal situación son la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787 y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Asimismo, es posible constatarlo en las Constituciones de los siguientes países europeos: Bélgica, Bulgaria, Chipre, España, Grecia, Hungría, Italia, Luxemburgo y Rumania; además, en las Constituciones de los siguientes países de América Latina: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Venezuela.

La inclusión expresa de una disposición que consagre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no resulta novedosa en la historia constitucional española; en efecto, nuestro estudio permite concluir que tal deber se encuentra establecido en todos los textos constitucionales que han estado vigentes en España.

Actualmente, en el art. 31.1 de la CE se consagra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos junto a los siguientes cinco criterios de distribución de la carga tributaria: principio de generalidad, principio de capacidad económica, principio de igualdad en materia tributaria, principio de progresividad y el principio de no confiscatoriedad.

El estudio de la tramitación parlamentaria del art. 31.1 de la CE permitió conocer las dudas y vaivenes suscitados al momento de consagrar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Así, fue posible conocer las siguientes diferencias: inicialmente se establecía el principio de capacidad contributiva y el criterio de equidad, los que fueron cambiados por el principio de capacidad económica y por el principio de igualdad, respectivamente. Además, durante las discusiones en el Senado se acordó eliminar la prohibición de confiscatoriedad por entenderla incluida con la mención de la justicia tributaria; se argumentó que la justicia tributaria se opone lógicamente a la confiscación; posteriormente, se reincorporó tal prohibición.

- IV.** Los cinco criterios de distribución de la carga tributaria establecidos en el art. 31.1 de la CE son reconocidos como principios tanto por la doctrina como por la jurisprudencia y son denominados *principios materiales de Derecho tributario*. Es posible establecer que tales criterios son considerados principios porque reúnen los dos requisitos siguientes: a) se trata de *normas fundamentales* porque son normas que

sirven de fundamento axiológico sin exigir –a su vez– ningún fundamento axiológico y son normas que caracterizan al Derecho tributario; b) se trata de *normas estructuralmente indeterminadas*, es decir, son una clase de normas jurídicas prescriptivas que tienen establecidas sus condiciones de aplicación de manera abierta, o bien porque alguna de sus condiciones son implícitas o bien porque todas son implícitas.

Como principios que son, los criterios de distribución de la carga tributaria establecidos en el art. 31.1 de la CE presentan las siguientes características: son principios de derecho positivo, son principios expresos, son principios constitucionales, son principios generales del Derecho tributario, son normas teleológicas, son principios de justicia tributaria, presentan un alto grado de vaguedad; finalmente, cumplen funciones en la producción del Derecho, en la interpretación del Derecho y en la integración del Derecho.

- V. De conformidad con el art. 120.3 de la CE, las sentencias judiciales deben estar motivadas o justificadas. Una resolución judicial está justificada jurídicamente si, y solo si, lo está interna y externamente.

Una decisión judicial está justificada internamente si, y solo si, la conclusión (fallo) se deriva lógicamente de las premisas (normativa y fáctica). La justificación interna se ocupa de la conclusión del silogismo y controla la validez lógica de este.

Una decisión judicial está justificada externamente si, y solo si, las premisas (normativa y fáctica) son correctas. La

justificación externa se ocupa de las premisas del silogismo; respecto de la premisa fáctica se controla que sea una proposición verdadera; respecto de la premisa normativa se controla que sea una norma aplicable al caso concreto.

La aplicación de los principios presenta los siguientes dos problemas –que fundamentan este trabajo– en relación con la justificación de las decisiones judiciales:

El primer problema es que un principio no es idóneo para funcionar como premisa normativa en la justificación interna de las decisiones judiciales porque, por su carácter de norma jurídica estructuralmente indeterminada, un principio no permite que los hechos que constituyen la premisa fáctica sean subsumidos en él. Ahora bien, un principio sí puede cumplir una función en la justificación externa de la premisa normativa. Para ello, a partir del principio debe extraerse una norma implícita en el mismo principio, estructuralmente determinada e idónea para resolver una controversia específica; esa operación se denomina *concretización de principios*.

El segundo problema que se presenta para justificar la premisa normativa de una decisión judicial es la existencia de colisiones de principios. En efecto, es posible que en un caso determinado concurren dos o más principios que no puedan ser simultáneamente aplicados. Para determinar cuál de los principios en colisión será aplicado será necesario realizar otra operación denominada *ponderación de principios*.

VI. Desde un punto de vista estructural, la *concretización de un principio* es un procedimiento a través del cual de un enunciado normativo con forma categórica (principio) se determina una condición de aplicación con la que se construye un enunciado con forma hipotética (regla) que será aplicada al caso concreto.

Desde un punto de vista estructural, la *ponderación de principios* es un procedimiento a través del cual de dos o más normas con forma categórica (principios) que colisionan entre sí, se determina una condición de aplicación con la que se construye una norma con forma hipotética (regla) que será aplicada al caso en conflicto.

Existiendo contradicción de principios es necesario resolver cuál de los principios en contradicción prevalecerá y se aplicará en un caso concreto. Una vez realizada la opción entre los principios en contradicción se estará en condiciones de realizar la concretización del principio elegido. Luego, en caso de contradicción de principios, la ponderación de principios puede concebirse como un paso previo y necesario para realizar la concretización de principios.

Siguiendo las ideas de Tomás de Aquino, es posible establecer que, por el carácter de normas jurídicas estructuralmente indeterminadas, la concretización de un principio y la ponderación de principios serán, generalmente, por medio de una *determinación o especificación* del principio. Por tanto, ambas son actividades altamente discrecionales.

En cuanto al procedimiento que se debe seguir para realizar la concretización de principios y la ponderación de principios, se optó por seguir el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN, el que ha resultado completamente satisfactorio para los fines de este trabajo. Tal modelo implicó determinar, en cada caso, el universo del discurso, el ámbito fáctico de análisis y el ámbito normativo de análisis.

- VII.** En cuanto al análisis de la jurisprudencia constitucional es posible establecer que la primera sentencia del Tribunal Constitucional español fue publicada en el BOE N° 47, de fecha 24 de febrero de 1981; desde entonces y hasta el 31 de diciembre de 2014 se publicaron en el BOE 7.669 sentencias.

Para el análisis de la concretización de los principios materiales de Derecho tributario se seleccionaron, en una primera etapa, 219 SSTC; posteriormente, la lectura e interpretación de tales sentencias permitió reducirlas a 65 SSTC.

De las 65 SSTC seleccionadas, 5 de ellas fueron utilizadas para el análisis del principio de generalidad; 36, para el análisis del principio de capacidad económica; 34, para el principio de igualdad en materia tributaria; 8, para el principio de progresividad; 5, para el principio de no confiscatoriedad.

Para el análisis de la ponderación del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con otros principios constitucionales se

seleccionaron, en una primera etapa, 49 SSTC; posteriormente, la lectura e interpretación de tales sentencias permitió reducirlas a 23 SSTC.

De las 23 SSTC seleccionadas, 19 de ellas fueron utilizadas para la ponderación del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con el principio de irretroactividad, consagrado en el art. 9.3 de la CE; las 4 sentencias restantes, fueron utilizadas para la ponderación del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar, consagrado en el art. 18.1 de la CE.

VIII. La *concretización del principio de generalidad tributaria* permite concluir que la propiedad relevante es la siguiente: que exista un beneficio tributario que no tenga una justificación objetiva y razonable. Se puede exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, no concurre tal propiedad relevante.

La *concretización del principio de capacidad económica* permite concluir que, tratándose de los *impuestos con finalidad predominantemente recaudatoria*, las propiedades relevantes son las cuatro siguientes: a) que el tributo grave una riqueza que exista, sea real o potencial; b) que el impuesto, en la generalidad de los casos, grave a quienes tienen una menor capacidad económica con una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad económica superior; c) que el impuesto, en la definición de la capacidad

económica gravable y el método para determinarla, considere condiciones o relaciones personales del sujeto pasivo que son irrelevantes para la clase de impuesto de que se trata; d) que el impuesto grave, bien un hecho positivo, bien un hecho negativo que responda al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos garantizados por la Constitución.

Se puede exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, se configura el siguiente caso genérico: concurren las propiedades relevantes signadas con las letras a) y d), sin que concurren las propiedades relevantes signadas con las letras b) y c).

La *concretización del principio de capacidad económica* permite concluir que, tratándose de los *impuestos con finalidad predominantemente extrafiscal*, las propiedades relevantes son las dos siguientes: a) que el tributo grave una riqueza que exista, sea real o potencial; b) que el impuesto se haya establecido respetando las competencias del legislador, así como las exigencias y principios emanados de la CE, LOFCA y Estatuto de Autonomía, en su caso. Se puede exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, concurren ambas propiedades relevantes.

La *concretización del principio de capacidad económica* permite concluir que, tratándose de las *tasas*, las propiedades relevantes son las dos siguientes: a) que el tributo grave una riqueza que exista, sea real o potencial; b) que en el establecimiento de la tasa, la capacidad económica opere como elemento configurador. Se puede exigir

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, concurren ambas propiedades relevantes.

La *concretización del principio de capacidad económica* permite concluir que, tratándose de las *contribuciones especiales*, la propiedad relevante es la siguiente: que el tributo grave una riqueza que exista, sea real o potencial. Se puede exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, concurre tal propiedad relevante.

La *concretización del principio de capacidad económica* permite concluir que, tratándose de las *obligaciones tributarias accesorias*, la propiedad relevante es la siguiente: que la obligación tributaria accesoria considere la capacidad económica del sujeto pasivo. Se puede exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, concurre tal propiedad relevante.

La *concretización del principio de igualdad en materia tributaria* permite concluir que, partiendo del supuesto de que exista una desigualdad de trato ante la ley tributaria, las propiedades relevantes son las cuatro siguientes: a) que exista homogeneidad entre los términos de comparación tratados desigualmente ante la ley tributaria; b) que exista una finalidad que justifique la desigualdad de trato ante la ley tributaria; c) que exista proporcionalidad entre los medios utilizados y la finalidad perseguida; d) que se trate de un caso normal que pudiese haber previsto un legislador racional.

Se prohíbe exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, se configuran los siguientes tres casos

genéricos: primer caso, concurren las propiedades relevantes signadas con las letras a), c) y d), sin que concorra la propiedad relevante signada con la letra b); segundo caso, concurren las propiedades relevantes signadas con las letras a), b) y d), sin que concorra la propiedad relevante signada con la letra c); tercer caso, concurren las propiedades relevantes signadas con las letras a) y d), sin que concurren las propiedades relevantes signadas con las letras b) y c).

La *concretización del principio progresividad tributaria* permite concluir que las propiedades relevantes son las tres siguientes: a) que se trate de un sistema tributario de carácter progresivo, esto es, que los titulares de mayor capacidad económica sean gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad económica más baja; b) que se trate de un impuesto de carácter progresivo, esto es, que los titulares de mayor capacidad económica sean gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad económica más baja, atendiendo a características objetivas; c) que se trate de una infracción o sanción tributaria de carácter progresivo, esto es, que los infractores o sancionados de mayor capacidad económica sean gravados (multados) de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad económica más baja.

Se prohíbe exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, se configura el siguiente caso genérico: que no concurren ninguna de las tres propiedades relevantes signadas con las letras a), b) y c).

La *concretización del principio no confiscatoriedad en materia tributaria* permite concluir que las propiedades relevantes son las dos siguientes: a) que por la aplicación de uno o más impuestos se agote la riqueza imponible; b) que la cuantía del impuesto esté determinada considerando la dimensión de la renta.

Se puede exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si, y solo si, no concurre la propiedad relevante signada con la letra a) y sí concurre la propiedad relevante signada con la letra b).

- IX.** La *ponderación del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con el principio de irretroactividad*, partiendo del supuesto de que exista un ley tributaria retroactiva, permite concluir que las propiedades relevantes son las cuatro siguientes: a) que se trate de leyes tributarias retroactivas sancionadoras no favorables; b) que se trate de leyes tributarias retroactivas restrictivas de derechos individuales; c) que se trate de leyes tributarias retroactivas que respeten el principio de capacidad económica; d) que se trate de leyes tributarias retroactivas que respeten el principio de seguridad jurídica.

Los casos en que se entiende que una ley tributaria retroactiva respeta el principio de seguridad jurídica son 18 casos genéricos de un total de 64 y se pueden clasificar en dos tipos de casos. Primero, 16 casos genéricos en que se trata de una ley retroactiva con retroactividad auténtica y que responde a exigencias cualificadas del bien común.

Segundo, 2 casos en que se no se trata de una ley retroactiva con retroactividad auténtica, esto es, se trata de una ley retroactiva con retroactividad impropia; que presenta: duración de carácter transitorio, medidas proporcionales, finalidad y justificación razonables, efectos razonablemente previsibles por los ciudadanos.

Se puede exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por medio de leyes tributarias retroactivas si, y solo si, no concurren las propiedades relevantes signadas con las letras a) y b), y sí concurren las propiedades relevantes signadas con las letras c) y d).

La ponderación del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con el principio que establece el derecho a la intimidad personal y familiar, partiendo del supuesto de que existe una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias, permite concluir que las propiedades relevantes son las cinco siguientes: a) que la intromisión afecte el régimen económico matrimonial de los cónyuges; b) que la intromisión tenga un fin constitucionalmente legítimo; c) que la intromisión esté prevista en la Ley; d) que la intromisión sea acordada mediante resolución judicial o por una autoridad competente con habilitación legal suficiente; e) que la intromisión respete el principio de proporcionalidad.

El único caso en el que se entiende que una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias, respeta el principio de proporcionalidad es aquel en que se reúnen los siguientes requisitos: que la intromisión sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo

perseguido con ella; que la intromisión sea necesaria; que la intromisión sea proporcionada.

Se puede exigir contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por medio de leyes que impliquen una intromisión en el derecho a la intimidad personal y familiar por razones tributarias si, y solo si, no concurre la propiedad relevante signada con la letra a) y sí concurren las propiedades relevantes signadas con las letras b), c), d) y e).

- X.** Habiendo determinado los resultados del análisis de la jurisprudencia constitucional española para la concretización de principios materiales de Derecho tributario y para la ponderación del principio que establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con otros principios constitucionales, es posible constatar que el modelo de análisis lógico de sistemas normativos desarrollado por ALCHOURRÓN y BULYGIN –y que ha sido utilizado por autores como MORESO y MENDONCA– permite realizar una reconstrucción válida, racional y sistematizada de los criterios jurisprudenciales.

Es esperable que los resultados de este trabajo faciliten al contribuyente, a la Administración y al propio Tribunal Constitucional español las tareas de conocer, revisar y analizar críticamente la jurisprudencia constitucional en materia tributaria desde 1980 a 2014.

Con todo, este trabajo se realizó con la convicción de que los resultados obtenidos no solo tienen valor como mera recopilación de acontecimientos pasados, sino que tienen

valor para casos futuros. En efecto, la concretización de principios y la ponderación de principios no se ha realizado en abstracto, sino considerando casos reales; los resultados obtenidos se han sistematizado en función de casos genéricos. Por tanto, en la medida que se mantengan las propiedades relevantes, los casos específicos futuros podrán subsumirse en alguno de los casos genéricos determinados y resolverse aplicando la solución normativa respectiva.

Existen razones de diversa orden que pueden motivar a los tribunales de justicia para resolver un caso específico nuevo de la misma manera que un caso específico antiguo en la medida que ambos casos específicos respondan a un mismo caso genérico. Así, pueden citarse razones tales como: economía procesal; reiterar una solución cuya eficacia quedó demostrada anteriormente; promover la consistencia y estabilidad de la jurisprudencia de los tribunales; seguridad jurídica.

A mi juicio la principal razón se encuentra en el principio de igualdad, consagrado en el art. 14 de la CE.

La igualdad de trato prohíbe que a supuestos de hecho iguales se les apliquen consecuencias jurídicas desiguales, sin que exista una justificación objetiva y razonable [STC 76/1990, FJ. 9º]. En otros términos, “impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o que resulte desproporcionada en

relación con dicha finalidad” [RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2011), p. 94].

Por razones de igualdad de trato un tribunal de justicia debería resolver un caso específico nuevo de la misma manera que un caso específico antiguo en la medida que ambos casos específicos respondan a un mismo caso genérico. Ahora bien, el juez está facultado para adoptar una decisión distinta, pero tendrá que ofrecer buenas razones para justificar su cambio de criterio; de otro modo, su decisión puede ser considerada arbitraria o discriminatoria.

Finalmente, cabe tener presente que en un caso específico nuevo el juez siempre podrá considerar nuevas propiedades relevantes; incluso en este caso, en virtud del principio de igualdad jurídica, la construcción de nuevos criterios jurisprudenciales debería realizarse considerando los criterios jurisprudenciales anteriores.

SSTC citadas

1. STC 1/1981, Sala Segunda, de 26 de enero. Ponente: Arozamena Sierra. BOE N° 47, de 24 de febrero de 1981. FJ. 2º
2. STC 15/1981, Sala Segunda, de 7 de mayo. Ponente: Fernández Viagas. BOE N° 121, de 21 de mayo de 1981. FJ 7º
3. STC 27/1981, Pleno, de 20 de julio. Ponente: Fernández Viagas. BOE N° 193, de 13 de agosto de 1981. [RTC 1981\27]. FJs. 4º y 5º.
4. STC 6/1983, Pleno, de 4 de febrero. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 58, de 9 de marzo de 1983. [RTC 1983\6]. FJs 2º y 3º.
5. STC 41/1983, Pleno, de 18 de mayo. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 144, de 17 de junio de 1983. [RTC 1983\41]. FJ. 2º.
6. STC 51/1983, Pleno, de 14 de junio. Ponente: Díez-Picazo y Ponce de León. BOE nº 168, de 15 de julio de 1983. [RTC 1983\51]. FJ. 2º.
7. STC 110/1984, Sala Primera, de 26 de noviembre. Ponente: Latorre Segura. BOE nº 305, de 21 de diciembre de 1984. [RTC 1984\110]. FJs 3º al 9º.

8. STC 37/1987, Pleno, de 26 de marzo. Ponente: Leguina Villa. BOE Nº 89, de 14 de abril de 1987. [RTC 1987\37]. FJ. 13º.
9. STC 126/1987, Pleno, de 16 de julio. Ponente: Begué Cantón. BOE nº 191, de 11 de agosto de 1987. [RTC 1987\126]. FJs 6º a 13º.
10. STC 209/1988, Pleno, de 10 de noviembre. Ponente: Truyol Serra. BOE nº 297, de 12 de diciembre de 1988. [RTC 1988\209]. FJs 6º a 11º.
11. STC 45/1989, Pleno, de 20 de febrero. Ponente: Rubio Llorente. BOE Nº 52, de 2 de marzo de 1989. [RTC 1989\45]. FJs. 2º y 4º a 9º.
12. STC 76/1990, Pleno, de 26 de abril. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE Nº 129, de 30 de mayo de 1990. [RTC 1990\76]. FJs. 3º, 6º y 9º.
13. STC 150/1990, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Leguina Villa. BOE nº 266, de 6 de noviembre de 1990. [RTC 1990\150]. FJs. 7 y 9º.
14. STC 197/1992, Pleno, de 19 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 307, de 23 de diciembre de 1992. [RTC 1992\197]. FJs 4º a 6º.
15. STC 205/1992, Pleno, de 26 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 307, de 23 de diciembre de 1992. [RTC 1992\205]. FJs 4º a 6º.

16. STC 221/1992, Pleno, de 11 de diciembre. Ponente: González Campos. BOE N° 16, de 19 de enero de 1993. [RTC 1992\221]. FJs. 4º al 6º.
17. STC 53/1993, Sala Segunda, de 15 de febrero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 69, de 22 de marzo de 1993. [RTC 1993\53]. FJs. 1º y 2º.
18. STC 54/1993, Sala Segunda, de 15 de febrero. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 69, de 22 de marzo de 1993. [RTC 1993\54]. FJs. 1º y 2º.
19. STC 186/1993, Pleno, de 7 de junio. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE nº 159, de 5 de julio de 1993. [RTC 1993\186]. FJ. 4º.
20. STC 146/1994, Pleno, de 12 de mayo. Ponente: Díaz Eimil. BOE nº 140, de 13 de junio de 1994. [RTC 1994\146]. FJs. 3º y 5º.
21. STC 214/1994, Pleno, de 14 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 197, de 18 de agosto de 1994. [RTC 1994\214]. FJs. 2º y 4º al 8º.
22. STC 296/1994, Pleno, de 10 de noviembre. Ponente: Díaz Eimil. BOE N° 298, de 14 de febrero de 1994. [RTC 1994\296]. FJ. 4º.
23. STC 164/1995, Pleno, de 13 de noviembre. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 298, de 14 de diciembre de 1995. [RTC 1995\164]. FJs. 7º y 8º.

24. STC 198/1995, Pleno, de 21 de diciembre. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 21, de 24 de enero de 1996. [RTC 1995\198]. FJ 3º.
25. STC 134/1996, Pleno, de 22 de julio. Ponente: González Campos. BOE nº 194, de 12 de agosto de 1996. [RTC 1996\134]. FJs. 5º y 6º al 9º.
26. STC 173/1996, Pleno, de 31 de octubre. Ponente: García-Mon y González Regueral. BOE nº 291, de 3 de diciembre de 1996. [RTC 1996\173]. FJs 2º a 5º.
27. STC 38/1997, Pleno, de 27 de febrero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 78, de 1 de abril de 1996. [RTC 1997\38]. FJ 6º.
28. STC 63/1997, Sala Segunda, de 7 de abril. Ponente: García-Mon y González Regueral. BOE nº 114, de 13 de mayo de 1997. [RTC 1997\63]. FJ 2º.
29. STC 72/1997, Pleno, de 10 de abril. Ponente: Vives Antón. BOE nº 114, de 13 de mayo de 1997. [RTC 1997\72]. FJ Único.
30. STC 80/1997, Sala Segunda, de 21 de abril. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE nº 121, de 21 de mayo de 1997. [RTC 1997\80]. FJ Único.
31. STC 129/1997, Sala Segunda, de 14 de julio. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 187, de 6 de agosto de 1997. [RTC 1997\129]. FJ 3º.

32. STC 141/1997, Sala Segunda, de 15 de septiembre. Ponente: García-Mon y González-Regueral. BOE nº 248, de 16 de octubre de 1997. [RTC 1997\141]. FJ 3º.
33. STC 159/1997, Pleno, de 2 de octubre. Ponente: González Campos. BOE nº 260, de 30 de octubre de 1997. [RTC 1997\159]. FJs 3º, 4º, 6º y 8º.
34. STC 182/1997, Pleno, de 28 de octubre. Ponente: Rodríguez Bereijo. BOE nº 285, de 28 de noviembre de 1997. [RTC 1997\182]. FJs 10º a 13º.
35. STC 183/1997, Sala Primera, de 28 de octubre. Ponente: García Manzano. BOE nº 285, de 28 de noviembre de 1997. [RTC 1997\183]. FJs. 3º y 4º.
36. STC 14/1998, Pleno, de 22 de enero. Ponente: Gabaldón López. BOE nº 47, de 24 de febrero de 1988. [RTC 1998\14]. FJ. 11º B.
37. STC 55/1998, Sala Segunda, de 16 de marzo. Ponente: González Campos. BOE nº 96, de 22 de abril de 1998. [RTC 1998\55]. FJs. 2º y 3º.
38. STC 71/1998, Sala Segunda, de 30 de marzo. Ponente: González Campos. BOE nº 108, de 6 de mayo de 1998. [RTC 1998\71]. FJ. 5º.
39. STC 137/1998, Sala Segunda, de 29 de junio. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE nº 181, de 30 de julio de 1998. [RTC 1998\137]. FJ 2º.

40. STC 36/1999, Sala Primera, de 22 de marzo. Ponente: Cachón Villar. BOE nº 100, de 27 de abril de 1999. [RTC 1999\36]. FJ. 3º.
41. STC 84/1999, Sala Primera, de 10 de mayo. Ponente: Casas Baamonde. BOE nº 142, de 15 de junio de 1999. [RTC 1999\84]. FJs. 3º y 4º.
42. STC 200/1999, Sala Segunda, de 8 de noviembre. Ponente: Vives Antón. BOE nº 300, de 16 de diciembre de 1999. [RTC 1999\200]. FJ. 3º.
43. STC 233/1999, Pleno, de 16 de diciembre. Ponente: Cachón Villar. BOE Nº 17, de 20 de enero de 2000. [RTC 1999\233]. FJs. 14º, 17º y 23º.
44. STC 46/2000, Pleno, de 17 de febrero. Ponente: Conde Martín de Hijas. BOE Nº 66, de 17 de marzo de 2000. [RTC 2000\46]. FJs. 4º al 8º.
45. STC 104/2000, Pleno, de 13 de abril. Ponente: Jiménez de Parga y Cabrera. BOE nº 119, de 18 de mayo de 1997. [RTC 2000\104]. FJ 6º.
46. STC 194/2000, Pleno, de 19 de julio. Ponente: Viver Pi-Sunyer. BOE Nº 192, de 11 de agosto de 2000. [RTC 2000\194]. FJs. 7º al 9º.
47. STC 273/2000, Pleno, de 15 de noviembre. Ponente: Cruz Villalón. BOE nº 299, de 14 de diciembre de 2000. [RTC 2000\273]. FJs. 5 a 13º.

-
-
48. STC 1/2001, Sala Segunda, de 15 de enero. Ponente: de Mendizábal Allende. BOE nº 41, de 16 de febrero de 2001. [RTC 2001\01]. FJ 3º.
 49. STC 47/2001, Pleno, de 15 de febrero. Ponente: Cruz Villalón. BOE nº 65, de 16 de marzo de 2001. [RTC 2001\47]. FJs. 8 y 9º.
 50. STC 111/2001, Sala Primera, de 7 de mayo. Ponente: Jiménez de Parga y Cabrera. BOE nº 137, de 8 de junio de 2001. [RTC 2001\111]. FJ. 7º.
 51. STC 212/2001, Sala Segunda, de 29 de octubre. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 287, de 30 de noviembre de 2001. [RTC 2001\212]. FJs. 4º y 5º.
 52. STC 234/2001, Pleno, de 13 de diciembre. Ponente: García Manzano. BOE nº 14, de 16 de enero de 2002. [RTC 2001\224]. FJs. 4º a 12º.
 53. STC 21/2002, Sala Segunda, de 28 de enero. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 52, de 1 de marzo de 2002. [RTC 2002\21]. FJs. 3º y 4º.
 54. STC 96/2002, Pleno, de 25 de abril. Ponente: Cachón Villar. BOE nº 122, de 22 de mayo de 2002. [RTC 2002\96]. FJs. 6º al 10º.
 55. STC 137/2003, Pleno, de 3 de julio. Ponente: Casas Baamonde. BOE nº 181, de 30 de julio de 2003. [RTC 2003\137]. FJs. 6º y 7º.

56. STC 108/2004, Pleno, de 30 de junio. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 180, de 27 de julio de 2004. [RTC 2004\108]. FJs. 7º y 8º.
57. STC 193/2004, Pleno, de 4 de noviembre. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 290, de 2 de diciembre de 2004. [RTC 2004\193]. FJs. 3º al 7º.
58. STC 255/2004, Pleno, de 23 de diciembre. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 18, de 21 de enero de 2005. [RTC 2004\255]. FJs. 4º al 6º.
59. STC 10/2005, Pleno, de 20 de enero. Ponente: Pérez Tremps. BOE Nº 41, de 17 de febrero de 2005. [RTC 2005\10]. FJs. 5º y 6º.
60. STC 57/2005, Sala Segunda, de 14 de marzo. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 93, de 19 de abril de 2005. [RTC 2005\57]. FJs. 3º al 7º.
61. STC 189/2005, Pleno, de 7 de julio. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 186, de 5 de agosto de 2005. [RTC 2005\189]. FJs. 7º al 9º.
62. STC 233/2005, Sala Segunda, de 26 de septiembre. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 258, de 28 de octubre de 2005. [RTC 2005\233]. FJs 4º al 9º.
63. STC 33/2006, Sala Primera, de 13 de febrero. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 64, de 16 de marzo de 2006. [RTC 2006\33]. FJs. 3º al 5º.

-
-
64. STC 54/2006, Sala Primera, de 27 de febrero. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 77, de 31 de marzo de 2006. [RTC 2006\54]. FJs. 5º al 7º.
 65. STC 179/2006, Pleno, de 13 de junio. Ponente: García-Calvo y Montiel. BOE nº 161, de 7 de julio de 2006. [RTC 2006\179]. FJs. 5º y 9º.
 66. STC 295/2006, Pleno, de 11 de octubre. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 274, de 16 de noviembre de 2006. [RTC 2006\295]. FJ. 8º.
 67. STC 91/2007, Sala Segunda, de 7 de mayo. Ponente: Sala Sánchez. BOE nº 137, de 8 de junio de 2007. [RTC 2007\91]. FJs. 3º y 4º.
 68. STC 90/2009, Sala Segunda, de 20 de abril. Ponente: Jiménez Sánchez. BOE nº 111, de 7 de mayo de 2009. [RTC 2009\90]. FJ. 4º.
 69. STC 116/2009, Sala Primera, de 18 de mayo. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 149, de 20 de junio de 2009. [RTC 2009\116]. FJs. 3º y 4º.
 70. STC 7/2010, Sala Primera, de 27 de abril. Ponente: Aragón Reyes. BOE Nº 129, de 27 de mayo de 2010. [RTC 2010\7]. FJ. 6º.
 71. STC 73/2011, Sala Segunda, de 16 de abril. Ponente: Ortega Álvarez. BOE Nº 117, de 16 de mayo de 2011. [RTC 2011\73]. FJs. 4º y 5º.

72. STC 176/2011, Pleno, de 8 de noviembre. Ponente: Pérez Tremps. BOE nº 294, de 7 de diciembre de 2011. [RTC 2011\176]. FJ. 5º.
73. STC 19/2012, Pleno, de 15 de febrero. Ponente: Pérez Vera. BOE nº 61, de 12 de marzo de 2012. [RTC 2012\19]. FJs. 3º y 4º.
74. STC 20/2012, Pleno, de 16 de febrero. Ponente: Gay Montalvo. BOE nº 61, de 12 de marzo de 2012. [RTC 2012\20]. FJs. 9º a 12º.
75. STC 35/2012, Pleno, de 15 de marzo. Ponente: Gay Montalvo. BOE nº 88, de 12 de abril de 2012. [RTC 2012\35]. FJ. 6º.
76. STC 79/2012, Pleno, de 17 de abril. Ponente: Asua Batarrita. BOE nº 117, de 16 de mayo de 2012. [RTC 2012\79]. FJ. 5º.
77. STC 100/2012, Pleno, de 8 de mayo. Ponente: Delgado Barrio. BOE nº 134, de 5 de junio de 2012. [RTC 2012\100]. FJ. 9º.
78. STC 122/2012, Pleno, de 5 de junio. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 159, de 4 de julio de 2012. [RTC 2012\122]. FJs. 3º y 7º.
79. STC 162/2012, Pleno, de 20 de septiembre. Ponente: X. BOE nº 250, de 17 de octubre de 2012. [RTC 2012\162]. FJ. 3º.

80. STC 172/2012, Pleno, de 4 de octubre. Ponente: Pérez de los Cobos Orihuel. BOE nº 263, de 1 de noviembre de 2012. [RTC 2012\172]. FJ. 3º.
81. STC 197/2012, Pleno, de 6 de noviembre. Ponente: Rodríguez Arribas. BOE nº 286, de 28 de noviembre de 2012. [RTC 2012\197]. FJs. 5º a 8º.
82. STC 210/2012, Pleno, de 14 de noviembre. Ponente: Ortega Álvarez. BOE nº 299, de 13 de diciembre de 2012. [RTC 2012\210]. FJs. 4º a 8º.
83. STC 85/2013, Pleno, de 11 de abril. Ponente: Hernando Santiago. BOE nº 112, de 10 de mayo de 2013. [RTC 2013\85]. FJs. 2º a 6º.
84. STC 96/2013, Pleno, de 23 de abril. Ponente: González Rivas. BOE nº 123, de 23 de mayo de 2013. [RTC 2013\96]. FJs. 8º a 12º.
85. STC 53/2014, Pleno, de 10 de abril. Ponente: Roca Trías. BOE nº 111, de 7 de mayo de 2012. [RTC 2014\53]. FJs. 3º a 6º.
86. STC 71/2014, Pleno, de 6 de mayo. Ponente: Valdés Dal-Ré. BOE nº 135, de 4 de junio de 2012. [RTC 2014\71]. FJ. 3º.
87. STC 83/2014, Pleno, de 29 de mayo. Ponente: Enríquez Sancho. BOE nº 153, de 24 de junio de 2012. [RTC 2014\83]. FJs. 3º a 6º.

88. STC 109/2014, Pleno, de 26 de junio. Ponente: Pérez de los Cobos Orihuel. BOE nº 177, de 22 de julio de 2014. [RTC 2014\109]. FJ. 1º.

Bibliografía

- AGULLÓ AGÜERO, A. (1982). Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*(36), 555-561.
- AGULLÓ AGUERO, A. (1983). Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*(37), 23-60.
- ALARCÓN GARCÍA, G. (2008). *Manual del sistema fiscal español: un compendio sistemático y práctico*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Civitas.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1983). El gasto público. En O. Alzaga Villaamil, *Constitución Española de 1978* (Vol. III, págs. 301-349). Madrid: Revista de Drecho Privado. Editoriales de Derecho Reunidas.
- ALCHOURRÓN, C., & BULYGIN, E. (1974). Trabajo original publicado en 1971). *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. (C. Alchourrón, & E. Bulygin, Trads.) Buenos Aires: Astrea.
- ALCHOURRÓN, C., & BULYGIN, E. (1991). Definiciones y normas. En C. Alchourrón, & E. Bulygin, *Análisis lógico y Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- ALCHOURRÓN, C., & BULYGIN, E. (1991). Von Wright y la filosofía del Derecho. En C. Alchourrón, & E. Bulygin, *Análisis lógico y Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

ASAMBLEA NACIONAL. NICARAGUA. (31 de marzo de 2015). *Gaceta. Diario Oficial. Constitución Política de la República de Nicaragua*. Obtenido de <http://www.asamblea.gob.ni/wp-content/uploads/2012/06/Constitucion.pdf>

ASAMBLEA NACIONAL. PANAMÁ. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política de la República de Panamá*. Obtenido de http://200.46.254.138/APPS/LEGISPAN/PDF_NORMAS/1980/1983/1983_018_0598.PDF

ASTE, C. (2009). Principios constitucionales que limitan el poder tributario. En C. Aste, *Curso sobre derecho y código tributario* (4 ed., págs. 8-51). Santiago de Chile: Legal Publishing Chile.

ATIENZA, M., & GARCÍA AMADO, J. A. (2012). *Un debate sobre la ponderación*. Lima; Bogotá: Palestra; Temis.

ATXABAL RADA, A. (2008). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Bilbao: Universidad de Deusto.

ÁVILA, H. (2011). *Teoría de los principios*. Madrid: Marcial Pons.

BALAGUER, F., CÁMARA, G., BALAGUER, M. L., RODRÍGUEZ, Á., & MONTILLA, J. A. (2005). *Manual de Derecho Constitucional* (Vol. 2). Madrid: Tecnos.

BIBLIOTECA DE AUTORES CRISTIANOS. (1994). *Santo Tomás de Aquino. Suma de Teología. Edición dirigida por los Regentes de Estudios de las Provincias Dominicanas en España* (2a ed.). Obtenido de <http://biblioteca.campusdominicano.org/>

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. LEY CHILE. (31 de marzo de 2015). *Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile*. Obtenido de <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=242302>

BULYGIN, E., & MENDONCA, D. (2005). *Normas y sistemas normativos*. Madrid; Barcelona: Marcial Pons.

CALERO, J., & NAVAS, R. (1980. Trabajo original publicado en 1973). Estudio preliminar. En F. Moschetti, *El principio de capacidad contributiva* (J. Calero, & R. Navas, Trads., págs. 26-35). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

CALVO ORTEGA, R. (2010). *Curso de Derecho financiero. I. Derecho tributario. Parte general*. (14 ed.). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Civitas.

CALVO ORTEGA, R. (2012). *¿Hay un principio de justicia tributaria?* Madrid: Civitas.

CÁMARA DE DIPUTADOS. REPÚBLICA DOMINICANA. (31 de marzo de 2015). *Constitución Dominicana*. Obtenido de <http://www.camaradediputados.gov.do/masterlex/MLX/docs/24/801B/AE39/AE3A.pdf>

CÁMARA DE SENADORES. (31 de marzo de 2015). *Constitución de la República del Paraguay*. Obtenido de http://digesto.senado.gov.py/index.php?pagina=ley_resultado&id=7437

CAMPUS DOMINICANO. BIBLIOTECA VIRTUAL. (31 de marzo de 2015).

Sto. Tomás de Aquino: Suma Teológica. Obtenido de <http://biblioteca.campusdominicano.org/>

CARVALHO, P. B. (2005). Sistema e Princípios Constitucionais Tributários. En P. B. Carvalho, *Curso de Direito Tributário* (págs. 29-44). São Paulo: Saraiva.

CASALTA NABAIS, J. (1998). *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina.

CASTRO Y BRAVO, F. (1949 y 1952. Reed.1984). *Derecho Civil de España*. Madrid: Civitas.

CAZORLA PRIETO, L. (1979). Los principios constitucional-financiero en el nuevo orden jurídico. En Instituto de Estudios Fiscales, *La Constitución y las Fuentes del Derecho* (págs. 493-533). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

CAZORLA PRIETO, L. (1979). Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico. En Instituto de Estudios Fiscales, *La Constitución y las Fuentes del Derecho* (págs. 493-533). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

CAZORLA PRIETO, L. (2006). *Derecho financiero y tributario: parte general* (7 ed.). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Aranzadi.

COLLADO YURRITA, M. Á., LUCHENA MOZO, G. M., & OTROS. (2009). *Derecho financiero y tributario: parte general*. Barcelona: Atelier.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. (31 de marzo de 2015). *Constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea*. Obtenido de <http://www.congreso.es/consti/otras/europea/flash.html>

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. (31 de marzo de 2015). *Constituciones históricas españolas*. Obtenido de <http://www.congreso.es/consti/otras/historicas/index.htm>

CONSEIL CONSTITUTIONNEL. (31 de marzo de 2015). *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789*. Obtenido de http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

CONSEIL CONSTITUTIONNEL. (31 de marzo de 2015). *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*. Obtenido de <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789.5076.html>

CONSTITUTIONAL COURT OF THE REPUBLIC OF BULGARIA. (31 de marzo de 2015). *Constitution of the Republic of Bulgaria*. Obtenido de <http://constcourt.bg/LegalBasis>

COPI, I. (1994). *Introducción a la lógica*. Buenos Aires: Eudeba.

CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR. (31 de marzo de 2015). *Constitución de la República del Ecuador*. Obtenido de <http://bivicce.corteconstitucional.gob.ec/site/image/common/libros/constituciones/Constitucion2008.pdf>

CORTE COSTITUZIONALE. (31 de marzo de 2015). *Costituzione della Repubblica Italiana*. Obtenido de http://www.cortecostituzionale.it/documenti/download/pdf/Costituzione_della_Repubblica_italiana_agg2012.pdf

CORTE COSTITUZIONALE. (31 de marzo de 2015). *Indice annuale delle pronunce*. Obtenido de <http://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do>

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. República de Guatemala. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Obtenido de <http://www.cc.gob.gt/DocumentosCC/ConstitucionGuatemala.pdf>

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1968). Los principios generales tributarios. En Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos, & Otros, *Semana de Estudios de Derecho Financiero* (Vol. XVI, págs. 90-174). Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

COUR CONSTITUTIONNELLE. (31 de marzo de 2015). *La Constitution de la Belgique fédérale*. Obtenido de <http://www.const-court.be/>

DE CASTRO Y BRAVO, F. (1949 y 1952. Reedición 1984). *Derecho Civil de España*. Madrid: Civitas.

DE ESTEBAN, J. (2000). *Las Constituciones de España* (2 ed.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

- DE ESTEBAN, J., & GONZÁLEZ-TREVIJANO, P. (1992). *Curso de derecho constitucional español* (Vol. II). Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- DÍAZ REVORIO, F. J. (2011). Derechos humanos y deberes fundamentales. Sobre el concepto de deber constitucional y los deberes en la Constitución Española de 1978. *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*(28), 278-310.
- DINIZ DE SANTI, E. M. (2008). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva.
- DWORKIN, R. (2002. Trabajo original publicado en 1978). *Los derechos en serio*. (M. Gustavino, Trad.) Barcelona: Ariel.
- ECHAVE, D., URQUIJO, M. E., & GUIBOURG, R. (1980). *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea.
- ESCRIBANO, F. (1988). *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Madrid: Civitas.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., & LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2000). *Temas prácticos de derecho financiero: parte general* (6 ed.). Granada: Comares.
- ESPAÑA. (1999). *Constituciones históricas: ediciones oficiales*. (R. Rico Linage, Ed.) Sevilla: Universidad de Sevilla.
- ESPAÑA. CORTES GENERALES. (1989). *Constitución española: trabajos parlamentarios* (2ª ed.). (F. Sainz, & M. Herrero, Edits.) Madrid: Cortes Generales.

EVANS DE LA CUADRA, E., & EVANS ESPÍNEIRA, E. (1997). *Los tributos ante la Constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

GALLEGO PERAGÓN, J. (2003). *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares.

GEORGETOWN UNIVERSITY. POLITICAL DATABASE OF THE AMERICAS. (31 de marzo de 2015). *República Federativa de Brasil. Constitución Política de 1988*. Obtenido de <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Brazil/esp88.html#mozToclid717769>

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., & LÓPEZ ESPADAFOR, C. (2002). Las bases de la política fiscal y presupuestaria. En J. Monereo Pérez, & Otros, *Comentario a la Constitución socioeconómica de España* (págs. 525-545). Granada: Comares.

GOROSPE OVIEDO, J. I., & HERRERA MOLINA, P. M. (2007). La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, & Otros, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (págs. 29-56). Madrid: Dykinson.

GUASTINI, R. (1999. Trabajo original publicado en 1996). Los principios en el derecho positivo. En R. Guastini, *Distinguiendo* (J. Ferrer, Trad., págs. 147-178). Barcelona: Gedisa.

- GUASTINI, R. (1999. Trabajo original publicado en 1996). Norma: una noción controvertida. En R. Guastini, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del derecho* (J. Ferrer, Trad.). Barcelona: Gedisa.
- GUASTINI, R. (2008. Trabajo original publicado en 2006). *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*. (M. Carbonell, & P. Salazar, Trads.) Madrid: Trotta.
- HART, H. (1992. Trabajo original publicado en 1961). *El Concepto de derecho*. (G. Carrió, Trad.) Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- HELLENIC PARLIAMENT. (31 de marzo de 2015). *The Constitution of Greece*. Obtenido de <http://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20aggliko.pdf>
- HERRERA MOLINA, P. M. (1996). Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos constitucionales). *Quincena Fiscal*(13), 43-54.
- HOHFELD, W. N. (1995. Trabajo original publicado en 1913). *Conceptos jurídicos fundamentales* (3a ed.). (G. Carrió, Trad.) Buenos Aires: Centro editor de América Latina.
- KELSEN, H. (1982. Trabajo original publicado en 1960). *Teoría pura del Derecho* (2 ed.). (R. Vernengo, Trad.) Madrid: Universidad Nacional Autónoma de México.

KYPROS. (31 de marzo de 2015). *Constitution of the Republic of Cyprus*. Obtenido de <http://www.kypros.org/Constitution/English/index.htm>

LE GOUVERNEMENT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG. (31 de marzo de 2015). *Constitution du Grand-Duché de Luxembourg*. Obtenido de <http://www.legilux.public.lu/leg/textescoordonnes/recueils/Constitution/Constitution.pdf>

MACHO PÉREZ, A. B. (2006). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*. Barcelona: Universidad Pompeu Fabra.

MARTÍN DELGADO, J. M. (1979). Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978. *Hacienda Pública*(60), 61-93.

MARTÍN QUERALT, J., & OTROS. (2011). Los principios del Derecho financiero. En J. Martín Queralt, & Otros, *Curso de derecho financiero y tributario* (22 ed., págs. 95-126). Madrid: Tecnos.

MARTÍNEZ LAGO, M. Á. (1987). Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*(13), 379-435.

MARTÍNEZ LAGO, M., & GARCÍA DE LA MORA, L. (2008). *Lecciones de Derecho financiero y tributario* (5 ed.). Madrid: Iustel.

MARTÍNEZ ZORRILLA, D. (2007). *Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa*. Madrid: Marcial Pons.

- MARTÍNEZ ZORRILLA, D. (2010). *Metodología y argumentación*. Madrid: Marcial Pons.
- MENDONCA, D. (2000). *Las claves del derecho*. Barcelona: Gedisa.
- MENDONCA, D. (2011). *Compendio de una teoría analítica del derecho. Alchourrón y Bulygin en sus textos*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires: Marcial Pons.
- MENDONCA, D., & GUIBOURG, R. (2004). *La odisea constitucional*. Madrid; Barcelona: Marcial Pons.
- MONTORO, A. (1993). *El deber jurídico*. Murcia: Universidad de Murcia.
- MORESO, J. J. (2006). *Lógica, argumentación e interpretación en el derecho*. Barcelona: UOC.
- MORESO, J. J. (2009). *La Constitución: modelo para armar*. Madrid: Marcial Pons.
- MORESO, J. J., & VILAJOSANA, J. M. (2004). *Introducción a la Teoría del Derecho*. Barcelona: Marcial Pons.
- MOSCHETTI, F. (1980. Trabajo original publicado en 1973). *El principio de capacidad contributiva*. (J. M. Calero Gallego, & R. Navas Vázquez, Trads.) Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- NATIONAL ARCHIVES. (31 de marzo de 2015). *Constitution of the Unites States*. Obtenido de http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html

NATIONAL ARCHIVES. (31 de marzo de 2015). *La Constitución de los Estados Unidos de América*. Obtenido de <http://www.archives.gov/espanol/constitucion.html>

NAVARRO, P., & DINIZ DE SANTI, E. (2007). ¿ Son válidas las normas tributarias imprecisas ? *Quincena fiscal*(14), 11-17.

PALAO TABOADA, C. (1979). La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario. En J. J. Ferreiro Lapatza, & Otros, *La Hacienda pública en la Constitución española* (págs. 277-320). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

PALAO TABOADA, C. (1995). Los principios de capacidad económica e igualdad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*(88), 629-642.

PALAO TABOADA, C. (2005). Nueva visita al principio de capacidad contributiva. *Revista Española de Derecho Financiero*(124), 767-783.

PAUNER CHULVÍ, C. (2001). Los principios constitucionales sobre el deber de tributar. En C. Pauner Chulví, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* (págs. 141-202). Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

PECES-BARBA, G. (1987). Los deberes fundamentales. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*.(4), 329-341.

- PÉREZ DE AYALA, J. L. (2008). *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*. Cizur Menor (Navarra): Civitas.
- PÉREZ ROYO, F. (1985). Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Constitucional*(13), 41-70.
- PÉREZ ROYO, F. (2010). Los principios constitucionales sobre el tributo. En F. Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario* (págs. 57-94). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters: Civitas.
- PÉREZ, A. (2013). El poder tributario. En A. Pérez, *Manual de código tributario* (9 ed., págs. 37-55). Santiago de Chile: Lexis Nexis.
- PINO, G. (2013. Trabajo original publicado en 2010). *Derechos fundamentales, conflictos y ponderación*. (F. Morales, & P. Luque, Trads.) Perú: Palestra.
- PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política de Colombia*. Obtenido de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Documents/Constitucion-Politica-Colombia.pdf>
- Real Academia Española. (31 de marzo de 2015). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de <http://lema.rae.es/drae/?val=confiscar>
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. ASOCIACIÓN DE ACADEMIAS DE LA LENGUA ESPAÑOLA. (2010). *Ortografía de la lengua española*. Madrid: Espasa-Calpe.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (1988). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista Española de Derecho Financiero*(100), 593-626.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 5 a 40.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional: un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*. Madrid: Marcial Pons.

ROSS, A. (1994. Trabajo original publicado en 1958). *Sobre el derecho y la justicia* (5a ed.). (G. Carrió, Trad.) Buenos Aires: Eudeba.

RUBIO LLORENTE, F. (2001). Los deberes constitucionales. *Revista Española de Derecho Constitucional*(62), 11-56.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1955). *Hacienda y derecho : introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de Derecho financiero* (10 ed.). Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones.

SCHAUER, F. (2004). *Las Reglas en juego : un examen filosófico de la toma de decisiones basad en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. (C. Orunescu, & J. L. Rodríguez, Trads.) Madrid: Marcial Pons.

SECRETARÍA DE FINANZAS. REPÚBLICA DE HONDURAS. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política de 1982*. Obtenido de <http://www.sefin.gob.hn/wp-content/uploads/leyes/constitucion1982.pdf>

SENADO DE LA NACIÓN ARGENTINA. (31 de marzo de 2015). *Constitución Nacional*. Obtenido de <http://www.senado.gov.ar/delInteres>

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. (31 de marzo de 2015). *Constituição da República federativa do Brasil de 1988*. Obtenido de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm

THE CONSTITUTIONAL COURT OF HUNGARY. (31 de marzo de 2015). *The Fundamental Law of Hungary*. Obtenido de <http://www.mkab.hu/rules/fundamental-law>

THE CONSTITUTIONAL COURT OF ROMANIA. (31 de marzo de 2015). *The Constitution of Romania*. Obtenido de <http://www.ccr.ro/en/constitutia-romaniei-2003>

THOMSON REUTERS ARANZADI. (31 de marzo de 2015). *Aranzadi Bibliotecas*. Obtenido de <http://www.aranzadidigital.es.sare.upf.edu/>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA. (31 de marzo de 2015). *Buscador de Jurisprudencia Constitucional*. Obtenido de <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política del Estado*. Obtenido de <http://www.tcpbolivia.bo/tcp/content/leyes>

- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. PERÚ. (31 de marzo de 2015). *Constitución Política del Perú*. Obtenido de <http://tc.gob.pe/portal/institucional/normatividad/constitucion.pdf>
- TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. (31 de marzo de 2015). *Constitución de la República de Venezuela*. Obtenido de <http://historico.tsj.gov.ve/legislacion/enmienda2009.pdf>
- VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (1975). Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español. *Revista Española de Derecho Financiero*(7), 443 y ss.
- VILAJOSANA, J. M. (2007). *Identificación y justificación del derecho*. Barcelona: Marcial Pons.
- VILLEGAS , H. (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7 ed.). Buenos Aires: Astrea.
- VON WRIGHT, G. H. (1971. Trabajo original publicado en 1963). *Norma y acción*. (P. García, Trad.) Madrid: Tecnos.
- ZUCCA, L., LARIGUET, G., MARTÍNEZ ZORRILLA, D., & ÁLVAREZ, S. (2011). *Dilemas constitucionales. Un debate sobre sus aspectos jurídicos y morales*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires: Marcial Pons.